



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 1

(2008–2009)

---

Skatte- og avgiftsopplegget 2009 –  
lovendringer



## Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning</b> .....	11	4.2	Gjeldende rett .....	22
			4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	22
<b>2</b>	<b>Endringer i lovbestemte beløpsgrenser</b> .....	13	4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	22
2.1	Fradrag for fagforeningskontingent .....	13	4.5	Ikrafttredelse .....	22
2.2	Fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted .....	13			
2.3	Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU) .....	13			
<b>3</b>	<b>Formuesverdsettelse av næringseiendom</b> .....	15	<b>5</b>	<b>Endringer i arveavgiftsloven mv.</b>	23
3.1	Innledning og sammendrag .....	15	5.1	Reduksjon i verdsettelsesrabatten for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper .....	23
3.2	Gjeldende rett .....	15	5.1.1	Innledning og sammendrag .....	23
3.3	Departementets vurderinger og forslag .....	16	5.1.2	Gjeldende rett .....	23
3.3.1	Innledning .....	16	5.1.3	Departementets vurderinger og forslag .....	24
3.3.1.1	Formål og begrunnelse .....	16	5.2	Nye regler for skattemessig verdsettelse av næringseiendom – iverksettelse for selskapsandeler som er gjenstand for arv og gave i 2009 .....	25
3.3.1.2	Forslag til ny metode for verdsettelse av næringseiendom .....	16	5.2.1	Innledning .....	25
3.3.2	Virkeområdet for ny verdsettelsesmetode for næringseiendom .....	17	5.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	25
3.3.3	Beregning og innrapportering av utleieinntekt mv. ....	18	5.2.3	Ikrafttredelse .....	26
3.3.3.1	Innrapportering av utleieinntekt ....	18	5.3	Tidspunkt for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler .....	26
3.3.3.2	Nærmere om beregning av utleieverdi mv. ....	18	5.3.1	Innledning og sammendrag .....	26
3.3.4	Fradrag for kostnader .....	19	5.3.2	Gjeldende rett .....	26
3.3.4.1	Innledning .....	19	5.3.3	Departementets vurderinger og forslag .....	27
3.3.4.2	Standardfradrag for kostnader knyttet til utleie av næringseiendom .....	19	5.4	Verdsettelse av biler, motorsykler og campingvogner mv. ....	28
3.3.5	Utleie til nærstående mv. ....	19	5.4.1	Innledning og sammendrag .....	28
3.3.6	Lavere maksimalgrense for ligningsverdi av næringseiendom .....	20	5.4.2	Gjeldende rett .....	28
3.3.7	Lovforslag, forholdet til arveavgift mv. ....	20	5.4.3	Departementets vurderinger og forslag .....	29
3.3.8	Overgangsregler .....	20	5.5	Utvidelse av avdragsordningen for betaling av arveavgift ved overføring av enkeltpersonforetak og aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper .....	29
3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	20	5.5.1	Innledning og sammendrag .....	29
3.5	Ikrafttredelse .....	21	5.5.2	Gjeldende rett .....	29
<b>4</b>	<b>Oppheving av skattebegrensning til 80 prosent av alminnelig inntekt</b> .....	22	5.5.3	Departementets vurderinger og forslag .....	30
4.1	Innledning og sammendrag .....	22			

5.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	30	8.3	Fellesskapsretten (EU- og EØS-retten) .....	43
5.7	Ikrafttredelse .....	31	8.3.1	Innledning og bakgrunn .....	43
<b>6</b>	<b>Innstramming i fritaksmetoden – fradrag for kostnader knyttet til inntekter med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. ....</b>	<b>32</b>	8.3.2	EU-kommisjonens meddelelse om uttaksbeskatning .....	44
6.1	Innledning og sammendrag .....	32	8.3.3	Saker for EF-domstolen om utflytting av selskaper .....	46
6.2	Bakgrunn .....	32	8.4	Utenlandsk rett .....	47
6.3	Departementets vurderinger og forslag .....	32	8.4.1	Danmark .....	47
6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	33	8.4.2	Sverige .....	47
<b>7</b>	<b>Rederiskatteordningen – forbud mot lån og sikkerhetsstillelse mv. ....</b>	<b>35</b>	8.4.3	Tyskland .....	48
7.1	Innledning .....	35	8.4.4	Nederland .....	48
7.2	Forbud mot lån og sikkerhetsstillelse .....	35	8.4.5	Storbritannia .....	48
7.2.1	Innledning .....	35	8.5	Departementets vurderinger og forslag .....	49
7.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	36	8.5.1	Innledning – behovet for skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde .....	49
7.2.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	36	8.5.1.1	Uthuling av det norske skattefundamentet .....	49
7.2.4	Ikrafttredelse .....	37	8.5.1.2	Økt internasjonalisering og eksport av virksomhetsfunksjoner og risiko (filialisering) .....	49
7.3	Krav til strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge .....	37	8.5.1.3	Incentiver til skatteunndragelse ....	50
7.3.1	Innledning .....	37	8.5.1.4	Sammenfatning .....	50
7.3.2	Departementets vurderinger .....	37	8.5.2	Uttak fra norsk beskatningsområde som innvinningskriterium for urealiserte kapitalgevinster .....	50
<b>8</b>	<b>Skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde .....</b>	<b>38</b>	8.5.2.1	Uttak fra norsk beskatningsområde som generelt og selvstendig innvinningskriterium for urealiserte kapitalgevinster .....	50
8.1	Innledning og sammendrag .....	38	8.5.2.2	Avgrensning mot disposisjoner som innebærer overføring mv. ....	52
8.2	Gjeldende rett .....	39	8.5.3	Hvilke subjekter som skal omfattes av uttaksskatteplikten .....	53
8.2.1	Innledning .....	39	8.5.4	Hvilke objekter som skal omfattes av uttaksskatteplikten .....	53
8.2.2	Omfanget av norsk beskatningsområde generelt og betydningen av skatteavtalene .....	39	8.5.4.1	Generelt. ....	53
8.2.3	Disposisjoner som innebærer overføring av eiendeler .....	40	8.5.4.2	Fysiske driftsmidler .....	54
8.2.4	Disposisjoner innenfor samme skattesubjekt som innebærer uttak fra norsk beskatningsområde .....	41	8.5.4.3	Finansielle eiendeler .....	54
8.2.5	Regler om andre skattekonsekvenser ved inntak i og uttak fra norsk beskatningsområde .....	42	8.5.4.4	Forpliktelse .....	54
8.2.5.1	Skatteloven §§ 14-7 og 14-48 .....	42	8.5.4.5	Omsetningsgjenstander .....	54
8.2.5.2	Skatteloven §§ 14-60 flg. ....	42	8.5.4.6	Immaterielle eiendeler .....	54
8.2.6	Likvidasjonsbeskatning når et selskap ikke lenger er skattepliktig til Norge som hjemmehørende .....	43	8.5.4.7	Krav om tilknytning til virksomhet .....	55
			8.5.4.8	Unntak for fysiske driftsmidler som har tilknytning til norsk beskatningsområde i en kortere periode .....	55
			8.5.5	Gevinstberegningen – nærmere om inngangs- og utgangsverdi .....	56
			8.5.5.1	Generelt .....	56
			8.5.5.2	Terskelbeløp i skattepliktig gevinst .....	57
			8.5.5.3	Samordning med eventuell til-	

	bakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 14-64 .....	57	8.5.13.2	Forslaget vedrørende likvidasjonsbeskatning ved opphør av skatteplikt .....	71
8.5.6	Oppgaveplikt ved uttak .....	58	8.6	Ikrafttredelse .....	71
8.5.7	Bortfall av skatteplikt dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon .....	58	8.7	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	71
8.5.7.1	Innledning .....	58	<b>9</b>	<b>Endringer i skattereglene for kraftforetak .....</b>	<b>72</b>
8.5.7.2	Fysiske driftsmidler .....	59	9.1	Bakgrunn og sammendrag .....	72
8.5.7.3	Finansielle eiendeler .....	60	9.1.1	Bakgrunn .....	72
8.5.7.4	Forpliktelser .....	60	9.1.2	Sammendrag .....	72
8.5.7.5	Omsetningsgjensander .....	60	9.2	Utvidet anvendelse av gammel negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk ..	73
8.5.7.6	Immaterielle eiendeler .....	60	9.2.1	Bakgrunn og gjeldende rett .....	73
8.5.8	Regler om utsettelse med avregning og betaling ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser .....	61	9.2.1.1	Bakgrunn .....	73
8.5.8.1	Generelt .....	61	9.2.1.2	Gjeldende rett .....	73
8.5.8.2	Utsettelse til faktisk realisasjon av aktuelle objekter .....	61	9.2.2	Høring .....	74
8.5.8.3	Tidsfrist .....	62	9.2.3	Departementets vurderinger og forslag .....	74
8.5.8.4	Sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse .....	62	9.2.3.1	Innledning .....	74
8.5.8.5	Reduksjon av ilignet skatt når faktisk vederlag er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen ..	63	9.2.3.2	Forholdet mellom eksisterende kraftverk og tilknyttet O/U-prosjekt .....	75
8.5.8.6	Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet .....	63	9.2.3.3	Nærmere om hvilke O/U-prosjekter som omfattes .....	75
8.5.8.7	Oppgaveplikt i årene etter uttak ....	64	9.2.3.4	Skjæringstidspunkt for hvilke nye kraftverk som omfattes av forslaget .....	76
8.5.8.8	Forfall av skattekravet .....	64	9.2.3.5	Nærmere om anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende verket .....	77
8.5.8.9	Nedsettelse eller bortfall av skattekravet .....	65	9.2.3.6	Forholdet til reglene om samordningsadgang for ny, negativ grunnrenteinntekt .....	77
8.5.8.10	Eiendeler som på nytt tas inn i norsk beskatningsområde .....	65	9.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	77
8.5.9	Fradrag for skatt betalt i utlandet på latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde .....	65	9.2.4.1	Økonomiske konsekvenser .....	77
8.5.10	Fradrag for latente tap på uttakstidspunktet .....	67	9.2.4.2	Administrative konsekvenser .....	77
8.5.11	Likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper fra Norge .....	67	9.3	Fradrag i grunnrenteinntekt for driftskostnader pådratt i byggeperioden .....	77
8.5.12	Forholdet til andre regler som gir hjemmel for oppgjør av skatteposisjoner ved uttak fra norsk beskatningsområde .....	68	9.3.1	Gjeldende rett .....	77
8.5.12.1	Skatteloven § 10-70 .....	68	9.3.2	Departementets vurderinger og forslag .....	78
8.5.12.2	Skatteloven § 10-71 .....	69	9.3.2.1	Innledning .....	78
8.5.12.3	Skatteloven §§ 14-7 og 14-48 .....	69	9.3.2.2	Nærmere om hvilke kostnader i byggeperioden som er omfattet av forslaget .....	78
8.5.12.4	Skatteloven §§ 14-60 flg. ....	69	9.3.2.3	Avgrensning av hvilke kraftverk som er omfattet av forslaget .....	79
8.5.13	Forslagenes forhold til EØS-avtalen .....	69	9.3.2.4	Når skal byggeperioden anses påbegynt? .....	79
8.5.13.1	Forslaget om skattlegging av urealisert kapitalgevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde .....	69			

9.3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	79	11.3.2	Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge .....	92
9.4	Refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt .....	80	11.4	Departementets vurderinger og forslag .....	92
9.4.1	Bakgrunn og gjeldende rett .....	80	11.4.1	Adgang for begrenset skattepliktige til å kreve gjeldsrentefradrag som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet .....	92
9.4.1.1	Bakgrunn .....	80	11.4.2	Skattlegging av renteinntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted i Norge .....	93
9.4.1.2	Gjeldende rett .....	80	11.4.3	Nærmere om forslaget .....	93
9.4.2	Departementets vurderinger og forslag .....	80	11.4.3.1	Hele eller tilnærmet hele skattyters globalinntekt beskattes i Norge .....	93
9.4.2.1	Utgangspunkter .....	80	11.4.3.2	Forholdet til reglene om standardfradrag .....	94
9.4.2.2	Refusjon for skattytere utenfor samordningsposisjon .....	81	11.4.3.3	Opplysningsplikt .....	94
9.4.2.3	Refusjon for foretak i samordningsposisjon .....	81	11.5	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	94
9.4.2.4	Endring av regler om fremførbar negativ grunnrenteinntekt som følge av forslaget .....	82	11.6	Ikrafttredelse .....	94
9.4.2.5	Endring av grunnrenteinntekt ved endring av ligning .....	84			
9.4.2.6	Motregning av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt i annen skatt til staten .....	84	<b>12</b>	<b>Endringer i eideomsskattelova mv.</b> .....	95
9.4.2.7	Pantsettelses- og overdragelsesforbud, og tilbakesøkingskrav .....	84	12.1	Adgang til å utskrive kommunal eiendomsskatt på oppdrettsanlegg mv. ....	95
9.4.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	84	12.1.1	Innledning og sammendrag .....	95
9.5	Nedre grense for beregning av grunnrenteinntekt .....	84	12.1.2	Gjeldende rett .....	95
9.6	Ikrafttredelse .....	85	12.1.3	Departementets vurderinger og forslag .....	96
<b>10</b>	<b>Oppheving av skattefritak for gjensidig brann- og husdyrforsikringselskap mv.</b> .....	86	12.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	97
10.1	Innledning .....	86	12.1.5	Ikrafttredelse .....	97
10.2	Gjeldende rett .....	86	12.1.6	Høring vedrørende forslag om grense for eiendomsskatt i sjøområdet .....	97
10.3	Departementets vurderinger og forslag .....	87	12.2	Fritak for eiendomsskatt på gartneri og planteskoler .....	98
10.4	Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier .....	88	12.2.1	Bakgrunn og gjeldende rett .....	98
10.5	Nærmere om formuesskatt .....	89	12.2.2	Departementets vurderinger og forslag .....	98
10.6	Ikrafttredelse .....	90			
10.7	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	90	<b>13</b>	<b>Endring i avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg</b> .....	99
<b>11</b>	<b>Fradrag for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra andre EØS-stater</b> .....	91	13.1	Innledning og sammendrag .....	99
11.1	Innledning .....	91	13.2	Gjeldende rett .....	99
11.2	Bakgrunn .....	91	13.3	Departementets vurderinger og forslag .....	99
11.3	Gjeldende rett .....	91	13.4	Overgangsregler .....	101
11.3.1	Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge .....	91	13.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	101
			13.6	Ikrafttredelse .....	102

14	<b>Øke fiskerfradraget og lempe på 130-dagersregelen</b> .....	103	22.2	Bakgrunn .....	115
			22.3	Gjeldende rett .....	116
			22.3.1	Ligningsloven .....	116
15	<b>Øke reindriftsfradraget</b> .....	104	22.3.2	Merverdiavgiftsloven .....	116
15.1	Innledning .....	104	22.3.3	Tolloven .....	117
15.2	Gjeldende rett .....	104	22.3.4	Særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven .....	117
15.3	Departementets vurderinger og forslag .....	104	22.3.5	Skattebetalingsloven 2005 og folketrygdloven .....	118
15.4	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	104	22.4	Høring .....	118
			22.5	Departementets vurderinger og forslag .....	119
16	<b>Skattefritak på arbeidsinntekt til barn under 13 år</b> .....	105	22.5.1	Dokument- og arkivbegrepet .....	119
16.1	Innledning .....	105	22.5.2	Kopiering av elektronisk lagret materiale .....	121
16.2	Gjeldende rett .....	105	22.5.2.1	Innledning .....	121
16.3	Departementets vurdering og forslag .....	105	22.5.2.2	Teknisk beskrivelse av ulike kopieringsmetoder .....	121
16.4	Ikrafttredelse .....	106	22.5.2.3	Nærmere om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til og behov for å benytte ulike metoder for kopiering ved virksomhetskontroller .....	122
17	<b>Forholdet mellom pensjonsbegrepet og personinntektsbegrepet i skatteloven</b> .....	107	22.5.2.4	Forholdet til personvernet .....	124
17.1	Pensjon og engangsutbetalinger ....	107	22.5.2.5	Departementets forslag .....	127
17.1.1	Pensjon som personinntekt .....	107	22.5.3	Arbeidsgiverkontrollen .....	127
17.2	Presisering av bestemmelsene om engangsutbetalinger i skatteloven § 12-2 bokstavene d og e .....	108	22.5.4	Lovtekniske innspill .....	128
17.2.1	Innledning .....	108	22.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	128
17.2.2	Bakgrunn .....	108			
17.2.3	Departementets vurdering .....	109			
18	<b>Avvikling av kommunal selskapskatt</b> .....	110	<b>23</b>	<b>Endring av skattebetalingsloven § 2-7 – særnamskompetanse for Statens innkrevingssentral</b> .....	129
19	<b>Indre selskap mv. og innsendelse av regnskap til Regnskapsregisteret</b> .....	111	23.1	Innledning .....	129
			23.2	Overføring av innkrevingen av sakskostnader i sivile saker til Statens innkrevingssentral .....	129
20	<b>Oppheving av bestemmelser om tilskudd til folketrygden fra kommuner og fylkeskommuner</b> .....	112	23.3	Endring av skattebetalingsloven § 2-7 .....	129
			23.3.1	Gjeldende rett .....	129
			23.3.2	Departementets vurderinger .....	130
21	<b>Artistskatt – forskuddstrekk, innberetning og arbeidsgiveravgift</b> .....	113	<b>24</b>	<b>Dekning av sakskostnader ved kjennelser avsagt av Klagenemnda for petroleumsskatt mv.</b> .....	131
21.1	Innledning .....	113	24.1	Innledning .....	131
21.2	Departementets vurderinger og forslag .....	113	24.2	Gjeldende rett .....	131
21.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	114	24.3	Departementets vurderinger og forslag .....	131
			24.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	132
22	<b>Presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen</b> ...	115	<b>25</b>	<b>Endring av selvangivelsesfristen i svalbardskatteloven</b> .....	133
22.1	Innledning og sammendrag .....	115			

25.1	Innledning og sammendrag .....	133	29.2.3	§ 6-10 nr. 4 .....	143
25.2	Bakgrunn .....	133	29.3	Skattebetalingsloven .....	143
25.3	Gjeldende rett .....	134	29.3.1	§ 1-1 tredje ledd bokstav b .....	143
25.4	Departementets vurderinger og forslag .....	134	29.3.2	§ 5-4 annet ledd .....	143
25.5	Ikrafttredelse .....	134	29.3.3	§ 5-10 .....	143
<b>26</b>	<b>Endring i tolloven – varslingsplikt for varer og autorisering av foretak .....</b>	<b>135</b>	29.3.4	§ 6-5 fjerde ledd .....	143
26.1	Sammendrag .....	135	29.3.5	§ 7-1 første ledd .....	144
26.2	Gjeldende rett .....	135	29.3.6	§ 10-22 første ledd .....	144
26.3	Bakgrunn .....	135	29.3.7	§ 10-40 første ledd bokstav b .....	144
26.4	Behovet for endringer .....	136	29.3.8	§ 10-40 første ledd ny bokstav d ....	144
26.5	Departementets forslag .....	136	29.3.9	§ 10-51 .....	144
26.5.1	Forhåndsvarsling .....	136	29.3.10	§ 16-20 første ledd .....	145
26.5.2	Autorisering av foretak .....	136	29.3.11	§ 19-3 nr. 11 om endringer i ligningsloven § 2-5 bokstav b .....	145
26.6	Administrative og økonomiske konsekvenser .....	137	29.3.12	§ 19-3 nr. 13 om endringer i svalbardskatteloven .....	145
26.7	Ikrafttredelse .....	137	29.3.12.1	Svalbardskatteloven § 5-1 .....	145
<b>27</b>	<b>Merverdiavgiftsunntak for adgangsbilletter til datatreff mv. ....</b>	<b>138</b>	29.3.12.2	Svalbardskatteloven § 5-2 .....	145
27.1	Merverdiavgift for adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom .....	138	29.3.13	§ 19-3 nr. 14 om endringer i artistskatteloven § 11 .....	145
27.1.1	Innledning .....	138	29.3.14	§ 19-3 nr. 16 om endringer i skatteloven § 6-40 femte ledd .....	146
27.1.2	Gjeldende rett .....	138	29.4	Tolloven .....	146
27.1.3	Departementets vurderinger og forslag .....	138	29.4.1	§ 3-7 .....	146
27.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	139	29.4.2	§ 4-10 .....	146
27.1.5	Ikrafttredelse .....	139	29.4.3	§ 4-11 .....	146
<b>28</b>	<b>Endring i dokumentavgiftsloven</b>	<b>140</b>	29.4.4	§ 4-13 .....	146
28.1	Dokumentavgiftsfritak for samboere .....	140	29.4.5	§ 5-2 .....	146
<b>29</b>	<b>Oppretting og oppdatering av lovtekst .....</b>	<b>141</b>	29.4.6	§ 5-3 .....	146
29.1	Skatteloven .....	141	29.4.7	§ 12-3 .....	147
29.1.1	§ 2-1 ellefte ledd .....	141	29.4.8	§ 12-9 .....	147
29.1.2	§ 2-35 annet ledd bokstav b .....	141	29.4.9	§ 12-12 .....	147
29.1.3	§ 5-60 .....	141	29.5	Øvrige lover .....	147
29.1.4	§ 6-47 første ledd bokstav b .....	141	29.5.1	Straffeprosessloven § 67 .....	147
29.1.5	§ 8-11 første ledd bokstav e, f og g .....	141	29.5.2	Motorkjøretøyavgiftsloven § 10 .....	147
29.1.6	§§ 8-13 første ledd og 8-16 første ledd og annet ledd .....	141	<b>30</b>	<b>Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2007 ....</b>	<b>148</b>
29.1.7	§ 10-50 .....	141	30.1	Innledning .....	148
29.1.8	§ 14-1 annet ledd .....	142	30.2	Generelt .....	148
29.1.9	Endring i skatteloven som følge av revisjon av skattevedtaket .....	142	30.3	Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern .....	149
29.2	Ligningsloven .....	142	30.4	Praksis etter skatteloven § 11-22 ...	149
29.2.1	§ 3-13 nr. 2 bokstav b .....	142	30.4.1	Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge .....	149
29.2.2	§ 6-2 nr. 1 bokstav b .....	142	30.4.2	Transaksjoner med virkning over landegrensene .....	151
			30.5	Departementets vurderinger .....	153



<b>31</b>	<b>Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter .....</b>	<b>154</b>
-----------	---	------------

## **Vedlegg**

<b>1</b>	<b>Gjengivelse av paragrafer med fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter .....</b>	<b>176</b>
----------	---	------------





DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 1

(2008–2009)

---

## Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 26. september 2008,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Stoltenberg II)*

### 1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- 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 10. juni 1666 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster m.v.
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- 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 endringer 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)

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser
- Forslag til lovendringer i forbindelse med formuesverdsettelse av næringsseiendom
- Forslag om å oppheve reglene om skattebegrensning til 80 prosent av alminnelig inntekt
- Forslag til endringer i arveavgiftsloven mv.
- Forslag om innstramming i fritaksmetoden
- Forslag om delvis avvikling av låneforbudet i rederiskatteordningen

- Forslag om å innføre regler om skattlegging av gevinster ved uttak fra norsk beslutningsområde
- Forslag til endringer i skattereglene for kraftforetak
- Forslag om å oppheve skattefritak for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskap mv.
- Forslag om å innføre avfradrag for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra andre EØS-stater
- Forslag til endringer i eigedomsskattelova mv.
- Forslag til endringer i avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg
- Forslag om å øke fiskerfradraget og å lempe på 130-dagersregelen
- Forslag om å øke reindriftsfradraget
- Forslag om å innføre skattefritak på arbeidsinntekt til barn under 13 år
- Forslag til presisering av forholdet mellom pensjonsbegrepet og personinntektsbegrepet i skatteloven
- Forslag om å avvikle kommunal selskapskatt
- Forslag om å utvide forskriftshjemmelen i regnskapsloven § 9-3
- Forslag om å oppheve bestemmelser om tilskudd til folketrygden fra kommuner og fylkeskommuner
- Forslag til endring i artistskatteloven § 11
- Forslag til presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen
- Forslag til endring i skattebetalingsloven § 2-7
- Forslag til endring i reglene om dekning av sakskostnader ved kjennelser avsagt av Klagenemnda for petroleumsskatt mv.
- Forslag til endring av selvangivelsesfristen i svalbardskatteloven
- Forslag til endring tolloven om varslingsplikt for varer og autorisering av foretak
- Forslag om å lovfeste fritak for merverdiavgift for adgangsbilletter til datatreff
- Forslag til endring i dokumentavgiftsloven
- Forslag til oppretting og oppdatering av lovttekst
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2007
- Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

## 2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser

### 2.1 Fradrag for fagforeningskontingent

---

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 3 150 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6-19.

Som et ledd i regjeringens målsetning om å doble fradraget fra nivået i 2005, foreslår Regjeringen å øke det maksimale fradraget for fagforeningskontingent med ytterligere 450 kroner til 3 600 kr. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.2.5.

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 2009.

### 2.2 Fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted

---

Reisefradrag gis til yrkesaktive med reisekostnader som overstiger en nedre grense, uavhengig av reise måte. Normale reisekostnader anses å være inkludert i minstefradraget. Reisefradraget er 1,40 kroner per km (0,70 kroner per km over 35 000 km) i 2008, uavhengig av faktiske reisekostnader. Nedre grense for å få fradraget er 12 800 kroner. Det gis kun fradrag for den delen av reisekostnadene som overstiger den nedre grensen.

Regjeringen foreslår å øke kilometersatsen for reiser inntil 35 000 km med 10 øre, til 1,50 kroner per km. Samtidig økes nedre grense i reisefradraget fra 12 800 kroner til 13 700 kroner, slik at om lag det samme antall yrkesaktive som tidligere får nytte godt av reisefradraget. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.2.9.

Det vises til forslag til endring av beløpsgrensen i skatteloven § 6-44 første ledd annet punktum.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

### 2.3 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

---

Etter skatteloven § 16-10 gis personlig skattyter fradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for innskudd på boligsparekonto når innskuddet skal brukes til erverv av, eventuelt nedbetaling av gjeld på, egen bolig som er anskaffet etter at kontrakt om sparing ble inngått. Slikt BSU-fradrag gis med 20 prosent av innbetalt sparebeløp til og med det inntektsåret vedkommende fyller 33 år. Innbetalt sparebeløp kan etter gjeldende regler ikke overstige 15 000 kroner per inntektsår og samlet innbetalt sparebeløp på kontoen (saldotaket) kan ikke overstige 100 000 kroner.

Regjeringen foreslår at denne ordningen utvides, slik at maksimalt årlig sparebeløp settes til 20 000 kroner og maksimalt samlet innbetalt sparebeløp settes til 150 000 kroner. Disse beløpsendringene vil gjelde ikke bare nye BSU-avtaler, men også tidligere inngåtte avtaler. Dette omfatter også tilfeller der det gamle saldotaket på 100 000 kroner var nådd og den gamle fradragretten dermed var oppbrukt og sparingen avsluttet.

Dersom fradragretten etter en tidligere avtale er opphørt av andre grunner, f. eks. alder eller disponering av kontoen, jf. skatteloven § 16-10 første ledd siste punktum, vil de nye beløpsgrensene være uten betydning. Skattyteren har da heller ikke adgang til å inngå ny BSU-avtale med fradragrett. Det vises for øvrig til at den egne boligen som sparemidlene til slutt lovlig kan brukes til, må være ervervet etter inngåelse av BSU-avtalen. Sparing med fradragrett etter en inngått avtale kan imidlertid fortsette etter boligervervet, med sikte på senere nedbetaling av gjeld på boligen. Disse etablerte regler for BSU-sparing videreføres.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-10 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret

2009. Departementet vil gjennomføre en tilsvarende økning av beløpsgrensen i Finansdepartementets skattelovforskrift § 16-10-2.

## 3 Formuesverdsettelse av næringseiendom

### 3.1 Innledning og sammendrag

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

Departementet foreslår derfor et nytt verdsettelsessystem for næringseiendom som skal gi vesentlig bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markedsverdier enn i dag. Forslaget har gode fordelingsvirkninger. Det viktigste bidraget til mer rettferdige ligningsverdier og utvidet formuesskattegrunnlag er at de laveste ligningsverdiene vil øke.

Den nye metoden for verdsettelse av næringseiendom må ses i sammenheng med forslaget om å øke bunnfradraget i formuesskatten. For personlig skattyter og dødsbo økes bunnfradraget fra 350 000 kroner til 470 000 kroner, og fra 700 000 kroner til 940 000 kroner for ektefeller. Det innføres videre en felles skattesats på formuesskatt til staten, som gir en samlet maksimal marginalsattesats på 1,1 pst. Departementet viser til St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 2.2.4, herunder forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2009 kapittel 2.

Forslaget innebærer at formuesverdsettelse av næringseiendom skal skje med utgangspunkt i eiers faktiske utleieinntekter, og beregnes etter en fastsatt beregningsmetode (kapitalisert utleieverdi). Departementets forslag medfører fastsetting av nye ligningsverdier for utleid næringseiendom. Med næringseiendom menes også bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet (i det følgende betegnet samlet som næringseiendom). Bolig- og fritidseiendom for øvrig holdes utenfor forslaget, og verdsettes etter gjeldende regler. Forslaget avgrenses også mot næringseiendom knyttet til kraftverk, jord- og skogbrukseiendommer.

Departementet foreslår at ligningsverdien fastsettes med utgangspunkt i næringseiendommens beregnede utleieverdi (basert på brutto leieinntekt

minus et standardfradrag for utleiekostnader). Ligningsverdi settes til 40 prosent av den kapitaliserte utleieverdien fra og med inntektsåret 2009. Det foreslås samtidig at maksimalgrensen for ligningsverdi av næringseiendom (sikkerhetsventilen) reduseres fra 80 prosent til 60 prosent av eiendommens markedsverdi.

For næringseiendom som ikke leies ut, økes gjeldende ligningsverdier med 60 prosent, det vil si at anslått gjennomsnittlig ligningsverdi som andel av markedsverdi øker fra 25 prosent til 40 prosent. For å sikre større grad av likebehandling vil departementet arbeide med sikte på å utforme en ny sjablonmetode for å verdsette næringseiendom som ikke leies ut.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10. Det foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009. Videre viser departementet til forslag til overgangsregel for verdsettelse av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper.

### 3.2 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 kan imidlertid formuesverdi av fast eiendom settes lavere enn omsetningsverdien. Bestemmelsen regulerer ikke nærmere hvilke prinsipper som skal legges til grunn ved verdsettelsen av fast eiendom. I dag følger dette av Skattedirektoratets forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragsposter til bruk ved likningen (takseringsreglene) § 1-1-1 (bolig- og fritidseiendom) og § 2-1-1 (annen eiendom i virksomhet; forretningseiendommer, hotell-, losji- og bevertningsbygg, industri-, kontor og lagerbygg, tomtearealer mv.)

For annen fast eiendom enn bolig- og fritidseiendom, kraftverk, jord- og skogbrukseiendommer ble det innført en maksimalgrense for formuesverdsettelse fra og med inntektsåret 2007. Maksimalgrensen innebærer at ligningsverdier som oversti

ger 80 prosent av markedsverdi, skal justeres ned til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi etter krav fra skattyter. Tilsvarende maksimalgrense for bolig- og fritidseiendom er 30 prosent av markedsverdi.

Ved første gangs taksering skal ligningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi, jf. takseringsreglene § 2-1-1. Ligningsverdien endres ved generelle prosentvise justeringer. Omsetning påvirker normalt ikke fastsatt ligningsverdi for den aktuelle eiendommen.

Særlige verdsettelsesregler gjelder for jord- og skogbrukseiendommer (skatteloven § 4-11 og takseringsreglene § 3-1) og kraftverk (skatteloven § 18-5 og Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 18-5).

Verdsettelse av like eiendomstyper skjer uavhengig av eierforhold. Dette innebærer blant annet at bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet, blir verdsatt på samme lave nivå som bolig- og fritidseiendom som eies utenfor virksomhet, jf. takseringsreglene § 1-1-1.

Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper og visse andre innretninger er fritatt fra formuesskatt, jf. skatteloven § 2-36 første ledd. Verdien av aksjer inngår imidlertid i formuesgrunnlaget på aksjeeierens hånd.

Børsnotert aksje verdsettes til kursverdien 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4-12 første ledd. Ligningsverdi på eiendom eid av børsnoterte selskaper har derfor ingen direkte betydning for aksjenes fastsatte formuesverdi.

Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4-12 annet ledd. For ikke-børsnoterte aksjer inngår ligningsverdiene på selskapets eiendommer i beregningsgrunnlaget for formuesverdsettelse av aksjene i selskapet.

Det er gitt særlige verdsettelsesregler for aksje i nystiftet aksjeselskap og allmennaksjeselskap eller hvor aksjekapitalen blir endret i året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4-13.

For deltaker i deltakerlignet selskap som omfattes av skatteloven § 10-40, settes verdien av deltakerens selskapsandel ved formuesligningen til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter, jf. skatteloven § 4-40.

### 3.3 Departementets vurderinger og forslag

---

#### 3.3.1 Innledning

##### 3.3.1.1 Formål og begrunnelse

Verdsettelse av fast eiendom for formuesskatteformål framstår i dag som vilkårlig, og gir ofte svært lave ligningsverdier. Ligningsverdiene på fast eiendom framstår også som svært lave sammenlignet med andre formuesobjekter.

Ligningsverdien fastsettes normalt første gang i forbindelse med oppføring av bygget (i tillegg til tomteverdi), og endres ikke ved omsetning. I stedet justeres formuesverdien av eiendommen ved generelle prosentvise justeringer. I praksis settes ofte ligningsverdien for nybygde eiendommer til en andel av kostpris for bygning og grunn. Prosentatsen ligger ofte lavt i forhold til markedsverdien. Dette skyldes realistiske antagelser om at det generelle takstnivået er lavt, og at likhetshensyn tilsier samme lave nivå for nye bygg. Ligningsverdien på eldre bygg har i mange tilfeller stått nominelt uendret gjennom flere år med til dels sterk prisstigning. For næringseiendom er det ikke uvanlig at ligningsverdien ligger på om lag 25 prosent av eiendommens markedsverdi, men den kan også ligge på et langt lavere nivå. De senere årene har det vært foretatt generelle oppjusteringer av ligningsverdi av fast eiendom, men disse har ikke rettet opp skjevhetene som har oppstått i nevneverdig grad. Det nåværende verdsettelsessystemet for formuesverdsettelse av næringseiendom bør derfor revideres.

For å avhjelpe svakheter i formuesskatten foreslår departementet flere endringer, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2. Forslagene har til hensikt å gi bedre sammenheng mellom ligningsverdier og markedsverdier enn i dag, og har gode fordelingsvirkninger. Det viktigste bidraget til mer rettferdige ligningsverdier og utvidet formuesskattegrunnlag, er at de laveste ligningsverdiene blir hevet.

##### 3.3.1.2 Forslag til ny metode for verdsettelse av næringseiendom

Departementet foreslår å innføre en ny metode for verdsettelse av næringseiendom, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2. Forslaget innebærer at verdsettelse av næringseiendom for formuesskatteformål skal foretas med utgangspunkt i eiers faktiske utleieinntekter, og beregnes etter en fastsatt beregningsmetode (kapitalisert utleieverdi). At formuesverdien beregnes



med utgangspunkt i en nåverdimetode er ikke et nytt prinsipp i skattesystemet. Blant annet benyttes en slik metode i dag for å fastsette ligningsverdien av skog og ved verdsettelse av kraftanlegg.

Departementet foreslår at formuesverdi (ligningsverdi) for utleid næringseiendom for inntektsåret 2009 settes til 40 prosent av den kapitaliserte utleieverdien. Departementet viser til avsnitt 3.3.2 flg. for en nærmere beskrivelse av den nye verdsettelsesmetoden.

Det er ikke mulig å benytte den nye metoden for å fastsette formuesverdi av næringseiendom som ikke leies ut. For å sikre relativt stor grad av likebehandling mellom utleid og ikke utleid næringseiendom, økes gjeldende ligningsverdier med 60 prosent for ikke utleid næringseiendom, det vil si at anslått gjennomsnittlig ligningsverdi som andel av markedsverdi øker fra 25 prosent til 40 prosent, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak kapittel 2. Departementet vil imidlertid arbeide med sikte på å utforme en ny sjablonmetode for verdsettelse av næringseiendom som ikke leies ut.

En generell oppjustering av ligningsverdi av næringseiendom som ikke leies ut, fastsettes av Skattedirektoratet i forskrift.

### **3.3.2 Virkeområdet for ny verdsettelsesmetode for næringseiendom**

Metoden skal i utgangspunktet anvendes på all eiendom som i dag regnes som fast eiendom i takseringsreglene § 2-1-1. Forslaget omfatter alle typer næringseiendom, herunder kontorlokaler, fabrikker, tomter, parkeringshus, butikker, verksted mv. Også næringseiendom i utlandet omfattes av departementets forslag til ny verdsettelsesmetode.

Bolig- og fritidseiendom omfattes i utgangspunktet ikke av forslaget, herunder boligselskap, borettslag, aksjeleiligheter mv. Slik eiendom skal verdsettes etter gjeldende regler. Departementet foreslår imidlertid at metoden normalt skal anvendes på bolig- og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet. Grensen for når utleie av bolig- og fritidseiendom regnes som næringsvirksomhet skal ha tilsvarende innhold som i inntektsbeskatningen. Hvorvidt det er virksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg, bedømmes konkret blant annet med hensyn til bygningens størrelse og aktivitetens omfang. I ligningspraksis er det lagt til grunn et utgangspunkt om at utleie til boligformål er virksomhet ved utleie av fem leiligheter eller mer.

En følge av departementets forslag er at lig-

ningsverdi på bolig- og fritidseiendom kan variere ut fra eierforhold og faktisk utnyttelse, og kan endres ved eierskifte.

Departementet foreslår at bolig- og fritidseiendom verdsettes etter den nye metoden fra og med det inntektsåret boligen leies ut i næringsvirksomhet. Da skal ligningsverdien bygge på utleieverdi.

Dersom en bolig med ligningsverdi etter utleiemetoden ikke lenger leies ut i virksomhet, må ligningsverdien justeres. Dette gjelder blant annet ved salg til privatperson som skal bruke eiendommen som egen bolig og ved overgang til utleiebolig utenfor virksomhet. Ligningsverdien etter utleieverdi bygger på 40 prosent av kapitalisert utleieverdi. For bolig gjelder imidlertid maksimalgrensen på 30 prosent av eiendommens markedsverdi. Ligningsverdien må derfor justeres fra 40 prosent til 30 prosent av beregningsgrunnlaget. I overgangsåret vil ny ligningsverdi etter departements forslag bli 30 prosent av kapitalisert utleieverdi fastsatt i foregående inntektsår. Ligningsverdien skal i slike tilfeller settes ned etter dokumentert krav fra erverver om at ligningsverdien overstiger 30 prosent av markedsverdien (normalt kjøpsvederlaget).

Næringseiendom som går over fra utleieeiendom til bruk i egen virksomhet, foreslås verdsatt til 40 prosent av formuesgrunnlaget fastsatt i inntektsåret før omgjøringsåret. Senere år vil slik eiendom verdsettes som annen ikke utleid næringseiendom.

Valg av verdsettelsesmetode for henholdsvis bolig- og fritidseiendom eller næringseiendom (klassifisering av eiendom i forbindelse med formuesverdsettelsen) skal i utgangspunktet foretas for hver eiendom med eget gårds-, bruks- og seksjonsnummer mv. Et seksjonert bygg kan dermed inneholde enheter som verdsettes etter den nye verdsettelsesmetoden for næringseiendom, mens andre enheter i bygget verdsettes etter boligtakseringsreglene. Eksempelvis kan et kombinert bygg inneholde utleide butikklokaler i første etasje, andre etasje leies ut til kontorlokaler, mens tredje etasje benyttes av eieren som egen bolig. Et slikt skille foretas også i dag, og departementet legger til grunn at gjeldende skille skal videreføres med forslaget. I ligningspraksis behandles hver seksjon for seg som en egen eiendom. Dette gjelder også seksjoner i kombinerte bygg bestående av bolig og forretning. Eiendom som benyttes dels til boligformål og delvis i virksomhet, må vurderes særskilt. Departementet vil vurdere å fastsette nærmere bestemmelser om dette i forskrift.

Formuesverdsettelse av jordbrukseiendom skjer i dag samlet for bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11. Forslaget til ny metode for verdsettelse av næringsei-

dom er ikke egnet for jordbrukseiendommer. Dette skyldes blant annet at jordbrukseiendommer ikke leies ut eller omsettes i samme marked som annen næringsseiendom. Formuesverdsettelse av skog settes til den avkastningsverdien skogen har på lengre sikt ved rasjonell drift og skjøtsel, og er nærmere regulert i forskrift, jf. skatteloven § 4-11 annet ledd. Departementet antar at de særskilte verdsettelsesreglene for skog fungerer tilfredsstillende. Departementet foreslår derfor at jord- og skogbrukseiendommer fortsatt skal verdsettes etter gjeldende særregler i skatteloven § 4-11.

Næringsseiendom som benyttes til kraftproduksjon er underlagt reglene i skatteloven kapittel 18, herunder egne bestemmelser om formuesverdsettelse. Departementet foreslår at den nye metoden for verdsettelse av næringsseiendom ikke skal gjelde kraftverk som i dag verdsettes etter skatteloven § 18-5.

Eiendom som omfattes av departementets forslag til ny verdsettelsesmetode, vil i det følgende bli omtalt samlet som næringsseiendom.

### 3.3.3 Beregning og innrapportering av utleieinntekt mv.

#### 3.3.3.1 Innrapportering av utleieinntekt

I dag innrapporterer næringsdrivende informasjon om faste eiendommer og samlet utleieinntekt i forbindelse med innlevering av selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret. Et sentralt element i den nye verdsettelsesmetoden er at skattyter skal innrapportere faktisk brutto leieinntekt pr. eiendom til skattemyndighetene i forbindelse med selvangivelsen.

Enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven, har bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 annet ledd for den virksomhet som drives (eventuelt også regnskapsplikt etter regnskapsloven). Etter ligningsloven § 4-4 skal skattyter som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen.

Dette innebærer at årlig (brutto) leieinntekt fra utleie av hver næringsseiendom normalt kan hentes direkte fra skattyters regnskapssystem. Departementet antar derfor at forslaget til en ny modell for verdsettelse av næringsseiendom ikke medfører særlig merarbeid for skattyter.

Vederlag for leie av næringsseiendom kan imidlertid gjøres opp ved at leietaker tilbyr tjenester til utleier eller betaler leien i form av motytelser utover kontant betaling mv. Slike forhold kan isolert sett redusere bokført brutto leieinntekt på utleiers

hånd. Naturalytelser mv. inngår imidlertid som en del av utleiers leieinntekt for formuesskatteformål, og inngår i verdsettelsen av næringsseiendom.

Innføringen av den nye metoden krever at skattemyndighetene har opplysninger om hvilke næringsseiendommer som leies ut, utleieinntektens størrelse og eierforhold mv. Skattemyndighetene har i dag ikke tilgang til alle nødvendige opplysninger for å verdsette næringsseiendom etter den nye metoden. Departementet foreslår at innrapportering av leieinntekter og beregning av utleieverdi mv. foretas på skjema fastsatt av skattemyndighetene, og leveres som vedlegg til selvangivelsen for det aktuelle inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-4 og departementets forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 4-12, jf. skatteloven § 4-12 fjerde ledd bokstav a.

#### 3.3.3.2 Nærmere om beregning av utleieverdi mv.

For å dempe utslaget av tilfeldige eller konjunkturrelle svingninger i utleieinntekter vurderer departementet om verdsettelsen skal bygge på et glidende gjennomsnitt av utleieinntekter, for eksempel de siste tre inntektsårene. Et glidende gjennomsnitt vil medføre en gradvis økning eller reduksjon i formuesverdien dersom det ved reforhandlinger av leiekontrakter er aktuelt å sette opp eller ned leieverdien. Det er ikke aktuelt å benytte et glidende gjennomsnitt i innføringsåret. Nærmere regulering vil eventuelt skje i forskrift.

Næringsseiendom som leies ut for første gang i inntektsåret (herunder nybygg) må verdsettes med utgangspunkt i inntektsårets utleieinntekt. Ved utleie mindre enn et år skal samlet inntekt de månedene utleien har vart brukes til å beregne gjennomsnittlig månedlig inntekt for disse månedene, og deretter brukes gjennomsnittlig månedlig inntekt til å beregne årlig utleieverdi. Det vil si at samlet inntekt divideres med antall måneder utleien har vart, og deretter multipliseres denne med 12.

Tilsvarende metode benyttes ved inntektsbortfall i løpet av inntektsåret, eksempelvis som følge av vedlikehold, ombygging eller at næringsseiendommen står tom. Ved inntektsbortfall et helt inntektsår, legges siste års innrapporterte utleieverdi til grunn for det aktuelle inntektsåret.

Subjekt for formuesskatten er reell eier av næringsseiendommen per 31. desember i inntektsåret. Dette har blant annet betydning ved eierskifte.

Ved erverv av utleid næringsseiendom skal ligningsverdien beregnes på samme måte som ved nybygg. Det vil si at i ervervsåret skal ny ligningsverdi bygge på den nye eierens leieinntekt. På samme måte som ved nybygg vil samlet inntekt divide-

res med antall måneder utleien har vart, og deretter multipliseres denne med 12. Ved overgang fra utleid næringseiendom til ikke utleid næringseiendom skal siste fastsatte ligningsverdi legges til grunn i overgangsåret. Senere skal ligningsverdien reguleres etter samme regler som for tilsvarende eiendomstype.

Sikkerhetsventilen kan påberopes dersom ligningsverdien overstiger 60 prosent av eiendommens markedsverdi.

Beregningsmetode, herunder rentesatser mv., fastsettes i forskrift. Det vises til forslag til forskriftshjemmel i skatteloven § 4-10 nytt tredje ledd.

### 3.3.4 Fradrag for kostnader

#### 3.3.4.1 Innledning

I departementets forslag til ny metode for verdsettelse av næringseiendom må det tas hensyn til kostnader som pådras i forbindelse med utleie av næringseiendom for den aktuelle inntektsperioden. Skattyters gjeld i tilknytning til erverv av eiendommen mv. kommer til fradrag etter skatteloven § 4-1 første ledd, og skal ikke hensyntas i denne sammenheng.

Departementet har vurdert om utleiers faktiske pådratte kostnader i tilknytning til utleieforholdet skal inngå i beregningsgrunnlaget.

Etter departementets oppfatning kan utleier ha kostnader som ikke entydig er knyttet til den aktuelle eiendommen. Innrapportering av faktiske kostnader kan også gi opphav til vanskelige grensetilfeller, og øker mulighetene for tvist om formuesfastsettelsen. I tillegg vil innrapportering av faktiske kostnader være et kompliserende element både ved skattyters innrapportering og ved skattemyndighetenes kontroll.

I lys av dette foreslår departementet at skattyter i stedet bør gis fradrag for kostnader i forbindelse med utleie av næringseiendom gjennom et standardfradrag.

#### 3.3.4.2 Standardfradrag for kostnader knyttet til utleie av næringseiendom

Departementet foreslår at det fastsettes et standardfradrag for skattyters kostnader i forbindelse med utleie av næringseiendom. Et standardfradrag vil sjelden nøyaktig tilsvare skattyters faktiske kostnader, men må ses i lys av at verdsettelsesmetoden skal være enkel å håndtere for skattyter og skattemyndighetene. Sikkerhetsventil og utforming av standardfradraget skal imidlertid ta høyde for varierende utleiekostnader.

Løpende kostnader i et utleieforhold vil variere i

ulike kontraktsforhold, men kan grovt deles i tre hovedkategorier; eierkostnader, felleskostnader og leietakerkostnader.

Eierkostnader er kostnader som utleier har i forbindelse med leieforholdet, og som dekkes gjennom husleien. Eierkostnader kan bestå av utvendig vedlikehold (tak og fasader), utskiftninger av tekniske anlegg, byggforsikring, eiendomsskatt og forvaltningskostnader.

Felleskostnader er kostnader forbundet med drift av eiendommen, og belastes ofte leietaker i tillegg til husleie etter faktisk bruk (brukeravhengige driftskostnader). Eksempler på felleskostnader er drift og vedlikehold av fellesareal og uteområder. Slike kostnader belastes normalt leietaker uten et fortjenesteelement for utleier.

Leietakerkostnader er kostnader knyttet til intern drift av leide lokaler, slik som renhold, strøm og indre vedlikehold. Slike kostnader dekkes regelmessig av leietaker.

Etter departementets oppfatning bør standardfradraget ta utgangspunkt i typiske eierkostnader som pådras i løpet av inntektsåret. Standardfradrag kan gis uavhengig av eiendomstype, standard og beliggenhet mv., og beregnes ved å redusere utleieinntekten med en fastsatt prosentsats. Departementet vil imidlertid vurdere en nærmere utforming av standardfradraget i forskrift, som sendes på høring.

Departementet viser til forslag til forskriftshjemmel i skatteloven § 4-10.

### 3.3.5 Utleie til nærstående mv.

En næringseiendom eies ofte av et selskap uten annen næringsaktivitet eller eiendeler. Eiendomsselskapet kan inngå i en konsernstruktur med andre (passive) eiendomsselskap. I tillegg kan konsernet utøve annen næringsaktivitet gjennom egne driftsselskap. I slike tilfeller vil driftsselskapet ofte leie næringseiendom fra eiendomsselskapene i konsernet. Også i andre tilfeller kan næringseiendom bli utleid mellom konsernselskap eller mellom nærstående.

Selskap i samme konsern og nærstående mv. kan av ulike grunner inngå leieavtaler på betingelser som avviker fra tilsvarende avtaler mellom uavhengige parter. Eksempelvis kan vederlag for utleie av et næringsbygg til et annet selskap i konsernet settes under markedspris. Selskapslovgivningen vil i visse tilfeller regulere adgangen til å inngå slike avtaler. Eksempelvis inneholder aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-8 begrensninger med hensyn til avtaler som inngås mellom selskap og aksjeeier. Videre skal transaksjoner mellom kon-

sernselskap grunnes på forretningsmessige vilkår og prinsipper, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-9.

Forslaget om en ny metode for verdsettelse av næringseiendom forutsetter at innrapporterte leieinntekter har grunnlag i kontrakter som er inngått på markedsmessige betingelser. Reduserte leieinntekter som følge av utleie til nærstående eller til selskap i samme konsern, eventuelt andre forhold som medfører at leiekontrakten ikke er inngått på armlengdes vilkår, skal etter departementets forslag ikke påvirke grunnlaget for fastsettelse av formuesskatt på næringseiendom.

Departementet viser til at skattemyndighetene kan fastsette grunnlaget for formuesskatt på næringseiendom ved skjønn dersom de innrapporterte leieinntektene ikke tilsvarende markedisleie som følge av direkte eller indirekte interessefelleskap, jf. skatteloven § 13-1. Differansen mellom faktisk leie og markedsmessig leie kan i tillegg utløse inntektsbeskatning på leietakers hånd (eksempelvis lønnsinntekt eller utbytte), og eventuelt uttaksbeskatning for utleier.

### 3.3.6 Lavere maksimalgrense for ligningsverdi av næringseiendom

For å ta høyde for eventuelle utilsiktede utslag ved bruk av den nye verdsettelsesmetoden, foreslår departementet at sikkerhetsventilen for verdsettelse av næringseiendom reduseres fra 80 prosent til 60 prosent. Dette innebærer at ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom det dokumenteres at fastsatt ligningsverdi er høyere enn 60 prosent av eiendommens markedsverdi. Sikkerhetsventilen fastsettes i takseringsreglene.

### 3.3.7 Lovforslag, forholdet til arveavgift mv.

Departementet foreslår at hovedprinsippet for den nye verdsettelsesmetoden lovfestes i skatteloven § 4-10 nytt tredje ledd. Bestemmelsen vil bli utfyllt ved forskriftsbestemmelser med hjemmel i skatteloven §§ 4-10 og 4-12 fjerde ledd bokstav a. Departementet tar sikte på å fastsette forskriftsbestemmelsene tidligst mulig i 2009, etter at forslagene har vært på høring.

Forslaget får betydning for beregning av arveavgift på ikke-børsnoterte aksjer. Departementet viser til nærmere omtale i kapittel 5.

Det vises til forslag til skatteloven § 4-10 nytt tredje ledd.

### 3.3.8 Overgangsregler

Ikke-børsnotert aksje verdsettes til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4-12 annet ledd. Nærmere regler om verdsettelse av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper følger av Finansdepartementets samleforskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven § 4-12.

For at forslaget til en ny metode for verdsettelse av næringseiendom skal få virkning ved formuesverdsettelsen av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper i inntektsåret 2009, må ny formuesverdi av næringseiendom inngå i grunnlaget for beregning av selskapets skattemessige formuesverdi (dets samlede nettoformue) per 1. januar 2009.

Departementet foreslår derfor en overgangsregel om at ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap i vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2008 skal verdsette selskapets næringseiendom som har vært utleid i løpet av inntektsåret etter den nye verdsettelsesmetoden. Videre foreslås en overgangsregel om at slike selskaper for inntektsåret 2008 skal oppjustere ligningsverdien av selskapets næringseiendom som ikke har vært utleid i løpet av inntektsåret med 60 prosent etter den alminnelige oppjustering med 10 prosent for inntektsåret 2008, jf. St.prp. nr. 1 (2007–2008). Samlet oppjustering av gjeldende ligningsverdi fra inntektsåret 2007 til 1. januar 2009 blir 76 prosent for disse eiendommene. Dette gjelder likevel ikke for ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som i sin helhet eies av et børsnotert selskap. Overgangsregelen har ikke skattemessig effekt for aksjeeier i inntektsåret 2008.

Innrapportering av inntekter fra utleie av selskapets næringseiendom for inntektsåret 2008, utleieverdi og beregning av formuesverdi mv. skjer på skjema fastsatt av Skattedirektoratet.

Departementet viser til forslag til overgangsregel.

## 3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Kostnadene ved selve innføringen av systemet er for skattemyndighetene anslått til om lag 12,7 mill. kroner, inkludert systemutvikling, klagebehandling mv.

Forslaget må ses i sammenheng med at bunnfradraget i formuesskatten for personlig skattyter og dødsbo økes fra 350 000 kroner til 470 000 kroner, og fra 700 000 kroner til 940 000 kroner for ek-

tefeller. Det innføres én felles sats for formuesskatt til staten på 0,4 prosent, som sammen med skattesatsen for formuesskatt til kommunene (0,7 prosent) gir en samlet maksimal skattesats på 1,1 prosent.

Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å gi et netto proveny på 1,2 mrd. kroner påløpt og 480 mill. kroner bokført i 2009.

### **3.5 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

## 4 Oppheving av skattebegrensning til 80 prosent av alminnelig inntekt

### 4.1 Innledning og sammendrag

---

Skatteloven kapittel 17 inneholder særskilte regler om begrensning av skatten ved lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne. Skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-10 innebærer at formuesskatten skal settes ned dersom formuesskatt og skatt på alminnelig inntekt samlet sett overstiger 80 prosent av skattyters alminnelige inntekt. Det er i all hovedsak de mest velstående som får redusert skatten som følge av denne skattebegrensningen. Departementet foreslår derfor å oppheve skatteloven §§ 17-10 og 17-11 fra og med inntektsåret 2009.

### 4.2 Gjeldende rett

---

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt (fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42), skal formuesskatt til staten og kommunen settes ned slik at nevnte grense ikke overskrides, jf. skatteloven § 17-10. Skatt av nettoformue over 1 mill. kroner kan likevel ikke settes ned under 0,8 prosent av den overskytende formuen. For ektefeller som lignes under ett og meldepliktige samboere gjelder samme regel for inntekt som lignes under ett, og for skatten av denne inntekten og felleslig-net formue, jf. skatteloven § 17-11.

### 4.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Departementet foreslår å oppheve skatteloven §§ 17-10 og 17-11 fra og med inntektsåret 2009. Skattebegrensningsregelen innebærer at formues-

skatten skal settes ned dersom formuesskatt og skatt på alminnelig inntekt samlet sett overstiger 80 prosent av skattyters alminnelige inntekt. Regelen gir dermed nedsatt skatt for skattytere med høy skattepliktig formue relativt til alminnelig inntekt. Det er i all hovedsak de mest velstående som får redusert skatten som følge av denne regelen. I 2006 var de samlede nedsettelsene etter §§ 17-10 og 17-11 om lag 830 mill. kroner. Halvparten av denne summen tilfalt de hundre mest formuende. Forslaget vil først og fremst berøre dem med størst formuer. Opphevingen kan ses i sammenheng med innstramningen i forbindelse med statsbudsjettet for 2008 da minimumssatsen ble hevet fra 0,6 prosent til 0,8 prosent av nettoformue over 1 mill. kroner. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til foreslåtte endringer i skatteloven §§ 17-10 og 17-11.

### 4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Å fjerne skattebegrensningsreglene i skatteloven §§ 17-10 og 17-11 anslås isolert å øke provenyet med 520 mill. kroner påløpt i 2009.

### 4.5 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2009.

## 5 Endringer i arveavgiftsloven mv.

### 5.1 Reduksjon i verdsettelsesrabatten for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper

#### 5.1.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene om verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (heretter benevnt selskapsandeler) ved fastsetting av arveavgift.

Etter gjeldende regler fastsettes arveavgiftsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler på bakgrunn av aksjens eller selskapsandelens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi. Arve- og gavemottakere får i dag en rabatt på 70 prosent i verdsettelsesgrunnlaget, med mindre de velger verdsettelse til 100 prosent.

Departementet foreslår å redusere rabatten fra 70 prosent til 40 prosent og å begrense denne til et arveavgiftsgrunnlag på 10 mill. knyttet til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler for den enkelte mottaker. Det foreslås at verdier utover 10 mill. kroner skal inngå i arveavgiftsgrunnlaget med 100 prosent. Denne innstramningen må ses i sammenheng med at avgiftssatsene foreslås redusert betydelig fra 2009, og at den rentefrie avdragsordningen for arveavgift ved generasjonsskifte i næringslivet utvides betydelig.

#### 5.1.2 Gjeldende rett

Etter arveavgiftsloven § 11 A kan arve- og gavemottakere velge mellom å verdsette ikke-børsnoterte aksjer til 30 eller 100 prosent av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi.

Andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper verdsettes på tilsvarende måte som ikke-børsnoterte aksjer, dvs. til 30 eller 100 prosent av andelens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A første ledd annet punktum og annet ledd.

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal etter gjeldende regler verdsettes til 30 prosent av aksjens antatte omsetningsverdi, men kan settes til 30 prosent av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, dersom den avgiftspliktige krever dette, og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A første ledd tredje punktum. Etter arveavgiftsloven § 11 A annet ledd kan de avgiftspliktige i stedet velge å verdsette de utenlandske ikke-børsnoterte aksjene til 100 prosent av aksjens andel av selskapets skattemessige formuesverdi.

Utenlandske selskapsandeler verdsettes til 30 eller 100 prosent av andelens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A første ledd annet punktum og annet ledd.

Verdsettelsestidspunktet etter § 11 A er 1. januar i det år hvor rådigheten over aksjene/selskapsandelene erverves av arve- eller gavemottaker. Det er således selskapets skattemessige formuesverdi ved utgangen av året forut for ervervsåret som legges til grunn for fastsettelsen av arveavgiftsgrunnlaget.

Valgretten med hensyn til å verdsette aksjene/selskapsandelene til 30 eller 100 prosent har sammenheng med samordningen av arveavgiftsgrunnlaget og fremtidig inntektskatt. Bestemmelsen i skatteloven § 9-7 innebærer at arve- eller gavemottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag begrenses oppad til arveavgiftsgrunnlaget.

Fra og med 1. januar 2006 er det innført et kontinuitetsprinsipp for arv og gave av aksjer og selskapsandeler mv. som omfattes av aksjonærmodellen og deltakermodellen. Kontinuitetsprinsippet innebærer at en arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters/givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og andre skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller selskapsandelen, jf. skatteloven §§ 10-33 og 10-46. Ved fremtidig realisasjon blir verdistigningen på aksjen/selskapsandelen i arvelaters/givers eiertid beskattet på arve- eller gavemottakers hånd.

Bestemmelsen i skatteloven § 9-7 innebærer at dersom arvelaters/givers inngangsverdi er høyere

enn aksjens/selskapsandelens arveavgiftsgrunnlag, vil arveavgiftsgrunnlaget utgjøre arve- og gave-mottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

Samordningen av arveavgiftsgrunnlaget og skattemessige inngangsverdier innebærer at arvinger eller gavemottakere som velger reduksjon på 70 prosent vil få redusert arveavgift, men dette kan få som konsekvens at inngangsverdi og skjermingsgrunnlag reduseres avhengig av om arvelaters/givers inngangsverdi er høyere eller lavere enn 30 prosent av arveavgiftsgrunnlaget.

### 5.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Dagens regler for verdsettelse av aksjer og selskapsandeler i ikke-børsnoterte selskaper for arveavgiftsformål gir en rabatt på 70 prosent av disse formuesobjektene ligningsverdi. Denne rabatten ble inntatt i arveavgiftsloven ved lov 10. april 1992 nr. 35 med virkning for arve- og gaveoverføringer fra 1. januar 1992. Rabatten ble foreslått under finanskomiteens behandling av skattereformen av 1992, jf. Innst. O. nr. 47 (1991-92), og ble satt lik rabatten som da gjaldt for aksjer ved beregning av formuesskatt. Verdsettelsesrabatten for aksjer ved formuesbeskatningen er gradvis blitt redusert de senere årene, og er fjernet fra og med 1. januar 2008. Rabatten for aksjer og selskapsandeler for arveavgiftsformål har vært uendret siden bestemmelsen i § 11 A trådte i kraft.

Rabatten innebærer en vesentlig reduksjon i arveavgiften for mottakere av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler. Den gir også åpning for tilpasninger for ytterligere reduksjon av avgiftsgrunnlaget. Gjennom lånetiltak kan avgiftsbelastningen på overførte aksjer eller andeler eventuelt fjernes helt. Et eksempel kan vise dette: Den yngre generasjon overtar aksjene i et familieeid aksjeselskap som har en ligningsmessig nettoformue på 70 mill. kroner. Dette beløpet blir da aksjenes bruttoverdi for avgiftsformål før aksjerabatten setter inn. Med rabatten blir avgiftsgrunnlaget 21 mill. kroner. Lånetiltaket består i at giveren først personlig belåner aksjene med 30 millioner kroner og skyter beløpet inn som bankinnskudd og frisk egenkapital i selskapet. Ligningsverdien der, og dermed aksjenes bruttoverdi, blir da 100 mill. kroner. Med aksjerabatten blir arveavgiftsmessig verdi av aksjene 30 mill. kroner. Gaveoverdragelse av aksjene skjer så mot at mottakerne personlig overtar giverens gjeld på 30 mill., og denne gjeldsovertakelsen går til fradrag i avgiftsgrunnlaget. Gaveoverdragelsen gir da 0 i avgiftsgrunnlag. Etter en passende tid (for å unngå gjennomskjæring), kan de nye aksjonærene ta ut selskapets bankinnskudd på 30 mill. kroner som en

kapitalnedsettelse, og innfri den overtatte gjelden. Generasjonsoverføring på netto 70 mill. i aksjeverdier har da skjedd uten avgiftsbelastning. Ved å legge til en null eller to i alle tall i eksemplet vil 700 millioner kroner eller 7 milliarder kroner kunne overføres avgiftsfritt fra den ene generasjonen til den andre.

En aksjerabatt med slike virkninger innebærer et meget stort hull i avgiftssystemet, og bør ikke videreføres. På bakgrunn av dette og regjeringens målsetting om økt likebehandling, en mer rettfærdig utforming av arveavgiften og en bedre fordelingsprofil, foreslår departementet en vesentlig innstramning i reglene for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler.

Departementet foreslår å redusere rabatten på 70 prosent til 40 prosent. Videre foreslås det å begrense rabatten til et arveavgiftsgrunnlag på 10 mill. kroner knyttet til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler for den enkelte mottaker. Verdier utover 10 mill. kroner skal inngå i mottakers arveavgiftsgrunnlag uten rabatt. Begrensningen på 10 mill. kroner kalles i det følgende rabatt-taket.

Rabatt-taket knytter seg etter forslaget til den samlede verdi av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler som en arving eller gavemottaker mottar. Det skal kun være et rabatt-tak for hver mottaker, uansett hvor mange ganger en person mottar aksjer/andeler i arv eller gave, eller hvem som er arvelater eller giver. Sett at en arving mottar ikke-børsnoterte aksjer med skattemessig formuesverdi på 30 mill. kroner og en selskapsandel med skattemessig formuesverdi på 5 mill. kroner. For de første 10 mill. kroner får arvingen rabatt på 40 prosent. De resterende 25 mill. kroner medtas i arveavgiftsgrunnlaget med 100 prosent. Arvingens samlede arveavgiftsgrunnlag på aksjene og selskapsandelen blir etter rabatten 31 mill. kroner. I dette eksemplet vil mottaker ha utnyttet sitt rabatt-tak, og vil ikke få rabatt ved en senere anledning.

Ved anvendelse av det samlede rabatt-taket skal det tas hensyn til gave fra og med 7. oktober 2008, og arv fra og med 1. januar 2009. Det innebærer at gaver som ytes fra og med 7. oktober 2008, vil redusere rabatt-taket for den enkelte mottaker for arv og gave etter årsskiftet.

Forslaget innebærer ingen endring i valgetten etter § 11 A. Arve- og gavemottakere har ved verdsettelsen fortsatt mulighet til å velge at arveavgiftsgrunnlaget til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler skal settes til 100 prosent av aksjenes/selskapsandelens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi.

Etter gjeldende regler skal arve- og gavemottakere innrapportere aksjens arveavgiftsgrunnlag et-



ter § 11 A, for beregning av fradrag for latent skatt etter arveavgiftsloven § 14 femte ledd. Den foreslåtte begrensning i rabatten til et beløp på 10 mill. kroner for de samlede verdier av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler har som konsekvens at den enkelte aksjes/selskapsandels arveavgiftsgrunnlag må fastsettes i de tilfeller hvor rabatt velges.

Det vises til forslag til endringer i arveavgiftsloven § 11 A første og annet ledd.

## **5.2 Nye regler for skattemessig verdsettelse av næringsseiendom – iverksettelse for selskapsandeler som er gjenstand for arv og gave i 2009**

### **5.2.1 Innledning**

I denne proposisjonens kapittel 3 er det foreslått å øke ligningsverdiene for fast næringsseiendom fra 2009 for formuesskatteformål. Dette vil få virkning for arveavgiftsberegning på aksjer og andeler i selskap som eier slik næringsseiendom, i og med at skattemessig verdi av selskapets aktiva minus selskapsgjeld danner grunnlaget for slik avgiftsmessig verdsettelse.

Det er ønskelig at de avgiftsmessige virkninger inntreffer allerede fra starten av 2009. For ikke-børsnoterte aksjer vil endringene i formuesverdsettelsen av næringsseiendom få virkning for arveavgift på arv og gave fra og med 1. januar 2009. Uten spesielle tiltak vil imidlertid ikke endringene få virkning for beregning av arveavgift for selskapsandeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper i 2009. Departementet foreslår derfor en overgangsregel som innebærer at ligningsverdier for næringsseiendom ved fastsetting av arveavgift på selskapsandeler som er gjenstand for arv eller gave i 2009, skal oppjusteres med 60 prosent. Samtidig skal sikkerhetsventilen for næringsseiendom i formuesskatten også få anvendelse i forbindelse med arveavgift på selskapsandeler. Dette innebærer at dersom mottaker kan dokumentere at oppregulert eiendomsverdi som andel av markedsverdien er høyere enn 60 prosent, skal eiendomsverdien for det aktuelle avgiftsformål settes ned til 60 prosent av markedsverdien.

### **5.2.2 Departementets vurderinger og forslag**

Arveavgiftsgrunnlaget til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler fastsettes med grunnlag i selskapets skattemessige formuesverdier etter regle-

ne om formuesverdsettelse i skatteloven, jf. arveavgiftsloven § 11 A.

I denne proposisjonens kapittel 3 er det foreslått et nytt system for fastsetting av ligningsverdier til næringsseiendom for formuesskatteformål. Det vises til nærmere omtale av forslaget i punkt 3.3. Den foreslåtte økning i ligningsverdiene til næringsseiendom medfører automatisk oppjustering av arveavgiftsgrunnlaget til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler i selskaper som eier slik eiendom.

Etter arveavgiftsloven § 11 A skal ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler verdsettes 1. januar i det år hvor rådigheten over aksjene/selskapsandelene erverves av arve- eller gavemottaker. Eksempelvis vil arveavgiftsgrunnlaget til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler som overføres i 2009 fastsettes på bakgrunn av selskapets skattemessige formuesverdier ved utgangen av inntektsåret 2008.

De foreslåtte endringer for formuesskatteformål skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2009, se kapittel 3. Ved formuesverdsettelsen verdsettes ikke-børsnoterte aksjer til aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar året før ligningsåret (dvs. 1. januar i inntektsåret), jf. skatteloven § 4-12 annet ledd. Formuesskatt på ikke-børsnoterte aksjer i 2009 skal således fastsettes på grunnlag av selskapets skattemessige verdier ved utgangen av 2008. For at endringen i formuesverdsettelsesreglene skal få virkning for inntektsåret 2009 for ikke-børsnoterte aksjeselskaper, er det i kapittel 3 foreslått en overgangsordning som innebærer særskilt fastsettelse av ligningsverdiene til fast næringsseiendom i aksjeselskaper per 1. januar 2009. For andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper fastsettes formuesverdien etter nye formuesverdsettelsesregler for inntektsåret 2009 per 1. januar 2010 (ligningsåret).

Uten spesielle tiltak vil ikke endringene i formuesverdsettelsen for næringsseiendom få virkning for beregning av arveavgift for andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap, som er gjenstand for arv og gave i 2009. Det foreslås derfor en særskilt overgangsregel for slike selskapsandeler som overføres som arv og gave dette året. Forslaget til overgangsregel innebærer at ligningsverdiene til næringsseiendom i ansvarlig selskap og kommandittselskap skal oppjusteres med 60 prosent. Begrepet næringsseiendom skal etter forslaget avgrenses på samme måte som i den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 4-10 tredje ledd (med forskrifter). Dette omfatter i utgangspunktet all eiendom som i dag regnes som annen fast eiendom, jf. takseringsreglene § 2-1-1. Med næringsseiendom menes også

bolig og fritidseiendom som leies ut i næringsvirksomhet. Bolig og fritidseiendom for øvrig omfattes ikke, men skal verdsettes etter gjeldende regler. Forslaget avgrenses også mot næringsseiendom knyttet til kraftverk, jord- og skogbrukseiendommer. For en nærmere omtale av hvilke næringsseiendommer dette omfatter, vises det til denne proposisjon kapittel 3.

Satsen for oppjustering er (som for formuesskatteformål) basert på et mål om at ligningsverdiene til næringsseiendommer etter oppjusteringen i gjennomsnitt skal utgjøre 40 prosent av eiendommenes markedsverdi. Samtidig foreslår departementet at sikkerhetsventilen for næringsseiendom i formuesskatten får tilsvarende anvendelse for arveavgift på selskapsandeler. Dette innebærer at de avgiftspliktige kan klage dersom de kan dokumentere at ligningsverdien som andel av markedsverdien er høyere enn 60 prosent, for eksempel ved takst. Eiendommenes verdi skal i slike tilfeller settes maksimalt til 60 prosent av dokumentert markedsverdi.

Selskaper kan eie fast eiendom indirekte gjennom datterselskaper og andre underliggende selskaper. I det aktuelle selskapets ligningspapirer vil aksjer eller selskapsandeler føres opp med skattemessig formuesverdi, dersom datterselskapet er et ikke-børsnotert selskap. Datterselskapets skattemessige formuesverdier vil således ligge innbakt i arveavgiftsgrunnlaget til selskapsandelen som overføres. Forslaget innebærer også at også verdiansettelsen av næringsseiendom i datterselskaper og andre underliggende selskaper må oppjusteres med 60 prosent ved fastsettingen av arveavgiftsgrunnlaget for ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler som overføres ved arv eller gave i 2009. Dette innebærer også at næringsseiendom i ansvarlig selskap og kommandittselskap som eies av ikke-børsnoterte aksjeselskap skal oppjusteres.

Det vises til forslag til overgangsregel til arveavgiftsloven § 11 A.

### 5.2.3 Ikrafttredelse

Det foreslås at overgangsregelen skal gjelde for andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper som er gjenstand for arv og gave fra 1. januar 2009 til og med 31. desember 2009. Etter dette tidspunkt vil oppjustering av næringsseiendommer følge direkte av den foreslåtte oppjustering av ligningsverdier til fast eiendom, jf. kapittel 3.

## 5.3 Tidspunkt for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler

### 5.3.1 Innledning og sammendrag

Etter arveavgiftsloven § 11 A skal verdien av ikke-børsnoterte aksjer mv. settes til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven. Verdsettelsen skal skje på grunnlag av skattemessig formuesverdi pr. 1. januar i det år rådigheten erverves. I perioden mellom 1. januar og tidspunktet for overføringen til mottaker kan det ha vært foretatt handlinger eller skjedd endringer som påvirker den reelle verdien av aksjer eller andeler som overføres, uten at dette som generell regel får betydning for avgiftsfastsettelsen. Dagens regler gir muligheter for tilpasninger eller omgåelser som kan redusere det totale arveavgiftsgrunnlaget. Departementet fremmer derfor forslag om lovendring som innebærer at det skal tas hensyn til enkelte eierstyrte endringer i selskapets aksjer og kapital som har skjedd i tiden mellom verdsettelsestidspunktet og rådighetservervet.

### 5.3.2 Gjeldende rett

#### *Generelt*

Avgiftspliktige midler skal verdsettes til antatt salgsverdi, jf. arveavgiftsloven § 11. Tidspunktet for fastsettelsen av denne verdien er rådighetservervet. Ved privat skifte anses rådigheten å gå over ved arvelaters død, og ved offentlig skifte når boet utloddes eller utleveres. For gaver regnes rådigheten å ha gått over når gaven er ytet.

Fra hovedregelen om tidspunktet for verdsettelsen gjøres det unntak for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap, jf. arveavgiftsloven § 11 A, tredje ledd.

Verdsettelsestidspunktet for alle alternativene i arveavgiftsloven § 11 A er 1. januar i det år rådigheten erverves, jf. siste ledd i bestemmelsen. Regelen om dette ble tatt inn ved endringslov 21. desember 2001 nr. 102 med virkning for arv og gave hvor rådigheten ble ervervet etter 1. januar 2002. Endringen var ment å skulle presisere at det er selskapets samlede skattemessige formuesverdi pr. 1. januar det år rådigheten erverves som skal legges til grunn for verdsettelsen. Bestemmelsen innebærer at det ikke alltid vil foreligge noen ligningsverdi for formuesverdien når rådighetservervet finner sted. I Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 8 heter det at:

«Det vil som regel ikke by på praktiske proble-

mer å benytte skattemessige formuesverdier per 1. januar i det år rådigheten går over som grunnlag for beregning av arveavgift i saker som gjelder ikke-børsnoterte aksjer. Dette er fordi arveavgiftsmyndigheten normalt ikke vil ha behandlet saken før endelig skattemessig formuesverdi kan innhentes. Dersom den skattemessige formuesverdien per 1. januar det året rådigheten erverves likevel ikke er endelig fastlagt av ligningsmyndighetene når arveavgiftsvedtak skal fattes, kan avgiftsmyndighetene i de få sakene dette gjelder foreta en foreløpig beregning av avgift på grunnlag av selskapets oppgaver. Arveavgiften blir i slike tilfeller fastsatt med forbehold om at ligningsmyndighetene godkjenner verdiene, jf. departementets rundskriv av 16. juli 1992 (R-9/92) punkt 3.»

#### *Endringer i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet*

Med dagens regel i arveavgiftsloven § 11 A kan det gå inntil ett år mellom tidspunktet for verdsettelsen og rådighetsservervet. I denne perioden kan det skje endringer eller foretas handlinger som påvirker verdien av aksjer og andeler uten at dette får virkning for verdsettelsen. Dette åpner for tilpasninger eller omgåelser som kan redusere det totale arveavgiftsgrunnlaget.

Normalt skal det ikke tas hensyn til endringer i selskapets formuesstilling i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet. Dette gjelder både endringer som skyldes aksjonærenes disposisjoner, slik som kapitalnedsettelse, kapitalforhøyelser, fusjon eller fusjon, og endringer som er forårsaket av utenforliggende forhold, slik som økt fortjeneste eller markedssvingninger på formuesobjekter som eies av selskapet.

Enkelte særskilte typetilfeller hvor det har skjedd endringer i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet er imidlertid nærmere behandlet i rundskriv R-9/92 fra Finansdepartementet.

Dette gjelder for det første hvor antall aksjer i selskapet er endret i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet uten innbetaling av ny kapital. I disse tilfellene følger det av rundskrivet at selskapsverdiene pr. 1. januar skal fordeles på det antall aksjer som eksisterer på tidspunktet for rådighetsservervet.

For det annet omhandler rundskrivet situasjonen hvor selskapets formuesstilling er vesentlig forringet i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet, uten at dette skyldes de(n) avgiftspliktige. I disse tilfellene kan avgiftsnedsettelse vurderes etter søknad. Dokumentasjon for selskapets forringe-

de formuesstilling og årsakene til dette må vedlegges søknaden.

Selskapets formuesstilling kan også være forbedret i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet som følge av overføringer fra eieren til selskapet. For slike tilfeller vises det i Finansdepartementets rundskriv til de ulovfestede reglene om gjennomskjæring.

Gjennomskjæring innebærer at transaksjonen eller deler av den gis andre avgiftsmessige virkninger for den avgiftspliktige enn det som normalt skulle følge av den. Slik gjennomskjæring kan være aktuell når formuesoverføringen til selskapet antas å ha sammenheng med forestående, avgiftspliktig rådighetsoverføring av aksjene eller andelene i selskapet, og formuesoverføringen ville blitt avgiftspliktig ved direkte overføring.

Reglene om gjennomskjæring er utviklet innenfor skatteretten. I Rt. 2006 side 1199 (Nagell-Erichsen) la Høyesterett til grunn at de samme prinsippene gjelder ved fastsettelse av arveavgift. Om vilkårene for gjennomskjæring uttalte Høyesterett i denne dommen:

«Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har utover skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultat ved å følge formen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold. «

#### **5.3.3 Departementets vurderinger og forslag**

Særregelen i arveavgiftsloven § 11 A om verdsettelse per 1. januar i det år rådigheten til arv- eller gavemidler går over, medfører at endringer i verdien fram til rådighetsservervet ikke fanges opp. Videre har bestemmelsen en svakhet ved at den gir rom for omgåelser gjennom tilpasninger i tiden mellom 1. januar og rådighetsservervet. Er selskapets formuesstilling forbedret i denne perioden som følge av overføringer fra eieren til selskapet, må dette vurderes med sikte på eventuell gjennomskjæring. Den ulovfestede regel for gjennomskjæring er imidlertid skjønnsmessig, ressurskrevende og i hovedsak kun egnet til å stanse de klareste og groveste omgåelsene. Gjennom rundskrivet har departementet søkt å gi retningslinjer for behandlingen av nærmere angitte typetilfeller av endringer i tiden

fra 1. januar til rådighetservivet. Departementet legger imidlertid til grunn at en lovregulering på dette området vil gi klarere og mer tilgjengelige regler, noe som også vil bedre forutberegneligheten.

Ideelt sett burde det være verdien på rådighets-tidspunktet som legges til grunn for verdsettelsen for arveavgiften, jf. hovedregelen i arveavgiftsloven § 11. For aksjeselskaper som noteres på børs vil det foreligge en aksjekurs notert på dagen for rådighetservivet. Dermed vil aksjekursen fange opp verdiendringer helt fram skjæringstidspunktet. Dette er ikke teknisk eller praktisk mulig for aksjer mv. som ikke noteres på børs. For ikke-børsnoterte aksjer/selskapsandeler må man basere seg på et annet grunnlag, med de begrensninger dette kan innebære.

Departementet foreslår at det ved verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer/selskapsandeler tas hensyn til eierstyrte endringer i selskapets aksjer/selskapsandeler og kapital i tidsrommet mellom 1. januar og rådighetservivet. Formålet med forslaget er å få en riktigere verdsettelse av aksjer/selskapsandeler, der eierne har foretatt enkelte disposisjoner i tiden mellom 1. januar og rådighetservivet som påvirker arveavgiftsgrunnlaget.

Departementet legger til grunn at endringer som skyldes ordinær drift som utgangspunkt ikke vil gi grunnlag for avvikende verdsettelse. Innenfor ordinær drift vil det kunne ligge svingninger både i positiv og negativ retning for selskapet. Som eksempler kan det tenkes at et selskap oppnår et patent som øker verdien av aksjene mv., eller at en eksportbedrift mister markeder på bakgrunn av økt konkurranse og dermed reduserer aksjeverdien. Departementet foreslår ingen endring i den administrative søknadsordningen som gjelder for disse tilfellene i dag, jf. punkt 5.3.2.

Forslaget omfatter endringer som skyldes eierstyrte disposisjoner. Dette vil typisk være hvor antall aksjer eller andeler i selskapet er endret uten at det samtidig er foretatt motsvarende endringer i selskapskapitalen, eller hvor selskapet erverver eller selger egne aksjer. Videre omfattes tilfeller hvor eier enten tilfører selskapet kapital eller tar ut kapital. Ved en kapitalforhøyelse, må for eksempel den fulle verdi av innskutt kapital legges til verdien pr. 1. januar. Også endringer i tilknytning til fusjon eller fisjon i tidsrommet mellom 1. januar og rådighetservivet skal hensyntas ved verdsettelsen. Felles for de fleste av disse tilfellene er at de vil være etterprøvbare gjennom formelle selskapsbeslutninger og/eller registrering i Foretaksregisteret. Dette vil gjøre det praktisk mulig å ta hensyn til denne typen endringer ved beregningen av arveavgiften.

Det vises til forslag til arveavgiftsloven § 11 A tredje ledd nytt annet punktum.

## **5.4 Verdsettelse av biler, motorsykler og campingvogner mv.**

### **5.4.1 Innledning og sammendrag**

Biler, motorsykler og campingvogner mv. skal i henhold til hovedregelen i arveavgiftsloven § 11 verdsettes til antatt salgsverdi ved beregning av arveavgift. Arvingen eller mottaker av avgiftspliktig gave skal ved innlevering av melding om arv eller gave gi opplysning om merke, årsmodell og kilometerstand, samt angi antatt salgsverdi. Angivelsen av antatt salgsverdi vil være skjønnsmessig, og innebærer at verdiene som oppgis vil kunne variere til dels betydelig mellom objekter av tilsvarende type, modell mv.

Departementet foreslår at det innføres særskilte regler for verdsettelse av private biler, motorsykler og campingvogner mv. ved beregning av arveavgift. Verdsettelsen gjøres sjablonmessig, tilsvarende de regler som anvendes ved formuesbeskatningen. Dette innebærer at verdien beregnes i prosent av listepriis som ny, med lavere proSENTSATS for hvert år fra bilen var ny.

### **5.4.2 Gjeldende rett**

Ved beregning av arveavgift skal biler, motorsykler og campingvogner mv. verdsettes til antatt salgsverdi, jf. arveavgiftsloven § 11. Avgiftspliktige skal selv oppgi verdien. Ved innsending av melding om arv eller gave skal det i tillegg opplyses om merke, årsmodell og kilometerstand.

Ved formuesbeskatningen av de tilsvarende objektene skal formuesverdien fastsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4-1. Med hjemmel i ligningsloven og Finansdepartementets delegeringsvedtak fastsetter Skattedirektoratet hvert år forskrift om taksering av formues-, inntekts-, og fradragsposter til bruk ved ligningen. Ligningsmyndighetene gjør bruk av sjabloner ved fastsettelsen av verdien på private biler, motorsykler, campingvogner mv. Verdien beregnes i prosent av bilens opprinnelige listepriis som ny hos hovedimportør. Verdsettelsen i tabell 5.1 tar utgangspunkt i bilens registreringsår som ny. Dette gjelder også om bilen er førstegangsregistrert i utlandet. Tabellen nedenfor gjelder for inntektsåret 2007:

Tabell 5.1

År	Verdi
2007 .....	75 pst.
2006 .....	65 pst.
2005 .....	55 pst.
2004 .....	45 pst.
2003 .....	40 pst.
2002 .....	30 pst.
2001 .....	20 pst.
1992–2000 .....	15 pst.
1978–1991 .....	Kr 1 000

1977 og eldre (veterankjøretøy) verdsettes individuelt til antatt salgsverdi.

Verdien kan settes lavere dersom bilen av spesielle grunner er gått særlig mye ned i verdi. Ved formuesbeskatningen gjelder det særregler for trykdefinansierte biler. Biler uten omfattende rådighetsbegrensninger beskattes som formue, mens de som er underlagt rådighetsbegrensninger er unntatt.

For yrkesbiler som avskrives, fastsettes formuesverdien normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret.

Formuesverdien for privat motorsykel, moped, mopedbil og snøscooter fastsettes på samme måte som for privatbiler. Tilsvarende sjablonmessig verdsettelse brukes også ved verdsettelsen av campingvogner.

#### 5.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Gjeldende regler for verdsettelse av private biler, motorsykler og campingvogner mv. for arveavgiftsformål bygger på antatt salgsverdi, basert på den avgiftspliktiges egne opplysninger. Departementet foreslår å innføre en sjablonmessig verdsettelse basert på de samme retningslinjer som gjelder ved formuesbeskatningen for private biler, motorsykel, moped, mopedbil, snøscooter og campingvogner. Dette innebærer at verdien settes til en gitt prosentsats av listepriis som ny, synkende jo eldre kjøretøyet er. Etter departementets vurdering vil dette gi en likere og riktigere verdsettelse av denne typen formuesobjekter. Ordningen vil også innebære en forenkling både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige, når verdsettelsen følger en gitt tabell. Forslaget omfatter ikke biler mv. som avskrives som driftsmiddel.

For en bil mv. registrert i 2007 som arves eller overføres i 2008 vil det følge av tabellen at verdien skal settes til 75 prosent av opprinnelig listepriis som ny, jf. tabell 5.1. Ligningen av formue og inn-

tekt foregår etterskuddsvis. På grunn av koblingen til skatteloven og ligningsverdien inneholder ikke tabellen noen verdi for 2008. Det vil derfor ikke foreligge noen verdi på biler mv. hvor rådigheten går over samme år som bilen registreres første gang. Departementet legger til grunn at verdien i disse tilfellene settes til listepriis som ny.

## 5.5 Utvidelse av avdragsordningen for betaling av arveavgift ved overføring av enkeltpersonforetak og aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper

### 5.5.1 Innledning og sammendrag

Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i mindre enkeltpersonforetak og andel eller aksje i små ikke-børsnoterte selskaper, kan den avgiftspliktige kreve at beregnet arveavgift skal betales i avdrag over inntil syv år rentefritt, jf. skattebetalingsloven § 10-32. Ordningen gjelder arv og gave av enkeltpersonforetak eller aksjer og selskapsandeler i selskaper som oppfyller kravene som stilles til små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1-6. Også enkeltpersonforetak som er under grensen for regnskapsplikt i regnskapsloven § 1-1, jf. § 1-2, og som dermed formelt faller utenfor avgrensningen av små foretak i § 1-6, er omfattet av ordningen.

Departementet foreslår å utvide dagens rentefrie avdragsordning for betaling av arveavgiften i forbindelse med overføring av familiebedrifter. Den rentefrie avdragsordningen foreslås utvidet fra 7 til 12 år, og størrelsesbegrensningen knyttet til små foretak, foreslås fjernet. Utvidelsen av avdragsordningen vil i kombinasjon med de betydelige satsreduksjonene for arveavgiften ivareta hensynet til generasjonsskifte i familiebedrifter.

### 5.5.2 Gjeldende rett

Fristen for å betale arveavgiften er i utgangspunktet 12 måneder etter rådighetservervet når midlene utlegges fra privat skifte av dødsbo. Har boet tidligere vært under offentlig skifte, er det 12 måneder etter dagen for tilbakeleveringen av boet som teller. Foretar gjenlevende utdeling fra uskiftebo, er fristen tre måneder etter utdelingen. I boer som skiftes av skifteretten, forfaller avgiften straks ved utlodningen, jf. skattebetalingsloven § 10-31.

Ved lov 9. desember 2005 nr. 107 ble det innført en avdragsordning for arveavgift knyttet til overdragelse av virksomhet, jf. skattebetalingsloven § 10-

32, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006) kapittel 22 og Innst. O. nr. 1 (2005-2006) kapittel 22. Den avgiftspliktige kan etter denne bestemmelsen kreve å betale arveavgiften på enkeltpersonforetak eller selskapsandeler i avdrag over inntil syv år rentefritt. Ordningen gjelder arv og gave av andeler i små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1-6, herunder enkeltpersonforetak under grensen for regnskapsplikt etter regnskapsloven. Små foretak etter regnskapsloven § 1-6 er foretak som ikke overskrider grensene for to av de følgende kriterier på balansedagen: 1) salgsinntekt: 60 mill kroner, 2) balansesum: 30 mill kroner, 3) gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk. For å ha regnskapsplikt må enkeltpersonforetak i året samlet ha verdier for over 20 mill kroner eller et gjennomsnittlig antall ansatte høyere enn 20 årsverk, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 11.

Det kreves videre at overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 prosent av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Det stilles ikke krav til hvem som er mottaker, men det stilles krav om fortsatt eierskap i selskaper og til videre drift av enkeltpersonforetak. Avdragsordningen er begrunnet i hensynet til at virksomheten skal kunne drives videre, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005-2006), punkt 22.4.4. Dersom arvingen eller mottageren dør, gir bort, eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene, bortfaller den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet i sin helhet, jf. skattebetalingsloven § 10-32 femte ledd. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Reglene om bortfall ved død gjelder imidlertid ikke dersom et enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap overføres ved dødsfall, og en ektefelle eller arving, som selv har rett til avdragsordning etter skattebetalingsloven § 10-32, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld. I slike tilfelle kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen.

For enkeltpersonforetak må det foretas et skille mellom de avgiftspliktige midler som knytter seg til selve virksomheten, og andre avgiftspliktige midler, da det ikke foreligger noe rettslig skille mellom eierens og enkeltpersonforetakets eiendeler.

### 5.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i underpunkt 5.2 og 5.3 enkelte endringer i reglene for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler for arveavgiftsformål. Det foreslås blant annet at dagens aksjerabatt reduseres fra 70 prosent til 40 prosent, og at rabatten be-

grenses til et arveavgiftsgrunnlag på kroner 10 mill. Videre foreslås det at økningen i skattemessige formuesverdier for næringseiendom med 60 prosent skal gis virkning for verdsettelse for arveavgiftsformål av aksjer og selskapsandeler som overføres fra og med 1. januar 2009. Bakgrunnen for endringene er et ønske om større grad av likebehandling, mer rettferdig utforming og bedre fordelingsprofil. Samtidig er det et viktig hensyn at endringer i arveavgiften ikke medfører en uforholdsmessig ulempe for familiebedrifter.

Departementet foreslår derfor å utvide dagens rentefrie avdragsordning for betaling av arveavgiften i forbindelse med overføring av familiebedrifter. Det foreslås at den rentefrie avdragsordningen etter skattebetalingsloven § 10-32 utvides fra 7 til 12 år for nye arve- og gaveoverganger etter lovendringen. Det innebærer at avgiftspliktige som for øvrig oppfyller vilkårene i bestemmelsen, kan kreve at beregnet arveavgift fordeles til betaling i like store årlige avdrag over 12 år uten at det påløper rente av det til en hver tid gjenstående beløp.

Videre foreslår departementet at størrelsesbegrensningen knyttet til små foretak fjernes, jf. skattebetalingsloven § 10-32 annet ledd bokstav a. Etter forslaget vil det ikke lenger være et krav at enkeltpersonforetak, samt alle ikke-børsnoterte selskap som er omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, oppfyller regnskapslovgivningens krav til små foretak. De øvrige vilkårene i skattebetalingsloven § 10-32 beholdes uendret.

Etter departementets oppfatning vil denne utvidelsen av avdragsordningen i kombinasjon med de betydelige satsreduksjonene som foreslås for arveavgift, jf. St.prp. nr. 1 punkt 2.7 ivareta hensynet til generasjonsskifte i familiebedrifter.

Departementet viser til forslag til endring av skattebetalingsloven § 10-32.

## 5.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Reduksjonen og begrensningen av verdsettelsesrabatten for ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler antas å medføre noe merarbeid for avgiftsmyndighetene, fordi man etter forslaget må beregne samlede mottatte verdier knyttet til ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler før rabatten gis. Det må også kontrolleres om mottaker tidligere har mottatt verdier tilknyttet ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler som overstiger 10 mill. kroner.

I tillegg vil iverksettelse av nye retningslinjer for oppjustering av ligningsverdien medføre merarbeid. Dette innebærer beregning av ny ligningsver-

di dersom selskapet direkte eller indirekte eier næringseiendom, samt beregning av ny skattemessig formuesverdi for selskapsandelene. Det kan også bli noe merarbeid med hensyn til klagebehandling, idet arve- og gavemottakere kan klage på at oppjusteringen medfører at verdien overstiger 60 prosent av markedsverdien.

Forslaget om verdsettelse av private biler, motorsykler og campingvogner mv. på en sjablonmessig måte etter samme retningslinjer som gjelder for formuesbeskatningen innebærer en administrativ forenkling både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige.

Endringene i rabatten for aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper og for andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, samt endringer i regler for verdsettelse av eiendom i slike selskaper, vil, på tross av satsreduksjoner og økte fribeløp, medføre økt avgiftsbelastning for en del mottakere av slike eierandeler sammenlignet med dagens reg-

ler. Utvidelsen av avdragsordningen innebærer at ordningen blir mer lempelig, samtidig som flere foretak faller inn under anvendelsesområdet for den. Det må derfor forventes at flere arve- og gavemottakere vil benytte seg av ordningen, og dette må antas å føre til merarbeid for avgiftsmyndighetene.

Regjeringens samlede forslag til endringer knyttet til arveavgiften anslås å redusere provenyet med 1 365 mill. kroner påløpt og 410 mill. kroner bokført i 2009.

## 5.7 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at de foreslåtte endringene i arveavgiftsloven og skattebetalingsloven trer i kraft med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- eller gavemottaker 1. januar 2009 eller senere.

## 6 Innstramming i fritaksmetoden – fradrag for kostnader knyttet til inntekter med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv.

### 6.1 Innledning og sammendrag

Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for en aksjonær som selv er et selskap. Etter hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 gis det bare fradrag for «*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden er likevel fradragsberettiget etter en særregel i skatteloven § 6-24. Departementet legger til grunn at kostnader knyttet til skattefrie inntekter normalt ikke bør være fradragsberettiget. Direkte avskjæring av retten til fradrag for slike kostnader vil imidlertid skape avgrensingsproblemer mot andre fradragsberettigede kostnader. Departementet foreslår derfor en regel der tre prosent av alle skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 skal inntektsføres. Inntektsføringen er en sjablonmessig reversering av de fradragsførte kostnadene. Det foreslås at endringen skal gjelde fra og med 7. oktober i år.

### 6.2 Bakgrunn

Fritaksmetoden ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2004 for utbytte og fra og med 26. mars 2004 for gevinster. Fritaksmetoden innebærer at nærmere angitte aksjeinntekter mv. er skattefrie for selskapsaksjonærer. Fritaksmetoden omfatter både løpende avkastning i form av utbytte mv., og gevinster.

Fritaksmetoden får betydning for den skattemessige behandlingen av kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Kostnader knyttet til ervervet av aksjen skal aktiveres som skattemessig inngangsverdi på aksjen, og kommer først til fradrag ved et eventuelt gevinst- eller tapsoppgjør når aksjen realiseres. Når det som følge av fritaksmetoden ikke skal foretas noe skatteoppgjør ved realisasjon, kommer de aktiveringspliktige kostnadene ikke til fradrag.

I forbindelse med innføringen av fritaksmetoden ble det i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.3 vurdert hvordan løpende kostnader som er knyttet til skattefrie aksjeinntekter skal behandles. Etter

hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1 gis det bare fradrag for «*kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*». Siden inntekter som omfattes fritaksmetoden ikke er skattepliktige, ble det lagt til grunn at bestemmelsen ikke hjemler fradrag for kostnader knyttet til slike inntekter. Det ble vurdert om skatteloven § 6-1 burde endres slik at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter skulle gi rett til fradrag dersom den underliggende inntekten er skattepliktig. Departementet kom imidlertid til at slike kostnader ikke burde gis rett til fradrag, uten hensyn til beskatningen i det underliggende selskapet.

I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 15 ble fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. vurdert på nytt. Det ble da foreslått en særregel i skatteloven § 6-24 om fradrag for kostnader med tilknytning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden. Endringen ble blant annet begrunnet med de praktiske problemene med å skille ut kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Videre ble det pekt på at fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, i stor grad innebærer at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Dette kunne tilsi at det ikke burde være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilke skattesubjekt som har pådratt seg kostnaden.

### 6.3 Departementets vurderinger og forslag

Fritaksmetoden innebærer at aksjeinntekter mv. med visse unntak er skattefrie for selskapsaksjonærer. Departementet legger til grunn at kostnader knyttet til skattefrie inntekter prinsipielt sett ikke bør være fradragsberettiget. Dette kommer også til uttrykk i hovedregelen om fradrag i skatteloven § 6-1. Det fremgår der at det gis fradrag for kostnader som »*er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt*».

Dette utgangspunktet ble lagt til grunn for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter mv. i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden. Etter departementets syn er dagens særregel i skatteloven § 6-24, om fradrag for kostnader med tilknyt-



ning til inntekter som omfattes av fritaksmetoden, for liberal og ikke godt begrunnet. Fradragsretten for slike kostnader kan i mange tilfeller føre til at aksjer eid gjennom eierkjeder kommer skattemessig gunstigere ut enn om aksjene i underliggende selskaper var eid direkte av en personlig aksjonær.

Et sentralt argument mot direkte avskjæring av fradragsretten for eierkostnader er at dette vil skape avgrensingsproblemer mot andre fradragsberettigede kostnader i foretaket. Det ble pekt på disse problemene i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) der det i punkt 15.3 blant annet uttales:

«Som følge av at det ikke er fradragsrett for løpende eierkostnader, er det oppstått et nytt skille mellom kostnader som har tilknytning til skattefrie aksjeinntekter og kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Blant annet i større konsernforhold hvor det er datterselskaper i land utenfor EØS-området, som dermed ikke er omfattet av fritaksmetoden, kan det være vanskelig å foreta riktig fastsettelse av kostnader som vedrører skattepliktige aksjeinntekter. Dette vil for eksempel være et problem for kostnader til administrasjon og strategi.»

Enkelte andre land med fritaksmetode innenfor selskapssektoren har imidlertid valgt en fremgangsmåte der det i utgangspunktet er adgang til å fradragsføre tilknyttede kostnader, men der selskapet til gjengjeld pålegges å inntektsføre en andel (som regel 5 prosent) av de skattefrie aksjeinntektene. Dette er tilfelle i blant annet Tyskland og Frankrike. Inntektsføringen anses da som en form for reversering av de fradragsførte kostnadene.

Med en slik sjablonregel vil det ikke være behov for å skille mellom kostnader som vedrører skattefrie aksjeinntekter og andre fradragsberettigede kostnader i foretaket. En inntektsføring av en del selskapers skattefrie inntekter krever at det foretas en ligningsmessig fastsettelse av disse inntektene. Dette vil gi noe merarbeid for skattytere og ligningsmyndigheter, men departementet antar likevel at dette vil være administrativt enklere enn en direkte avskjæring av fradragsretten for eierkostnader.

Departementet foreslår derfor en regel der en andel av alle skattefrie inntekter etter skatteloven § 2-38 skal inntektsføres. Inntektsføringen skal anses som en form for reversering av de fradragsførte kostnadene. Inntektsføringen vil gjelde alle skattytere som er omfattet av fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38 første ledd bokstav a til h. Reglene vil ikke gjelde utenlandske selskaper som er unntatt fra kildeskatt etter bestemmelsens bokstav i.

Inntektsføringen vil omfatte andel av gevinster ved realisasjon av eierandel i selskaper mv. som

nevnt skatteloven § 2-38 første ledd bokstav a til c og andel av utbytte fra slike selskaper. Videre vil det omfatte andel av gevinst ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskaper og andel av gevinst ved realisasjon av finansielt instrument med eierandel i selskaper mv. som underliggende objekt. Inntektsføringen anses som nevnt som en form for reversering av fradragsførte kostnader. Dette tilsier at det i beregningsgrunnlaget for inntektsføringen ikke gis fradrag for en tilsvarende andel av tap ved realisasjon av aksjer og andre eierandeler som omfattes av fritaksmetoden.

Forslaget om inntektsføring av en andel av skattefrie aksjeinntekter mv. omfatter bare inntekter som er fritatt for beskatning etter fritaksmetoden. Konsernbidrag omfattes således ikke av de foreslåtte reglene om inntektsføring.

Departementet foreslår at inntektsføringen settes til tre prosent av selskapets skattefrie aksjeinntekter mv. Den sjablonmessige inntektsføringen skal kompensere for at det gis fradrag for kostnader som er tilknyttet de skattefrie aksjeinntektene. En slik sjablonregel er betydelig enklere å administrere for både foretakene og ligningsmyndighetene enn en regel om å nekte direkte fradragsføring av eierkostnadene, men en slik metode er imidlertid lite treffsikker i enkelttilfeller. Som et alternativ kunne en tenke seg en sjablonmetode som er knyttet mer direkte opp mot å skille mellom kostnader som er knyttet til henholdsvis skattefrie og skattepliktige inntekter i foretaket. En slik metode vil kunne være mer treffsikker, men vil være vesentlig tyngre å administrere og er ikke tilstrekkelig utredet til å kunne foreslås nå. Departementet vil arbeide videre med å vurdere mer treffsikre metoder for begrensninger i fradragsretten for eierkostnader i fritaksmetoden.

For å unngå tilpasninger i forbindelse med ikrafttreddelsen, foreslår departementet at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med den dagen denne proposisjonen legges frem, det vil si 7. oktober 2008.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 2-38 sjette ledd og 10-41 annet ledd.

## 6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En inntektsføring av en del selskapers skattefrie inntekter vil gi noe merarbeid for skattyterne og ligningsmyndighetene. Forslaget krever at skattyterne innrapporterer beregningsgrunnlaget, og at ligningsmyndighetene foretar en fastsettelse av selskapenes skattefrie inntekter.

Forslaget anslås å øke påløpt proveny med 225 mill. kroner i 2008 og 475 mill. kroner i 2009. Inn-

tektene bokføres året etter at de påløper siden selskapene er etterskuddspliktige

## 7 Rederiskatteordningen – forbud mot lån og sikkerhetsstillelse mv.

### 7.1 Innledning

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

Ved lov 14. desember 2007 nr. 107 er det vedtatt endringer i skattelovens bestemmelser om den særskilte rederiskatteordningen. Endringene innebærer blant annet at for selskaper som ble lignet etter den særskilte rederiskatteordningen for inntektsåret 2006, og som har valgt å lignes etter ordningen også for inntektsåret 2007, skal det foretas et gradvis oppgjør av oppbygde skattekreditter.

Departementet foreslår at forbudet mot å yte lån og stille sikkerhet oppheves for selskap innenfor rederiskatteordningen som ikke har skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen. For selskap som har skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen skal forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse videreføres.

Rederiskatteordningen inneholder ikke et krav om at strategisk og kommersiell ledelse skal være lokalisert i Norge (et såkalt management-krav). I forbindelse med omleggingen av rederiskatteordningen høsten 2007 uttalte departementet i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) at en ikke på daværende tidspunkt ville foreslå å innføre et krav om strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge, men at en ville vurdere nærmere om det var grunn til å innføre et slikt krav etter en overgangsfase. Departementet har vurdert om det bør innføres et krav om at strategisk og kommersiell ledelse skal være lokalisert i Norge, men er kommet til at det ikke bør innføres et slikt krav.

### 7.2 Forbud mot lån og sikkerhetsstillelse

#### 7.2.1 Innledning

Det ble ved lov 14. desember 2007 nr. 107 vedtatt endringer i rederiskatteordningen som blant annet innebærer endelig fritak for skatt på overskudd fra skipsfartsvirksomhet, med virkning fra og med inntektsåret 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) og Innst. O. nr. 1 (2007–2008).

Den tidligere rederiskatteordningen var basert på en uttaksmodell, det vil si at skipsfartsinntektene ikke ble skattlagt løpende, men når ubeskattet kapital ble tatt ut av rederiskatteordningen. Dette innebar en betydelig skattekreditt, og ga selskapene motiver til å foreta skjulte uttak. For at uttaksmodellen skulle fungere etter formålet, var det derfor viktig at regelverket fanget opp alle former for uttak.

Det følger av skatteloven § 8-12 at selskap innenfor ordningen ikke kan yte lån til eller stille sikkerhet til fordel for skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet. Tilsvarende gjelder for lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for selskap som slik skattytere har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyterens nærstående. Som nærstående regnes skattyterens foreldre, ektefelle, ektefelles foreldre, barn, barnebarn, samboer eller samboers foreldre.

Forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse skal hindre at selskapets eiere i realiteten disponerer over selskapets ubeskattede skipsfartsinntekter, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–1997) på side 27. Som følge av forbudet fikk aksjonærene bare tilgang til selskapets ubeskattede midler ved uttak fra selskapet, for eksempel ved utbytteutdelinger. Uttaket medførte i den tidligere rederiskatteordningen (i motsetning til et låneopptak eller en sikkerhetsstillelse) at ubeskattede midler ble skattlagt på selskapets hånd. I tillegg kan det for ligningsmyndighetene være vanskelig å kontrollere hvorvidt en låneavtale eller sikkerhetsstillelse er reell og inngått på markedsmessige vilkår.

Ved omleggingen av rederiskatteordningen ble det vedtatt overgangsregler for selskap som ble lignet innenfor den tidligere rederiskatteordningen,

da disse kunne ha opparbeidet betydelige skattekreditter. Overgangsreglene gikk ut på et oppgjør av disse skattekredittene per 1. januar 2007. To tredjedeler av beregnet, ikke skattlagt gevinst skulle føres på en oppgjørskonto som skal tas til inntekt over 10 år, mens en tredjedel av gevinsten bare skal skatlegges i den grad et tenkt skattebeløp knyttet til denne ikke blir brukt til kvalifiserende miljøtiltak innen utgangen av inntektsåret 2021. Disse selskapene kan derfor i perioden frem mot utgangen av inntektsåret 2021 fortsatt ha skattekreditter.

I forbindelse med omleggingen av rederiskatteordningen ble det vurdert om forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse skulle avvikles, men det ble konkludert med at forbudet skulle videreføres, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 3.4.3.4. Begrunnelsen for å opprettholde et generelt forbud mot lån og sikkerhetsstillelse knyttet seg hovedsakelig til skattekredittene fra den tidligere rederiskatteordningen. Det ble blant annet vist til at en avvikling av forbudet kunne åpne for ulike tilpasninger, samt medføre problemer med hensyn til mislighold av skatteforpliktelser knyttet til oppgjøret ved overgang til ny rederiskatteordning.

### 7.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Skipsfartsinntekter opptjent innenfor den endrede rederiskatteordningen er endelig fritatt for skatt, det vil si skipsfartsinntekter opptjent fra og med 1. januar 2007. Endelig skattefritak innebærer at det ikke oppstår skattekreditter knyttet til skipsfartsinntektene.

Hensyn som taler mot å avvikle forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse knytter seg til at aksjonærene kan disponere over skattekredittene fra den tidligere rederiskatteordningen gjennom lån og sikkerhetsstillelser. Disse hensynene gjør seg ikke gjeldende i den grad det er beskattet kapital eller skipsfartsinntekter som er endelig fritatt for skatt som lånes ut eller benyttes som sikkerhet. Begrunnelsen for forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse gjør seg således ikke gjeldende for selskaper som trådte inn i rederiskatteordningen fra ordinær beskatning i 2007, eller som trer inn i ordningen i senere inntektsår. Tilsvarende gjelder for selskaper som ble lignet innenfor den tidligere rederiskatteordningen, men som ikke har skattekreditter (for eksempel fordi selskapet hadde underskudd). I forhold til disse selskapene, isolert sett, er det således ikke grunn til å opprettholde forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse.

For selskaper med skattekreditter fra den tidligere ordningen vil forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse fortsatt ha relevans, da det foreligger et in-

citament for aksjonærene mv. til å disponere over den ubeskattede kapitalen ved lån og sikkerhetsstillelse fremfor å ta den ut som utbytte. Behovet for regelen vil imidlertid bli gradvis redusert frem mot utgangen av inntektsåret 2021.

Det var en klar forutsetning ved omleggingen av rederiskatteordningen at skattekredittene ikke skulle kunne deles ut eller disponeres av eierne uten beskatning. Departementet vil derfor ikke foreslå å avvikle forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse for alle selskaper innenfor rederiskatteordningen, blant annet fordi det åpner for at aksjonærene kan disponere over skattekredittene fra den tidligere rederiskatteordningen. I tillegg vil en avvikling av låneforbudet føre til at ligningsmyndighetene må sette inn ressurser for å kontrollere om lån og sikkerhetsstillelser er reelle, eller om det i realiteten dreier seg om et utbytte (for eksempel lån aksjonæren ikke har til hensikt å betale tilbake).

Etter departementets oppfatning kan selskaper underlagt rederiskattereglene ha behov for fleksibilitet i finansieringen og likviditetsstyringen som en adgang til å yte lån og gi sikkerhet åpner for. I tillegg kan forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse vanskeliggjøre en inntreden i ordningen fra ordinær beskatning for selskap som har ytt lån eller stilt sikkerhet i strid med forbudet i skatteloven § 8–12.

Departementet foreslår derfor at forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse avvikles for selskap innenfor rederiskatteordningen som ikke har skattekreditter fra den tidligere rederiskatteordningen. For selskap med skattekreditter skal forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse videreføres uendret.

Departementet foreslår at endringen gjennomføres ved at forbudet mot lån og sikkerhetsstillelse i skatteloven § 8-12 oppheves, og at det i overgangsreglene som ble vedtatt ved omleggingen av rederiskatteordningen inntas et forbud mot lån og sikkerhetsstillelse med samme innhold som gjeldende skatteloven § 8-12.

Det vises til forslag om opphevelse av skatteloven § 8-12, og forslag til nytt tiende ledd i overgangsreglene til endringene i skatteloven §§ 8-14, 8-15 og 8-17, vedtatt ved lov 14. desember 2007 nr. 107.

### 7.2.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

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

#### 7.2.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

### 7.3 Krav til strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge

---

#### 7.3.1 Innledning

Den gjeldende norske rederiskatteordningen inneholder ikke et krav om at strategisk og kommersiell ledelse skal være lokalisert i Norge (et såkalt management-krav). Flere andre europeiske rederiskatteordninger har krav om at management-funksjoner skal være lokalisert i skattyterens hjemland (eller EØS-området). Når det gjelder innholdet av management-kravet varierer det fra land til land. Enkelte rederiskatteordninger oppstiller faste kriterier for hvilke funksjoner som må utføres i vedkommende land, mens i andre rederiskatteordninger beror det på en skjønnsmessig helhetsbedømmelse om management-kravet er oppfylt. Videre er rederiskatteordningene ulike med hensyn til om kravet skal være knyttet til en vurdering av selskaps flåte som en helhet, eller til hvert enkelt skip.

I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) uttalte departementet at en ikke på daværende tidspunkt ville foreslå å innføre et krav om strategisk og kommersiell ledelse lokalisert i Norge. Begrunnelsen var at dersom det ble innført et slikt krav fra og med inntektsåret 2007 ville antakelig en del selskaper innenfor den tidligere rederiskatteordningen ikke kunne oppfylle kravet og måtte tre ut av ordningen. Departementet varslet imidlertid at en ville vurdere nærme-

re om det er grunn til å innføre et slikt krav etter en overgangsfase. Videre ble det uttalt at selskapene bør få tilstrekkelig tid til å tilpasse seg et slikt krav, og at det derfor tidligst bør få virkning fra og med inntektsåret 2009.

#### 7.3.2 Departementets vurderinger

Et management-krav innebærer at selskap innenfor rederiskatteordningen må utføre nærmere bestemte funksjoner fra Norge. Hvilke funksjoner dette gjelder vil være avhengig av hvordan management-kravet utformes, men de mest aktuelle funksjonene er den strategiske og kommersielle ledelsen.

Strategisk ledelse er den høyere ledelse av selskapet, som for eksempel utføres av daglig leder og selskapets styre. Kommersiell ledelse er den aktiviteten som er nødvendig for å utnytte kapasiteten til et skip.

Et krav om at den strategiske og kommersielle ledelsen skal være lokalisert i Norge vil til en viss grad kunne bidra til å sikre at den skattefaviserte skipsfartsvirksomheten har en tilknytning til Norge. På den annen side vil et management-krav redusere fleksibiliteten i ordningen, og skape administrative utfordringer for skatteetaten da det må føres kontroll med om det enkelte selskap innenfor ordningen oppfyller kravet. Departementet antar også at de fleste selskapene innenfor rederiskatteordningen allerede utøver den strategiske og kommersielle ledelsen fra Norge.

På denne bakgrunn vil departementet ikke foreslå at det innføres et krav om at den strategiske og kommersielle ledelsen skal være lokalisert i Norge.

## 8 Skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde

### 8.1 Innledning og sammendrag

Det foregår i stor grad en internasjonalisering av norsk næringsliv. Internasjonaliseringen innebærer blant annet en økning i handelen med utlandet, økt internasjonalt samarbeid, økt produksjon i utlandet og en økning av utenlandskeide bedrifter i Norge. Dette medfører at omfanget av disposisjoner som har virkning over landegrensene er økende. Slike disposisjoner vil ofte ha skattemessige konsekvenser. I mange tilfeller vil disposisjonene innebære at eiendeler realiseres, slik at eventuelle gevinster og tap anses innvunnet eller pådratt. Etter gjeldende rett skal eventuell skatteplikt eller fradragsrett vurderes på realisasjonstidspunktet.

Grenseoverskridende disposisjoner kan også gjennomføres uten at eiendeler realiseres. Etter norsk skatterett forutsetter realisasjon som innvinningskriterium for gevinster at eiendomsretten til den aktuelle eiendelen overføres mot vederlag eller at eiendomsretten opphører. Dersom en eiendel tas ut av norsk beskatningsområde uten at den overføres mot vederlag, oppstår spørsmålet om det likevel er hjemmel for å skattlegge eventuell latent gevinst knyttet til eiendelen. Dersom hjemmel ikke foreligger, vil gevinsten ikke bli skattlagt her. Dette vil kunne gi incentiver til å ta eiendeler ut av norsk beskatningsområde før et planlagt salg. Mer generelt vil manglende hjemmel medføre at gevinster ikke kommer til skattlegging i Norge, selv om de er opparbeidet her.

Etter gjeldende rett er det bare i begrenset utstrekning hjemmel for å skattlegge urealisert verdistigning for en eiendel som mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde uten at den aktuelle eiendelen overføres mot vederlag. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres generelle regler om skattlegging av urealiserte kapitalgevinster når eiendeler tas ut av norsk beskatningsområde. Forslaget innebærer at uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde skal anses som et innvinningskriterium for kapitalgevinst knyttet til den aktuelle eiendelen, på linje med realisasjon. Tilsvarende skal uttak fra norsk beskatningsområde i visse tilfeller innebære at tap anses pådratt. Gevinsten eller tapet vil tilsvare differansen mellom eien-

delens markedsverdi og skattemessige verdi på tidspunktet for innvinning ved uttak.

Det antas at behovet for skattlegging ved uttak gjør seg gjeldende særlig for eiendeler med tilknytning til næringsvirksomhet. Forslaget begrenses derfor til i hovedregelen å gjelde eiendeler med virksomhetstilknytning. For finansielle eiendeler foreslås det at det likevel ikke skal gjelde et slikt krav.

Reglene om skattlegging av gevinst og fradrag for tap ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde foreslås å gjelde tilsvarende når forpliktelser mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde. Dette kan få betydning særlig for langsiktige gjeldsposter i fremmed valuta.

Med uttak fra norsk beskatningsområde menes en disposisjon eller hendelse som gjør at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, men uten at eiendelen samtidig realiseres, det vil si uten at eiendomsretten til eiendelen overføres mot vederlag eller opphører.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan skje for eksempel når et driftsmiddel med tilknytning til en norsk filial av et utenlandsk selskap fysisk flyttes ut av Norge. Et annet eksempel er at et selskap hjemmehørende i Norge flytter til utlandet, eller flytter deler av sin virksomhet til utlandet. De antatt viktigste praktiske eksemplene på begivenheter som kan innebære uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde er flytting av driftsmidler i petroleumsvirksomhet til andre lands kontinentalsokler, og overføring av rettigheter til immaterielle eiendeler (patenter og lignende) til utlandet.

Et hovedspørsmål ved utformingen av reglene er om beskatningen av latent gevinst skal være irreversibel, eller om skatteplikten skal falle bort dersom den aktuelle eiendelen ikke faktisk realiseres innen en viss tid. Både forholdet til EØS-avtalen (fellesskapsretten) og andre hensyn kan tilsi ulik behandling av forskjellige typer objekter på dette punktet. Departementets forslag innebærer et skille mellom på den ene siden fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, og på den andre siden immaterielle eiendeler og omsetningsgjensander. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser skal skatteplikten falle bort dersom den aktuelle eiendelen ikke faktisk realiseres

innen fem år etter uttaket, og det gis på visse vilkår utsettelse med skattebetalingen frem til faktisk realisasjon. For immaterielle eiendeler og omsetningsgjensander gjennomføres en irreversibel beskatning av latent gevinst ved uttak fra beskatningsområdet, uten adgang til utsettelse med betaling av skatten.

Departementet foreslår også en lovfesting av regler om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper fra Norge. Beskatningen i slike tilfeller bygger i dag for en stor del på gjennomskjæringsbetraktninger med tilknytning til selskapsrettslige regler om plikt til likvidasjon av selskaper. Etter departementets oppfatning vil en lovfesting være hensiktsmessig.

## 8.2 Gjeldende rett

### 8.2.1 Innledning

I norsk skatterett er det et gjennomgående trekk at gevinst og tap ikke anses som innvunnet eller pådratt før den aktuelle eiendelen er realisert, se skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30 og 6-2. Realisasjon omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett, jf. skatteloven § 9-2. Skatteplikt for gevinster på eiendeler i virksomhet utløses også ved at eiendeler tas ut av virksomheten til egen bruk eller gaveoverføring, jf. skatteloven § 5-2.

Så lenge en eiendel har tilknytning til norsk beskatningsområde, vil Norge ha beskatningsrett til kapitalgevinster som innvinnes ved realisasjon eller uttak etter de ovennevnte reglene. Skatteloven har ikke noen alminnelig bestemmelse om skatteplikt eller fradragsrett for urealiserte kapitalgevinster eller tap ved opphør av tilknytningen til norsk beskatningsområde.

Uttrykket «norsk beskatningsområde» innebærer ikke at det aktuelle objektet fysisk må befinne seg i Norge, men er ment som en rettslig betegnelse på situasjoner hvor inntekter, herunder realiserte kapitalgevinster, knyttet til et objekt er skattepliktig til Norge, og kostnader og tap fradragsberettiget. Det gis en nærmere redegjørelse for omfanget av norsk beskatningsområde i punkt 8.2.2.

Med uttak fra norsk beskatningsområde menes at inntekter og kostnader knyttet til en eiendel ikke lenger skal tas i betraktning ved utligning av skatt i Norge. En nærmere omtale av hvilke situasjoner som innebærer uttak gis i punkt 8.2.4. Der foretas det også en gjennomgang av i hvilken utstrekning det allerede etter gjeldende rett er hjemmel for å skattlegge urealiserte kapitalgevinster i forbindelse med uttak.

Begrepet «uttak fra norsk beskatningsområde» avgrenses i hovedregelen mot tilfeller der eierforholdene endres ved utflyttingen fra norsk beskatningsområde. En slik endring vil i seg selv kunne innebære realisasjon etter reglene i skatteloven §§ 5-1 og 5-30, jf. ovenfor. I punkt 8.2.3 nedenfor gis en nærmere omtale av slike tilfeller. Tilfeller som innebærer overføring av eiendeler til et annet skattesubjekt er heller ikke omfattet av begrepet uttak fra norsk beskatningsområde, slik det er brukt i bestemmelsene om avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14-60 tredje ledd.

I punkt 8.2.5 gis det en omtale av hvilke andre skattekonsekvenser uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde kan ha. For oversiktens skyld omtales også skatteregler knyttet til inntak av eiendeler.

Uttak fra norsk beskatningsområde kan foreligge ved utflytting av selskaper i sin helhet. Når et aksjeselskap opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter skatteloven § 2-2, har departementet lagt til grunn at dette utløser realisasjonsbeskatning for alle eiendeler og forpliktelser i selskapet, jf. Finansdepartementets uttalelse av 7. mai 1998, referert i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker (Utvalget) 1998 på side 848. Skatteplikt i disse tilfellene bygger i stor utstrekning på at kriteriene for når et aksjeselskap skal anses skattemesig hjemmehørende i Norge etter skatteloven i det alt vesentlige er sammenfallende med kriteriene for når et selskap er underlagt norsk selskapslovgivning. Når et aksjeselskap ikke lenger er underlagt norsk selskapslovgivning, har eierne plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon (eller tilbakeføre det til Norge). I den nevnte uttalelsen la departementet til grunn at det i slike tilfeller utløses likvidasjonsbeskatning. I punkt 8.2.6 redegjøres det nærmere for problemstillingen.

### 8.2.2 Omfanget av norsk beskatningsområde generelt og betydningen av skatteavtalene

Formuleringen «norsk beskatningsområde» karakteriserer mer generelt en rettslig tilstand der et sett grunnleggende vilkår for at et skattegrunnlag skal være gjenstand for inntektsbeskatning i Norge (eller at kostnader skal være fradragsberettiget i Norge), er oppfylt. Det siktes her til vilkår som følger av to sett med regler: For det første siktes det til norske interne regler om hvem som har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge (jf. skatteloven §§ 2-1 til 2-3 og petroleumsskatteloven § 2), og om

skatteplikt for norske deltakere i norskkontrollerte selskaper og innretninger i lavskattland (jf. skatteloven §§ 2-4 og 10-60 flg.). For det andre siktes det til skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

Norske skatteregler omfatter i utgangspunktet alle fysiske og juridiske personer som enten har alminnelig eller begrenset skatteplikt til Norge. Alminnelig skatteplikt har fysiske personer som er bosatt i riket, jf. skatteloven § 2-1. Det samme gjelder selskaper mv. som er hjemmehørende her, jf. skatteloven § 2-2. For skattesubjekter med alminnelig skatteplikt til Norge innebærer globalinntektsprinsippet, jf. skatteloven § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd, at disse i utgangspunktet er skattepliktige hit for all inntekt, uansett hvor i verden denne er opptjent.

For norske skattyteres inntekter knyttet til eiendeler og virksomhet i utlandet, vil beskatningsretten etter globalinntektsprinsippet ofte være begrenset av skatteavtaler. Det avhenger av om skatteavtalen for det aktuelle tilfellet gir anvisning på kreditmetoden eller unntaksmetoden.

Dersom kreditmetoden gjelder etter skatteavtalen, vil inntekter og utgifter knyttet til eiendeler og virksomhet i vedkommende utland behandles etter norsk skattelovgivning basert på globalinntektsprinsippet, men slik at det gis fradrag i norsk skatt for skatt betalt til utlandet. I slike tilfeller vil Norge fortsatt ha beskatningsrett til inntekter og kostnader, herunder realisasjonsgevinster knyttet til eiendeler, selv om eiendelen er knyttet til et fast driftssted i utlandet.

Dersom Norge anvender unntaksmetoden i skatteavtalen kan imidlertid Norge ha fraskrevet seg den retten til å skattlegge inntekter knyttet til eiendelen som ellers følger av globalinntektsprinsippet. Dersom eiendeler knyttes til et fast driftssted i et land hvor skatteavtalen med Norge gir anvisning på bruk av unntaksmetoden, vil Norge ikke lenger ha beskatningsrett til inntekter, herunder gevinster, knyttet til eiendelene. Hvis en norsk skattyters eiendeler flyttes til skattyterens faste driftssted i et land Norge har en unntaksbasert skatteavtale med, og skatteplikt deretter utløses ved at eiendelene realiseres, vil imidlertid armlengdeprinsippet og «selvstendighetsfiksjonen» som er nedfelt i skatteavtalene, medføre at Norge fortsatt er forbeholdt beskatningsretten til en del av gevinsten. Beskatningsretten omfatter den andelen av gevinsten som på uttakstidspunktet var opparbeidet, men ennå ikke realisert. Som et eksempel på dette kan det vises til tingsrettsdommen inntatt i Utvalget 2005 på side 327.

Personer og selskaper som har alminnelig skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2, kan bli skat-

tepliktige for en forholdsmessig andel av norskkontrollerte utenlandske selskapers resultater fra deres virksomhet i lavskattland, jf. skatteloven § 2-4 og §§ 10-60 til 10-68 (NOKUS-reglene).

Person eller selskap som ikke er bosatt eller hjemmehørende i riket, kan ha begrenset skatteplikt hit for formue og inntekt fra virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Utenlandske deltakere i deltakerliggjende selskaper som driver virksomhet i Norge vil i kraft av selskapsdeltakelsen bli begrenset skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Begrenset skatteplikt kan også følge av petroleumsskatteloven § 2. Utenlandske deltakere i virksomhet her i form av eie og drift av egne eller innleide skip, kan imidlertid være unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-34.

Etter OECDs mønsteravtale art. 7 skal virksomhetsinntekter i utgangspunktet skattlegges kun i den staten der foretaket er hjemmehørende. Det oppstilles unntak fra dette utgangspunktet dersom skattyter har etablert et fast driftssted i virksomhetsstaten. Skatteavtalene vil derfor gjennomgående ikke begrense Norges rett til å skattlegge den delen av inntekten som kan tilskrives et fast driftssted i Norge, jf. Mønsteravtalen art. 7 (1).

Grunnlaget for skattlegging etter de ovennevnte reglene er at skattyteren er skattepliktig til Norge som alminnelig skattepliktig etter skatteloven §§ 2-1 eller 2-2, eller begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 2. Dersom skattyteren mister sin status som skattepliktig hit etter norsk intern rett, vil Norge ikke lenger ha beskatningsrett til inntekter knyttet til skattyterens eiendeler i utlandet uansett om Norge har skatteavtale med vedkommende land eller ikke. En skattyter som mister sin status som alminnelig skattepliktig hit, kan fortsatt være begrenset skattepliktig for inntekter knyttet til eiendeler som beholdes i Norge, men da med hjemmel i skatteloven § 2-3 første ledd eller petroleumsskatteloven § 2.

### 8.2.3 Disposisjoner som innebærer overføring av eiendeler

Dersom en eiendel overføres mot vederlag, vil dette i utgangspunktet anses som en realisasjon som vil utløse skatteplikt etter skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30 dersom det dreier seg om eiendeler i virksomhet, eventuelt etter andre bestemmelser om gevinstbeskatning ved realisasjon av ulike typer eiendeler. Dersom det foretas en overføring av eiendeler uten at det ytes vederlag, vil disposisjonen i stor utstrek-



ning utløse skattlegging av gevinster knyttet til de overførte eiendelene etter bestemmelsen om uttak i skatteloven § 5-2. Den sistnevnte bestemmelsen gir ikke hjemmel for fradrag for tap.

Ulike former for omorganisering av virksomhet som fusjon, fisjon og omdanning til annen foretaksform, vil ofte i utgangspunktet innebære skatteutløsende realisasjon og/eller uttak. For slike tilfeller finnes det generelle skattefritaksregler i skatteloven kapittel 11. Etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 kan departementet dessuten innvilge skattefritak etter søknad i konkrete tilfeller.

Tilfeller som innebærer overføring av eiendeler til et annet skattesubjekt er ikke omfattet av begrepet uttak fra norsk beskatningsområde, slik det er brukt i bestemmelsene om avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14-60 tredje ledd, og den videre fremstillingen avgrenses mot slike tilfeller.

#### **8.2.4 Disposisjoner innenfor samme skattesubjekt som innebærer uttak fra norsk beskatningsområde**

Med uttak menes en disposisjon eller hendelse som gjør at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, uten at eiendelen samtidig realiseres (det vil si uten at eieomsretten til eiendelen overføres mot vederlag eller opphører, jf. punkt 8.2.3). Som uttak regnes altså forhold hvor alminnelig skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1 eller 2-2 eller begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 2 opphører, eller der slik skatteplikt begrenses som følge av skatteavtaler Norge har inngått med andre land.

Det typiske tilfellet der en eiendel mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde uten at den overføres til et annet skattesubjekt, er fysisk flytting av eiendeler over landegrensene. Et eksempel på dette er at en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel til den norske skattyterens faste driftssted i et annet land, og skatteavtalen med dette landet gir anvisning på en unntaksmetode. Et annet eksempel er at en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel fra et fast driftssted i land A til et fast driftssted i land B, og skatteavtalen med land A gir anvisning på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på en unntaksmetode. (Derimot vil det ikke anses som uttak dersom en person bosatt eller et selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel fra Norge til et fast driftssted i et annet land som Norge ikke har skatteavtale med eller skatteavtalen

med dette landet gir anvisning på en kreditmetode.) Skattyter kan også få begrenset sin globalskatteplikt uten at det foretas fysisk flytting av eiendeler. Dette gjelder for eksempel hvis Norge går over fra å anvende kreditmetoden til å anvende unntaksmetoden i skatteavtalen med driftsstedstaten.

En eiendel kan også miste sin tilknytning til norsk beskatningsområde når en begrenset skattepliktig skattyter flytter eiendelen fysisk fra Norge til skattyterens hjemstat, eller til en virksomhet i et tredjeland. Dette gjelder typisk eiendeler med tilknytning til petroleumsvirksomheten på norsk sokkel.

Skatteloven inneholder i dag ikke generelle regler som gir hjemmel for å skattlegge kapitalgevinst hvis eiendeler flyttes ut av norsk beskatningsområde i tilfeller som nevnt. Hjemmel for beskatning kan imidlertid tenkes å følge av ulike andre typer regler.

Skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30, gir hjemmel for å skattlegge fordel vunnet ved virksomhet. Som fordel vunnet ved virksomhet omfattes blant annet fordel vunnet ved «omsetning av varer og tjenester» og fordel vunnet ved «realisasjon av andre eiendeler i virksomheten», jf. skatteloven § 5-30 første ledd. En overføring av objekter innen samme skattesubjekt som for eksempel mellom et fast driftssted og foretakets hovedkontor, vil imidlertid ikke anses som realisasjon av objektet, og skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30, gir derfor ikke hjemmel for å skattlegge urealiserte kapitalgevinster.

Ved flytting/overføring av omsetningsgjenstander er det likevel i praksis antatt at bestemmelsen gir hjemmel for å skattlegge urealiserte gevinster i form av et fortjenesteelement på de overførte gjenstandene.

Virksomhetsregelen i skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30, er videre ansett som beskatningshjemmel ved om-disponering av gjenstander innenfor skattyters virksomhet, jf. Høyesteretts dom i Dynapac-saken, inn-tatt i Utvalget 1993 på side 3. Virksomhetsregelen vil for eksempel dekke tilfellet hvor maskiner som er omsetningsgjenstander ved et fast driftssted overføres til foretakets hovedkontor, og tas i bruk som driftsmiddel der.

Etter skatteloven § 5-2 skal fordel ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring av formuesgjenstand, vare eller tjeneste anses som skattepliktig inntekt. Slike uttak vil utløse skattlegging av kapitalgevinster på virksomhetens eiendeler. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for fradrag for tap. Dersom eiendeler i virksomhet uttas til privat bruk, kan dette etter omstendighetene innebære uttak fra norsk beskatningsområde. Dette gjelder for eksempel dersom en person bosatt i utlandet tar ut eien-

delers knyttet til et fast driftsted i Norge til privat bruk. I slike tilfeller vil uttak fra norsk beskatningsområde kunne medføre skatteplikt etter skatteloven § 5-2.

Ved lovendring 15. desember 2006 nr. 81, er det etter skatteloven § 10-70 hjemmel for å beskatte gevinst på aksjer og andeler mv. som tilhører skattyter når vedkommende opphører å være skattepliktig til Norge etter bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tredje ledd eller etter en skatteavtale.

## **8.2.5 Regler om andre skattekonsekvenser ved inntak i og uttak fra norsk beskatningsområde**

### *8.2.5.1 Skatteloven §§ 14-7 og 14-48*

For gevinster som allerede er realisert, og hvor inntektsføring er utsatt etter bestemmelsene om gevinst- og tapskonto eller negativ saldo, følger det av skatteloven § 14-48 at opphør av skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1 til 2-4 medfører plikt til å inntektsføre disse saldoene. Bestemmelsen gjelder generelt ved opphør av skatteplikt (begrenset eller ubegrenset) til Norge, uavhengig av om skattyter er et enmannsforetak, en deltaker i et deltakerligget selskap eller et aksjeselskap (herunder andre typer selskaper som lignedes som aksjeselskap). Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse dersom den utflyttede skattyteren fortsatt driver virksomheten i Norge med skatteplikt etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Inntekts- og fradragsføring av de aktuelle skatteposisjonene skal da fortsatt skje etter de alminnelige reglene.

Ved opphør av virksomhet skal negativ saldo i gruppe a, c og d, jf. skatteloven § 14-46, føres til inntekt i opphørsåret, jf. skatteloven § 14-48 første ledd første punktum, jf. tredje ledd. Det samme gjelder gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto etter reglene i skatteloven § 14-45, jf. skatteloven § 14-48 første ledd annet punktum, jf. tredje ledd. Disse reglene gjelder generelt ved opphør av skatteplikt til Norge, og vil derfor omfatte utenlandske selskaper og personer som i kortere eller lengre perioder driver virksomhet her og dermed er begrenset skattepliktige hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Det følger av skatteloven § 14-7 at opphør av virksomhet innebærer rett til tilbakeføring av underskudd. Opphør av skatteplikt til Norge kan etter omstendighetene anses som opphør av virksomhet, slik at underskudd kan tilbakeføres, selv om virksomheten fortsetter i utlandet, jf. for eksempel lagmannsrettsdommen inntatt i Utvalget 2004 på side 960 (Diffenbacher GmbH & Co).

### *8.2.5.2 Skatteloven §§ 14-60 flg.*

Ved inntak av driftsmiddel til norsk beskatningsområde fastsettes en inntaksverdi, ved at eierens kostpris reduseres med beregnede avskrivninger frem til inntakstidspunktet, jf. skatteloven §§ 14-61, jf. 14-60 femte ledd. Reglene gjelder i utgangspunktet for driftsmidler generelt og er ikke begrenset til driftsmidler som omfattes av skatteloven §§ 14-40 til 14-48 (saldodriftsmidler).

For driftsmidler som tilhører skattyter som er hjemmehørende i EØS-land, og som tas inn i norsk beskatningsområde, skal eierens anskaffelseskost på inntakstidspunktet reduseres med maksimale saldoavskrivninger etter norske regler over det antall år driftsmidlet har vært i skattyterens eie, jf. § 14-60 femte ledd bokstav a. Det skal med andre ord beregnes en saldoverdi som om driftsmidlet hadde vært avskrevet etter norske regler.

Ved beregningen av inntaksverdi kan det ikke brukes lavere avskrivningssatser enn de maksimale saldoavskrivningssatsene etter skatteloven § 14-43 (eller skatteloven av 1911 § 44 A). Det er saldoavskrivningssatsene for de aktuelle inntektsårene som skal benyttes. Der det er gjort påkostninger på driftsmidlene i tiden mellom anskaffelse og inntak i norsk beskatningsområde, må det ved beregning av saldoverdi ved inntak tas hensyn til dette.

For driftsmidler som tilhører skattyter hjemmehørende i stat utenfor EØS, og som tas inn i norsk beskatningsområde, skal eierens anskaffelseskost på inntakstidspunktet reduseres med beregnede avskrivninger frem til inntakstidspunktet. Disse beregnede avskrivningene fastsettes lineært, det vil si med en fast årlig prosentandel av kostprisen, jf. skatteloven §§ 14-61 og 14-62. Procentsatsene for lineære avskrivninger av ulike typer driftsmidler er fastsatt i § 14-62-2 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven. Der driftsmidlet tidligere har vært avskrevet i norsk beskatningsområde, medregnes de faktiske avskrivningene for det aktuelle tidsrommet.

Inntaksverdi fastsatt etter disse reglene danner driftsmidlets skattemessige verdi for alle skattemessige formål mens driftsmidlet er tilknyttet norsk beskatningsområde, det vil si som grunnlag for senere avskrivninger og fastsetting av skattemessig inngangsverdi ved senere realisasjon av driftsmidlet.

Etter skatteloven §§ 14-64, jf. 14-60 skal det foretas et inntektsoppgjør ved uttak av saldodriftsmidler fra norsk beskatningsområde. Etter lovendring 14. desember 2007 nr. 107 gjelder bestemmelsene bare dersom driftsmidlet eies av skattyter som anses hjemmehørende i stat utenfor EØS. Bestem-

melsene gir ikke hjemmel for å skattlegge urealiserte gevinster knyttet til eiendelene, men innebærer at eventuelle meravskrivninger som er foretatt for den perioden driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde skal tilbakeføres. Meravskrivningene fastsettes til differansen mellom faktiske avskrivninger og avskrivninger beregnet etter en nærmere angitt lineær metode, jf. skatteloven § 14-62.

### 8.2.6 Likvidasjonsbeskatning når et selskap ikke lenger er skattepliktig til Norge som hjemmehørende

Det er et utgangspunkt i norsk selskapsrett at et norsk aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal ha sitt hovedkontor i Norge, jf. aksjeloven § 2-2 nr. 2 og allmennaksjeloven § 2-2 nr. 3. For norskregistrerte selskaper som flytter aktiviteter eller funksjoner til utlandet på en slik måte at hovedkontoret ikke lenger kan anses å ligge i Norge, innebærer dette et lovbrudd som selskapet plikter å rette opp. Dette kan enten skje ved tilbakeflytting eller likvidasjon. I en uttalelse av 7. mai 1998, som er inntatt i Utvalget 1998 på side 848, har departementet lagt til grunn at kriteriene for når et selskap er hjemmehørende etter skattelovgivningen, i stor grad vil være sammenfallende med kriteriene for når et selskap er underlagt aksjelovgivningen. Når et aksjeselskap opphører å være skattepliktig til Norge som hjemmehørende etter skatteloven § 2-2, vil det derfor normalt utløses generell likvidasjonsbeskatning. Selv om eierne forsømmer avviklingsplikten, vil det etter departementets oppfatning kunne være grunnlag for likvidasjonsbeskatning basert på gjennomskjæringsbetraktninger.

Likvidasjonsbeskatning innebærer at selskaps eiendeler skal anses realisert (med den konsekvens at de alminnelige regler om realisasjonsbeskatning kommer til anvendelse), og at aksjene i selskapet anses realisert for aksjonærene, som beskattes for mottatt likvidasjonsutbytte. Plikten til å foreta likvidasjonsbeskatning som følge av utflytting av selskaper, antas å foreligge selv om selskaps eiendeler er i behold i Norge, og selskapet som følge av dette har begrenset skatteplikt hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Også for andre selskapslignede norskregistrerte selskaper enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper antas det at opphør av skattemessig hjemsted i Norge normalt vil medføre likvidasjonsbeskatning, uavhengig av om det faktisk foretas en likvidasjon. Dette gjelder for eksempel samvirkeforetak, jf. samvirkeoven § 10 nr. 2.

Når det gjelder europeiske selskaper (SE-sel-

skaper) og europeiske samvirkeforetak (SCE-selskaper), ble det ved lov 14. desember 2007 nr. 107 innført en særskilt hjemmel for skattlegging av urealiserte kapitalgevinster i skatteloven § 10-71 ved utflytting. Gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser som et norsk SE- eller SCE-selskap eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører, anses skattepliktig som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Skatteplikten vil også omfatte selskapets eiendeler mv. i utlandet. Skatteplikt etter bestemmelsen gjelder uansett om selskapets eiendeler og virksomhet forblir i Norge slik at virksomheten anses overført til nytt utenlandsk skattesubjekt ved dets filial her (med skatteplikt etter bestemmelsen i skatteloven § 2-3 første ledd). I så fall, er det i forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 20.3, vist til det kan søkes om skattefritak etter skatteloven § 11-22 for den realisasjonsbeskatningen som utløses.

## 8.3 Fellesskapsretten (EU- og EØS-retten)

### 8.3.1 Innledning og bakgrunn

EØS-avtalen regulerer ikke området for direkte skattlegging. I utgangspunktet står medlemsstatene derfor fritt til å vedta internrettslige regler om direkte skatt. EF- og EFTA-domstolen har likevel gjennom sin praksis slått fast at også området for direkte beskatning faller inn under området for de fire frihetene, se for eksempel EF-domstolens uttalelse i sak C-270/83 *Avoir fiscal* og EFTA-domstolens uttalelse i sak E-1/04 *Fokus*. Dette innebærer at EU- og EØS-statene er forpliktet til å utøve sin beskatningskompetanse i samsvar med de grunnleggende fire frihetene. Statene kan derfor i utgangspunktet ikke innføre eller opprettholde skatteregler som for eksempel innebærer en begrensning av skattyternes mulighet til å etablere seg, arbeide eller investere i en annen EU- eller EØS-stat.

Medlemsstatene i EU har også anledning til vedta sekundære fellesskapsrettslige regler som begrenser statenes egen rett til å skattlegge inntekter som er opptjent innenfor deres beskatningsområde. Innenfor EU er det i løpet av de senere årene gitt direktiver og forordninger som skal gjøre det enklere å utøve virksomhet på tvers av landegrensene, herunder å flytte virksomhet og selskaper mellom medlemsstatene. I en viss utstrekning vil disse reglene innebære begrensninger i medlemsstatenes beskatningskompetanse.

Innføringen av direktiv 90/434/EEC av 23. juli 1990 (fusjonsskattedirektivet) medfører at ulike grenseoverskridende omorganiseringer skal kun-

ne skje uten at det utløses umiddelbar realisasjonsbeskatning på aksjonærenes eller selskapets hånd. Direktivet skal samtidig sikre de fiskale interessene til den staten hvor det overdragende selskap er hjemmehørende. Medlemsstatene kan derfor sette som vilkår for fritak for umiddelbar skattlegging at eiendeler, rettigheter og forpliktelser som overføres fra det overdragende selskapet videreføres i et fast driftssted av det overtakende selskapet i det landet hvor det overdragende selskapet er hjemmehørende. Det kan i så fall også stilles vilkår om skattemessig kontinuitet i form av videreføring av de skattemessige verdiene på de eiendelene som beholdes ved det faste driftsstedet. I tillegg må de skattemessige verdiene knyttet til aksjene i det overdragende selskapet videreføres på vederlagsaksjene i det overtakende selskapet.

Også på selskapsrettens område er det vedtatt regler for å lette omorganiseringer over landegrensene. Det er blant annet vedtatt et direktiv 2005/56/EF av 26. oktober 2005 om fusjoner over landegrensene av selskaper med begrenset ansvar (fusjonsdirektivet). Direktivet er omfattet av EØS-avtalen, og ble gjennomført i norsk rett ved lov 21. desember 2007 nr. 129 om endringer i aksjeloven, allmennaksjeloven og enkelte andre lover. Endringsloven omfatter også selskapsrettslige regler om fusjon over landegrensene.

Etter vedtagelsen av lov 1. april 2005 nr. 14 om europeiske selskaper ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10a (rådsforordning (EF) nr. 2157/2001) (SE-loven), kan et SE-selskap flytte sitt forretningskontor til et annet EØS-land uten at dette fører til oppløsning av SE-selskapet eller til etablering av en ny juridisk person. Tilsvarende gjelder for SCE-selskap, jf. lov 30. juni 2006 nr. 50 om europeiske samvirkeforetak ved gjennomføring av EØS-avtalen vedlegg XXII nr. 10c (rådsforordning (EF) nr. 1435/2003) (SCE-loven).

Fellesskapsrettens regler om de fire friheter innebærer at forskjellsbehandling og restriksjoner knyttet til grenseoverskridende situasjoner i utgangspunktet er forbudt. Det er imidlertid gjennom EF-domstolens praksis gjort unntak fra dette i tilfeller der forskjellsbehandlingen eller restriksjonen er begrunnet i visse allmenne hensyn. Domstolen har for eksempel akseptert at det såkalte skattemessige territorialitetsprinsippet kan begrunne forskjellsbehandling eller restriksjoner.

Utenfor de tilfellene der det følger av sekundærlovgivning at medlemsstatenes beskatningskompetanse er undergitt bestemte begrensninger, synes EF-domstolen å bygge på en forutsetning om at medlemsstatene kan opprettholde skatteregler som er utformet i samsvar med det skattemessige

territorialitetsprinsippet, jf. sak C-250/95 *Futura*. Prinsippet innebærer at den enkelte medlemsstat i utgangspunktet har beskatningsretten til inntekter som er opparbeidet i vedkommende stat. I den konkrete saken la domstolen til grunn at kildestaten kunne nekte fradrag for tap som hadde oppstått i selskapets hjemstat ettersom disse tapene ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til de inntekter som var opptjent og dermed beskattet i kildestaten.

I senere avgjørelser har domstolen slått fast at det er et legitimt formål på bakgrunn av dette prinsippet å sikre fordelingen av beskatningsretten mellom medlemsstatene slik at verdier som er opparbeidet i en medlemsstat, enten i næringsvirksomhet eller i form av kapital, kan beskattes i denne staten (se for eksempel sak C-446/03 *Marks & Spencer* punkt 45 og sak C-470/04 *N*, punkt 42–45 og 51).

Det skattemessige territorialitetsprinsippet ligger også bak fusjonsskattedirektivets krav om videreføring av aktiva og passiva ved et fast driftssted som forutsetning for unntak fra umiddelbar skattlegging ved grenseoverskridende transaksjoner, jf. omtalen av fusjonsskattedirektivet ovenfor. En effektiv beskyttelse av det enkelte lands skattefundament fordrer imidlertid at senere overføringer fra det faste driftsstedet kan utløse skattlegging av eventuelle urealiserte gevinster. Ettersom overføringer mellom faste driftssteder og andre deler av foretaket de er en del av ikke anses som realisasjon i skattemessig forstand, har flere EU-land regler om skattlegging av urealiserte gevinster ved slike overføringer. EU-kommisjonen forutsetter at landene har slike regler, jf. Kommisjonens meddelelse av 19. desember 2006 om den nærmere utformingen av slike regler (COM(2006)825 final), som er omtalt under punkt 8.3.2 nedenfor. Fellesskapsretten er altså ikke til hinder for at medlemsstatene kan ha regler om uttaksbeskatning som sikrer beskatningsretten til slike gevinster. Problemstillingen synes i større grad å dreie seg om hvordan slike regler konkret må utformes for å være forenlige med fellesskapsretten.

### 8.3.2 EU-kommisjonens meddelelse om uttaksbeskatning

EF-domstolen har tatt stilling til medlemslandenes utforming av regler om skattlegging av latente kapitalgevinster ved skattemessig emigrasjon av fysiske personer. I sak C-9/02 *Lasteyrie du Saillant* og sak C 470/04 *N*, la domstolen til grunn at de franske og nederlandske reglene om umiddelbar skattlegging av urealiserte gevinster i forbindelse med utflytning, ikke var i samsvar med EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsrett.

Når det gjelder utformingen av regler om uttaksbeskatning av selskaper, har dette spørsmålet ennå ikke vært oppe for EF- eller EFTA-domstolen. EU-kommisjonen har imidlertid avgitt en meddelelse 19. desember 2006 om uttaksbeskatning og behovet for samordning av medlemsstatenes skattepolitikk (COM(2006)825 final). Meddelelsen ble sendt Rådet, Europaparlamentet og Den europeiske økonomiske og sosiale komité for uttalelse.

Av EU-kommisjonens meddelelse punkt 3.1 fremgår det at Kommisjonen er kjent med og forutsetter at de fleste medlemsstatene i EU har regler om umiddelbar skattlegging av urealisert gevinst ved utflytting mv. av selskaper og virksomhet. Når det gjelder utformingen av slike regler legger EU-kommisjonen til grunn at prinsippene fra *Lasteyrie*-saken, som gjaldt utflytting av en fysisk person, har direkte konsekvenser for uttaksreglene for selskaper. Kommisjonen uttaler at en skattepliktig som utøver sin etableringsrett ved å flytte til en annen stat, verken må beskattes tidligere eller hardere enn en skattepliktig som forblir i én medlemsstat. Som utgangspunkt innebærer dette at betalingsforpliktelsen ikke må inntre før eiendelen realiseres, jf. at dette normalt er den internrettslige hovedregelen for innvinning av kapitalgevinster på eiendeler (overføring av eiendeler mellom virksomheter/filialer innenlands utløser ikke gevinstbeskatning). Kommisjonen skiller i meddelelsen ikke mellom ulike typer eiendeler (varer, driftsmidler osv.).

Kommisjonen legger til grunn at fellesskapsretten ikke er til hinder for at medlemsstatene beskytter sitt skattefundament i form av skattlegging av urealiserte gevinster på uttakstidspunktet, såfremt dette ikke innebærer at skattekravet forfaller umiddelbart eller at det stilles ytterligere betingelser til utsettelsen. Det er videre en forutsetning at det tas hensyn til et eventuelt fall i verdien på eiendelene etter utflytningstidspunktet. I tråd med dette angis det som utgangspunkt at medlemsstatene plikter å gi betingelsesløs utsettelse med betalingen av skattekravet inntil eiendelene faktisk realiseres. Kommisjonen legger til grunn at medlemsstatene kan innføre regler om dokumentasjonsplikt knyttet til de overførte eiendelene, under forutsetning av at forpliktelsene ikke går ut over det som er nødvendig for å oppnå formålet og heller ikke hindrer skattyterne i å utøve sine rettigheter i henhold til traktaten. Som eksempel på en akseptabel forpliktelse nevner Kommisjonen at skattytere pålegges å avgi en erklæring i forbindelse med overføring av eiendeler til en annen medlemsstat der det bekrefte at eiendelene ikke er avhendet. Det anses også akseptabelt å pålegge skattyter en plikt til å avgi en

årlig erklæring om at eiendelene fortsatt er i behold ved et fast driftssted, ledsaget av en plikt til å avgi en erklæring ved faktisk avhendelse eller ved overføring til en tredjestat.

Det har blitt reist innvendinger mot meddelelsen fra Kommisjonen. Den europeiske økonomiske og sosiale komité skriver følgende i sin uttalelse (ECO/205) av 8. oktober 2007:

«Når kommissionen resonerer om ulike fall for flytt mellom foretag av tillgångar med orealiserade vinster verkar det rättsliga läget mer osäkert än för enskilda personer. Kommissionen gör sina tolkningar för foretag utifrån domslutet för privatpersoner. Ett domslut för privatpersoner kan inte vara direkt tillämpligt på foretag. Det är därför nödvändigt att kommissionen kompletterrar sin analys med de särskilda problem som kan finnas för foretagen.

En mer uttömmande text skulle behövas för vad kommissionen anser borde gälla vid olika situationer – moderbolag och dotterbolag, filialer respektive fasta driftsställen. Efter beskrivningarna i kommissionens meddelande kan man bl.a. ställa sig frågan om verkligen behandlingen av orealiserade tillgångar ska variera beroende på vilka relationer som råder mellan de inblandade foretagen.

Regeln om att man inte får kräva betalning av skatt vid utflytningen av kapital med orealiserade vinster leder till stora krav på information. Att information om att tillgången inte avyttrats ska ges varje år ända till avyttringen känns orimligt. Samarbete mellan skattemyndigheterna borde i stället kunna garantera att båda staterna får sin rättmätiga del av skatten när den så småningom ska betalas.

Det finns överförda tillgångar som aldrig avyttras, t.ex. immateriella tillgångar, eller de förbrukas helt enkelt. Kommissionens beskrivning av dessa fall är inte uttömmande. Hur ska den medlemsstat varifrån tillgången kommer någonsin få ut skatten på det orealiserade värde som tidigare fanns om man inte får ta ut det vid överföringen?»

I et brev av 17. april 2008 til EU-kommisjonen skriver den svenske regjeringen følgende:

«Enligt den svenska regeringens mening är det långt ifrån klart att Lasteyrie- domen även är tillämplig på bestämmelser om uttaksbeskatning av foretag.

En omständighet som talar mot att domen är direkt tillämplig för foretag är att det föreligger betydande skillnader mellan fysiska och juridiska personer. En juridisk person kan t.ex. upplösas och uppgå i en annan juridisk person och den kan delas upp i flera juridiska personer. En obegränsad rätt att överföra obeskattade re-

server mellom medlemsstatene skulle derfor kræve ett omfattende system for registrering av tillgångar och informationslämnande om en juridisk person ombildas och när tillgångar avyttras. Den administrativa bördan för företagen och medlemsstaterna till följd av en sådan rätt skulle riskera att bli omfattande.

En obegränsad rätt att överföra obeskattade reserver mellan medlemsstaterna skulle också kunna leda till att företag i olika medlemsstater överför obeskattade reserver mellan sig. Sådana överföringar skulle kunna äventyra en välvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Utan en harmoniserad behandling av skattemässiga reserver finns också risk att avdrag i form av avskrivningar medges på samma underlag i två medlemsstater. Motsvarande invändningar godtog EG-domstolen som rättfärdigande grunder i målen *Marks & Spencer, C-446/03 (Marks & Spencer)* och *Oy AA, C-231/05 (Oy AA)*. I dessa mål fann domstolen att behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, risken för ett dubbelt utnyttjande av förluster och risken för skatteundandragande utgör sådana berättigande grunder som innebär att de regler som prövades i dessa fall inte strider mot EG-rätten.

Sammanfattningsvis anser den svenska regeringen att de skäl som anförts ovan tillsammans med EG-domstolens avgöranden i ovan nämnda mål talar mot att domen i *Lasteyrie*-målet skulle vara direkt tillämplig för juridiska personer.»

Avslutningsvis understreker den svenske regeringen att en meddelelse fra Kommisjonen som ikke har ledet til ny fellesskapslovgivning ikke er tilstrekkelig for å slå fast at en medlemsstats skatte- lovgivning er uforenlig med fellesskapsretten. I tillegg trekker den svenske regeringen frem at det pågår et arbeid i en uformell arbeidsgruppe, som rapporterer til rådsarbeidsgruppen for direkte skatt, med å undersøke om og i så fall hvilke alternative muligheter som finnes for å løse spørsmålene knyttet til uttaksbeskatning. I denne arbeidsgruppen deltar også Kommisjonen. Etter den svenske regjeringens oppfatning taler dette for at Kommisjonen bør avvende resultatet av arbeidsgruppens arbeid innen den tar stilling til spørsmålet om uttaksregulenes forenlighet med fellesskapsretten.

EU-kommisjonen har i en grunnlagt uttalelse av 18. september 2008 bedt Sverige om å endre reglene om uttaksbeskatning for selskaper. Kommisjonens uttalelse er basert på *Lasteyrie*-saken og Kommisjonens tidligere uttalelse av 19. desember 2006.

### 8.3.3 Saker for EF-domstolen om utflytting av selskaper

Spørsmålet om rekkevidden av etableringsfriheten i forbindelse med selskapsestableringer i andre medlemsstater har vært vurdert av EF-domstolen ved flere anledninger.

I sak 81/87 *Daily Mail* var spørsmålet om et britisk selskap (*Daily Mail and General Trust Plc*) kunne flytte sitt sete ut av Storbritannia uten at selskapet dermed opphørte å være en juridisk person i henhold til britisk rett. Etter de britiske reglene kunne et selskap flytte sete uten at dette innebar at selskapet mistet sin status som juridisk person eller opphørte. Der flyttingen også innebar skifte av skattemessig hjemsted fordret det imidlertid tillatelse fra de britiske skattemyndighetene dersom selskapet ikke skulle miste sin status som juridisk person. I den aktuelle saken var flyttingen skattemessig motivert, og tillatelse ble ikke innvilget. Selskapet hevdet at regelen som innebar krav om innhenting av en slik tillatelse innebar en restriksjon i etableringsfriheten.

EF-domstolen la til grunn at et selskap bare eksisterer i kraft av lovgivningen i det landet der det er stiftet. At de ulike medlemslandenes lovgivning var til hinder for emigrasjon uten oppløsning, var etter domstolens oppfatning en manglende harmonisering som burde avhjelpes gjennom sekundærlovgivning eller traktater. Ettersom det på det daværende tidspunktet ikke var vedtatt slike, konkluderte domstolen med at etableringsretten ikke ga selskaper rett til å flytte sete fra en stat til en annen uten oppløsning.

Dette synet ble opprettholdt av domstolen i sak C-208/00 *Überseering* som gjaldt immigrasjon av selskap, hvor domstolen refererte synspunktene i *Daily Mail*, jf. premiss 61-73 i dommen.

I sak C-210 *Cartesio* er EF-domstolen bedt om å ta prejudisiell stilling til om de ungarske reglene som innebærer en plikt til å oppløse et selskap som flytter sitt sete ut av landet, er i strid med etableringsretten.

I Generaladvokatens uttalelse av 22. mai 2008 fant han at reglene i EF-traktaten artikkel 43 og 48 om etableringsfrihet er til hinder for at en medlemsstat har nasjonale regler som gjør det umulig for et selskap som er stiftet i henhold til landets lovgivning å flytte sete til en annen medlemsstat.

Etter Generaladvokatens oppfatning kan man ikke legge til grunn at medlemsstatene nyter en absolutt frihet, det vil si uten hensyn etableringsfriheten, når det gjelder å avgjøre skjebnen til selskaper som er stiftet i henhold til landets lovgivning. Nasjonale regler som utgjør en restriksjon i utøvelsen

av etableringsretten må kunne rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn. Som eksempler på slike hensyn nevnes det å unngå misbruk mv. samt å beskytte interessene til kreditorer, minoritetsaksjonærer eller ansatte. Slike hensyn kan tilsi at medlemsstaten kan stille visse vilkår før et selskap som er stiftet i henhold til landets lovgivning kan flytte sete til en annen medlemsstat.

Generaladvokaten fant imidlertid at de ungarske reglene ikke oppstilte vilkår for en utflytting, men derimot krevde oppløsning av selskapet. Etter Generaladvokatens oppfatning var det, særlig når den ungarske regjeringen ikke hadde påberopt seg noen grunnlag for å rettferdiggjøre reglene, vanskelig å se at dette var nødvendig ut fra tvingende allmenne hensyn.

## 8.4 Utenlandsk rett

Som nevnt i punkt 8.3 har de fleste EU-landene regler om uttaksbeskatning ved overføring av eiendeler fra den enkelte medlemsstats beskatningsområde. I dette avsnittet gis det en nærmere omtale av reglene i enkelte EU-land.

### 8.4.1 Danmark

Ved en lovendring i 2005 ble territorialitetsprinsippet gjort til hovedregel når det gjelder skattlegging av selskaper som er hjemmehørende i Danmark, jf. selskabsskatteloven (SEL) § 8 stk. 2. Prinsippet innebærer at det bare er inntekter fra virksomhet som har sin kilde i Danmark som skattlegges der. Inntekter og utgifter som vedrører et fast driftssted eller en fast eiendom beliggende i utlandet skal derfor ikke inngå i den inntekten som skal skattlegges i Danmark, jf. SEL § 8 stk. 2 første punktum. Etter SEL § 8 stk. 2 fjerde punktum gjelder det et unntak for positiv CFC-inntekt, og territorialitetsprinsippet kommer heller ikke til anvendelse dersom selskapet velger skattlegging etter reglene om internasjonal samskattlegging i SEL § 31 A.

I forbindelse med innføringen av territorialitetsprinsippet ble det innført regler om skattlegging ved overføring av aktiva og passiva til et selskap eller fast driftssted i utlandet. Etter reglene om uttaksbeskatning i SEL § 8 stk. 4 skal en overføring av aktiva og passiva, som etter overføringen ikke lenger er omfattet av dansk skattlegging, internt i selskapet til et fast driftssted eller et hovedkontor i en fremmed stat, sidestilles med salg til et konsernforbundet selskap.

Bestemmelsen omfatter aktiva og passiva generelt, og alle overføringer behandles likt uavhengig av type aktiva eller passiva. Skattleggingen av den urealiserte gevinsten skjer umiddelbart, det vil si i samme inntektsår som overføringen finner sted. Det gis ikke utsettelse med skattleggingen inntil faktisk realisasjon finner sted. Det gis heller ikke utsettelse med skattleggingen dersom det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet.

Ved gevinstberegningen skal omsetningsverdien på overføringstidspunktet legges til grunn. Gevinsten tilsvarende forskjellen mellom omsetningsverdien av gjenstanden på dette tidspunktet og skattemessig bokført verdi. Bestemmelsen dekker både foretatte meravskrivninger (noe som kommer til uttrykk ved at den beregnede gevinsten blir høyere) og urealiserte gevinster.

Danmark har også regler om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper. Dersom et selskap ikke lenger anses hjemmehørende i Danmark, og dermed ikke lenger skattepliktig dit etter SEL § 1, eller opphører å være skattepliktig til Danmark etter reglene i en dobbeltbeskatningsavtale, følger det av SEL § 5 stk. 7 at aktiva og passiva som ikke lenger er omfattet av dansk skattlegging, skal anses avhendet på fraflyttingstidspunktet. Salgssummen settes til omsetningsverdien på fraflyttingstidspunktet.

Tilsvarende gjelder dersom et SE-selskap eller et SCE-selskap opphører å være skattepliktig etter SEL § 1 (som hjemmehørende i Danmark) som følge av at selskapet flytter sitt vedtektsmessige hjemsted til et annet EU-land, jf. SEL § 5 stk. 8.

### 8.4.2 Sverige

Sverige har regler om uttaksbeskatning av eiendeler i næringsvirksomhet som tas ut av svensk beskatningsområde i inkomstskattelagen kap. 22.

Etter inkomstskattelagen kap. 22 § 5 nr. 1-5 vil uttaksbeskatning utløses ved 1) opphør av næringsvirksomhet, 2) helt eller delvis opphør av skatteplikt for inntekt fra næringsvirksomhet, 3) overføring av eiendeler fra en skattepliktig del av næringsvirksomhet til en del som ikke er skattepliktig, 4) helt eller delvis opphør av skatteplikt til Sverige for inntekt fra en næringsvirksomhet som følge av en skatteavtale eller 5) overføring av eiendeler fra en skattepliktig del av en næringsvirksomhet til en annen del, der den sistnevnte er unntatt fra skattlegging i Sverige som følge av en skatteavtale.

Uttaksbeskatning innebærer at uttaket skattemessig skal behandles som om eiendelen er overdratt mot vederlag tilsvarende markedsværdien av objektet. Skattleggingen foretas således av differan-

sen mellom virkelig verdi og skattemessig verdi. De svenske reglene gir ikke adgang til utsettelse med skattleggingen dersom det stilles betryggende sikkerhet eller lignende.

### 8.4.3 Tyskland

Dersom et selskap som er hjemmehørende i Tyskland flytter sitt rettslige sete eller ledelsen av selskapet ut av landet, skal selskapet etter selskapsrettslige regler anses likvidert. Det samme gjelder i forhold til den skattemessige behandlingen av selskapet. Dette innebærer at selskapets aktiva anses realisert og at eventuelle gevinster skal skattlegges.

I forbindelse med et arbeid med å vedta endringer i lovverket som omhandler omorganiseringer, herunder omorganisering over landegrensene, la den tyske regjeringen i juni 2006 frem et lovutkast om uttaksskattlegging. Under en høring i oktober 2006 ble det reist innvendinger mot utkastet. Innvendingene gikk ut på at forslaget om umiddelbar skattlegging når eiendeler tas ut av tysk skattejurisdiksjon, vil være i strid med fellesskapsretten. Det ble under høringen foreslått at det skulle gis utsettelse med skattleggingen i disse tilfellene.

Under henvisning til mangelen på harmonisering av skatter i EU, avviste regjeringen forslaget om utsatt skattlegging, og ved lovendring av 12. desember 2006 ble lovutkastet vedtatt.

Lovendringene innebærer at i den utstrekning eiendeler tas ut av tysk beskatningsområde som følge av en grenseoverskridende disposisjon, skal eiendelene anses realisert til markedsverdi. Den kapitalgevinst som dermed fremkommer skal i utgangspunktet skattlegges umiddelbart.

For eiendeler som blir værende innenfor tysk beskatningsområde, for eksempel ved et fast driftssted, vil skatteplikt ikke utløses. For disse eiendelene vil omorganiseringen derfor ikke ha skattemessige konsekvenser.

På bakgrunn av EF-domstolens uttalelse i *Lasteyrie*-saken, og for å sikre at tysk lovgivning er i samsvar med fellesskapsretten, er det lagt opp til at skattlegging av urealiserte gevinster på utflytningstidspunktet kan fordeles over de fem påfølgende årene. Begrunnelsen er at denne fordelingen antas å sammenfalle med de avskrivningene som skattyter antas å oppnå i tilflyttingsstaten. Dersom eiendelen realiseres i løpet av disse fem årene, forfaller den resterende skatten til betaling i sin helhet. Det foretas ikke et etterfølgende oppgjør dersom eiendelen realiseres til en lavere verdi enn den som ble lagt til grunn på utflytningstidspunktet. Adgangen til utsettelse gjelder bare dersom skattyteren er al-

minnelig skattepliktig til Tyskland. Dersom skattyteren bare har begrenset skatteplikt til Tyskland, forfaller skatten til betaling umiddelbart. Adgangen til å fordele beskatningen av gevinsten gjelder for alle typer eiendeler i virksomhet, med unntak av omsetningsgjenstander. Bakgrunnen for dette er at disse antas overført for videresalg umiddelbart.

### 8.4.4 Nederland

Dersom et selskap som anses skattemessig hjemmehørende i Nederland flytter sitt hovedkontor til en annen stat og dette skjer samtidig med eller er etterfulgt av utflytting av eiendeler, skal eiendelene anses realisert til markedspris. Skattlegging i forbindelse med utflytting av eiendeler skal bare skje der selskapet ikke lenger anses hjemmehørende i Nederland etter internrettslige regler eller som følge av en skatteavtale.

Selskaper som stiftet i samsvar med nederlandske rett, men som ikke lenger anses hjemmehørende i Nederland, er forpliktet til levere selvangivelse til nederlandske skattemyndigheter som om de fortsatt var hjemmehørende.

### 8.4.5 Storbritannia

Hvis et selskap som følge av utflytting ikke lenger anses hjemmehørende i Storbritannia, oppstiller britiske skatteregler en plikt for selskapet til å underrette ligningsmyndighetene om forholdet. Hvis selskapet akter å bli hjemmehørende i en stat utenfor EU, fordrer dette godkjenning fra det britiske finansdepartementet. Dersom utflytningen medfører at selskapet unngår skattlegging av kapitalgevinster, skal samtlige av selskapets eiendeler anses avhendet til markedsverdi på utflytningstidspunktet og skattlegges. Slik «exit charge» omfatter likevel ikke omsetningsgjenstander ved en filial eller avdeling selskapet (fortsatt) har i Storbritannia. Skattleggingen utsettes i inntil seks år med mindre eiendelene faktisk avhendes på et tidligere tidspunkt. I så fall forfaller skattekravet på det faktiske realiseringstidspunktet.

Selskaper som ikke er hjemmehørende i Storbritannia skattlegges for virksomhet som utøves gjennom et fast driftssted der. Avhengig av relevante skatteavtaler vil det kunne være hjemmel for skattlegging av urealiserte kapitalgevinster på eiendeler som befinner seg i Storbritannia, og som benyttes i virksomheten, dersom denne virksomheten opphører eller flyttes ut av landet.



## 8.5 Departementets vurderinger og forslag

### 8.5.1 Innledning – behovet for skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde

Departementet foreslår generelle lovbestemmelser om skattlegging av latente gevinster ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Etter gjeldende regler er det bare i noen tilfeller hjemmel for slik skattlegging. Regler om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde vil hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning ved at eiendeler tas ut av beskatningsområdet til et beskatningsområde med lavere gevinstbeskatning forut for et planlagt salg. Reglene vil også mer generelt bidra til å sikre at gevinster som er opparbeidet i Norge skattlegges her. Nedenfor gis en nærmere omtale av de hensyn som tilsier innføring av generelle regler om skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde.

#### 8.5.1.1 Uthuling av det norske skattefundamentet

Behovet for tiltak er i utgangspunktet begrunnet i at det etter gjeldende rett er begrenset adgang til å skattlegge urealiserte kapitalgevinster ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. punkt 8.2 ovenfor. Manglende hjemmel for skattlegging i disse tilfellene kan medføre at gevinster som er opparbeidet mens eiendeler har hatt tilknytning til Norge, ikke blir skattlagt her. Dette vil gjelde hvis Norge ikke har beskatningshjemmel ved opphør av skattyters status som hjemmehørende eller bosatt her etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2 eller som begrenset skattepliktig hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Det vil også gjelde dersom Norge ikke har beskatningshjemmel ved flytting av eiendeler til et fast driftssted i et land, og skatteavtalen mellom Norge og vedkommende land bygger på en unntaksmetode slik at inntekt fra virksomhet der bare skal beskattes i det andre landet.

I den utstrekning norske skattyteres eiendeler flyttes til et fast driftssted i et land Norge har skatteavtale med og skattepliktig deretter utløses ved at eiendelen realiseres, vil armlengdeprinsippet og «selvstendighetsfiksjonen» som er nedfelt i skatteavtalene, medføre at Norge ved en senere realisasjon fortsatt er forbeholdt retten til å skattlegge den andelen av gevinsten som var opparbeidet mens eiendelen var innenfor norsk beskatningsområde. De nevnte reglene i skatteavtalene innebærer at et fast driftssted, som faktisk er en del av det foretaket det

tilhører og ikke en egen juridisk enhet, skal tilskrives den inntekten det ville hatt dersom det hadde vært et særskilt og selvstendig foretak som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår, og som opptrådte uavhengig i forhold det foretaket som det er en del av. Som eksempel på at skattlegging er gjennomført i et slikt tilfelle kan det vises til tingsrettsdommen inntatt i Utvalget 2005 på side 327.

Med grenseoverskridende virksomhet oppstår behov for fordeling eller tilordning av skattegrunnlag mellom ulike land. Økende internasjonalisering og omorganisering av virksomhet over landegrensene reiser et generelt spørsmål om riktig tilordning av skattegrunnlag mellom ulike land.

Skatteavtalene anerkjenner i stor utstrekning territorialitetsprinsippet. Prinsippet innebærer at den enkelte stat i utgangspunktet har beskatningsretten til inntekter som er opparbeidet i vedkommende stat. Dette prinsippet er også godtatt i fellesskapsretten som et allment hensyn som kan begrunne unntak fra forbudene mot forskjellsbehandling og restriksjoner i forbindelse med regelverket om de fire friheter, jf. punkt 8.3.1 foran. I tråd med dette mener departementet at en bør innføre regler som generelt sikrer skattlegging av urealiserte kapitalgevinster på uttakstidspunktet. I motsatt fall vil grenseoverskridende samhandling og virksomhet kunne medføre uthuling av det norske skattefundamentet.

#### 8.5.1.2 Økt internasjonalisering og eksport av virksomhetsfunksjoner og risiko (filialisering)

Virksomhet og eiendeler flyttes i økende grad over landegrensene. Eksempler kan være grenseoverskridende fusjoner, annen utflytting av selskaper eller etablering av datterselskaper og fast driftssteder i Norge eller utlandet. Andre eksempler er restrukturering av forretningsmønstre og produksjons- og verdikjeder som medfører flytting av funksjoner, rettigheter og risiko.

Innenfor EU er det gitt selskaps- og skatterettslige direktiver mv. som skal gjøre det enklere å utøve virksomhet på tvers av landegrensene, herunder å flytte virksomhet og selskaper mellom medlemsstatene. Som nevnt i punkt 8.3.1 følger det av fusjonsskattedirektivet at medlemsstatene kan sette som vilkår for skattefritak at eiendelene skal beholdes ved et fast driftssted i det landet virksomheten ble drevet før omorganiseringen. Norge er som EØS-stat ikke forpliktet til å inkorporere fusjonsskattedirektivet ettersom EØS-avtalen ikke omfatter medlemslandenes skatteregler. Det pågår imid-

lertid et arbeid i departementet med sikte på å vurdere om det er behov for å foreslå generelle regler som på nærmere vilkår kan gi rett til fritak for umiddelbar gevinstbeskatning ved omorganisering av virksomhet, blant annet innen EØS-området.

Fastsetting av vilkår om plikt til å videreføre virksomhet ved et fast driftssted som er undergitt begrenset skatteplikt til Norge, gir imidlertid ingen garanti mot at virksomheten på et senere tidspunkt flyttes ut av driftsstedlandet. Dersom det ved en slik senere utflytting ikke foreligger internrettslig hjemmel for skattlegging av urealiserte gevinster, vil Norge kunne miste beskatningsretten til gevinster som er opparbeidet mens eiendelene hadde tilknytning til norsk beskatningsområde. Innføring av internrettslige regler om uttaksbeskatning av urealiserte gevinster, for eksempel ved uttak av eiendeler fra faste driftssteder, er også forutsatt blant annet i kommisjonsuttalelsen om uttaksskatt av 19. desember 2006, jf. punkt 8.3.2 foran. Departementet legger til grunn at regler om skattlegging av urealiserte gevinster ved utflytting av eiendeler mv. for å sikre statenes skattefundament, i utgangspunktet ikke er i strid med de fire friheter i EF-traktaten. Reglene om etableringsfrihet slik disse er nedfelt blant annet i fusjonsskattedirektivet, er således ikke til hinder for at det innføres slike regler. Flere EU-land, for eksempel Sverige, Danmark, Storbritannia og Tyskland, har innført ulike former for regler om uttaksskatt for driftsmidler mv., jf. punkt 8.4.

#### 8.5.1.3 *Incentiver til skatteunndragelse*

Manglende internrettslig hjemmel for uttaksbeskatning kan gi incentiver til å ta eiendeler ut av norsk beskatningsområde til land med lavere skatteinivå før et planlagt salg, for å unngå norsk skatt (skattemotiverte uttak).

Hva som er en riktig tilordning av skattegrunnlag mellom ulike land, jf. ovenfor, bør i utgangspunktet være retningsgivende også for skattleggingen i omgåelsestilfellene. Internrettslige regler om skattemessig gjennomskjæring i omgåelsestilfellene, er i seg selv ikke hensiktsmessig eller tilstrekkelig for å motvirke omgåelse.

#### 8.5.1.4 *Sammenfatning*

Både hensynet til å få en riktig tilordning av inntekter mellom Norge og andre EØS-stater og mellom Norge og andre land, og hensynet til å unngå skatteunndragelser peker på et åpenbart og økende behov for en intern generell hjemmel for skattlegging

av urealisert kapitalgevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde.

Dette gjelder selv om det gjennomføres reforhandling av gjenværende skatteavtaler som ikke bygger på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning. Det vil uansett være et påtrengende behov for å styrke de internrettslige hjemlene for skattlegging, blant annet ved uttak av immaterielle eiendeler ved restrukturering av virksomhet, og når det gjelder utenlandske foretak som har hatt og avslutter virksomhet i Norge.

### 8.5.2 **Uttak fra norsk beskatningsområde som innvinningskriterium for urealiserte kapitalgevinster**

#### 8.5.2.1 *Uttak fra norsk beskatningsområde som generelt og selvstendig innvinningskriterium for urealiserte kapitalgevinster*

Departementet foreslår at uttak fra norsk beskatningsområde innføres som et eget innvinningskriterium for latente gevinster på eiendeler og forpliktelser. Med uttak fra norsk beskatningsområde menes i denne sammenhengen at en eiendel eller forpliktelse mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal medtas ved inntektskattelingen i Norge. Det forutsettes at flyttingen ut av beskatningsområdet ikke innebærer en form for overføring av objektet som medfører skattemessig realisasjon eller uttak til egen bruk eller gaveoverføring som omfattes av bestemmelsene om uttaksbeskatning i skatteloven, jf. punkt 8.5.2.2 nedenfor.

I skatteloven § 14-60 tredje ledd er det angitt i hvilke tilfeller driftsmidler skal anses å være tatt ut av beskatningsområdet, i forbindelse med reglene om avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Departementet foreslår at en tilsvarende definisjon legges til grunn for reglene om skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde.

Forslaget innebærer at skattepliktig gevinst skal fastsettes på tidspunktet for innvinning ved uttak av et objekt fra norsk beskatningsområde. Dette skal skje i forbindelse med ligningen for innvinningsåret. Tilsvarende vil tap i visse tilfeller anses pådratt i forbindelse med uttak av objekt fra norsk beskatningsområde, og skal fastsettes i forbindelse med ligningen for pådragelsesåret.

En forutsetning for å kunne gjennomføre uttaksbeskatningen er at Norge ikke har frafalt gevinstbeskatningsretten knyttet til det aktuelle

objektet gjennom en skatteavtale med det land objektet får skattemessig tilknytning til etter uttaket. For å sikre at uttaksskatten skal kunne gjennomføres uten hinder av skatteavtalebestemmelser om fordeling av beskatningsrett for kapitalgevinster, må tidfestingen skje på et tidspunkt der objektet fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde etter skatteloven og skatteavtalene. Departementet foreslår derfor at innvinnings- og tidfestingstidspunktet for uttaksbeskatning bør settes til dagen før uttaket fra norsk beskatningsområde. Gevinst vil dermed være innvunnet og tidfestet (og tap vil være pådratt og tidfestet) dagen før uttaket fra norsk beskatningsområde. Det foreslås en egen bestemmelse i skatteloven § 14-27 om tidfesting av gevinst og tap ved uttak fra norsk beskatningsområde.

Det vises til forslag til skatteloven nye § 9-14 første og sjuende ledd og § 14-27.

Nedenfor gis det eksempler på ulike typer disposisjoner og begivenheter som kan medføre uttak av objekter fra norsk beskatningsområde. Fremstillingen er ikke ment å gi en uttømmende angivelse av hvilke tilfeller som kan anses som uttak fra norsk beskatningsområde.

- En skattyter med alminnelig skatteplikt til Norge kan få begrenset sin skatteplikt for eiendeler som flyttes til utlandet på grunn av skatteavtaler med andre land, for eksempel ved:
  - at en person bosatt eller selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel til et fast driftssted i et annet land og skatteavtalen med dette landet gir anvisning på at inntekt knyttet til et slikt fast driftssted, og dermed også til eiendelen, skal unntas fra skattlegging i Norge,
  - at en person bosatt eller selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel fra et fast driftssted i land A til en fast driftssted i land B, og skatteavtalen med land A gir anvisning på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på en unntaksmetode, eller
  - at skatteavtalen med den stat en eiendel er knyttet til et fast driftssted i, endres fra kredit- til unntaksmetode.

Derimot vil det ikke anses som uttak dersom en person bosatt eller selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel fra Norge til et fast driftssted i et annet land som Norge ikke har skatteavtale med, eller der skatteavtalen med dette landet gir anvisning på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning når det gjelder den aktuelle eiendelen.

Person bosatt og selskap hjemmehørende i Norge har alminnelig (global) skatteplikt til Norge for sine inntekter uavhengig av hvor kilden for disse er, jf. skatteloven § 2-1 niende ledd og § 2-2 sjette ledd. Dobbelbeskatning unngås ved at utenlandsk skatt fratrekkes i norsk skatt (kreditmetode), jf. skatteloven §§ 16-20 flg. De fleste norske skatteavtaler med andre land bygger nå også på en slik kreditmetode. Det innebærer for eksempel at et norsk foretak som driver virksomhet gjennom filial eller annen form for fast driftssted i Danmark skal ta med inntekt fra denne virksomheten i sin norske selvangivelse og bli lignet for den her. Hvis foretaket flytter et driftsmiddel (for eksempel produksjonsutstyr, maskiner i entreprenørvirksomhet eller en borerigg) for å bruke det i sin danske virksomhet, vil driftsmidlet ikke være «tatt ut» av norsk beskatningsområde fordi virksomheten som det brukes i fortsatt er skattepliktig til Norge. Men i enkelte eldre skatteavtaler (der de viktigste nå er under reforhandling) bygger reglene for unngåelse av dobbeltbeskatning på en unntaksmetode som innebærer at et norsk foretaks virksomhet i det andre landet gjennom et fast driftssted der ikke skal beskattes i Norge. Det gjelder for eksempel skatteavtalene med Tyskland og Italia. Dette innebærer at driftsmidler som overføres fra Norge til bruk ved fast driftssted i disse landene vil måtte regnes som tatt ut av norsk beskatningsområde.

- En skattyters status som alminnelig skattepliktig til Norge, faller bort når skattyteren flytter ut av Norge. Dersom skattyteren ved opphør av den alminnelige skatteplikten driver virksomhet i Norge som ikke beholdes eller videreføres her ved samtidig etablering av begrenset skattepliktig virksomhet i Norge, vil eiendeler knyttet til virksomheten anses for å være tatt ut av norsk beskatningsområde. Dette gjelder for eksempel når et selskap flytter sitt hovedkontor til utlandet uten å videreføre virksomhet eller beholde eiendeler her som undergis begrenset skatteplikt til Norge. Det vil si at det foreligger uttak i den utstrekning det samtidig med utflytting av skattesubjektet, skjer flytting av skattyters eiendeler og virksomhet, uansett til hvilken stat utflyttingen skjer.
- Det vil anses som uttak at en skattyters status som alminnelig skattepliktig til Norge bortfaller, når skattyter ved opphør av den alminnelige skatteplikten driver virksomhet i annen stat

som Norge etter skatteavtale kan beskatte etter kreditmetoden eller som Norge ikke har skatteavtale med. Dette kan for eksempel være tilfelle når et selskap flytter sitt hovedkontor til utlandet og driver virksomhet i andre land.

- Som uttak anses også bortfall av en skattyters begrensede skatteplikt hit etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, for eksempel når en begrenset skattepliktig skattyter flytter en eiendel fra fast driftssted i Norge til et fast driftssted eller hovedkontor i utlandet.
- Som uttak anses videre bortfall av skatteplikt etter bestemmelsene i skatteloven §§ 2-4 og 10-60 flg. (skattlegging av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskattland) når vilkårene for NOKUS-beskatning opphører fordi selskapet ikke lenger anses norsk-kontrollert.

Etter gjeldende rett vil Norge, der en eiendel flyttes til et fast driftssted i utlandet, beholde retten til å beskatte gevinst basert på verdien av eiendelen ved uttaket, selv om skatteavtalen med driftsstedlandet gir anvisning på en unntaksmetode. Også i slike tilfeller vil det imidlertid foreligge uttak fra norsk beskatningsområde, allerede ved flyttingen av eiendelen til det faste driftsstedet. Som et eksempel på at skattlegging som nevnt er gjennomført, vises det til tingsrettsdommen referert i Utvalget 2005 på side 327. Dommen gjaldt et tilfelle der aksjer var overført fra hovedkontoret i Norge til et fast driftssted i Sveits. Retten kom til at Norge etter norsk intern rett kunne skattlegge gevinst basert på verdien ved overføring av aksjene til det faste driftsstedet, og at skatteavtalen, som bygget på en unntaksmetode, ikke innebar at Norge hadde gitt avkall på beskatningsretten. (Skatteavtalen er nå endret slik at kreditmetoden gjelder fra inntektsåret 2006).

Svalbard er et eget beskatningsområde. Dette gjelder også med hensyn til regler om eiendeler og forpliktelser som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. De generelle reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde vil derfor få anvendelse også der objekter får tilknytning til Svalbard samtidig som tilknytningen til fastlandet opphører. Ved uttak fra Svalbard til fastlandet eller til utlandet, vil det kunne være grunnlag for uttaksbeskatning til Svalbard, jf. Svalbardskatteloven § 3-1 første ledd.

De generelle reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde skal også omfatte uttak av forpliktelser. Innvinningskriteriet skal være det samme som for eiendeler. En forpliktelse anses for å være tatt ut av norsk beskatningsområde når inntekter og kostnader knyttet til forpliktelsen ikke lenger skal tas i betraktning ved inntektsskattelig-

ningen i Norge. Et eksempel på uttak av forpliktelser er at et selskap med latente valutagevinster på langsiktige gjeldsposter i fremmed valuta flytter ut av Norge, noe som medfører uttak fra beskatningsområdet av disse gjeldspostene.

#### 8.5.2.2 Avgrensning mot disposisjoner som innebærer overføring mv.

Tilfeller som innebærer overføring av eiendeler til et annet subjekt om som derfor anses som realisasjon etter skatteloven §§ 5-1, jf. 5-30, samt uttak til egen bruk eller gaveoverføring etter skatteloven § 5-2, er ikke omfattet av begrepet uttak fra norsk beskatningsområde, slik det er brukt i bestemmelsene om avskrivninger for driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 14-60 tredje ledd. Disse tilfellene skal heller ikke omfattes av forslaget om generelle regler om skattlegging av urealiserte gevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde. Det samme gjelder i tilfeller der gevinst på forpliktelser blir realisert, ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv. Uttak til egen bruk eller gaveoverføring som ikke medfører skatteplikt etter skatteloven § 5-2, for eksempel fordi det omfattes av unntaket ved overføring av virksomhet til arveavgiftspliktig arving, skal likevel omfattes av forslaget.

Det typiske eksemplet på tilfeller som ikke anses som uttak, vil være overdragelse av eiendeler fra et subjekt som er skattepliktig til Norge til et annet subjekt som ikke er skattepliktig hit, hva enten overføringen anses som gaveoverføring eller realisasjon og uansett om transaksjonen behandles med kontinuitet etter regler om skattefri fusjon, fisjon eller annen omdanning av virksomhet.

Tilfeller der et selskap flyttes ut av Norge, men hvor det ikke skjer noen faktisk avvikling av selskapet, vil ikke anses å innebære en overføring av selskapets eiendeler og forpliktelser. Det gjelder selv om eierne har plikt til å avvikle selskapet gjennom oppløsning og likvidasjon, jf. departementets uttalelse inntatt i Utvalget 1998 på side 848 (omtalt under punkt 8.2.6 ovenfor). I slike tilfeller vil det dermed foreligge hjemmel for skattlegging av urealisert gevinst ved utflytting av selskapet både i bestemmelsene om skattlegging av gevinst ved utflytting av selskaper, og i bestemmelsene om skattlegging av gevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde. Departementet foreslår for øvrig en generell lovfesting av regler om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper fra Norge, jf. avsnitt 8.5.11 nedenfor.

Ved flere typer av omorganisering av virksomhet vil regler om gjennomføring med skattemessig

kontinuitet innebære fritak fra skatteplikt. Dette gjelder reglene om skattefri fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11-1 til 11-11, reglene om skattefri omforming i skatteloven § 11-20 med tilhørende forskriftsbestemmelser og reglene om skattefrie konserninterne overføringer i skatteloven § 11-21 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Videre gjelder det tilfeller der Finansdepartementet etter søknad gir samtykke til skattefri gjennomføring av transaksjoner, jf. skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Et hovedformål med disse reglene er at omorganiseringer som er forretningsmessig ønskelige, skal kunne gjennomføres uten hinder av skattlegging av urealiserte gevinster.

De nevnte typene omorganiseringer kan i utgangspunktet medføre uttak fra norsk beskatningsområde. Som det fremgår av det ovennevnte skal imidlertid disposisjoner som innebærer overføring av eiendeler eller forpliktelser ikke omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde. Det er derfor ikke behov for regler om unntak fra uttaksbeskatning i tilfeller der omorganisering av virksomhet kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

I forbindelse med reglene om skattlegging av personlige aksjonærer mv. ved utflytting er det gitt et unntak som innebærer at overføring av aksjer mv. fra en person bosatt i Norge til ektefelle som er bosatt i utlandet, skal likestilles med utflytting, jf. skatteloven § 10-70 første ledd annet punktum. Bakgrunnen er at overføring av eiendeler mellom ektefeller ikke regnes som realisasjon, jf. unntaksbestemmelsen i skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav d. Departementet antar at overføring til ektefelle ikke vil være like aktuelt for eiendeler som omfattes av forslaget om gevinstbeskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde. Ettersom en overføring til ektefelle ikke innebærer realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav d, vil imidlertid de generelle reglene om uttaksbeskatning gis anvendelse der overføring fra en ektefelle til en annen innebærer at en eiendel mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 første ledd.

### **8.5.3 Hvilke subjekter som skal omfattes av uttaksskatteplikten**

Alle skattytere som er skattepliktige for inntekt av virksomhet i Norge, enten de er hjemmehørende i Norge eller ikke, kan være subjekt for skatt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde. Også skattytere som driver virksomhet i utlandet,

og er skattepliktige til Norge for inntekt av denne virksomheten, kan være subjekt for skatt ved uttak.

Når det gjelder finansielle eiendeler er virksomhetstilknytning ikke stilt opp som et vilkår i forslaget til generelle regler om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. punkt 8.5.4.7 nedenfor. For slike eiendeler skal reglene bare gjelde for skattesubjekter som ikke omfattes av bestemmelsene i skatteloven § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting, det vil si for personer som er bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 første ledd. For øvrige typer eiendeler og forpliktelser ser departementet ikke behov for å lovfeste særlige regler om hvem som skal være subjekt for utflyttingsskatt ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde.

Dersom en selvstendig næringsdrivende person som er skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 driver verdipapirhandlevirksomhet gjennom en filial i en annen stat, og skatteavtalen med denne staten gir anvisning på en unntaksmetode til unngåelse av dobbeltbeskatning, vil verken de generelle reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde eller bestemmelsene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv. i skatteloven § 10-70 gi hjemmel for skattlegging av latent gevinst, dersom aksjer mv. flyttes fra virksomheten i Norge til filialen i utlandet. Det vil imidlertid foreligge skatteplikt etter de ordinære gevinstbeskatningsreglene for gevinst ved realisasjon etter uttaket, og skatteavtalene vil ikke innskrenke denne beskatningsretten. Se punkt 8.2.2 ovenfor der det blant annet er vist til tingsrettsdommen inn tatt i Utvalget 2005 på side 327 som et eksempel på at skattlegging er gjennomført i slike tilfeller. Forslaget til generelle regler om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde er ikke ment å innskrenke skatteplikten for gevinst i slike tilfeller.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 første og fjerde ledd.

### **8.5.4 Hvilke objekter som skal omfattes av uttaksskatteplikten**

#### **8.5.4.1 Generelt**

Departementet foreslår en positiv oppregning i lovteksten av de typer eiendeler og forpliktelser som skal omfattes av reglene. Etter den foreslåtte forskriftshjemmelen i skatteloven § 9-14 trettende ledd kan departementet unnta visse typer eiendeler fra bestemmelsene om uttaksskatt. Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 tredje, femte og trettende ledd.

Nedenfor gis en omtale av de ulike typene objekter som omfattes av reglene.

#### 8.5.4.2 Fysiske driftsmidler

Fysiske driftsmidler er alle typer driftsmidler som faller inn under saldogruppe a samt c til i, jf. skatteloven 14-41 første ledd. De praktisk viktigste eksemplene på fysiske driftsmidler som vil omfattes av reglene er driftsmidler til bruk i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. For mange typer driftsmidler, for eksempel driftsmidler i gruppe a og c (kontormaskiner og lignende samt vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøy for transport av funksjonshemmede), vil terskelbeløp for gevinstbeskatning ved uttak, jf. punkt 8.5.5.2 nedenfor, innebære at reglene antakelig får liten eller ingen praktisk betydning. Reglene vil antakelig også få liten eller ingen praktisk betydning for driftsmidler i form av bygg, anlegg og forretningsbygg, ettersom slike driftsmidler ikke er egnet til å flyttes ut av norsk beskatningsområde, og ettersom skatteavtalene gjennomgående gir anvisning på at beskatningsretten tilligger den stat der eiendommen ligger, jf. OECDs mønsteravtale art. 6(1).

#### 8.5.4.3 Finansielle eiendeler

Finansielle eiendeler omfatter i utgangspunktet alle typer finansaktiva, herunder alle typer finansielle instrumenter. For finansielle eiendeler skal det ikke gjelde et krav om tilknytning til virksomhet, jf. punkt 8.5.4.7 nedenfor.

Det foreslås ikke, som i bestemmelsene i skatteloven § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting, å begrense reglene til visse typer selskapsandeler og derivater. Dette må ses i sammenheng med at formålet med reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv. er å hindre skattemotivert utflytting før salg. Behovet for reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv. er knyttet særlig til skattereformen 2004–2006 og innføringen av fritaksmetoden for selskapsaksjonærer og skjermingsmetoden for personlige aksjonærer mv., jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) side 43 flg. De mer generelle reglene om uttaksskatt som foreslås her vil omfatte uttaksdisposisjoner som er (relativt sett) lettere å gjennomføre enn skattemessig emigrasjon fra Norge. Reglene vil også ha et videre formål enn å hindre skattemotiverte uttak, jf. punkt 8.5.1 ovenfor. De bør derfor få anvendelse for alle typer finansaktiva. Som det fremgår av punkt 8.5.3 ovenfor skal de generelle reglene om uttaksskatt imidlertid bare gjelde for skattesubjekter som ikke omfattes av bestemmelsene i skatteloven § 10-

70 om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting.

Gevinst ved realisasjon av enkle fordringer mv. er unntatt fra beskatning etter skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c. Det foreslås å unnta slike objekter også fra de generelle reglene om uttaksbeskatning, jf. forslaget til skatteloven ny § 9-14 femte ledd.

Når det gjelder finansielle eiendeler som etter sin art kan være omfattet av fritaksmetoden ved realisasjon, vises det til punkt 8.5.8.2 nedenfor.

#### 8.5.4.4 Forpliktelser

Forpliktelser i form av gjeld mv. kan gi opphav til skattepliktig gevinst. Særlig er dette aktuelt i forbindelse med langsiktige gjeldsposter i fremmed valuta.

#### 8.5.4.5 Omsetningsgjenstander

Omsetningsgjenstander er gjenstander som skattyteren eier i den hensikt å omsette dem som en del av sin virksomhet, typisk varer. Begrepet vil i denne sammenhengen ikke omfatte tjenester, ettersom tjenester oppstår samtidig med at de realiseres (eller tas ut til egen bruk eller gave), og dermed ikke vil være egnet til å tas ut av beskatningsområdet uten en samtidig overføring ved realisasjon eller uttak til egen bruk og gaveoverføring. Finansielle eiendeler skal følge de særlige bestemmelsene for slike, jf. punkt 8.5.4.3 ovenfor, også i tilfeller der de er å anse som omsetningsgjenstander.

#### 8.5.4.6 Immaterielle eiendeler

Immaterielle eiendeler er alle driftsmidler mv. som ikke er fysiske driftsmidler, det vil si patenter, varemerker, opphavsretter, fagkunnskap (know-how), ervervet og egenutviklet forretningsverdi (goodwill) osv. Både egenutviklede og ervervede immaterielle driftsmidler omfattes. I tilfeller der en virksomhet overføres til et annet land på en slik måte at alle driftsmidler knyttet til virksomheten mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, vil den egenutviklede forretningsverdien kunne finnes som restverdien av virksomheten når verdien av alle andre eiendeler knyttet til virksomheten er trukket fra.

Internasjonalt er det vanlig forekommende at virksomhet hvis hovedaktivitet består i utnyttelsen av immaterielle eiendeler flyttes over landegrensener for å oppnå lavere beskatning av den løpende avkastningen av eiendelene. Et praktisk eksempel på dette er at et gründerselskap utvikler et patent i

Norge, som får en høy verdi på grunn av forventede fremtidige inntekter ved utnyttelsen av patentet. Selskapet flytter så utnyttelsen av patentet til et annet land, der de løpende inntektene beskattes lavt.

#### 8.5.4.7 *Krav om tilknytning til virksomhet*

Forslaget begrenses i hovedregelen til objekter som er knyttet til virksomhet (i Norge eller i utlandet), det vil si hvor gevinster ved en tenkt realisasjon av de aktuelle objektene på tidspunktet for innvinning i utgangspunktet vil være hjemlet i virksomhetsregelen i skatteloven § 5-30. Det antas at behovet for uttaksbeskatning gjør seg gjeldende først og fremst for slike objekter.

Eiendeler som ikke benyttes i virksomhet skal i utgangspunktet ikke omfattes. For finansielle eiendeler foreslås det imidlertid at reglene skal gjelde uavhengig av om eiendelene har tilknytning til virksomhet, se nedenfor.

Forslaget vil omfatte urealisert gevinst på alle typer eiendeler knyttet til virksomhet. I utgangspunktet omfattes derfor fysiske driftsmidler, omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler. Videre foreslås det at gevinst knyttet til forpliktelser, for eksempel gjeld, skal omfattes av reglene. Uttaksbeskatning for forpliktelser kan være aktuelt særlig ved valutagevinst eller -tap på langsiktige gjeldsposter.

Kravet om tilknytning til virksomhet innebærer at det ikke gjennomføres uttaksbeskatning ved utflytting av andre typer investeringsgjenstander enn finansielle eiendeler. For eksempel vil en privatperson som flytter ut av Norge med investeringer i kunst eller lignende ikke beskattes for eventuell latent gevinst.

For skattytere som ikke er hjemmehørende i Norge kan det foreligge skatteplikt for gevinst på aksjer mv. etter reglene om skattlegging av inntekter fra virksomhet som drives her eller bestyres herfra, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Uttak av aksjer mv. vil for slike skattytere normalt bare forekomme i tilfeller der virksomhet som aksjene er knyttet til, helt eller delvis opphører i Norge.

For skattytere som er hjemmehørende i Norge vil uttak av aksjer mv. fra norsk beskatningsområde imidlertid kunne forekomme også i tilfeller der aksjene mv. ikke er tilknyttet virksomhet. Dette vil kunne gjelde i tilfeller der et selskap flytter sitt hovedkontor fra Norge til en annen EØS-stat. Opphør av selskapets alminnelige skatteplikt til Norge vil utløse likvidasjonsbeskatning, jf. departementets uttalelse av 7. mai 1998 (referert i Utvalget 1998 på side 848), og forslaget til uttrykkelig lovfesting av

skatteplikten i slike tilfeller, omtalt under punkt 8.5.11 nedenfor. Gevinst på selskapets eiendeler (herunder aksjer mv. som ikke er omfattet av fritaksmetoden) vil da komme til skattlegging i utflyttingssåret.

Utflytting av aksjer mv. vil også kunne forekomme uten at selskapet flytter ut av Norge. Dette gjelder når aksjer mv. flyttes til et fast driftssted i utlandet, og skatteavtalen med driftsstedlandet gir anvisning på en unntaksmetode, jf. punkt 8.5.2.1 ovenfor.

Som nevnt ovenfor vil eiendeler som ikke har tilknytning til virksomhet i utgangspunktet ikke omfattes av de generelle reglene om skattlegging ved uttak. For finansielle eiendeler foreslås det imidlertid at reglene skal gjelde uavhengig av om eiendelene har virksomhetstilknytning, slik at også aksjer mv. som selskaper eier som rene finansielle plasseringer blir omfattet av uttaksreglene. Det kan være betydelige latente gevinster knyttet til slike verdipapirer som ikke bør kunne flyttes ut av norsk beskatningsområde uten beskatning i de tilfeller der gevinst ikke skal være fritatt for beskatning etter fritaksmetoden. Bestemmelsene om beskatning av urealiserte aksjegevinster mv. ved utflytting i skatteloven § 10-70 gjelder uavhengig av virksomhetstilknytning, men disse bestemmelsene gjelder bare ved emigrasjon av personlige aksjonærer mv.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslås at reglene om skattlegging av kapitalgevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde også skal gjelde for finansielle eiendeler som ikke er tilknyttet virksomhet.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 sjettede ledd.

#### 8.5.4.8 *Unntak for fysiske driftsmidler som har tilknytning til norsk beskatningsområde i en kortere periode*

Ettersom terskelen for å etablere fast driftssted i Norge etter skatteavtalene (og dermed norsk skatteplikt) ofte er relativt lav, kan forslaget om uttaksbeskatning få stor betydning for eiendeler som for korte tidsperioder tas inn i og ut av norsk beskatningsområde (for eksempel norsk kontinentalsokkel). Begrunnelsen for uttaksbeskatning kan i slike tilfeller være svakere enn når virksomheten er mer fast etablert i Norge fordi opparbeidelsen av latente gevinster kan være mer begrenset ved helt kortvarige oppdrag. Videre kan praktiske og administrative hensyn tilsi at det gjøres et unntak for fysiske driftsmidler som bare i en kort periode har tilknytning til norsk beskatningsområde. Dette henger blant annet sammen med at det ved beregning av

gevinst eller tap ved uttak av eiendel fra norsk beskatningsområde må foretas en verdsettelse av eiendelen.

Departementet antar på denne bakgrunn at det ikke bør beregnes uttaksskatt for fysiske driftsmidler som samlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i mindre enn en viss periode, for eksempel ett år. Unntaket bør gjelde også for eiendeler som har fått tilknytning til norsk beskatningsområde samtidig med anskaffelsen. Unntaket bør imidlertid ikke gjelde dersom eiendelen er anskaffet kort tid før uttaket fra norsk beskatningsområde, for eksempel to år, fordi en større del av latent gevinst på eiendelen da normalt vil ha en tilknytning til Norge.

Bestemmelser om minsteperioder som nevnt kan fastsettes av departementet i forskrift, jf. forslaget til skatteloven ny § 9-14 trettende ledd. Et par eksempler kan illustrere regelen:

#### *Eksempel 1:*

Det forutsettes at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. En skattyter har anskaffet et driftsmiddel 1. mars 2009, som gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. oktober 2009. Driftsmidlet tas ut av beskatningsområdet 1. september 2010. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i 11 måneder, det vil si mindre enn ett år, men etter som det tas ut ett og et halvt år etter anskaffelsen, det vil si mindre enn to år, vil det likevel ilegges uttaksskatt.

#### *Eksempel 2:*

Som i eksempel 1 forutsettes det at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. En skattyter har anskaffet et driftsmiddel 1. november 2008, som gis tilknytning til norsk beskatningsområde 1. januar 2010. Driftsmidlet tas ut av beskatningsområdet 1. desember 2010. Driftsmidlet har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i 11 måneder (mindre enn ett år), og uttaket skjer 2 år og en måned etter anskaffelsen (mer enn to år). Det vil derfor ikke ilegges uttaksskatt.

#### *Eksempel 3:*

Som i eksempel 1 og 2 forutsettes det at det i forskrift er fastsatt minsteperioder som nevnt ovenfor, på henholdsvis ett og to år. Et driftsmiddel som er anskaffet i 2005, tas inn i og ut av norsk beskatningsområde alle årene fra 2009 til 2012. Tilknyt-

ningsperioden til Norge for hvert av de fire årene er tre måneder. Ettårskravet er ikke oppfylt ved noen av uttakene, ettersom samlet tilknytning til beskatningsområdet ikke overstiger ett år. Ved et nytt inntak og uttak i 2013 vil imidlertid ettårskravet være oppfylt, og uttaksskatt skal ilegges.

### **8.5.5 Gevinstberegningen – nærmere om inngangs- og utgangsverdi**

#### *8.5.5.1 Generelt*

Den skattemessige inngangsverdien fastsettes i utgangspunktet som etter de ordinære gevinstbeskatningsreglene. Dette innebærer at inngangsverdien for driftsmidler som avskrives etter saldoreglene fastsettes til anskaffelseskostnaden, redusert for skattemessige avskrivninger (jf. skatteloven §§ 14-40 til 14-48 samt §§ 14-50 til 14-52) og med tillegg for eventuelle påkostninger etter anskaffelsen. Også for andre typer objekter skal inngangsverdien i utgangspunktet fastsettes som etter de ordinære gevinstbeskatningsreglene. Dette innebærer at anskaffelseskostnaden legges til grunn, dersom det ikke er holdepunkter for en annen løsning.

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde gjelder bestemmelsene om inntaksværdi i skatteloven § 14-61. Dette innebærer at det fastsettes en inntaksværdi, basert på kostpris og tenkte saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger for perioden mellom anskaffelsen og inntaket. For øvrige objekter er utgangspunktet at skattemessig værdi ved inntaket fastsettes på bakgrunn av historisk kostpris.

Utgangsverdien ved beregning av gevinst eller tap ved uttak av eiendel fra norsk beskatningsområde utgjøres av markedsværdien på uttakstidspunktet. Det må altså i en del tilfeller foretas en verdsettelse ved skjønn, noe som kan gi økte administrative kostnader. Dette har sammenheng med at det på uttakstidspunktet ikke foreligger noe vederlag som angir utgangsverdien. Slike skjønnsmessige verdsettelsener kan være krevende både for skattytere og skatteetaten. Terskelbeløp for uttaksskatt, jf. punkt 8.5.5.2 nedenfor, vil imidlertid begrense den administrative byrden. Det samme gjelder et unntak for fysiske driftsmidler som er tilknyttet norsk beskatningsområde bare for en kortere periode, jf. punkt 8.5.4.8 ovenfor.

Markedsværdien er den værdi objektet har ved omsetning i det aktuelle markedet. For omsetningsgjenstander må det ses hen til hvilket ledd i omsetningskjeden som er relevant. Ulike typer salgsledd vil etter normale markedsførhold kunne gi ulike priser for ett og samme objekt. Prinsippene



for skattemessig internprising vil kunne gi veiledning ved fastsettelsen av markedsverdien som skal ligge til grunn for uttaksbeskatningen.

Departementet kan fastsette nærmere regler i forskrift om beregning av gevinst og tap ved uttak fra norsk beskatningsområde, jf. forslaget til skatteloven ny § 9-14 trettende ledd.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 åttende og trettende ledd.

#### 8.5.5.2 Terskelbeløp i skattepliktig gevinst

Departementet foreslår at uttaksbeskatningen skal omfatte den urealiserte gevinsten ved uttaket. Gevinsten beregnes som differansen mellom markedsverdi og skattemessig verdi av eiendelen på innvinningstidspunktet (det vil si dagen før uttaket fra norsk beskatningsområde, jf. punkt 8.5.2.1).

Ettersom det ikke ytes vederlag ved selve uttaket som kan angi markedsverdien, vil det i en del tilfeller måtte foretas en skjønnsmessig verdsettelse av eiendeler ved uttaket, noe som i mange tilfeller vil gi økte administrative byrder for skattytere og skatteetaten, jf. punkt 8.5.5.1 ovenfor. Praktiske og administrative hensyn kan derfor tilsi at det ikke beregnes skatt for mindre gevinster ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. I slike tilfeller vil også hensynet til å hindre skattemotiverte uttak av eiendeler forut for et planlagt salg gjøre seg gjeldende i mindre grad. Det antas på denne bakgrunn at det bør gis forskrift om terskelbeløp for gevinstbeskatning ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Dette innebærer at uttaksbeskatningen bare kommer til anvendelse for gevinster som overstiger terskelbeløpet. Terskelbeløpet er ikke en form for bunnbeløp, det vil si at dersom gevinsten overstiger terskelbeløpet, vil hele gevinsten skattlegges. Dette må ses i sammenheng med at terskelbeløpet i hovedsak er begrunnet i administrative hensyn. Det bør også gis forskrift om terskelbeløp for tapsfradrag. Forskriftsregulering av terskelbeløpene vil gjøre det lettere å tilpasse beløpenes størrelse dersom praktisk erfaring med reglene tilsier det.

I bestemmelsene om utflyttingsskatt på aksjer mv. for personlige skattytere etter skatteloven § 10-70 er det gjort unntak fra gevinstskatteplikt i tilfeller der samlet nettogevinst ikke overstiger 500 000 kroner. Det er ikke gitt at terskelbeløpet bør være det samme i de generelle reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde. Formålet med reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv. er å hindre skattemotivert utflytting før salg. Ettersom det er liten grunn til å tro at en person velger å flytte til utlandet for spare skatt på

et lite beløp, er terskelbeløpet satt såpass høyt som 500 000 kroner. De generelle reglene om uttaks-skatt vil omfatte uttaksdisposisjoner som er (relativt sett) lettere å gjennomføre enn skattemessig emigrasjon fra Norge. Reglene vil også ha et videre formål enn å hindre skattemotiverte uttak, jf. punkt 8.5.1 ovenfor.

På den annen side vil administrative hensyn kunne tilsi et høyere terskelbeløp enn i reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv., fordi det antas at generelle regler om uttaksskatt vil omfatte flere tilfeller og innebære vanskeligere verdsettelse enn reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv.

For finansielle objekter kan terskelbeløpet knyttes til samlet beregnet gevinst for alle aksjer mv., fratrukket fradragsberettiget tap, som i løpet av et inntektsår mister tilknytningen til norsk beskatningsområde. For varer kan terskelbeløpet knyttes til samlet beregnet gevinst for alle varer, fratrukket fradragsberettiget tap, som i løpet av et inntektsår mister tilknytningen til norsk beskatningsområde. For andre typer eiendeler og forpliktelser kan det innføres et terskelbeløp per objekt. Ved fastsettelsen av terskelbeløpenes størrelse og innretning for øvrig må det tas hensyn til muligheter for tilpasninger gjennom gradvis utflytting av eiendeler.

Spørsmålet om valg av terskelbeløp kan stille seg ulikt for de ulike typene eiendeler og forpliktelser som omfattes av forslaget om generelle regler om uttaksskatt. Departementet antar at det kan være hensiktsmessig å fastsette ulike terskelverdier for de ulike typene objekter som omfattes av forslaget.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 trettende ledd.

#### 8.5.5.3 Samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 14-64

Etter skatteloven §§ 14-64, jf. 14-60 skal det foretas et inntektsoppgjør ved uttak av saldodriftsmidler fra norsk beskatningsområde. Etter lovendring 14. desember 2007 nr. 107 gjelder bestemmelsen bare dersom driftsmidlet eies av skattyter som anses hjemmehørende i stat utenfor EØS. Bestemmelsene gir ikke hjemmel for å skattlegge urealiserte gevinster knyttet til eiendelene, men innebærer at eventuelle meravskrivninger som er foretatt for den perioden driftsmidlet har vært i Norge skal tilbakeføres. Meravskrivningene fastsettes til differansen mellom faktiske avskrivninger og avskrivninger beregnet etter en nærmere angitt lineær metode, jf. skatteloven § 14-62.

I tilfeller der det er grunnlag for skattlegging av gevinst eller fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområde etter de generelle reglene om uttaksbeskatning, må det skje en samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger etter skatteloven § 14-64, slik at tilbakeføringsbeløp etter skatteloven § 14-64 ikke også kommer til beskatning som latent gevinst ved uttaket. Det foreslås derfor at utgangsverdien ved gevinst- eller tapsberegningen i forbindelse med uttaksbeskatningen reduseres med et eventuelt tilbakeføringsbeløp etter skatteloven § 14-64.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 åttende ledd fjerde punktum.

### 8.5.6 Oppgaveplikt ved uttak

Gevinst- og tapsberegning foretas i forbindelse med ligningen for året for innvinning av gevinst eller pådragelse av tap. For at norske skattemyndigheter skal kunne fastsette skattepliktig gevinst eller tap, forutsettes det at det foreligger tilstrekkelige opplysninger om hvilke eiendeler og forpliktelser som er tatt ut av norsk beskatningsområde. Departementet legger til grunn at dette kan gjennomføres ved at det innleveres en særskilt ligningsoppgave over de aktuelle eiendelene i forbindelse med selvangivelsen for innvinningsåret med angivelse av hvilke eiendeler og forpliktelser som er tatt ut, og med beregning og dokumentasjon av den latente gevinsten eller tapet. Denne oppgaven vil danne grunnlaget for skatteberegningen, og eventuelt fastsettelse av sikkerhet i tilfeller der det gis utsettelse med skatteavregning og -betaling.

Som det fremgår av punkt 8.5.5.2 antar departementet at det bør gis forskrift om terskelbeløp for gevinstbeskatning ved uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde. Dette innebærer at uttaksbeskatningen bare kommer til anvendelse for gevinster som overstiger terskelbeløpet. Dersom gevinsten overstiger terskelbeløpet, vil hele gevinsten skattlegges. Oppgaveplikten ved uttak av eiendeler og forpliktelser bør imidlertid påhvile skattyter uansett størrelsen på gevinsten ved uttaket. I tilfeller der skattyter påstår at gevinsten ikke overstiger terskelbeløpet, bør det imidlertid være tilstrekkelig å dokumentere at terskelbeløpet ikke er overskredet. Det vil si at det i en del tilfeller ikke vil være nødvendig å dokumentere den nøyaktige størrelsen på gevinsten. Som i andre sammenhenger vil kravet til dokumentasjon avhenge av de individuelle forhold. I tilfeller der det synes klart at terskelbeløpet ikke er overskredet, vil kravet til dokumentasjon ikke være særlig strengt.

Det foreslås at oppgaveplikten fastsettes av departementet i forskrift til skatteloven. Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 trettende ledd.

### 8.5.7 Bortfall av skatteplikt dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon

#### 8.5.7.1 Innledning

Et sentralt spørsmål ved utformingen av reglene om skattlegging ved uttak av eiendel fra norsk beskatningsområde, er om det skal skje en irreversibel skattlegging av urealisert gevinst i året for innvinning ved uttak, eller om skatteplikten skal falle bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss tid. Det sistnevnte kan eventuelt kombineres med en regel som går ut på at utgangsverdien ved beregningen av den endelige uttaksskatten ikke kan settes høyere enn det faktiske realisasjonsvederlaget.

Dersom uttaksskatten skal falle bort hvis det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss tid, kan det likevel være tale om en umiddelbar betaling på tidspunktet for uttak. I slike tilfeller vil skatten tilbakeføres dersom det ikke skjer faktisk realisasjon innen en viss tid. Dette spørsmålet omtales under punkt 8.5.8 nedenfor, og må skilles fra spørsmålet som omtales her.

Skattlegging av urealisert gevinst ved uttak, det vil si uten at det har skjedd en faktisk realisasjon, bryter med det normale prinsippet for skattlegging av kapitalgevinster i det norske skattesystemet, som går ut på at gevinster først beskattes ved faktisk realisasjon. På den annen side vil det være i tråd med territorialitetsprinsippet, som skatteavtalene i stor utstrekning bygger på og som også må anses akseptert som et allment hensyn som kan begrunne unntak fra felleskapsrettens forbud mot forskjellsbehandling og restriksjoner, at Norge har rett til å beskatte de verdier som er opparbeidet her.

Etter dette er det prinsipielle utgangspunktet at det bør skje en irreversibel skattlegging av urealisert gevinst på objekter som tas ut av norsk beskatningsområde. Ulike hensyn kan likevel tilsi at det prinsipielle utgangspunktet bør fravikes.

Som nevnt ovenfor, kan regler om uttaksbeskatning ha ulike formål. Et formål er å hindre omgåelse av norsk gevinstskatt, ved at en eiendel tas ut av norsk beskatningsområde før et planlagt salg av eiendelen. Dette formålet tilsier at uttaksbeskatning bare får effekt dersom eiendelen faktisk realiseres innen en viss tid etter uttaket fra beskatningsområdet.

Uttaksbeskatning kan imidlertid også mer generelt ivareta hensynet til å sikre at gevinster som

er opparbeidet i Norge kommer til beskatning her. Dette tilsier at uttaksbeskatning får effekt uavhengig av om eiendelen faktisk realiseres en viss tid etter uttaket.

Spørsmålet har sammenheng med spørsmålet om utgangsverdien ved den endelige beregningen av uttaksskatten skal begrenses til det faktiske realisasjonsvederlaget ved en eventuell senere realisasjon. Dersom formålet bare er å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning ved uttak av eiendeler forut for et planlagt salg, bør utgangsverdien ikke settes høyere enn vederlaget ved en senere faktisk realisasjon.

Ved vurderingen av spørsmålet om beskatningen bare skal få effekt i tilfeller der eiendelen eller forpliktelsen faktisk realiseres innen en viss tid etter enn uttakstidspunktet (og om utgangsverdien ved gevinstberegningen eventuelt skal begrenses til vederlaget ved den senere faktiske realisasjonen), kan hensynene gjøre seg ulikt gjeldende for ulike typer eiendeler. Også EØS-reglene kan ha betydning for hvordan uttaksbeskatningen bør utformes for ulike typer eiendeler. Etter departementets oppfatning er det grunnlag for å behandle spørsmålet forskjellig, avhengig av hvilken type eiendel som tas ut. Nedenfor følger en omtale av de ulike typer eiendeler og forpliktelser med hensyn til dette spørsmålet. Objektene deles inn i følgende grupper (jf. punkt 8.5.4 ovenfor):

- fysiske driftsmidler
- finansielle eiendeler
- forpliktelser
- omsetningsgjenstander
- immaterielle eiendeler

Funksjonen og livsløpet til disse eiendelene varierer, og delvis også den skattemessige behandlingen.

Departementet legger til grunn at behovet for irreversibel skattlegging ved uttak, det vil si skattlegging uten hensyn til om det senere skjer en faktisk realisasjon av det aktuelle objektet, gjør seg gjeldende særlig for omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler. For øvrige typer eiendeler og forpliktelser, foreslås det at skatteplikten faller bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss frist.

Departementet har kommet til at fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser bør uttaksbeskattes etter en modell der skatteplikten faller bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss tid etter uttaket. (Fristen er satt til fem år, jf. punkt 8.5.8.3 nedenfor.) På nærmere vilkår gis det også utsettelse med betaling av skatten, jf. punkt 8.5.8 nedenfor. For øvrige eiendeler, det

vil si omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, gjennomføres det en irreversibel beskatning av latent gevinst ved uttak fra beskatningsområdet, uten adgang til utsettelse med betaling av skatten. Om tapsfradrag, se punkt 8.5.10 nedenfor.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 niende til ellefte ledd.

Nedenfor gis en kort omtale av viktige forhold som gjør seg gjeldende for de ulike typene eiendeler og forpliktelser.

#### 8.5.7.2 Fysiske driftsmidler

Driftsmidler er ikke ment for omsetning i virksomheten, men verdiforringes normalt ved slit og elde. Verdien av driftsmidlet vises ved at det gir opphav til løpende virksomhetsinntekt, som skattlegges i det landet driftsmidlet befinner seg eller virker i. Sammenlignet med omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler (jf. nedenfor) er problemstillingen her i mindre grad tilordning av urealisert kapitalgevinst mellom ulike land, og i større grad tilordning av kostnader/avskrivninger. I norsk skattelovgivning har vi gjennomgående hensiktsmessige avskrivningsregler for driftsmidler som tas ut og inn, i den forstand at avskrivningene i stor grad svarer til faktisk verdifall, eventuelt med tilbakeføring av meravskrivninger på uttakstidspunktet. Dette reduserer behovet for beskatning ved uttak av fysiske driftsmidler fra norsk beskatningsområde.

Det kan argumenteres for at gevinst som er opparbeidet mens driftsmidlene har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde, bør komme til beskatning her. Dersom effektiv beskatning ved uttak av fysiske driftsmidler gjøres avhengig av at det skjer en senere faktisk realisasjon, vil det føre til at plikten til å betale norsk uttaksskatt ofte ikke inntrer. Det vil typisk skje hvis det også er et vilkår for skatteplikt at realisasjon (herunder utstrangering) må skje innen en viss frist, og/eller at gevinsten skal reduseres hvis verdien har sunket på realisasjonstidspunktet. Dette kan innebære at gevinst som er opparbeidet mens driftsmidlene har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde, aldri vil reflekteres i norsk beskatning.

Regler om uttaksskatt på fysiske driftsmidler vil få betydning særlig for driftsmidler som etter sin art er særlig egnet til å flyttes inn og ut av norsk beskatningsområde, det vil si flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomheten på sokkelen (rigger og lignende). For slike driftsmidler kan hyppig inn- og utflytting til og fra norsk beskatningsområde være en del av den normale driften. For riggselskaper mv. som er hjemmehørende i Norge vil tilknytningen til norsk beskatningsområde kunne

mistes dersom driftsmidlet flyttes til et fast driftssted på sokkelen i et annet land, og skatteavtalen med dette landet gir anvisning på en unntaksmetode for virksomheten. For riggselskaper mv. som er hjemmehørende i utlandet kan tilknytning til norsk beskatningsområde oppstå ved virksomhet på norsk sokkel, og opphøre når virksomheten på norsk sokkel opphører.

For riggselskaper mv. som er hjemmehørende i Norge vil regler om uttaksbeskatning kunne innebære disincentiver til å påta seg oppdrag som medfører uttak fra norsk beskatningsområde. For selskaper som er hjemmehørende i utlandet, vil en kortvarig tilknytning til norsk sokkel kunne medføre skatteplikt for latent gevinst til Norge. Regler om umiddelbart og irreversibelt oppgjør av latente gevinster og tap ved uttak fra norsk beskatningsområde kan dermed virke mindre hensiktsmessig for driftsmidler som etter sin art er egnet for hyppige inn- og uttak til og fra norsk beskatningsområde.

Også fellesskapsrettslige forhold kan tilsi at det for fysiske driftsmidler gis utsettelse med uttaksbeskatningen frem til en eventuell faktisk realisasjon. Forholdet til fellesskapsretten er omtalt i punkt 8.5.14 nedenfor.

#### 8.5.7.3 *Finansielle eiendeler*

Finansielle eiendeler (kortsiktige og langsiktige) verdiforringes ikke ved slit og elde, men er utsatt for verdisvingninger. Etter reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer mv. i skatteloven § 10-70 gis det utsettelse med skattebetalingen til en eventuell faktisk realisasjon, og skatteplikten faller bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen fem år. Etter departementets oppfatning er det behov for regler om skattlegging ved uttak av finansielle eiendeler også for selskaper mv., etter regler som i stor grad tilsvare reglene om utflyttingsskatt for personlige aksjonærer.

Finansielle eiendeler kan i skattemessig forstand etter omstendighetene klassifiseres som driftsmidler eller omsetningsgjenstander. Virksomhetsutøvere vil imidlertid også kunne eie finansielle objekter som rene finansielle plasseringer. Departementet legger til grunn at finansielle eiendeler bør behandles som en egen kategori i forhold til regler om uttaksbeskatning. Det bør ikke stilles krav om virksomhetstilknytning, jf. punkt 8.5.4.7 ovenfor om dette.

Der fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. gjelder, bør det heller ikke gjennomføres beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde. Det avgjørende vil være om realisasjonen ved en tenkt tilknytning til norsk beskatningsområde

på tidspunktet for realisasjon ville vært omfattet av fritaksmetoden.

#### 8.5.7.4 *Forpliktelser*

Også til forpliktelser i form av gjeld mv. kan det knytte seg latent gevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde. Latent gevinst eller tap knyttet til forpliktelser vil særlig være aktuelt for langsiktige poster i fremmed valuta. Som for finansielle eiendeler bør skatteplikten falle bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen fem år etter uttaket.

#### 8.5.7.5 *Omsetningsgjenstander*

Omsetningsgjenstander er ment for salg i virksomheten. Omsetningsverdien av en vare bør tilordnes produksjonsstedet/innkjøpsstedet, selv om den ikke er solgt på uttakstidspunktet. Dette bør fastholdes selv om en utsettelse av betalingsforpliktelsen til tidspunktet for etterfølgende realisasjon (i utlandet) normalt ikke vil ha store konsekvenser for det norske skattefundamentet, fordi varer uansett er ment å realiseres innen kort tid. Umiddelbar skattlegging og skattebetaling betyr også at skattepliktig gevinst på uttakstidspunktet ikke reduseres selv om verdien er lavere ved etterfølgende realisasjon i utlandet. Også administrative hensyn tilsier umiddelbart oppgjør av gevinst eller tap ved uttak av varer fra norsk beskatningsområde. Dette har blant annet sammenheng med manglende kontrollmuligheter ved en senere realisasjon.

#### 8.5.7.6 *Immaterielle eiendeler*

For immaterielle eiendeler gjør særlige hensyn seg gjeldende. Disse kjennetegnes ved at de kan holde seg i verdi i mange år og at de i liten grad omsettes. Hvis et immaterielt driftsmiddel er utviklet i Norge, og deretter tas ut, bør Norge tilordnes en andel av urealisert gevinst. En regel om at uttaksskattlegging kan falle bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss frist, vil lett føre til at Norge ikke blir tilordnet noen andel av en eventuell opparbeidet gevinst, for eksempel fordi driftsmidlet forblir i den utenlandske virksomheten til verdien er oppbrukt (for eksempel fordi beskyttelsestiden for et patent utløper).

Dette kan for eksempel dreie seg om et gründer-selskap som utvikler et patent i Norge, som får en høy verdi på grunn av forventede fremtidige løpende inntekter. Selskapet flytter så utnyttelsen av patentet til et annet land, der de løpende inntektene beskattes lavt. For slike tilfeller synes behovet for

umiddelbar og irreversibel beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde særlig sterkt.

De særlige kjennetegnene ved immaterielle eiendeler kan også ha betydning ved vurderingen av forholdet til fellesskapsretten, jf. punkt 8.5.14 nedenfor.

### **8.5.8 Regler om utsettelse med avregning og betaling ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser**

#### *8.5.8.1 Generelt*

Ovenfor under punkt 8.5.7 er det foretatt en avgrensning med hensyn til hvilke typer eiendeler og forpliktelser som skal omfattes av en regel om irreversibel beskatning, det vil si beskatning som ikke faller bort selv om det ikke foretas en senere faktisk realisasjon innen en viss frist. I tilfeller der det skal gjennomføres en slik irreversibel beskatning, er utsettelse med betaling av skatten ikke aktuelt. Dette gjelder ved uttak av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler. I tilfeller der beskatningen skal falle bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss frist, er det imidlertid et spørsmål om skattyter bør få utsettelse med å betale denne skatten, eventuelt på betingelse av at det stilles sikkerhet for skatteforpliktelsen. Dette gjelder i forbindelse med uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.

I tilfeller der beskatningen skal falle bort dersom det ikke skjer en faktisk realisasjon innen en viss frist, foreslår departementet at det gis regler om utsettelse med betaling av skatten. Reglene skal gjelde ved uttak til alle land, utenfor og innenfor EØS-området, men kravet til sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse vil avhenge av om skattyter er hjemmehørende i land innenfor EØS-området, jf. punkt 8.5.8.4 nedenfor. Forslaget innebærer at skatteavregningen og betalingen knyttet til skatt på gevinster som er innvunnet ved uttak fra norsk beskatningsområde skal utsettes til året for faktisk realisasjon av den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen.

Reglene som omtales under punkt 8.5.8 får bare betydning for de typer objekter der det skal gis en utsettelse med betaling av skatt, det vil si for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Dette foreslås også å gjelde reglene om reduksjon av skattekravet når faktisk realisasjonsverdi er lavere enn utgangsverdien som beregnes ved uttaket (jf. punkt 8.5.8.5) og reglene om kredit for skatt betalt i utlandet (jf. punkt 8.5.8.6). Skillet mellom på den ene siden fysiske driftsmidler, finansielle ei-

endeler og forpliktelser og på den andre siden immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander, må ses i sammenheng med de ulike hensynene som er omtalt under punkt 8.5.7 ovenfor.

Utsettelsen innebærer at skatten utlignes ved ligningen for året for innvinning, det vil si i forbindelse med uttaket, mens betalingen utsettes til objektet faktisk realiseres. Som i reglene om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70 og Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 6.10, foreslås dette av praktiske grunner gjennomført ved at skatten ikke tas med i skatteavregningen for året for innvinning.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 niende ledd.

#### *8.5.8.2 Utsettelse til faktisk realisasjon av aktuelle objekter*

Forslaget innebærer at betalingen av skatt på gevinster som er innvunnet ved uttak fra norsk beskatningsområde skal utsettes til året for faktisk realisasjon av den aktuelle eiendelen eller forpliktelsen. Faktisk realisasjon av eiendeler skal i utgangspunktet forstås på samme måte som realisasjonsbegrepet i skatteloven §§ 5-1 annet ledd og 5-30, jf. § 9-2. Når det gjelder forpliktelser, vil realisasjon foreligge når forpliktelsen er oppfylt, ettergitt, overført til et annet rettssubjekt mv. Ved delvis realisasjon vil utsettelsen med skattebetalingen bortfalle forholdsmessig.

I skattelovgivningen er det oppstilt en rekke unntak fra utgangspunktet om realisasjonsbeskatning ved omorganisering av virksomhet, slik at skattytere kan velge å gjennomføre visse typer transaksjoner uten skattlegging, eventuelt etter søknad til Finansdepartementet, forutsatt at transaksjonen gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Dette gjelder blant annet ved fusjon og fisjon (jf. skatteloven § 11-1 flg.), ved omdanning av virksomhet (jf. skatteloven § 11-20) og ved konserninterne overføringer (jf. skatteloven § 11-21). I forhold til reglene om skatt på kapitalgevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde skal også slike tilfeller regnes som faktisk realisasjon, det vil si at den utsatte skatten forfaller til betaling uten hensyn til om skattyteren hadde kunnet velge å gjennomføre transaksjonen med skattemessig kontinuitet etter norske regler. Det bør imidlertid etter omstendighetene kunne innvilges skattefritak etter søknad til Finansdepartementet, jf. skatteloven §§ 11-21 og 11-22. I slike tilfeller vil departementet kunne sette vilkår som sikrer at den utsatte skatteforpliktelsen for gevinst ved uttak videreføres. Dette forutsetter tilføyer i de nevnte bestemmelsene, slik at det

fremgår at det kan gis fritak for skattlegging på nærmere vilkår også i slike tilfeller. Vurderingen av om det er grunnlag for å innrømme skattefritak etter de nevnte bestemmelsene, og eventuelt på hvilke vilkår, vil kunne avhenge av hvor skattyter er hjemmehørende, herunder om skattyter er hjemmehørende i EØS-området, og/eller om skattyter er hjemmehørende i et lavskattland.

Det foreslås at skatteplikten for gevinst på aksjer mv. skal bortfalle dersom det ved en tenkt realisasjon i Norge (det vil si at en tenker seg at eiendelen fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde) på tidspunktet for senere faktisk realisasjon etter uttaket, hadde vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden. Dette innebærer at avgrensningen i skatteloven § 2-38 tredje ledd skal gjelde tilsvarende på dette tidspunktet. Etter departementets oppfatning bør forholdene på tidspunktet for faktisk realisasjon være avgjørende for om det skal gjennomføres uttaksbeskatning, blant annet fordi dette gir likebehandling i forhold til aksjer mv. som har tilknytning til norsk beskatningsområde på tidspunktet for faktisk realisasjon.

Også uttak til egen bruk skal medføre at retten til utsettelse med skattebetalingen bortfaller.

I bestemmelsene om beskatning av latente gevinster for personlige aksjonærer mv. i skatteloven § 10-70 er det gitt en bestemmelse om at gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge medfører bortfall av utsettelsen med skattebetaling. Bakgrunnen er at gaveoverføring generelt ikke anses som realisasjon etter skatteloven, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav a. Hvis skattyter etter utflytting overfører eiendeler til en annen vederlagsfritt, kan han således oppnå fortsatt utsettelse med betalingen, ettersom man får utsettelse frem til faktisk realisasjon. Skattyter kan på denne måten unngå skatteplikten ved å overføre eiendelene vederlagsfritt til for eksempel ektefellen eller et heleid aksjeselskap før de realiseres. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 11.4.3.3. Departementet legger til grunn at det kan være behov for en tilsvarende regel i forbindelse med nye generelle regler om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde. Det foreslås derfor at gaveoverføring skal likestilles med realisasjon.

I bestemmelsene om beskatning av latente gevinster for personlige aksjonærer mv. i skatteloven § 10-70 er det videre gitt en bestemmelse om at opphør av virksomhet i selskap som skattyter eier andeler i skal likestilles med realisasjon av andelene. Reglene om beskatning av latente gevinster ved utflytting for personlige aksjonærer mv. gjelder også for skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper,

selv om Norge etter de generelle reglene i stor utstrekning beholder beskatningsretten til gevinster på andeler som realiseres etter utflytting (når det deltakerlignede selskap driver virksomhet i Norge, jf. skatteloven § 2-3 første ledd b). Dette er begrunnet med at skattytere som har stor verdistigning knyttet til andelene kan ha incitament til å flytte til utlandet og la virksomheten i Norge opphøre (slik at inntekten ikke lenger har kilde i Norge) før realisasjon av andelen, for på denne måten å unngå norsk beskatning av gevinsten, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 1.11.3.2 E. Ved å likestille opphør av virksomhet med realisasjon, sikrer man at fortjeneste som er opptjent mens skattyter er bosatt i Norge blir gjenstand for skatteplikt til Norge. Det foreslås en tilsvarende regel i de generelle reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 niende til ellefte ledd og endring i skatteloven §§ 11-21 og 11-22.

#### 8.5.8.3 Tidsfrist

Latent gevinst som er knyttet til perioden en eiendel eller forpliktelse har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde vil typisk utgjøre en stadig synkende del av den totale gevinsten, og med tiden blir det også mindre sannsynlig at uttaket har skjedd for å unngå norsk gevinstbeskatning. Også administrative hensyn kan tale for at uttaksskatten faller bort etter en viss tid. Det foreslås derfor at uttaksskatten bortfaller etter fem år dersom eiendelen kan dokumenteres å være i behold hos den skattepliktige. Ved realisasjon innen femårsfristen vil skattekravet forfalle til betaling, jf. punkt 8.5.8.8 nedenfor.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 ellefte ledd bokstav d.

#### 8.5.8.4 Sikkerhetsstillelse som vilkår for utsettelse

Departementet foreslår at det oppstilles et krav om betryggende sikkerhet som vilkår for utsettelse med betaling av utlignet skatt ved uttak av eiendel eller forpliktelse fra norsk beskatningsområde, i tilfeller der skattyter er hjemmehørende i en annen stat. Der skattyter etter uttak av en eiendel fra norsk beskatningsområde endrer status fra å være hjemmehørende i Norge til å være hjemmehørende i en annen stat, må det stilles sikkerhet for at skattyteren skal få fortsatt utsettelse med betalingen av uttaksskatten.

Sikkerheten skal stilles i forbindelse med beregningen av uttaksskatten, det vil si i forbindelse

med ligningen for året for innvinning av gevinsten. Det forutsettes at kravet til sikkerhetsstillelse skal fastsettes av skattekontoret.

I mange tilfeller vil det foreligge tilstrekkelige kontroll- og innfordringsmuligheter der skattyter er hjemmehørende i et EØS-land. Behov for et krav om sikkerhetsstillelse foreligger i de tilfellene der skattyter er hjemmehørende i et EØS-land som ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innfordring. Videre er det antakelig etter fellesskapsretten adgang til å stille krav om sikkerhetsstillelse bare der skattyter er hjemmehørende i annen EØS-stat som ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innfordring. Departementet foreslår derfor at krav om sikkerhetsstillelse skal gjelde der skattyter ikke er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land etter landets interne rett, eller er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land etter landets interne rett, og dette landet ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innfordring.

Fritaksmetoden innebærer at gevinst knyttet til aksjer mv. i selskaper som er hjemmehørende i EØS-området normalt ikke vil være skattepliktig for selskapsaksjonærer. Som nevnt ovenfor under punkt 8.5.8.2, foreslås det at skatteplikten for gevinst på finansielle eiendeler skal bortfalle, dersom det ved en tenkt realisasjon (uten et forutgående uttak) på tidspunktet for en senere faktisk realisasjon etter uttaket, hadde vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden. I tilfeller der det ved en tenkt realisasjon på tidspunktet for uttak hadde vært grunnlag for å anvende fritaksmetoden for aksjer mv. i selskaper hjemmehørende i EØS-området, er det sannsynlig at det samme vil gjelde ved en tenkt realisasjon i Norge på tidspunktet for senere faktisk realisasjon etter uttaket. Det foreslås derfor at det gjøres unntak fra kravet om sikkerhetsstillelse i slike tilfeller.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 niende ledd.

#### *8.5.8.5 Reduksjon av ilignet skatt når faktisk verderlag er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen*

I forbindelse med utflyttingskatt for personlige aksjonærer mv., jf. skatteloven § 10-70, er det gitt bestemmelser om at skattyter kan velge å benytte den faktiske realisasjonsverdien som utgangsverdi fremfor den utgangsverdien som er beregnet ved utflytting. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 6.10.6. Departementet foreslår at det skal gjelde en tilsvarende regel i forbindelse med gene-

relle regler om skatt ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde.

Regelen får betydning i tilfeller der eiendelens verdi synker i perioden mellom uttak og faktisk realisasjon. Som for utflyttingsskatten for personlige aksjonærer mv. skal valg av faktisk realisasjonsverdi ikke gjelde ved gaveoverføringer som likestilles med realisasjon, og ikke tilsvarende for tapssituasjoner (det vil si at det kun blir gitt fradrag for tapet som ble beregnet ved uttaket fra norsk beskatningsområde, selv om eiendelen har sunket ytterligere i verdi etter uttaket).

Avskrivbare driftsmidler vil normalt ha et verdi-fall etter uttaket som følge av slit og elde, altså verdifall som ikke har sammenheng med markeds-svingninger som påvirker driftsmidlenes verdi. Skattekravet bør ikke kunne reduseres som følge av slikt normalt verdifall. Ved anvendelse av regelen om at skattyter kan velge å benytte den faktiske realisasjonsverdien, må det derfor gjøres tillegg for tenkte avskrivninger i perioden mellom uttaket og den faktiske realisasjonen. De tenkte avskrivningene skal fastsettes på grunnlag av den utgangsverdi som er lagt til grunn ved beregningen av uttaksskatten, og maksimale avskrivninger for tiden etter uttaket, med forholdsmessig beregning for deler av inntektsår. Det skal i denne sammenhengen benyttes maksimale saldoavskrivninger, uavhengig av om skattyter er hjemmehørende i EØS-området.

Når det gjelder forpliktelser, vil regelen få anvendelse der forpliktelsens verdi har steget i perioden mellom innvinningen ved uttak og realisasjonen.

Ved anvendelse av regelen om reduksjon av ilignet skatt når faktisk salgsværdi er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen, skal ligningen for innvinningsåret endres. I tilfeller der det ikke er gitt utsettelse med betaling av uttaksskatten, fordi skattyter ikke har stilt betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen eller har brutt opplysningsplikten, vil det gis en forholdsmessig refusjon der eiendelen realiseres til en lavere verdi enn verdien som er beregnet ved uttaket fra norsk beskatningsområde.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 ellevte ledd bokstav a.

#### *8.5.8.6 Fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet*

Gevinst på objekt som er tatt ut av norsk beskatningsområde vil normalt være skattepliktig til et annet land ved realisasjon etter uttaket. Dette vil bero på det andre landets interne skatteregler, og på en eventuell skatteavtale med Norge.

Skatteavtalene og internretten inneholder bestemmelser med det formål å hindre dobbeltbeskatning av inntekter. Bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. gir regler om kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet, og utfyller skatteavtalenes bestemmelser til forebygging av dobbeltbeskatning. Bestemmelsene forutsetter at skattyter er skattemessig hjemmehørende i Norge og at det er skatt av inntekt med kilde i utlandet det gis kreditfradrag i. De er derfor ikke egnet til å hindre dobbeltbeskatning i tilfeller der gevinst på objekt som er tatt ut av norsk beskatningsområde er skattepliktig til et annet land ved realisasjon etter uttaket.

For å hindre dobbeltbeskatning av den del av gevinsten ved realisasjon som det er beregnet skatt for ved uttaket fra norsk beskatningsområde, foreslår departementet en bestemmelse om at det skal gis fradrag (kredit) i endelig utlignet norsk uttaks-skatt for eventuell skatt betalt i utlandet for denne del av gevinsten. Reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat skal gjelde tilsvarende så langt de passer.

Som nevnt er kreditfradrag etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. betinget av at det er skatt av inntekt med kilde i utlandet det gis kreditfradrag i. Det vil ikke kunne stilles tilsvarende vilkår etter den foreslåtte bestemmelsen om fradrag for eventuell skatt betalt i utlandet for del av gevinst som er skattlagt etter bestemmelsene om uttaks-skattlegging av latent gevinst på fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser.

En tillempling av bestemmelsene i skatteloven § 16-20 flg. når de anvendes i uttakbeskatningstilfellene må også innebære at skattyter gis anledning til å tilbakeføre utenlandsk skatt til fradrag i skatt for tidligere år, utover den ettårsfristen som er nedfelt i skatteloven § 16-22 annet ledd første punktum. Dette fordi tidfestingen av inntekten i utlandet ofte vil skje flere år etter at inntekten er tidfestet i Norge.

En tilsvarende anvendelse av skatteloven §§ 16-20 flg. innebærer at fradragbeløpet ikke kan overstige den uttaksskatt som er ilagt i Norge (maksimalt kreditfradrag). Det gis ikke kreditfradrag for skatten i utlandet i skatt til Norge på annen inntekt. Det gis bare kreditfradrag for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge. Det forutsettes at den andre staten ikke gir kredit for skatten som betales i Norge. Skattyter må dokumentere disse forholdene.

En nærmere omtale av hva en tilsvarende anvendelse av skatteloven §§ 16-20 flg. vil innebære, er gitt i Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 6.10.7, i forbindelse med utflyttingskatt for personlige aksjonærer mv.

Når det gjelder fradrag i norsk skatt for gevinstskatt betalt i utlandet ved et tidligere inntak i norsk beskatningsområde, vises det til punkt 8.5.9 nedenfor.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 ellevte ledd bokstav c.

#### 8.5.8.7 Oppgaveplikt i årene etter uttak

Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser vil den skattepliktige gevinsten beregnes i forbindelse med ligningen for året for innvinning av gevinst eller pådragelse av tap. Skatten forfaller til betaling eller tapet tas med i skatteavregningen først når objektet realiseres innen en periode på fem år, jf. punkt 8.5.8.3 ovenfor. Dette vil gjelde med mindre skattyter er bosatt eller hjemmehørende i et land utenfor EØS-området, eller en EØS-stat der sikkerhet kreves, men der det ikke er stilt tilfredsstillende sikkerhet.

For at norske skattemyndigheter skal kunne innkreve skatten, forutsettes det at det foreligger tilstrekkelige opplysninger om hvilke objekter som er tatt ut av norsk beskatningsområde, og når disse realiseres. Departementet legger til grunn at dette kan gjennomføres ved at det innleveres en særskilt ligningsoppgave over de aktuelle objektene i forbindelse med ligningen for året for innvinning av gevinst. Oppgaven må angi den latente gevinsten eller det latente tapet, til bruk for fastsettelsen av gevinsten eller tapet i innvinnings- eller pådragesåret, jf. punkt 8.5.6 ovenfor. Videre må det i gevinsttilfellene for hvert år inngis en skriftlig bekrefteelse om at eiendelen er i behold. Skattyter må dermed gi informasjon til skattekontoret innen en viss frist i hvert år etter uttaket om at objektet ikke er realisert, og om sitt skattemessige hjemsted. Brudd på de nevnte informasjonspliktene skal føre til at utsettelsen med betaling av uttaksskatten faller bort, selv om objektet ikke er realisert. Dersom objektet realiseres eller vilkårene for utsettelse med skattebetalingen faller bort, må skattyter informere skattekontoret om den beskatningsutløsende hendelsen innen en fastsatt frist.

Det foreslås at bestemmelser om oppgaveplikt i årene etter uttak og om bortfall av utsettelse med skattebetaling ved brudd på oppgaveplikten fastsettes i forskrift til skatteloven.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 trettonde ledd.

#### 8.5.8.8 Forfall av skattekravet

Ved realisasjon innen fem år etter uttaket, vil skattekravet forfalle til betaling. (Om hva som ligger i



begrepet faktisk realisasjon, se punkt 8.5.8.2 ovenfor.) Det samme gjelder ved uttak til egen bruk, ved gaveoverføring, ved manglende sikkerhetsstillelse og ved manglende oppfyllelse av informasjonsplikter. Der skattekravet forfaller til betaling skal ligningen for året for innvinning av gevinsten opprettholdes uendret. Skatteavregningen som har vært utsatt må nå gjennomføres.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 tiende ledd.

#### 8.5.8.9 Nedsettelse eller bortfall av skattekravet

Som det fremgår av det ovennevnte kan det, mens skattebetalingen og skatteavregningen er utsatt, inntreffe begivenheter som innebærer at uttaksskatten skal settes ned eller falle bort. Ved slike etterfølgende begivenheter som innebærer at den utlignede skatten skal settes ned eller falle bort, skal det skje en endring av ligningen for innvinningsåret, etter reglene i ligningsloven kapittel 9. Reglene om fremføring og tilbakeføring av undeskudd, jf. skatteloven §§ 14-6 og 14-7 kan medføre at også ligningen for andre inntektsår må endres. Tilsvarende vil begivenheter som gjør at beregnet tap skal settes ned eller bortfalle medføre en endring av ligningen for innvinningsåret, jf. punkt 8.5.10 nedenfor.

Uttaksskatten vil falle bort i tilfeller der objektet ikke er realisert innen fem år etter året for innvinning av gevinsten. Den faktiske realisasjonen må altså skje i løpet av innvinningsåret eller de fem påfølgende årene. Uttaksskatten kan også falle bort, eller settes ned, ved anvendelse av regelen om reduksjon av ilignet skatt når faktisk salgsverdi er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen, jf. punkt 8.5.8.5.

I tilfeller der det ikke er gitt utsettelse med betaling av uttaksskatten skal det etter utløpet av femårsperioden etter året for innvinning av gevinsten, gis refusjon for skatten som er betalt for innvinningsåret, dersom skattyter kan dokumentere at eiendelen fortsatt er i behold hos skattyter på dette tidspunktet. Der eiendelen realiseres til en lavere verdi enn verdien som er beregnet ved uttaket fra norsk beskatningsområde, vil det gis en forholdsmessig refusjon. I slike tilfeller må det gjennomføres en endring av ligningen og en ny skatteavregning.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 ellevte ledd.

#### 8.5.8.10 Eiendeler som på nytt tas inn i norsk beskatningsområde

For eiendeler som tidligere er tatt ut av norsk beskatningsområde, og som på nytt tas inn i beskat-

ningsområdet innenfor femårsfristen, vil en eventuell tidligere beregnet uttaksskatt falle bort, i den forstand at det kan ses bort fra denne ved senere realisasjon eller ved nytt uttak fra norsk beskatningsområde. Den latente gevinsten vil imidlertid gjøres opp ved det nye uttaket eller ved realisasjonen, i den grad den fortsatt foreligger på dette tidspunktet. Hvis skattyteren allerede har betalt skatten, på grunn av manglende sikkerhetsstillelse eller brudd på opplysningsplikten, må denne skatten refunderes.

For avskrivbare driftsmidler som tas inn igjen i beskatningsområdet må det beregnes en ny inntaksverdi, basert på faktiske og tenkte avskrivninger for perioden frem til inntaket, jf. skatteloven § 14-61. Ved nytt uttak fra beskatningsområdet må det foretas et nytt inntektsoppgjør, basert på den nye beregnede inntaksverdien, foretatte avskrivninger og markedsverdien ved det nye uttaket. For omsetningsgjenstander og ikke-avskrivbare driftsmidler gjelder det samme, med unntak for inngangsverdien, som fastsettes etter de ordinære reglene for slike eiendeler, det vil si i utgangspunktet til anskaffelsesverdien. Et eksempel illustrerer dette:

Et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde 1. desember 2008. Markedsverdien på innvinningstidspunktet fastsettes til 1000, mens skattemessig verdi er 500. Det skal tilbakeføres for meravskrivninger på 200 (jf. punkt 8.5.5.3). Skattepliktig gevinst ved uttaket blir på 300. Driftsmidlet tas så inn igjen 1. desember 2012. Den beregnede uttaksskatten på 300 faller nå bort. Ny inntaksverdi fastsettes på bakgrunn av faktiske og tenkte avskrivninger for perioden frem til inntaket. I den grad det fortsatt hviler en latent skattemessig gevinst på driftsmidlet, vil denne komme til beskatning ved realisasjon eller et nytt uttak.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 ellevte ledd bokstav e.

#### 8.5.9 Fradrag for skatt betalt i utlandet på latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde gjelder bestemmelsene om inntaksverdi i skatteloven § 14-61. Dette innebærer at det fastsettes en inntaksverdi, basert på kostpris og tenkte saldoavskrivninger eller lineære avskrivninger for perioden mellom anskaffelsen og inntaket. For øvrige eiendeler er utgangspunktet at skattemessig verdi fastsettes på bakgrunn av kostpris.

Ved uttak skal det skje en umiddelbar beskatning av latent gevinst, der gevinsten utgjøres av differansen mellom skattemessig verdi og markeds-

verdi på innvinningstidspunktet. Dersom markedsverdien på tidspunktet for inntak var høyere enn den skattemessige verdien på dette tidspunktet, og dersom den stat hvis beskatningsområde objektet hadde tilknytning til før inntaket har gjennomført en uttaksbeskatning basert på markedsverdien ved denne disposisjonen, vil det kunne oppstå en form for internasjonal dobbeltbeskatning for en del av gevinsten ved den senere norske uttaksbeskatningen.

Som nevnt under punkt 8.5.8.6 er kreditfradrag etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. betinget av at det er skatt av inntekt med kilde i utlandet det gis kreditfradrag i. Dette innebærer at det ikke gis fradrag for eventuell skatt betalt i utlandet ved inntak til norsk beskatningsområde i uttaks-skatt som beregnes ved senere uttak fra norsk beskatningsområde.

Departementet legger til grunn at det er et sentralt hensyn i fellesskapsrettslig sammenheng å unngå denne typen internasjonal dobbeltbeskatning av kapitalgevinster. Det vises til EU-kommisjonens meddelelse av 19. desember 2006 om uttaksbeskatning og behovet for samordning av medlemsstatenes skattepolitikk (COM(2006)825 final), omtalt ovenfor under punkt 8.3.2.

På denne bakgrunn foreslår departementet en bestemmelse om at det skal gis kredit for eventuell skatt betalt i utlandet for den del av gevinsten som er beskattet av annen stat ved inntak til norsk beskatningsområde, i tilfeller der skattyter er skattemessig hjemmehørende i Norge eller et annet EØS-land etter intern rett. Reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. om fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat skal gjelde tilsvarende så langt de passer. Bestemmelsen skal gjelde ved uttak av alle typer objekter som omfattes av reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, det vil si for fysiske driftsmidler, immaterielle eiendeler, omsetningsgjenstander, finansielle eiendeler og forpliktelser.

For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser vil det være avgjørende om skattyteren er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land på tidspunktet for faktisk realisasjon mv. For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler er det avgjørende om skattyteren er skattemessig hjemmehørende i et EØS-land på tidspunktet for innvinning ved uttak.

En tilsvarende anvendelse av bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 flg. innebærer at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som blir ilagt gevinsten i Norge (maksimalt kreditfradrag). Det gis ikke kreditfradrag i skatt til Norge på annen inntekt for skatt i utlandet på gevinsten. Det gis bare kre-

ditfradrag for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig til Norge, og det forutsettes at den andre staten ikke gir kredit for skatten som betales i Norge. Skattyter må dokumentere disse forholdene.

I tilfeller der skattyter har rett til fradrag (kredit) i norsk skatt både for utenlandsk skatt som omtalt i dette punkt og utenlandsk skatt som omtalt i punkt 8.5.8.6 ovenfor, vil det samlede fradraget i norsk skatt være begrenset til norsk uttaksskatt på samme del av gevinsten (maksimalt kreditfradrag).

Gevinst på en eiendel som beskattes i Norge ved uttak fra beskatningsområdet vil reflektere verdiøkning i forhold til den skattemessige verdi for eiendelen som er fastsatt ved inntaket i beskatningsområdet. Dersom gevinsten som er beskattet av annen stat ved inntak til norsk beskatningsområde er basert på en lavere inngangsverdi enn den skattemessige verdien som er fastsatt ved inntaket i norsk beskatningsområde, bør det bare gis fradrag i norsk uttaksskatt for skatt betalt i utlandet på differansen mellom den utgangsverdien som er lagt til grunn ved gevinstberegningen i utlandet, og den skattemessige verdien som er fastsatt ved inntaket i norsk beskatningsområde. Departementet foreslår derfor en bestemmelse om at det bare skal gis fradrag for skatt betalt til utlandet på denne delen av gevinsten ved inntaket. Et eksempel illustrerer dette:

Ved inntak av en eiendel i norsk beskatningsområde er det gjennomført en uttaksbeskatning i utlandet, der inngangsverdien er satt til 1000, mens utgangsverdien er satt til 2000. Ved inntaket i norsk beskatningsområde fastsettes inntaksverdien til bruk for skattemessige formål i Norge til 1500. Ved et senere uttak fra norsk beskatningsområde fastsettes utgangsverdien til 2500, mens skattemessig verdi på dette tidspunktet (etter avskrivninger som er foretatt etter inntaket) er 1300. Skattepliktig gevinst ved uttaket blir lik utgangsverdien (2500) redusert med skattemessig verdi (1300), det vil si 1200. Skattyter har imidlertid rett til fradrag for skatt betalt i utlandet ved inntaket, men bare for skatt i utlandet på den delen av gevinsten som svarer til differansen mellom den utgangsverdien som er lagt til grunn ved gevinstberegningen i utlandet (2000), og den skattemessige verdien som er fastsatt ved inntaket i norsk beskatningsområde (1500).

For skattyter som realiserer et objekt som tidligere er tatt inn i norsk beskatningsområde mens eiendelen fortsatt har tilknytning til norsk beskatningsområde, vil det ikke gis fradrag for skatt betalt i utlandet på latent gevinst ved inntak til norsk beskatningsområde. Dette kan gi incentiver til tilpas-

ninger ved at et objekt tas ut av norsk beskatningsområde før en planlagt realisasjon, for å kunne oppnå fradrag for skatt betalt i utlandet på latent gevinst ved inntak. For å hindre slike tilpasninger, foreslås det at det ikke skal gis kredit som nevnt i tilfeller der objektet ikke får tilknytning til en reelt etablert virksomhet og reell økonomisk aktivitet i en annen EØS-stat, som et driftsmiddel, en omsetningsgjenstand mv. i denne virksomheten. Hvorvidt det foreligger en reell etablering av virksomhet og reell økonomisk aktivitet i den andre staten, foreslås å bero på de samme retningslinjene som gjelder for avgrensningen av reglene om beskatning av norsk-kontrollerte utenlandske selskaper og fritaksmetoden, jf. skatteloven §§ 2-38 og 10-64, samt Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 14.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 tolvte ledd.

#### **8.5.10 Fradrag for latente tap på uttakstidspunktet**

Prinsipielt sett bør det være symmetri mellom skatteplikt for latente gevinster og fradragsrett for latente tap. Dette innebærer at uttak av en eiendel fra norsk beskatningsområde bør utløse fradragsrett for latente tap i den utstrekning uttaket utløser skatteplikt for latente gevinster. Fradragsrett for latente tap ved uttak av eiendel fra norsk beskatningsområde vil imidlertid kunne gi incentiver til tilpasninger. I tillegg kan kontrollmulighetene med hensyn til eiendeler som får skattemessig tilknytning til andre land være begrenset, og det kan by på administrative problemer å gjennomføre ligningen.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det i hovedregelen ikke innrømmes fradrag for et urealisert tap ved uttak av en eiendel fra norsk beskatningsområde.

Departementet legger til grunn at det normalt vil foreligge tilstrekkelige kontrollmuligheter der skattyter er hjemmehørende i et EØS-land. Også fellesskapsrettslige forhold synes å kreve adgang til tapsfradrag i disse tilfellene. Det foreslås derfor at tapsfradrag skal gis i tilfeller der skattyteren på tidspunktet for innvinning (for omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler) eller tidspunktet for faktisk realisasjon (for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser) er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i Norge eller en annen EØS-stat etter intern rett, i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig.

Det latente tapet vil, på samme måte som en latent gevinst, bli beregnet på innvinningstidspunktet og komme til fradrag i ligningen for innvinnings-

året. Avregningen av tapet utsettes imidlertid til tidspunktet for faktisk realisasjon, dersom beskatningen av en eventuell gevinst ville kunne utsettes til dette tidspunktet. Også avregningen for senere år vil kunne påvirkes, i tilfeller der tapsfradraget gir eller øker et fremførbart underskudd for skattyteren. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser som ikke realiseres innen fem år, faller retten til tapsfradrag bort, og ligningen for innvinningsåret må endres i samsvar med dette, jf. ligningsloven kapittel 9. Reglene om fremføring og tilbakeføring av underskudd, jf. skatteloven §§ 14-6 og 14-7, kan medføre at også ligningen for andre inntektsår må endres. Tapsfradrag på tidspunktet for faktisk realisasjon forutsetter at skattyteren har skattepliktig inntekt i Norge i innvinningsåret (eventuelt senere eller tidligere inntektsår) som tapet kan fradras i. Den absolutte fristen for endring av ligning i ligningsloven § 9-6 nr. 1 gjelder, her som ellers.

Hvis tapet helt eller delvis er kommet til fradrag i et annet land, skal fradraget i skattepliktig inntekt i Norge reduseres tilsvarende. Det er altså hvilken del av tapet som er kommet til fradrag i utlandet som er avgjørende, og ikke verdien av tapsfradraget. Dette utgjør en forskjell fra gevinstsituasjonen, der kronebeløpet som er betalt i skatt i utlandet kommer til fradrag i norsk skatt.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 9-14 sjuende ledd.

#### **8.5.11 Likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper fra Norge**

Ved transaksjoner og andre begivenheter som innebærer at en eiendel mister sin tilknytning til norsk beskatningsområde, vil også andre skatteregler enn de som foreslås i kapitlet her kunne gi hjemmel for skatlegging av opparbeidet gevinst og fradrag for opparbeidet tap. Dette gjelder blant annet reglene om likvidasjonsbeskatning når et aksjeselskap mv. opphører å være skattemessig hjemmehørende i Norge, og reglene om skatteplikt for gevinster og fradrag for tap ved utflytting av SE- og SCE-selskaper, jf. skatteloven § 10-71. I enkelte tilfeller vil det derfor foreligge hjemmel for beskatning av gevinster i flere regler.

Bestemmelsen i skatteloven § 10-71, jf. § 14-26, om skatteplikt på gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av SE- og SCE-selskap ble innført ved lov 14. desember 2007 nr. 107. Denne bestemmelsen får anvendelse i tilfeller der skatteplikten til Norge opphører etter internretten eller skatteavtale. Bakgrunnen var at slike selskaper etter selskapsrettslige regler kan flytte sitt forretningskontor og hoved-

kontor til en annen EØS-stat uten å gå veien om oppløsning og etablering av et nytt selskap, noe som utelukker likvidasjonsbeskatning ved utflytting.

For andre selskaper enn SE- og SCE-selskaper vil opphør av alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd normalt utløse realisasjonsbeskatning. Dette kan skje når et norskregistrert selskap flytter styrefunksjonen og den administrative ledelsen til utlandet, jf. departementets uttalelse av 7. mai 1998 (inntatt i Utvalget 1998 på side 848). Gevinst på selskapets eiendeler vil da komme til skattlegging i utflyttingsåret.

Departementet antar at det kan være hensiktsmessig med en mer uttrykkelig lovfesting av skatteplikten i slike tilfeller, som en presisering av gjeldende rett på dette punktet. Det foreslås derfor å utvide anvendelsesområdet for bestemmelsene i skatteloven §§ 10-71 og 14-26, slik at bestemmelsene skal gjelde for alle typer selskaper som er nevnt i skatteloven 2-2 første ledd. Dette innebærer at gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser i slike selskaper skal være skattepliktig eller fradragberettiget som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert, dersom selskapet opphører å være hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2 første ledd eller etter skatteavtale med annen stat. Det vises til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 20 for en nærmere omtale av bestemmelsen.

Bestemmelsen i skatteloven § 10-71 gjelder uansett om selskapet beholder eiendeler og virksomhet i Norge etter utflyttingen. I Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 20.3 heter det blant annet:

«Hvis SE-selskapet etter utflyttingen beholder eiendeler mv. i Norge som er knyttet til virksomhet her, foreligger ikke samme begrunnelse for realisasjonsbeskatning for disse eiendelene. Norge vil normalt fortsatt ha beskatningsretten til eventuelle gevinster etter skatteloven § 2-3, jf. petroleumsskatteloven § 2, og skatteavtalenes bestemmelse om virksomhet ved fast driftssted, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 7 og artikkel 13, jf. artikkel 5. Departementet viser til at skattyter etter skatteloven § 11-22 kan søke om fritak for skatt på nærmere vilkår for gevinst ved realisasjon av virksomhet mv. Det legges til grunn at skatteloven § 11-22 gir hjemmel til å innvilge fritak for skatt på eiendeler mv. som fortsatt er knyttet til virksomhet ved fast driftssted her, ved realisasjon etter forslaget til ny § 10-71.»

Departementet bemerker at i den utstrekning selskapet ved utflytting ikke beholder eiendeler mv. i Norge som knyttes til virksomhet her, vil det anses som uttak av eiendelene fra norsk beskat-

ningsområde etter forslaget i dette kapitlet. Skatteplikt for gevinst vil dermed foreligge i to sett av bestemmelser. I disse tilfellene kan det ikke kreves utsettelse med skatteavregning og -betaling, fradrag for skatt betalt i utlandet, terskelbeløp osv. etter de særlige bestemmelsene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde. Sagt på en annen måte vil det i praksis være bestemmelsen i skatteloven § 10-71 som får anvendelse i slike tilfeller.

I den utstrekning selskapet beholder eiendeler mv. knyttet til virksomhet i Norge, vil disposisjonen ikke anses som uttak fra norsk beskatningsområde, for så vidt gjelder eiendelene mv. som beholdes i Norge. Gevinst på eiendelene mv. vil imidlertid være skattepliktig etter bestemmelsen i skatteloven § 10-71. Som det fremgår av det siterte avsnittet kan departementet i slike tilfeller innrømme individuelle skattefritak etter reglene i skatteloven § 11-22. Vurderingen av om det er grunnlag for å innrømme skattefritak etter den nevnte bestemmelsen, og eventuelt på hvilke vilkår, vil kunne avhenge av hvor skattyter er hjemmehørende, herunder om skattyter er hjemmehørende i EØS-området, og/eller om skattyter er hjemmehørende i et lavskatteland.

Bestemmelsene om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper vil gjelde også i tilfeller der et selskap blir hjemmehørende på Svalbard etter utflyttingen, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav a. Utflytting fra Svalbard til fastlandet eller utlandet vil gi grunnlag for likvidasjonsbeskatning til Svalbard, jf. Svalbardskatteloven § 3-1 første ledd.

For aksjonærene i selskapet vil utflyttingen innebære realisasjon av aksjene, og utløse gevinstbeskatning etter reglene i skatteloven §§ 10-31, jf. 10-37. Departementet foreslår at det presiseres i skatteloven § 10-37 at opphør av et selskaps alminnelige skatteplikt etter skatteloven § 2-2, eller etter skatteavtale med annen stat, regnes som realisasjon av aksjene i selskapet. Når det gjelder forholdet til fellesskapsretten og Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, vises det til punkt 8.5.13 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-37, 10-71 og 14-26.

### **8.5.12 Forholdet til andre regler som gir hjemmel for oppgjør av skatteposisjoner ved uttak fra norsk beskatningsområde**

#### *8.5.12.1 Skatteloven § 10-70*

Etter skatteloven § 10-70 gjelder regler om skattlegging av aksjegevinster mv. for personlige skattytere

ved opphør av alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-1 tredje ledd eller skatteavtale. Som nevnt under punkt 8.5.3 ovenfor, skal de generelle reglene om uttaksbeskatning bare få anvendelse for finansielle eiendeler i tilfeller der skattesubjektet ikke omfattes av bestemmelsene i skatteloven § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting. Anvendelsesområdet for de to regelsettene vil derfor ikke være overlappende.

#### 8.5.12.2 Skatteloven § 10-71

Etter skatteloven § 10-71 skal gevinst og tap på eiendeler som SE-selskap eller SCE-selskap eier på det tidspunkt selskapets skatteplikt til Norge opphører etter skatteloven § 2-2 første ledd eller selskapet anses hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, være skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Departementet foreslår å utvide bestemmelsen til å gjelde alle typer selskaper som er undergitt selskapsligning, jf. punkt 8.5.11 ovenfor.

De forslag til generelle regler om uttaksbeskatning som fremmes i denne proposisjonen er ikke ment å endre rettsstillingen med hensyn til grunnlaget for realisasjonsbeskatning ved opphør av et selskaps alminnelige skatteplikt til Norge. Skatteplikt for gevinst vil dermed i visse tilfeller kunne foreligge både etter de generelle reglene om uttaksbeskatning og etter skatteloven § 10-71. I disse tilfellene vil det i praksis være bestemmelsen i skatteloven § 10-71 som får anvendelse, jf. omtalen under punkt 8.5.11 ovenfor.

#### 8.5.12.3 Skatteloven §§ 14-7 og 14-48

De foreslåtte reglene om skattlegging av gevinster ved uttak fra norsk beskatningsområde innebærer et oppgjør av skatteposisjoner i form av latente gevinster på slike objekter. Ved opphør av skatteplikt til Norge kommer regler om oppgjør av andre typer skatteposisjoner, i form av positiv eller negativ saldo i saldogruppe a, c og d samt gevinst- eller tapsaldo på gevinst- og tapskonto til anvendelse, jf. skatteloven § 14-48 tredje ledd. For udekket underskudd gir skatteloven § 14-7 regler om adgang til tilbakeføring ved opphør av næring. Bestemmelsene i skatteloven §§ 14-7 og 14-48 tredje ledd kan komme til anvendelse i forbindelse med de samme disposisjonene som de foreslåtte bestemmelsene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, og bestemmelsene vil utfylle og supplere hverandre. Det foreslås ingen endringer i reglene

om oppgjør av skatteposisjoner i skatteloven §§ 14-7 og 14-48 tredje ledd.

#### 8.5.12.4 Skatteloven §§ 14-60 flg.

Skatteloven §§ 14-60 flg. gir regler om avskrivninger av driftsmidler som tas inn i og ut av norsk beskatningsområde. Det vises til omtalen av reglene under punkt 8.2.2 ovenfor.

Etter skatteloven §§ 14-64, jf. 14-60 skal det foretas et inntektsoppgjør ved uttak av saldodriftsmidler fra norsk beskatningsområde. Etter lovendring 14. desember 2007 nr. 107 gjelder bestemmelsen i skatteloven § 14-64 bare dersom driftsmidlet eies av skattyter som anses hjemmehørende i stat utenfor EØS. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for å skattlegge urealiserte gevinster knyttet til eiendelene, men innebærer at eventuelle meravskrivninger som er foretatt for den perioden driftsmidlet har vært i Norge skal tilbakeføres. Meravskrivningene fastsettes til differansen mellom faktiske avskrivninger og avskrivninger beregnet etter en nærmere angitt lineær metode, jf. skatteloven § 14-62.

Det foreslås ingen endringer i bestemmelsen om tilbakeføring av meravskrivninger i skatteloven § 14-64. Ved beregning av gevinst eller tap knyttet til fysiske driftsmidler og egenutviklet forretningsverdi i forbindelse med skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde, må det skje en samordning med eventuell tilbakeføring av meravskrivninger, jf. punkt 8.5.5.3 ovenfor.

### 8.5.13 Forslagenes forhold til EØS-avtalen

#### 8.5.13.1 Forslaget om skattlegging av urealisert kapitalgevinst ved uttak fra norsk beskatningsområde

Reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde kan reise spørsmål i forhold til EØS-regelverket om de fire frihetene, nærmere bestemt retten til fri etablering, jf. artikkel 31 i EØS-avtalen og artikkel 43 i EF-traktaten.

Spørsmålet om uttaksbeskatning for selskaper og forholdet til etableringsretten har ennå ikke vært oppe for EF- eller EFTA-domstolen. Som nevnt i punkt 8.3.2 har EU-kommisjonen uttalt seg om uttaksbeskatning i en meddelelse av 19. desember 2006 (COM(2006)825 final). Etter EU-kommisjonens oppfatning skal prinsippene som er lagt til grunn i *Lasteyrie*-saken og *N*-saken, og som gjelder utflyttingsskatt på aksjer for privatpersoner, gis tilsvarende anvendelse for uttaksbeskatning av selskaper ved utflytting av eiendeler. Dette innebærer at medlemsstater som ønsker å hindre skatteunn-

gåelse ved å skattlegge urealiserte gevinster ved overføring av eiendeler ut av medlemsstatens skattejurisdiksjon ikke kan foreta umiddelbar beskatning av gevinsten. Skattlegging kan ikke skje før eiendelen faktisk realiseres, og det kan i utgangspunktet heller ikke knyttes ytterligere betingelser til utsettelsen, for eksempel i form av krav om sikkerhetsstillelse for skattebeløpet.

Etter departementets oppfatning er det ikke gitt at de nevnte dommene om utflyttingsskatt for personer kan gis tilsvarende anvendelse ved uttaksbeskatning av selskaper. En juridisk person vil i mange tilfeller besitte vesentlig flere eiendeler enn fysiske personer, og i tillegg ha vesentlig større muligheter for å overføre eiendelene uten samtidig å flytte ut av Norge. I tillegg kommer mulighetene for flytting av eiendeler i forbindelse med omorganiseringer. Dette gjør at overføringer fra juridiske personer vil kunne være av et større omfang og i mange tilfeller også gjelde større verdier. Behovet for utflyttingsskatt antas derfor å være større enn for fysiske personer. Etter departementets oppfatning kan dette også innebære et større behov for informasjon om overføringene.

Det har kommet sterke innvendinger mot Kommissjonens meddelelse. Flere EU-land har innført regler som innebærer strengere former for beskatning ved uttak enn det som synes forenlig med Kommissjonens meddelelse. I høringsuttalelsen fra Den europeiske økonomiske og sosiale komité sies det at en domsavgjørelse for privatpersoner ikke er direkte anvendelig for selskaper, og komitéen ber Kommissjonen om å komplettere sin analyse med en behandling av de særskilte problemene som oppstår for selskaper. Det svenske regjeringen har i et brev til Kommissjonen gitt uttrykk for tilsvarende oppfatninger, og dessuten bemerket at en kommisjonsuttalelse ikke i seg selv er tilstrekkelig for å slå fast at et medlemslands skattelovgivning er i strid med fellesskapsretten.

I forslaget til generelle uttakskatteregler er det lagt opp til at det gis utsettelse med beskatningen i inntil fem år ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Dersom skattyter er hjemmehørende i en EØS-stat, stilles det heller ikke krav om sikkerhet for skattekravet. Det stilles likevel krav om sikkerhetsstillelse dersom den aktuelle EØS-staten ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst som sikrer informasjon og bistand til innfordring av kravet. I slike tilfeller legger departementet til grunn at hensynet til å ivareta Norges kontroll- og innfordringsmuligheter rettferdiggjør krav om sikkerhetsstillelse. Departementet viser til at kommissjonen i sin meddelelse av 19. desember 2006, avsnitt 4.2, uttaler at medlemsstate-

ne, i situasjoner hvor mangel på administrativt samarbeid hindrer dem i å sikre sine skattekrav, bør være berettiget til å treffe passende foranstaltninger på emigrasjons- eller overføringstidspunktet.

Etter departementets oppfatning innebærer den foreslåtte løsningen for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser ingen restriksjon i strid med EØS-avtalen. Forslaget anses å være i overensstemmelse med de løsningene som EU-kommisjonen tar til orde for i sin meddelelse av 19. desember 2006. Departementet mener på denne bakgrunnen at de foreslåtte løsningene er i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

Ved uttaksbeskatning av omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler, er det i forslaget lagt opp til at det skal skje en umiddelbar beskatning av urealisert gevinst uten adgang til utsettelse.

Omsetningsgjenstander er ment for salg og vil etter all sannsynlighet bli solgt videre kort tid etter uttaket. De latente gevinstene som er knyttet til slike gjenstander antas å være av et begrenset omfang, og departementet legger til grunn at kravet om umiddelbar beskatning ikke vil skape nevneverdige likviditetsproblemer for skattyter. I tillegg vil en eventuell utsettelse med beskatningen kunne medføre vesentlige administrative problemer. Etter departementets oppfatning tilsier blant annet disse hensynene at en umiddelbar beskatning av de latente gevinstene knyttet til omsetningsgjenstander i alle tilfelle vil kunne rettferdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn. Departementet mener derfor at forslaget ikke vil være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I departementets forslag legges det opp til at også latente gevinster knyttet til immaterielle eiendeler skal beskattes på uttakstidspunktet uten at det gis adgang til utsettelse med skattebetalingen. Slike eiendeler er i mindre utstrekning gjenstand for realisasjon, og en utsettelse med skattebetalingen inntil faktisk realisasjon vil derfor kunne medføre at uttaksbeskatningen blir uten realitet. Etter departementets oppfatning kan kravet om umiddelbar beskatning uansett begrunnes i tvingende allmenne hensyn dersom en slik regel må anses som en restriksjon. Departementet finner støtte for denne oppfatningen blant annet i uttalelsen til Den europeiske økonomiske og sosiale komité av 26. september 2007. Med henvisning til at immaterielle eiendeler aldri realiseres eller rett og slett forbrukes, stiller komiteen spørsmål om hvordan en medlemsstat skal kunne beskatte den urealiserte verdien som tidligere fantes, dersom det ikke gis anledning til å gjøre dette i forbindelse med overføringen. Departementet legger etter dette til grunn at heller ikke beskatning ved uttak av immaterielle eiendeler,

uten rett til utsettelse med skattebetalingen, vil være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

#### 8.5.13.2 *Forslaget vedrørende likvidasjonsbeskatning ved opphør av skatteplikt*

Reglene om likvidasjonsbeskatning når et selskap opphører å være skattemessig hjemmehørende i Norge, kan i likhet med uttaksbeskatningen reise spørsmål i forhold til EØS-avtalen og EF-traktatens bestemmelser om retten til fri etablering, se artikkel 31 i EØS-avtalen og artikkel 43 i EF-traktaten.

Spørsmålet om medlemsstatene kan ha regler som begrenser selskapers mulighet for å flytte sete fra en stat til en annen har nylig vært vurdert av Generaladvokaten. I sak C-210/06 *Cartesio* er domstolen bedt om å ta prejudisiell stilling til om de ungarske reglene om plikt til å oppløse et selskap som flytter sitt hovedsete ut av landet, er i strid med fellesskapsretten. Det vises til omtalen under punkt 8.3.3 ovenfor. EF-domstolen har ikke avsagt dom i saken.

Innføringen av reglene om SE- og SCE-selskapers rett til å flytte sete uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse, jf. punkt 8.3.1 ovenfor, synes i seg selv å være et argument mot Generaladvokatens syn. Hovedformålet med disse reglene er å legge til rette for at selskaper skal kunne flytte hovedkontor og forretningskontor over landegrensene uten at det fører til oppløsning av selskapet eller etablering av en ny juridisk person, jf. SE-forordningen art. 8. Dersom et aksjeselskap (og andre selskapstyper) også i kraft av etableringsretten kan flytte sete til en annen medlemsstat uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse, synes behovet for å innføre en ny selskapsform for å oppnå det samme å være begrenset.

For øvrig mener departementet at dersom regelen om likvidasjonsbeskatning skulle anses å innebære en restriksjon i etableringsretten, ville regelen kunne rettfærdiggjøres ut fra tvingende allmenne hensyn. Regelen om likvidasjonsbeskatning er begrunnet i hensynet til å sikre gjennomføringen av norsk beskatningsrett til inntekter som er opparbeidet her og å unngå omgåelse av de norske skattereglene. Departementet kan ikke se at formålet

kunne vært oppnådd på en annen måte, og mener at regelen ikke går lenger enn det som er nødvendig. Departementet viser også til at det kan innrømmes individuelle skattefritak etter reglene i skatte-loven § 11-22 i slike tilfeller, for gevinst på objekter som beholder tilknytningen til norsk beskatningsområde.

## 8.6 Ikrafttredelse

---

Faren for skattemotiverte tilpasninger gjør at forslaget til generelle regler om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde bør få virkning for uttak fra og med datoen for fremleggelsen av forslaget. Det foreslås derfor at endringen trer i kraft straks, med virkning for uttak som skjer fra og med datoen for fremleggelsen av forslaget, det vil si fra og med 7. oktober 2008.

Når det gjelder forslaget om lovfesting av generelle regler om likvidasjonsbeskatning ved utflytting av selskaper fra Norge, foreslås det at det trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2008.

## 8.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Forslaget vil medføre noe merarbeid for skattytere og skatteetaten, blant annet i forbindelse med opplysningsplikt og verdsettelse.

Forslaget skal i hovedsak forhindre at økt mobilitet i skattegrunnlagene mellom land skal innebære tap av skattegrunnlag til andre skattejurisdiksjoner. I hovedsak dreier dette seg om utflytting av større driftsmidler av mobil karakter som for eksempel borerigger eller immaterielle eiendeler som patenter mv. Hyppighet og omfang av slike transaksjoner er svært vanskelig å anslå, og de økonomiske virkninger av at generelle uttaksregler innføres sammenlignet med om slike regler ikke blir vedtatt, er neppe mulig å kvantifisere. Omfanget av utflytting av eiendeler med latente gevinster vil trolig være større på sikt og provenyvirkningen for 2009 av en innstramming vil trolig ikke være nevneverdig stor.

## 9 Endringer i skattereglene for kraftforetak

### 9.1 Bakgrunn og sammendrag

#### 9.1.1 Bakgrunn

I statsbudsjettet for 2008 foreslo Regjeringen endringer i skattereglene for kraftforetak som skal sikre en nøytral grunnrentebeskatning, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) kapittel 21. Stortinget vedtok forslagene uten endringer, jf. Innst. O nr. 1 (2007-2008) kapittel 21 og Besl. O. nr. 14 (2007–2008).

I Innst. O. nr. 1 (2007–2008) kapittel 21 ba finanskomiteens flertall samtidig

«Regjeringen om å legge fram en bred vurdering av incentivene for økt miljøvennlig utbygging av vannkraft og annen fornybar energi i Revidert nasjonalbudsjett for 2008. Spesielt ber flertallet om å få tilbakemelding på om det kan være forhold som hindrer en samfunnsmessig fornuftig opprusting, fornying og bygging av anlegg for fornybar kraft.»

I tråd med dette omtalte Regjeringen i Revidert nasjonalbudsjett 2008 blant annet forslag til tiltak som vil gi incentiver til å bygge ut fornybar energi innenfor rammene av en nøytral grunnrentebeskatning. Samtidig varslet Regjeringen at en vil komme tilbake med detaljerte skatteforslag i statsbudsjettet for 2009, med sikte på at forslagene kan gjøres gjeldende fra og med inntektsåret 2008.

#### 9.1.2 Sammendrag

Enkelte opprustings- og utvidelsesprosjekter (O/U-prosjekter) knyttet til eksisterende kraftverk kan etter gjeldende regler medføre at det regnes som etablering av et nytt kraftverk for skatteformål. I slike tilfeller kan negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende kraftverket beregnet for inntektsåret 2006 og tidligere inntektsår (gammel, negativ grunnrenteinntekt) ikke fremføres og samordnes med positiv grunnrenteinntekt i det nye kraftverket som anses etablert ved O/U-prosjektet. Videre vil fremføringsadgangen for gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende kraftverket ha liten eller ingen verdi dersom produksjonen i det eksisterende kraftverket legges ned. Dette kan medføre at samfunnsøkonomisk lønnsomme prosjekter

ikke blir gjennomført, eller at prosjektene blir gjennomført på en mindre hensiktsmessig måte.

Departementet foreslår en utvidet adgang til å utnytte gammel, negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk. Det vises til forslag til endring av skatte-loven § 18-3 fjerde ledd, og omtalen av forslaget i punkt 9.2.

Skattegrunnlaget for en nøytral, overskuddsbasert grunnrenteskatt er brutto inntekter fratrukket alle relevante kostnader. Etter gjeldende rett gis det fradrag i grunnrenteinntekten for påløpte driftskostnader som har sammenheng med kraftproduksjonen ved verket. Det gis imidlertid ikke fradrag i grunnrenteinntekten for driftskostnader og eiendomsskatt mv. som er påløpt i byggetiden.

Departementet foreslår at driftskostnader påløpt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008 skal komme til fradrag i grunnlaget for beregning av grunnrenteinntekt. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18-3 tredje ledd, og omtalen i punkt 9.3.

Videre foreslår departementet en ordning med årlig refusjon av skatteverdien av ny, negativ grunnrenteinntekt. For små utbyggere innebærer forslaget at ny, negativ grunnrenteinntekt ved kraftverket får skattemessig effekt like tidlig som hos større selskap som er i samordningsposisjon. Forslaget kan dermed bedre likviditeten og legge til rette for små kraftutbyggere.

I forbindelse med forslaget om en refusjonsordning foreslår departementet at ordningen med samordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå gjøres obligatorisk. Videre innebærer forslaget at ny, negativ grunnrenteinntekt som skattyter besitter etter samordning skal gjøres opp med endelig virkning gjennom refusjonsordningen, og utbetales i forbindelse med skattoppgjøret for det aktuelle inntektsår. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven §§ 18-3 femte ledd, sjette ledd tredje punktum, syvende ledd annet punktum og niende ledd bokstav a til c. Videre vises det til omtalen i punkt 9.4.

Departementet foreslår å sette den nedre grensen for plikt til å beregne grunnrenteinntekt til 5 500 kVA. Forslaget innebærer at produksjon i nye kraftverk med generatorer som i inntektsåret har



en samlet påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, ikke vil bli ilagt grunnrenteskatt. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 18-3 tiende ledd, og omtalen i punkt 9.5.

Departementet foreslår at samtlige lovendringer trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2008, jf. punkt 9.6.

## 9.2 Utvidet anvendelse av gammel negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk

### 9.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

#### 9.2.1.1 Bakgrunn

Et viktig mål for Regjeringen er å stimulere til samfunnsmessig ønskelige investeringer i eksisterende kraftverk som medfører bedre utnyttelse av vannressursen og økt kraftproduksjon i utbygde vassdrag, jf. St.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 2.3.2:

«Regjeringen vil sikre en bedre kraftbalanse ved å øke tilgangen på vannkraft. Å legge til rette for investeringer i nye, mindre vannkraftverk og opprustning av eksisterende vannkraftverk er en viktig del av dette arbeidet. Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) har anslått potensialet for utbygging av småkraftverk og opprustning av eksisterende verk til nærmere 40 TWh. Til sammenlikning er om lag 120 TWh allerede utbygd. Samtidig ønsker Regjeringen å sikre fellesskapet en rimelig del av avkastningen fra kraftverk med høy lønnsomhet.»

Opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk (O/U-prosjekter) er tiltak som normalt gir en samfunnsmessig bedre utnyttelse av utbygde vannfall. Opprusting og utvidelse av eksisterende kraftverk kan imidlertid medføre at det anses etablert et nytt kraftverk for skatteformål. I slike tilfeller kan negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 og tidligere år (gammel, negativ grunnrenteinntekt) ved det eksisterende verket ikke samordnes med positiv grunnrenteinntekt knyttet til det nye kraftverket som anses etablert som følge av O/U-prosjektet, jf. samordningsforbudet i skatteloven § 18-3 fjerde ledd. Selv om fremføringsadgangen for gammel, negativ grunnrenteinntekt er i behold i det eksisterende kraftverket, kan fremføringsadgangen bli nokså illusorisk dersom produksjonen i verket legges ned (helt eller delvis). Det samme er tilfellet når verket ikke har utsikter til å generere positiv grunnrenteinntekt ved videre drift uten investeringer som medfører at det etableres et

nytt kraftverk for skatteformål. Gjeldende regler gir incitament til å utforme O/U-prosjektene slik at de tilpasses gjeldende kraftverksdefinisjon, at prosjekter blir utsatt eller at prosjekter ikke blir gjennomført. Slike effekter kan være til hinder for en samfunnsmessig fornuftig utforming av anleggene og utnyttelse av vannressursene i utbygde vassdrag.

Etter departementets oppfatning er det behov for å fjerne bestemmelser i skattereglene for kraftforetak som virker hemmende på gjennomføring av samfunnsmessig ønskelige investeringer i O/U-prosjekter. Regelendringene må bedre incentivene til å utnytte potensialet i allerede utbygde vassdrag på en samfunnsmessig optimal måte.

#### 9.2.1.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 18-3 første ledd skal grunnrenteinntekt beregnes for «*det enkelte kraftverk*». Hvert enkelt kraftverk er dermed beregningsenhet for grunnrenteinntekt. For skatteformål defineres begrepet kraftverk som «*selve kraftstasjonen*», jf. skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav b. Uttrykket er gitt en nærmere forklaring i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN) § 18-3-3 annet ledd:

«Generatorer tilkoplede turbiner som har inntak i vassdraget samme sted og utløp i vassdraget samme sted, slik at samme vannfall utnyttes, regnes å tilhøre samme kraftverk.»

Det enkelte kraftverk er også beregningsenhet for naturressursskatt, jf. skatteloven § 18-2 annet ledd (jf. tilsvarende definisjon av kraftverk i FSFIN § 18-2-3), og inngår dessuten i definisjonen av det enkelte kraftanlegg som objekt ved verdsettelse av formues- og eiendomsskattegrunnlaget etter skatteloven § 18-5, jf. eieendomsskatte-lova § 8. I forskriftsbestemmelsene om beregning og innfasing av naturressursskatt er det imidlertid inntatt særbestemmelser om når et kraftverk skal anses som nytt i forbindelse med ombygging, jf. FSFIN § 18-2-5. Det fremgår direkte av ordlyden i FSFIN § 18-2-5 at bestemmelsen kun gjelder i forhold til beregning av naturressursskatt. Bestemmelsen gjelder ikke tilsvarende for begrepet kraftverk etter reglene om fastsetting av grunnrenteinntekt.

Videre er det ved omdisponering av vannfall (helt eller delvis overføring av vannfall fra et kraftverk til et annet) gitt særlige regler om videreføring av grunnlaget for beregning av naturressursskatt til det andre kraftverket som helt eller delvis får disponere vannfallet, jf. FSFIN §§ 18-2-7 og 18-2-8. Tilsvarende bestemmelser er fastsatt for overføring av brutto salgsinntekter som beregningsgrunnlag for

verdsetting av kraftanlegg etter skatteloven § 18-5, jf. FSFIN §§ 18-5-6 og 18-5-7. Det er ikke grunnlag for å anvende disse reglene tilsvarende på beregnet negativ grunnrenteinntekt.

Med virkning fra inntektsåret 2007 ble det vedtatt regler som skal sikre nøytralitet i grunnrente-beskatningen blant annet ved å oppheve forbudet mot fremføring av negativ grunnrenteinntekt mellom skattyters ulike kraftverk. De nye reglene gir adgang til samordning av negativ grunnrenteinntekt beregnet fra og med inntektsåret 2007 (benevnt som ny, negativ grunnrenteinntekt) med positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk skattyter eier, jf. skatteloven § 18-3 femte ledd. Lovendringene omfatter ikke negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2006 og tidligere år (benevnt som gammel, negativ grunnrenteinntekt). For gammel, negativ grunnrenteinntekt er det fortsatt et forbud mot samordning med positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk skattyter eier, jf. skatteloven § 18-3 fjerde ledd tredje punktum. Det enkelte kraftverk danner dermed rammen og begrensningen for fremføring av gammel, negativ grunnrenteinntekt. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 21.1 for en nærmere omtale av reglene om samordning av grunnrenteinntekt.

Opprusting og utvidelser av eksisterende kraftverk (O/U-prosjekter) kan omfatte høyst ulike tiltak både i omfang og teknisk karakter. Prosjektene kan medføre endring av de sentrale elementene i den skattemessige kraftverkdefinisjonen, det vil si endring av fallhøyde eller av stedet for inntak og utløp i vassdraget, jf. FSFIN § 18-3-3 andre ledd. Ved gjennomføring av O/U-prosjekter kan det dermed oppstå spørsmål om O/U-prosjektet skal anses som et nytt kraftverk for skatteformål.

I ligningspraksis har problemstillingen oppstått i tilknytning til flere O/U-prosjekter med varierende utforming. De faktiske omstendigheter varierer, og reiser ofte komplekse tolknings- og skjønns-spørsmål.

O/U-prosjekter i eksisterende kraftverk er undergitt vassdrags- og konsesjonsmyndighetenes kontroll og godkjenningsmyndighet.

## 9.2.2 Høring

Departementet sendte 15. mai 2008 på høring et forslag om innføring av regler om utvidet anvendelse av grunnrenteinntekt i forbindelse med opprusting og utvidelse av kraftproduksjon i utbygde vannfall.

I høringsnotatet vurderte departementet flere tiltak, jf. høringsnotatet kapittel 4. Ett alternativ

som ble vurdert var å endre kraftverkdefinisjonen i FSFIN § 18-3-3, jf. høringsnotatet avsnitt 4.1.1. En annen løsning som ble vurdert var innføring av regler om overføring av negativ grunnrenteinntekt til et annet kraftverk ved omdisponering av vannfall, jf. høringsnotatet avsnitt 4.2.1. Begge disse alternativene ble forkastet.

Etter en nærmere vurdering foreslo departementet å innføre en særskilt unntaksregel som tillater samordning av gammel, negativ grunnrenteinntekt. Forslaget medfører at gammel, negativ grunnrenteinntekt i eksisterende verk kan samordnes med fremtidig, positiv grunnrenteinntekt i skattyters nye kraftverk som anses etablert som følge av opprusting eller utvidelse (O/U-prosjekter) knyttet til det eksisterende verk den gamle negative grunnrenteinntekt er beregnet for. Departementet foreslo at unntaksregelen bare skal gjelde nye kraftverk, det vil si i de tilfellene hvor skattyter har aktivert kostnader med virkning for friinntektsgrunnlaget ved det nye verket, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum, første gang for inntektsåret 2008 eller senere år.

Fem høringsinstanser hadde materielle merknader til departementets forslag. Enkelte hovedpunkter fra høringsrunden gjengis her, mens konkrete merknader til departementets forslag blir vurdert under punkt 9.2.3.

*Norges vassdrags- og energidirektorat* (NVE) mener forslaget vil medføre en bedre utnyttelse av vannkraftressursene for samfunnet.

*Landsorganisasjonen i Norge* støtter forslaget i sin høringsuttalelse, men ber samtidig Regjeringen parallelt vurdere strengere krav til kraftselskapene om å gjennomføre tiltak for å bedre energieffektiviteten og sikre bedre utnyttelse av vannressursene.

*Energibedriftenes landsforening* deler departementets vurdering av behovet for å bedre incentivene til å utnytte potensialet i allerede utbygde vassdrag på en samfunnsøkonomisk optimal måte, men har merknader til to konkrete forhold.

*Skattedirektoratet* og *Norges Juristforbund* stiller spørsmål om departementets forslag vil bidra til økt opprusting og utvidelse av utbygde vassdrag etter formålet.

## 9.2.3 Departementets vurderinger og forslag

### 9.2.3.1 Innledning

Etter departementets oppfatning er det behov for å fjerne bestemmelser i skattereglene for kraftforetak som kan virke demotiverende på gjennomføring av samfunnsmessig ønskelige investeringer i O/U-prosjekter, eller negativt påvirke utformingen

av dem, innenfor rammen av en nøytral grunnrente-beskatning.

Departementet foreslår en lovendring som medfører utvidet anvendelse av fremførbar negativ grunnrenteinntekt for inntektsåret 2006 og tidligere år (gammel, negativ grunnrenteinntekt) i forbindelse med gjennomføring av O/U-prosjekter. Tiltaket skal bedre incentivene til å utnytte potensialet i allerede utbygde vassdrag på en samfunnsmessig optimal måte. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 18-3 fjerde ledd.

Beregnet negativ grunnrenteinntekt fra og med inntektsåret 2007 er omfattet av bestemmelsene om samordning i skatteloven § 18-3 femte ledd (verkssamordning og konsernintern samordning). Det er ikke ansett behov for nye tiltak vedrørende slike grunnrenteskatteposisjoner.

#### 9.2.3.2 Forholdet mellom eksisterende kraftverk og tilknyttet O/U-prosjekt

Hensikten med departementets forslag er å fjerne en skattemessig barriere for opprusting og utvidelser av kraftverk.

Et vilkår for utvidet anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende verket er at skattyter også har en eierandel i det kraftverket som anses etablert ved O/U-prosjektet. Det stilles ikke vilkår om størrelse med hensyn til eierandel i det eksisterende eller det nye kraftverket. Etter departementets oppfatning er det heller ikke nødvendig at skattyter har lik eierandel i de to verkene.

Imidlertid vil skattyters eierandel i kraftverket som anses etablert som følge av O/U-prosjekt normalt ha betydning for tilordning av (positiv) grunnrenteinntekt ved verket. En liten eierandel i det nye verket gir tilsvarende liten andel av positiv grunnrenteinntekt til anvendelse mot skattyters andel av gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende verket for det aktuelle inntektsår.

Departementets forslag til anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt omfatter skattyter som tilordnes grunnrenteinntekt ved det eksisterende kraftverket; både direkte eierskap til kraftverket, eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter nettometoden eller særskilt inntektsberegning og tilordning av eierandeler i kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden.

Skattedirektoratet reiser spørsmål om skattemessige virkninger i tilfelle eierforholdene i det eksisterende verket og det nye kraftverket som anses etablert som følge av O/U-prosjektet etter en tid blir forskjellig. Skattedirektoratet tar også opp spørsmålet om forslaget omfatter leietakere av

kraftverk som foretar investeringene i O/U-prosjektet.

Etter *departementets* oppfatning vil adgangen til å anvende gammel, negativ grunnrenteinntekt etter forslaget bortfalle for skattyter som ikke lenger har en eierandel i det nye verket som blir etablert gjennom O/U-prosjektet. Videre vil realisasjon av skattyters andel i eksisterende- eller nye kraftverk (herunder realisasjon av deltakerandel) ikke påvirke adgangen til å anvende gammel, negativ grunnrenteinntekt for øvrige eiere. Forslaget stenger heller ikke for at skattyter kan komme i posisjon til å anvende gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende verket gjennom erverv dersom skattyteren også besitter eller erverver en andel i det nye kraftverket. Departementet viser for øvrig til gjeldende regler om realisasjon av kraftverk, jf. særlig skatteloven § 18-3 niende ledd.

Videre vil krav til eierskap etter forslaget medføre at leietaker ikke kan anvende gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende kraftverket som er innleid i forbindelse med investeringer i egne O/U-prosjekter.

Hensynene bak lovforslaget tilsier at det skal treffe investeringer som medfører at det anses etablert et nytt kraftverk for skatteformål, jf. skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav b. Forslaget bidrar til at investeringsbeslutningen ikke blir begrenset eller påvirket av den gjeldende kraftverksdefinisjon i forhold til grunnrentebeskatningen, jf. skatteloven § 18-1 annet ledd bokstav b, jf. § 18-3 første ledd og FSFIN § 18-3-3.

#### 9.2.3.3 Nærmere om hvilke O/U-prosjekter som omfattes

Som et utgangspunkt må det nye kraftverket som anses etablert ved O/U-prosjektet være knyttet til endringer i forbindelse med investeringer i et eksisterende kraftverk med sikte på bedre utnyttelse av vannressursene i det allerede utbygde vassdraget.

Begrepet O/U-prosjekter har ingen legaldefinisjon, men har utbredt og allmenn anvendelse i plan- og godkjenningssammenheng etter vassdrags- og konsesjonslovgivningen.

Skattedirektoratet og Norges Juristforbund viser til at O/U-definisjon som departementet foreslår i høringsnotatet er knyttet til vannressursen, og ikke til kraftverket som er objekt for grunnrentebeskatningen. Det vises også til at rekkevidden av definisjonen ikke er avklart skattemessig.

Departementet har i samsvar med høringsnotatet blitt stående ved at avgrensning av unntaksregelen kan bygges direkte på begrepene «opprustning

og utvidelse» av eksisterende verk slik disse er definert i NOU 1998:11 Energi- og kraftbalansen i Norge mot 2020 avsnitt 22.4.2 (side 229). Definisjonen er i samsvar med definisjonen fra plan- og utredningsarbeidet 1986-1993:

«Opprusting omfatter:

- Å redusere falltapene, blant annet ved å utvide tverrsnittene i vannveiene
- Å modernisere og automatisere kraftverkene for å øke den totale virkningsgrad, redusere driftsutgiftene og forbedre driftssikkerheten

Utvidelse omfatter:

- Å overføre vann fra hittil ikke utnyttede felt, eller føre vann fra ett felt til et annet som kan nytte det bedre
- Å øke eksisterende magasiner eller etablere nye
- Å øke fallhøyden, enten ved å bygge helt nye kraftverk eller ved å heve overvannet og/eller senke undervannet
- Å øke maskininstallasjonen/slukeevnen for å få mer disponibel effekt under topplast og redusere flomtapene»

Departementet antar at definisjonen er tilstrekkelig presis for formålet her. På den annen side er det neppe grunnlag for å låse de aktuelle vurderinger til denne definisjonen ved at den nedfelles som en særskilt skattemessig definisjon i skattelovforskriften (FSFIN). Også andre kilder med hensyn til vassdragsmyndighetenes bruk av begrepet O/U-prosjekter, herunder utvikling av disse, kan være relevante. På denne bakgrunn foreslår departementet at det aktuelle krav til det nye kraftverket formuleres slik at verket skal være etablert som ledd i opprusting og utvidelse i eksisterende verk.

Et vilkår for utvidet anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt etter forslaget er at O/U-prosjektet blir forelagt vassdragsmyndighetene, og at gjennomføring av O/U-prosjekter skjer i tråd med vassdrags- og konsesjonslovgivningen. Regler om særskilt innhenting av sakkyndig uttalelse fra vassdragsmyndighetene om at et prosjekt kan anses som opprusting eller utvidelse i et eksisterende verk anses ikke nødvendig.

Departementet ser heller ikke behov for å oppstille konkrete krav til økt kraftproduksjon i det allerede utbygde vassdraget som følge av O/U-prosjektet.

#### 9.2.3.4 Skjæringstidspunkt for hvilke nye kraftverk som omfattes av forslaget

Som et utgangspunkt legger departementet til grunn at utvidet anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med O/U-prosjekter bare bør omfatte investeringer hvor eiere av eksisterende kraftverk har lagt til grunn forslagets skattevirkninger i sine investeringsbeslutninger, jf. punkt 9.2.1.1.

I høringsnotatet vurderte departementet to alternative skjæringstidspunkt for hvilke nye kraftverk som skal være omfattet av forslaget, jf. høringsnotatet avsnitt 4.2.2.3. Det ene alternativet gikk ut på å knytte skjæringstidspunktet til registrering av søknad om konsesjon etter vannressursloven 21. desember 2000 nr. 82 § 8 eller vassdragsreguleringsloven 14. desember 1917 nr. 17 § 2, eller melding om konsesjonspliktavurdering etter vannressursloven § 8, i OED eller NVE, for aktuelle O/U-prosjekter. I henhold til det andre alternativet foreslo departementet imidlertid å knytte skjæringstidspunktet til det tidspunkt (inntektsår) skattyter første gang har aktivert kostnader i tilknytning til O/U-prosjektet med virkning for friinntektsgrunnlaget, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum.

Etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum skal kostnader som behandles som en del av kostprisen for de aktuelle driftsmidler inngå i friinntektsgrunnlaget fra det tidspunkt aktiveringsplikten inntreder, det vil si fra det tidspunkt det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd. Skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum omfatter blant annet kostnader i byggeperioden for nye og oppgraderte kraftverk uavhengig av om kraftverket er satt i drift, se også punkt 9.3.1.

Tidspunktet for første gangs aktivering av kostnader med virkning for friinntektsgrunnlaget for nye kraftverk markerer et skille i overgangen fra planlegging til gjennomføring av investeringsplanene. Dersom aktivering av kostnader ved gjennomføring av O/U-prosjekter foretas første gang med virkning for beregning av friinntektsgrunnlaget for inntektsåret 2008, det vil si i selvangivelsen for inntektsåret 2008, bør det kraftverk som etableres som følge av investeringene omfattes av departementets forslag om utvidet anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt.

Departementet foreslår at unntaket fra samordningsforbudet i skatteloven § 18-3 fjerde ledd bare skal gjelde nye kraftverk hvor det er aktivert kostnader med virkning for beregning av friinntekts-

grunnlaget for det nye verket første gang for inntektsåret 2008 eller senere år.

#### 9.2.3.5 *Nærmere om anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt ved det eksisterende verket*

Forslaget innebærer ingen endelig overføring av fremførbar gammel, negativ grunnrenteinntekt til det nye verket som anses etablert ved O/U-prosjektet. Et særskilt unntak fra samordningsforbudet i skatteloven § 18-3 fjerde ledd tredje punktum vil i utgangspunktet åpne for anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt i et eksisterende verk til fradrag i (og begrenset til) fremtidig, positiv grunnrenteinntekt beregnet ved det nye verket. Formålet med forslaget tilsier at det ikke fastsettes noen begrensning med hensyn til hvor stor andel av gammel, negativ grunnrenteinntekt som kan benyttes til fremføring i henhold til en slik unntaksregel. Etter departementets oppfatning er det heller ikke grunnlag for å oppstille krav om at det kan registreres reduksjon av produksjonen i det eksisterende kraftverket, eventuelt slik at bare en tilsvarende andel av gammel, negativ grunnrenteinntekt i verket skal kunne fremføres. Et unntak fra samordningsforbudet bør omfatte alle eksisterende verk som har ubenyttet fremførbar gammel, negativ grunnrenteinntekt. Dette gjelder selv om produksjonen i det eksisterende verket opphører.

#### 9.2.3.6 *Forholdet til reglene om samordningsadgang for ny, negativ grunnrenteinntekt*

Forslaget vil ikke medføre behov for særskilte tilpasninger i reglene om verks- og konsernintern samordning av ny, negativ grunnrenteinntekt som ble innført fra og med inntektsåret 2007, jf. skatteloven § 18-3 femte ledd. Departementet forutsetter at unntaksregelen om anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt i det eksisterende verket må benyttes i det nye kraftverket som anses etablert ved O/U-prosjektet før det er aktuelt med fremføring eller samordning av ny, negativ grunnrenteinntekt. Dette følger imidlertid av skatteloven § 18-3 femte ledd, og krever ingen særskilt presisering.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 18-3 fjerde ledd.

## 9.2.4 **Økonomiske og administrative konsekvenser**

### 9.2.4.1 *Økonomiske konsekvenser*

I forhold til gjeldende regler kan forslaget på kort sikt innebære et mindre provenytap. På lengre sikt vil provenyet øke dersom skattyter foretar investeringer som gir mer effektiv produksjon, enten i form av høyere middelproduksjon eller samme middelproduksjon på en mer kostnadseffektiv måte.

Det er kun O/U-prosjekter i tilknytning til kraftverk med gamle, negative posisjoner som fører til redusert proveny. Hvor stor provenyreduksjonen blir, avhenger av størrelsen på de negative posisjonene og kostnadene for O/U-prosjektene ved det enkelte kraftverk. O/U-prosjekter ved kraftverk som ikke har gammel, negativ grunnrenteinntekt til fremføring gir ingen provenyvirkning i forhold til dagens regler.

### 9.2.4.2 *Administrative konsekvenser*

Skattemyndighetene må, som etter gjeldende rett, vurdere om O/U-prosjektet medfører at det oppstår et nytt kraftverk for skatteformål. Forslaget kan gi mindre press på kraftverksdefinisjonen, samt færre klager og tvister i fremtiden. Skattemyndighetene må imidlertid ta stilling til spørsmål om skattyters nye kraftverk oppfyller kriteriene for utvidet anvendelse av gammel, negativ grunnrenteinntekt etter forslaget.

*Skattedirektoratet* viser til at forslaget vil medføre at kraftbeskatningsreglene blir ytterligere skjemateknisk komplisert både for skattyter og skattekontoret.

Videre viser *NVE* til at forslaget kan medføre en økning av antall O/U-prosjekter som blir innlevert for vurdering av konsesjonsmyndighetene. Departementet bemerker at dette i så fall er en tilsiktet virkning.

## 9.3 **Frdrag i grunnrenteinntekt for driftskostnader pådratt i byggeperioden**

### 9.3.1 **Gjeldende rett**

Grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet fremkommer ved at det i beregningsgrunnlaget gis nærmere angitte fradrag, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd. Etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nummer 1 første punktum kan skattyter kreve fradrag for driftskostnader som regulært

følger av kraftproduksjonen, herunder «arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres etter bestemmelsene i §§ 14-44 til 14-46, og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket.» Bestemmelsen regulerer både omfanget av fradragsretten, og tidfestingen av kostnadene.

Kraftverket må være satt i produksjon før skattyter kan kreve fradrag for driftskostnader omfattet av skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nummer 1 første punktum. Dette innebærer at skattyter ikke får fradrag for driftskostnader pådratt i byggeperioden etter denne bestemmelsen.

Videre kan skattyter kreve fradrag for en friinntekt i grunnlaget for beregning av grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b. Kostnader som skal behandles som en del av kostprisen for driftsmidler som inngår i beregningen av friinntekten, skal medregnes fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse å dekke eller innfri kostnaden, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. For beregning av friinntekt er det ikke krav om at kraftverket er satt i produksjon. Bestemmelsen ble innført fra og med inntektsåret 2006, og departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) kapittel 8 for en nærmere omtale av lovendringen.

### 9.3.2 Departementets vurderinger og forslag

#### 9.3.2.1 Innledning

Adgangen til å beregne friinntekt av investeringskostnader i byggetiden er begrunnet i nøytralitets-hensyn, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 8.3:

«Formålet med reglene om friinntekt i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b er å skjerme normalavkastningen i vannkraftverk mot grunnrenteskatt. Grunnrenteskatten skal virke nøytralt i forhold til skattyters investeringsbeslutninger. Allerede når skattyter pådrar seg investeringskostnader, avskjæres skattyters muligheter til alternativavkastning av investeringer i kraftverk. For å ivareta hensynet til å skjerme normalavkastningen, er det etter departementets oppfatning ønskelig at friinntekt kan beregnes fra det tidspunkt det investeres i driftsmidler som er/vil bli knyttet til produksjonen i kraftverket og uavhengig av det tidspunkt driftsmidlene faktisk blir satt i produksjon.»

Begrunnelsen om at skattyteren er avskåret fra en alternativ avkastning av midlene når investeringskostnadene er pådratt, kan også gjøres gjel-

dende for andre typer kostnader som er pådratt for å utvikle grunnrenteskattepliktig virksomhet. Nøytralitets-hensyn kan begrunne at driftskostnader i byggeperioden bør være fradragsberettiget. Departementet antar at driftskostnadene i byggeperioden utgjør en liten andel av de samlede kostnadene ved bygging av et kraftverk.

Departementet foreslår at skattyter kan beregne et fradrag i grunnlaget for grunnrenteinntekt for pådratte driftskostnader i kraftverkets byggeperiode, det vil si før verket genererer inntekter fra kraftproduksjon.

#### 9.3.2.2 Nærmere om hvilke kostnader i byggeperioden som er omfattet av forslaget

De utgiftene det kan være aktuelt å kreve fradrag for i byggeperioden bør etter departementets oppfatning være av samme art som kostnader som fradras ved den løpende grunnrenteinntektsberegningen. Dette tilsier at fradrag for driftskostnader pådratt i byggetiden bør bygge på de samme materielle rammer som gjeldende rett, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd. Hensynet til sammenhengen i regelverket tilsier også en slik avgrensning.

Departementet foreslår at de materielle ramme- ne for fradrag etter skatteloven § 18-3 tredje ledd legges til grunn for fradrag for driftskostnader pådratt i byggeperioden. Departementet viser blant annet til at kraftverkseier ikke kan kreve fradrag for eventuelle utgifter til leie av fallrettigheter, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) side 193. Forslaget reiser derfor ikke nye spørsmål om grensen mellom fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige investeringer. Investeringer i driftsmidler skal fortsatt aktiveres for beregning av friinntekt og senere avskrivninger.

Departementets forslag medfører ingen endring i utgangspunktet om at grunnrenteinntekt skal beregnes for det enkelte kraftverk. Det er viktig å sikre at kraftverket ikke belastes med utgifter som gjelder annen virksomhet eller privat bruk. De aktuelle utgiftene som omfattes av forslaget må ha tilknytning til fremtidig produksjon ved det aktuelle kraftverket.

Etter gjeldende rett kommer ikke prosjekteringskostnader til fradrag som driftskostnad ved beregning av grunnrenteinntekt. Utgifter til prosjektering av et bestemt anlegg skal normalt aktiveres som en del av kostprisen på anlegget, jf. skatteloven § 6-25, og inngår i beregningen av friinntekt etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b. Utgifter til konsesjonsbehandling antas å inngå som en del av prosjekteringskostnadene.

Etter gjeldende rett kommer eiendomsskatt på kraftverk som er satt i drift til fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt ved verket, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nummer 2. Kommunene kan imidlertid skrive ut eiendomsskatt på kraftanlegg som ikke er satt i drift og på anlegg som er under bygging, jf. eieendomsskattelova §§ 3 og 8, jf. skatteloven § 18-5 sjette ledd. Etter departementets oppfatning bør eiendomsskatt som påløper i byggeperioden være omfattet av forslaget her.

Videre kan skattyter kreve fradrag for regulære driftskostnader i byggetiden knyttet til det aktuelle byggeprosjektet, herunder lønnskostnader, administrasjon og forsikring. Det samme gjelder ulike erstatninger etter industrikonsesjonsloven § 2 nr. 6, 7 og 8. Andre eksempler på driftskostnader i byggetiden kan være vedlikeholdsutgifter på kraftanlegg under bygging.

Etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nummer 3 kan inntektsårets skattemessige avskrivninger av driftsmidler tilknyttet kraftproduksjonen trekkes fra ved beregningen av grunnrenteinntekt fra kraftverket. Det kan imidlertid være behov for å ta i bruk enkelte av driftsmidlene før kraftverket settes i drift, typisk kraner og anleggsmaskiner tilknyttet kraftanlegget som tas i bruk i siste del av byggeperioden. Departementet foreslår at skattyter kan kreve fradrag i grunnrenteinntekt for avskrivninger på slike driftsmidler som tas i bruk i byggeperioden. Departementet forutsetter at de aktuelle driftsmidlene vil være omfattet av skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nummer 3 når kraftverket settes i drift. Det forutsettes videre at de alminnelige vilkårene for skattemessig avskrivninger er oppfylt, herunder skatteloven § 14-30.

#### 9.3.2.3 *Avgrensning av hvilke kraftverk som er omfattet av forslaget*

Forslaget om fradrag for driftskostnader i byggetiden bør i utgangspunktet være nøytralt i forhold til måten kraftverkene er organisert på, og nøytralt i forhold til størrelsen på kraftverkene. Etter departementets oppfatning er det uheldig å eksempelvis oppstille vilkår om at forslaget bare skal gjelde selskap som opprettes for et nærmere bestemt formål. Et slikt vilkår kan blant annet stimulere til skattemessige tilpasninger. Forslaget er forankret i grunnrentebeskatningens nøytralitetsegenskaper, noe som tilsier at lovendringen bør gjelde uavhengig av organisering.

#### 9.3.2.4 *Når skal byggeperioden anses påbegynt?*

Det kan være uklart når byggeperioden starter. Det må imidlertid fastsettes et skjæringspunkt for når byggeperioden anses påbegynt for skatteformål. Av kontrollmessige hensyn bør skjæringspunktet fastsettes til et tidspunkt som er kjent (notoritetshensyn).

På et tidlig stadium i prosjekteringen kan det være usikkert om når prosjektet vil bli realisert. Det kan også være uklart om kostnadene knytter seg til et konkret prosjekt, til annen virksomhet eller til privat forbruk mv.

Prosjekteringskostnader til konkrete prosjekter skal aktiveres etter gjeldende rett. På det tidspunkt skattyter pådrar kostnader til investeringer i kraftverket, oppstår også plikten til å aktivere kostnadene, herunder med virkning for beregning av friinntekt etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b. Aktiverte kostnader må dokumenteres.

Departementet foreslår at pådratte driftskostnader i byggetiden tidligst kan beregnes fra det tidspunkt skattyter aktiverer kostnader ved kraftverket for beregning av friinntekt etter § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum. Forslaget innebærer at pådratte driftsutgifter i byggetiden tidligst kan medregnes fra det tidspunkt (inntektsår) skattyter første gang kan beregne friinntekt ved kraftverket. På tidspunktet for beregning av friinntekt vil det sjelden være tvil om at prosjektet vil bli realisert.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 18-3 tredje ledd.

### 9.3.3 **Økonomiske og administrative konsekvenser**

Departementets forslag innebærer at skattyter må beregne og dokumentere driftskostnadene gjennom byggetiden. Beregning av fradrag for driftskostnader i byggeperioden medfører oppbygging av negativ grunnrenteinntekt frem til kraftverket settes i drift. Fradrag for driftskostnader i byggeperioden antas å utgjøre en liten del av de totale utgifter som medgår i forbindelse med utbygging av kraftverk.

Departementet antar at forslaget ikke vil ha administrative konsekvenser av betydning.

## 9.4 Refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt

### 9.4.1 Bakgrunn og gjeldende rett

#### 9.4.1.1 Bakgrunn

I St.meld. nr. 2 (2007–2008) Revidert nasjonalbudsjett 2008 vises det til at mindre kraftutbyggere (som eier et kraftverk) har hevdet at de har en skattemessig ulempe siden de ikke har mulighet til å samordne negativ grunnrenteinntekt ved kraftverket med positiv grunnrenteinntekt beregnet ved andre verk, slik større selskap med en kraftverk-sportefølge kan gjøre, jf. skatteloven § 18-3 femte ledd.

Videre kan opparbeidede fradrag i grunnrenteinntekt som nevnt i skatteloven § 18-3 tredje ledd (inkludert friinntekten) de første driftsårene være så store at grunnrenteinntekten ved verket blir negativ. Etter gjeldende regler må beregnet negativ grunnrenteinntekt fremføres (med tillegg av rente) dersom skattyter ikke er i samordningsposisjon.

Departementet foreslår en ordning som innebærer at skattyter kan kreve utbetalt fra staten skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt. For mindre utbyggere kan en refusjonsordning for negativ grunnrenteinntekt sørge for at fradragene får løpende effekt på linje med samordning av grunnrenteinntekt. Videre kan ordningen bedre likviditeten til nye småkraftutbyggere og ved oppstart av ny virksomhet.

Forslaget om årlig refusjon av negativ grunnrenteinntekt tydeliggjør at skattyter har full sikkerhet for fremtidige fradrag i beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekten. En klar virkning av ordningen er at fremtidige fradrag i grunnrenteinntekt må verdsettes med et risikofritt avkastningskrav etter skatt. Det kan også være enklere for selskapene å forklare sine eiere og långivere at fremtidige skattefradrag for grunnrenteformål er risikofrie.

Formålet bak ordningen tilsier at tiltaket bare skal gjelde ny, negativ grunnrenteinntekt (det vil si grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år), jf. St.meld. nr. 2 (2007–2008) Revidert nasjonalbudsjettet 2008 side 86.

#### 9.4.1.2 Gjeldende rett

Underskudd i grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet oppstår der fradrag etter skatteloven § 18-3 tredje ledd (blant annet driftskostnader og friinntekt) overstiger verdien av årets kraftproduksjon, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd. Skatteposisjonen er teknisk sett et underskudd ved

kraftverket, og er i loven benevnt som negativ grunnrenteinntekt, jf. skatteloven §§ 18-3 fjerde og femte ledd.

Eier av kraftverk skal ikke svare grunnrenteskatt i byggeperioden før kraftverket er satt i produksjon. Beregning av friinntekt (og driftskostnader, jf. punkt 9.3.) i byggeperioden vil imidlertid medføre at kraftverket har opparbeidet negativ grunnrenteinntekt når verket settes i produksjon.

Negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret forut for 2007 (gammel, negativ grunnrenteinntekt) kan ikke trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyteren eier, jf. skatteloven § 18-3 fjerde ledd. Negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år (ny, negativ grunnrenteinntekt) kan imidlertid samordnes med positiv grunnrenteinntekt beregnet ved andre kraftverk som skattyter eier etter at det først er gjort fradrag for gammel, negativ grunnrenteinntekt ved verket, jf. § 18-3 femte ledd annet punktum. Videre er det på nærmere vilkår adgang til å samordne ny, negativ grunnrenteinntekt i et kraftforetak (etter verkssamordning) med positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap, jf. § 18-3 femte ledd tredje punktum. Det er også gitt bestemmelser om behandling av negativ grunnrenteinntekt i forbindelse med realisasjon mv. av kraftverk som har inngått i samordningen, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 21 for en nærmere omtale av samordningsreglene.

### 9.4.2 Departementets vurderinger og forslag

#### 9.4.2.1 Utgangspunkter

Departementet foreslår innført en generell ordning for årlig utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt. Departementets forslag om innføring av en refusjonsordning i kraftsektoren omfatter grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år (ny, negativ grunnrenteinntekt), jf. St.meld. nr. 2 (2007–2008) Revidert nasjonalbudsjettet 2008 side 86.

Forslaget omfatter de kraftverk som skattyter eier ved utgangen av inntektsåret. Ved realisasjon av kraftverk i løpet av inntektsåret skal det særskilt beregnes grunnrenteinntekt for overdrager og erverver, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd og § 18-3 annet ledd bokstav b. Dette innebærer at beregnet negativ grunnrenteinntekt ved kraftverket ved inntektsårets slutt inngår i erververs eventuelle krav om refusjon.

Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere be-



regnet negativ grunnrenteinntekt (etter eventuell samordning) med gjeldende skattesats for grunnrenteinntekt for inntektsåret. Skattesatsen for grunnrenteinntekt for inntektsåret 2008 er 30 pst., jf. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2008 § 3-4.

Departementet foreslår at ordningen trer i kraft fra og med inntektsåret 2008, jf. punkt 9.6. Refusjonsordningen kommer også til anvendelse på (fremført) ny, negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007.

Utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt vil første gang skje i forbindelse med skatteoppgjøret for inntektsåret 2008. Refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt innebærer et endelig oppgjør av skatteposisjonen.

#### 9.4.2.2 Refusjon for skattytere utenfor samordningsposisjon

Skattyter som kun eier ett kraftverk er ikke i posisjon til å utnytte grunnrenteinntekt ved andre kraftverk gjennom samordning. I slike tilfeller vil refusjonskravet mot staten tilsvare skatteverdien av den negative skatteposisjonen som fremkommer etter anvendelsen av fremførte grunnrenteposisjoner ved kraftverket.

Eksempelvis vil kraftverk med ny, negativ grunnrenteinntekt beregnet for inntektsåret 2007 på – 100 (inkludert fremføringsrente) og positiv grunnrenteinntekt for inntektsåret 2008 på 75 (etter fradrag for gammel, negativ grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3 fjerde ledd), etablere et refusjonskrav mot staten på 7,5 (25 multiplisert med en grunnrenteskattesats på 30 prosent).

#### 9.4.2.3 Refusjon for foretak i samordningsposisjon

Etter skatteloven § 18-3 femte ledd kan ny, negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved andre kraftverk skattyter eier, jf. punkt 9.4.1.2. Bestemmelsen innebærer at det årlig beregnes en samordnet grunnrenteinntekt på skattyternivå for det enkelte inntektsår. Grunnrenteinntekten tilsvarende differansen mellom positiv og negativ grunnrenteinntekt beregnet for alle kraftverk skattyter eier. Samordningsreglene forutsetter at gammel, negativ grunnrenteinntekt trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved verket før inntekten samordnes med grunnrenteposisjoner ved andre kraftverk, jf. skatteloven § 18-3 femte ledd første punktum. Videre kan beregnet (netto) grunnrenteinntekt ved skattyters kraftverk samordnes med grunnrenteposisjoner som eies av andre konsernselskap på nærmere vilkår, jf. skatte-

loven § 18-3 femte ledd tredje punktum. I tillegg kan gevinst eller tap oppstått i forbindelse med realisasjon mv. av kraftverk være gjenstand for samordning, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd.

Et sentralt spørsmål er om skattyters krav om refusjon av skatteverdien av ny, negativ grunnrenteinntekt først kan fremmes etter at samordningsadgangen er utnyttet, eller om skattyter bør ha adgang til å beregne et refusjonskrav for hvert enkelt kraftverk (valgadgang med hensyn til samordning av grunnrenteinntekt).

En kraftverksportefølje kan bestå av både positiv og negativ grunnrenteinntekt. Normalt har imidlertid skattyter en netto positiv grunnrenteinntekt i sin kraftverksportefølje (det vil si grunnrenteinntekt til beskatning), ettersom negativ grunnrenteinntekt ved enkelte av kraftverkene i porteføljen kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved andre kraftverk (samordning). Utnyttelse av samordningsreglene har da tilsvarende verdi for skattyter som ved refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt ved enkelte kraftverk uten samordning. Etter departementets oppfatning har skattyter i slike tilfeller ikke behov for refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt beregnet for hvert enkelt kraftverk, jf. punkt 9.4.1.1. Et krav til obligatorisk samordning på skattyternivå innebærer også en forenkling for skattyter og myndighetene.

I lys av dette foreslår departementet obligatorisk samordning av grunnrenteinntekt på skattyternivå (skatteloven § 18-3 femte ledd første punktum) før det eventuelt etableres en fordring mot staten på skatteverdien av (netto) ny, negativ grunnrenteinntekt.

Samordning av grunnrenteposisjoner på konsernnivå (jf. skatteloven § 18-3 femte ledd tredje punktum) berører flere skattesubjekt. Et kraftforetak kan av ulike grunner ønske å få refundert skatteverdien av selskapets (netto) negativ grunnrenteinntekt fremfor samordning mot (netto) positiv grunnrenteinntekt i andre konsernselskap. I lys av dette foreslår departementet at samordning av ny grunnrenteinntekt på konsernnivå skal være valgfri for kraftforetak i skattekonsern. Dette betyr at kraftforetak med ny, negativ grunnrenteinntekt (etter obligatorisk samordning på skatteyternivå) kan velge refusjon fremfor samordning mot positiv grunnrenteinntekt i andre selskap med konserntilknytning. Dersom beregning av grunnrenteinntekt etter konsernintern samordning blir negativ, utbetales skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten til selskap som har negativ grunnrenteinntekt etter samordning.

Departementets forslag innebærer at ny, nega-

tiv grunnrenteinntekt skal gjøres opp hvert inntektsår med endelig virkning enten gjennom samordning eller refusjon.

Departementet viser til forslag til endringer av skatteloven § 18-3 femte ledd.

#### 9.4.2.4 Endring av regler om fremførbar negativ grunnrenteinntekt som følge av forslaget

##### Innledning

Etter skatteloven § 18-3 femte ledd annet og tredje punktum skal beregnet negativ grunnrenteinntekt på nærmere vilkår fremføres til senere inntektsår. Behandlingen av fremførbare skatteposisjoner er et kompliserende element både ved den løpende grunnrenteinntektsberegningen og ved gevinsttapsberegning ved realisasjon.

Refusjonsordningen innebærer at beregnet negativ grunnrenteinntekt som omfattes av forslaget blir gjort opp med endelig virkning i forbindelse med skatteoppgjøret for det aktuelle inntektsår. Departementet foreslår at skattyter ikke bør ha anledning til å velge fremføring av skatteposisjonen (med tillegg av rente) i stedet for refusjon.

Forslaget får betydning for skattemessig behandling av ny, negativ grunnrenteinntekt (jf. § 18-3 femte ledd annet og tredje punktum), reglene om fordeling av ny, negativ grunnrenteinntekt (jf. skatteloven § 18-3 sjette ledd tredje punktum), samt for bestemmelsene om beregning av gevinst og tap ved realisasjon mv. av kraftverk og fallrettighet (jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a, b og c).

En obligatorisk refusjonsordning (fremfor fremføring med rente) innebærer en regelteknisk og praktisk forenkling av dagens regelverk.

##### Endring av reglene om fremføring av ny, negativ grunnrenteinntekt

Etter skatteloven § 18-3 femte ledd annet punktum kan samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå fremføres på ubegrenset tid med tillegg av rente. Videre kan slik negativ grunnrenteinntekt samordnes mot positiv grunnrenteinntekt i et annet konsernselskap (konsernintern samordning), jf. skatteloven § 18-3 femte ledd tredje punktum. Motakende selskap som har (netto) negativ grunnrenteinntekt etter konsernintern samordning, kan fremføre skatteposisjonen med tillegg av rente, jf. § 18-3 sjette ledd tredje punktum, jf. femte ledd annet og tredje punktum.

Departementets forslag innebærer at ny, negativ grunnrenteinntekt gjøres opp hvert år med en-

delig virkning, jf. punkt 9.4.3.3. Reglene om fremføring av ny, negativ grunnrenteinntekt kan derfor oppheves.

Departementet viser til forslag til endringer av skatteloven § 18-3 femte og sjette ledd.

##### Endring av reglene om fordeling av ny, negativ grunnrenteinntekt til det enkelte kraftverk

Bestemmelsen i skatteloven § 18-3 sjette ledd inneholder beregningsregler for fordeling av grunnrenteinntekt etter samordning på skattyters enkelte kraftverk. Fordeling av samordnet grunnrenteinntekt på skattyters enkelte kraftverk gjelder både positiv og negativ grunnrenteinntekt, og utføres i forbindelse med ligningen for det aktuelle inntektsår.

De fordelte grunnrenteposisjonene kan inngå ved beregning av grunnrenteinntekt ved realisasjon eller annet eierskifte, beregning av formuesverdi og ved beregning av fradrag for grunnrenteskatt ved fastsettelse av skattepliktig utdeling til personlig deltaker. Fordeling har også betydning for overføring av samordnet negativ grunnrenteinntekt på skattyternivå ved omorganiseringer som behandles med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 21.1.6.

Skatteloven § 18-3 sjette ledd tredje punktum regulerer fordelingen av negativ grunnrenteinntekt til fremføring. Innføring av refusjonsordningen gjør bestemmelsen overflødig ettersom skatteverdien av den beregnede negative grunnrenteinntekten gjøres opp for det enkelte inntektsår.

Departementet foreslår å oppheve skatteloven § 18-3 sjette ledd tredje punktum.

##### Endring av reglene om behandling av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon og eierskifte

Ved overdragelse av kraftverk i løpet av inntektsåret skal det etter gjeldende rett beregnes grunnrentegevinst/-tap på overdragets hånd, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a, eventuelt uten særskilt grunnrentebeskatning etter bokstav b dersom overdragelsen skjer med kontinuitet på erververs hånd. Departementets forslag innebærer at skattyter ikke lenger har ny, negativ grunnrenteinntekt til fremføring. Dette forenkler gevinsttapsberegningen etter skatteloven § 18-3 niende ledd.

Etter skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a skal det ved realisasjon av kraftverk finne sted et oppgjør av tilknyttede grunnrenteskatteposisjoner på overdragets hånd. Fremførbar negativ grunnrenteinntekt inngår i gevinst-/tapsberegningen.

Dette gjelder både fremførbar gammel, negativ grunnrenteinntekt (jf. § 18-3 fjerde ledd) og fremførbar ny, negativ grunnrenteinntekt (jf. § 18-3 femte ledd).

Gammel, negativ grunnrenteinntekt omfattes ikke av refusjonsordningen, og vil fortsatt inngå i gevinst-/tapsberegningen, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a første punktum.

Innføring av en refusjonsordning for ny, negativ grunnrenteinntekt innebærer at det ikke lenger er behov for bestemmelsen i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a 2. *punktum* (fradrag for det realiserede kraftverkets andel av eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter § 18-3 sjette ledd 3. punktum).

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a 3. *punktum* om at positiv differanse (gevinst) skal omfattes av reglene om samordning, tilpasset lovforslaget. Gjeldende § 18-3 niende ledd bokstav a 3. punktum blir nytt 2. punktum.

Videre forslår departementet å videreføre gjeldende bestemmelser i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a 4., 5. og 6. *punktum* som nytt 3., 4. og 5. punktum etter forslaget her.

Årlig refusjon av skatteverdien av ny, negativ grunnrenteinntekt kan bidra til en potensiell høyere skattemessig realisasjonsgevinst for overdrager i realisasjonsåret (eventuelt et lavere realisasjonstap).

Bestemmelsene i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a om skattemessig beregning av grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk mv. benyttes i liten utstrekning i dag. Grunnen til dette er at kraftverk kan realiseres uten grunnrentebeskatning som følge av bokstav a dersom erverver viderefører overdragere skattemessige verdier mv. tilknyttet det overførte (skattemessig kontinuitet), jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav b. Etter bokstav b tredje punktum kan fremførbar negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket etter § 18-3 fjerde ledd og sjette ledd tredje punktum overdras til overtaker av kraftverket. Departementet foreslår at henvisningen til fremførbar negativ grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18-3 sjette ledd tredje punktum tas ut av bestemmelsen, da slike skatteposisjoner er omfattet av refusjonsordningen, jf. over.

Skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav c inneholder en særskilt hjemmel for behandling av negativ grunnrenteinntekt ved bortfall av eierskap til kraftverk i forbindelse med hjemfall til staten. Hovedregelen er at bestemmelsene i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a gjelder tilsvarende. Dette innebærer at det skal fastsettes grunnrenteinntekt ved bortfall av eierskap til kraftverk i for-

bindelse med hjemfall til staten tilsvarende skattemessig realisasjon. Alternativt kan andel av negativ grunnrenteinntekt for det hjemfalte kraftverket etter skatteloven § 18-3 sjette ledd siste punktum overdras til ny skattepliktig eier med kontinuitet, jf. bokstav c annet punktum. Skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt som ikke kompenseres etter reglene i bokstav c kan kreves utbetalt fra staten etter bokstav c fjerde punktum.

Innføring av en refusjonsordning innebærer at det ikke eksisterer fremført ny, negativ grunnrenteinntekt ved kraftverket på hjemfallstidspunktet. Departementet foreslår derfor å oppheve bestemmelsene i skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav c *annet, tredje og fjerde punktum*.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 18-3 niende ledd.

#### *Beregning av grunnrenteinntekt i overdragelsesåret for overdrager og erverver*

Når kraftverk og fallrettighet overdras til ny eier i løpet av inntektsåret, skal grunnrenteinntekt fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav d. Beregningen tar utgangspunkt i den alminnelige grunnrenteinntektsberegningen, jf. skatteloven §§ 18-3 annet og tredje ledd. Videre er det gitt særregler for beregning av friinntekt ved kraftverket for realisasjonsåret, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav d annet punktum og FSFIN § 18-3-28.

Departementet foreslår at refusjonsordningen omfatter negativ grunnrenteinntekt som oppstår som følge av inntektsberegning etter skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav d. Et refusjonskrav på overdragere- eller overtakers hånd behandles etter forslaget til § 18-3 femte ledd nytt 4. punktum.

#### *Kraftverk som er realisert i 2008 før forslaget er gjort kjent*

Departementet har vurdert om det er nødvendig å fastsette særlige regler for kraftverk som er realisert før forslaget om en refusjonsordning ble gjort kjent. I slike tilfeller kan det allerede være foretatt beregning og tilordning av det aktuelle kraftverkets andel av negativ grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav a, jf. sjette ledd tredje punktum.

Etter det departementet er kjent med er få kraftverk omsatt i 2008, jf. også omtalen over av skatteloven § 18-3 niende ledd bokstav b. I lys av dette foreslår departementet at forslaget om en refusjons-

ordning omfatter samtlige overdragelser av kraftverk som er gjennomført i inntektsåret 2008.

#### 9.4.2.5 *Endring av grunnrenteinntekt ved endring av ligning*

Beregnet grunnrenteinntekt for skattyter etter samordning skal fordeles mellom de enkelte kraftverk som har bidratt til å generere (netto) positiv eller negativ grunnrenteinntekt, jf. skatteloven § 18-3 sjette ledd.

Endring av grunnrenteinntekt ved et kraftverk (endring av ligning) påvirker fordelingen av beregnet grunnrenteinntekt mellom de enkelte kraftverk som har bidratt til samordnet (positiv eller negativ) grunnrenteinntekt for det aktuelle inntektsår.

Endringer i tidligere års fordeling etter skatteloven § 18-3 sjette ledd er ressurskrevende, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 21.1.6.3. Skatteloven § 18-3 syvende ledd første punktum bestemmer derfor at endring av grunnrenteinntekt gis virkning for fordelingen av beregnet positiv grunnrenteinntekt fra 1. januar i det inntektsår endringsvedtaket treffes. Endring av fordelingen av beregnet negativ grunnrenteinntekt skjer i det inntektsår det skjer realisasjon mv. av kraftverk som medfører oppgjør eller overføring av negativ grunnrenteinntekt knyttet til vedkommende verk, jf. syvende ledd annet punktum. Særbestemmelsene i skatteloven § 18-3 syvende ledd medfører at endringsvedtaket ikke påvirker beregnet (og fordelt) grunnrenteinntekt for tidligere inntektsår.

Innføring av refusjonsordningen medfører at skatteloven § 18-3 syvende ledd annet punktum kan oppheves. Det vises også til punkt 9.4.2.7.

#### 9.4.2.6 *Motregning av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt i annen skatt til staten*

Skattyter som driver kraftproduksjon skal i tillegg til grunnrenteskatt blant annet svare skatt på alminnelig inntekt. Det kan reises spørsmål om krav mot staten om refusjon av skatteverdien av beregnet negativ grunnrenteinntekt bør motregnes i annen skatt til staten for det aktuelle inntektsår før (en eventuell) utbetaling.

Ved motregning av refusjonskravet mot annen statsskatt er staten henholdsvis skattedebitor og skattekreditor. Forenklingshensyn kan tilsi motregning i slike tilfeller. En motregningsadgang gir også begrenset likviditetsbelastning for skattyter.

Departementet foreslår at skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt motregnes mot annen beregnet statsskatt i forbindelse med inntektsårets ligning. Dersom skatteverdien av negativ grunn-

renteinntekt overstiger skattyters utlignede fellesskatt til staten etter eventuell samordning og fradrag av naturressursskatt, jf. skatteloven § 18-2 fjerde ledd, skal det overskytende utbetales ved avregningsoppjøret etter skattebetalingsloven. Det vises til forslag til skatteloven § 18-3 femte ledd.

#### 9.4.2.7 *Pantsettelses- og overdragelsesforbud, og tilbakesøkningskrav*

Krav mot staten om utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt kan ikke pantsettes eller overdras, jf. lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt § 32 a. Fra 1. januar 2009 følger dette av lov 17. juni 2005 nr. 67 (skattebetalingsloven) § 10-1 annet ledd.

Endring i grunnrenteinntekt eller retting av et gjennomført oppgjør som medfører krav på tilbakebetaling av utbetalt beløp etter refusjonsordningen, behandles som et skattekrav etter lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt § 31 nr. 4 og skattebetalingsloven § 1-3 første ledd.

### 9.4.3 **Økonomiske og administrative konsekvenser**

Departementet ser refusjonsordningen som et tiltak innenfor rammen av en nøytral grunnrentebeskatning. Refusjonsordningen antas ikke å gi provenyeffekter over tid, ettersom refusjon fra staten motsvares av økt grunnrenteskatt i senere inntektsår. På usikkert grunnlag anslås provenyeffekten til 50 mill. kroner påløpt i 2008 og bokført i 2009.

Refusjonsordningen kan medføre noe merarbeid for skattyter og skattemyndighetene. Samtidig representerer ordningen en systemmessig forenkling gjennom årlig oppgjør av ny, negativ grunnrenteinntekt hos skattyter. Departementet antar at forslaget ikke vil ha vesentlige administrative konsekvenser.

## 9.5 **Nedre grense for beregning av grunnrenteinntekt**

Fra og med inntektsåret 2008 skal det ikke beregnes grunnrenteinntekt for kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en påstemplet merkeytelse under 1 500 kVA, jf. skatteloven § 18-3 tiende ledd. Departementet viser til Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 21.2, og overgangsregel XI til endringslov 14. desember 2007 nr. 107.

I St.meld. nr. 2 Revidert nasjonalbudsjett 2008 punkt 3.10.11 foreslo Regjeringen å sette den nedre grensen for plikt til å beregne grunnrenteinntekt til-

bake til 5 500 kVA også for nye kraftverk. Forslaget innebærer at nedre grense for grunnrenteskatt blir den samme for nye kraftverk som for eksisterende kraftverk.

I lys av dette foreslår departementet at det fra og med inntektsåret 2008 skal gjelde en generell nedre grense for grunnrenteinntekt på 5 500 kVA. Departementet viser til vedlagte forslag til endring i skatteloven § 18-3 tiende ledd. Overgangsregel XI til endringslov 14. desember 2007 nr. 107 oppheves.

Endringene vil ikke ha vesentlige provenyeffekter de nærmeste årene, men over tid vil det kunne bli et betydelig provenytap.

## 9.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at lovendringene som omtalt i punkt 9.2 til 9.5 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelser.

## 10 Oppheving av skattefritak for gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskap mv.

### 10.1 Innledning

Departementet foreslår å oppheve skattefritakene i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h, som omfatter gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper, Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig, Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag, Sjøtrygdgruppen Gjensidig Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidig, samt gjensidige sjøforsikringsselskaper for så vidt og i den utstrekning virksomheten gjelder sjøforsikring med tilknytning til fiske. Forslaget gis virkning fra inntektsåret 2009. Fra samme tidspunkt foreslås det å oppheve bokstav h nr. 5 om UNI forsikring i den utstrekning virksomheten gjelder brann- og husdyrforsikring, fordi det i dag ikke er selskaper som omfattes av bestemmelsen.

Når det gjelder selskaper som omfattes av bestemmelsens bokstav h nr. 1 og som har levert selvangivelse for inntektsåret 2007, foreslås skattefritaket opphevet med virkning fra og med 2008.

Bakgrunnen for forslaget er at skattefritakene innebærer en uheldig konkurransevridning mellom de forsikringsselskaper som er omfattet av skattefritaket, og de som ikke er det. I tillegg kan reglene være problematiske på grunn av statsstøtteregeverket etter EØS-avtalen. Bestemmelsene er dessuten til dels uklare og den opprinnelige begrunnelsen for fritakene gjør seg ikke lenger gjeldende på samme måte.

### 10.2 Gjeldende rett

#### - Gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper

Som det er redegjort for i Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) kapittel 8, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1, har gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper med plan som er stadfestet av Kongen, fritak for skatteplikt.

Skattefritaket skriver seg fra skatteloven av 1911. Formålet den gang var å gjøre det mulig for selskapene å bygge opp fond for å dekke framtidig skade medlemmene kunne bli utsatt for og å holde rimelige premier for å få så mange som mulig til å forsikre seg. Selskapene som var aktuelle, var små

og gjerne lokalt basert. Disse hadde bare konsesjon til å drive brann- og husdyrforsikring, og hadde ikke erverv som formål. På 1970-tallet ble det åpnet for at selskapene også kunne drive annen type forsikringsvirksomhet.

Skattefritaket i § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1 er i dag aktuelt for ca. 20 registrerte foretak med konsesjon til å drive brann- og husdyrforsikringsvirksomhet. De fleste av disse leverer ikke selvangivelse fordi de hevder å være omfattet av fritaket for hele sin virksomhet.

Etter hvert har omfanget av fritaket blitt uklart. Finansdepartementet uttalte i brev av 9. mars 1987 følgende om skatteloven § 26 første ledd bokstav f (gjeldende skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1) til Oslo likningskontor:

«Departementet antar at gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper, hvis planer er stadfestet av Kongen, omfattes av nevnte lovbestemmelse også om selskapene driver annen virksomhet av betydelig omfang.

Skattefritaket er begrenset til den inntekt og formue som skriver seg fra brann- og husdyrforsikring. Brannforsikring antas i denne forbindelse kun å omfatte ren brannforsikring og brannelementet i en kombinert forsikring av bygninger og innbo. Brannelementet i f.eks. bilforsikring kan derimot ikke medregnes.»

En endelig lagmannsrettsdom fra 2001 legger derimot til grunn at gjensidig selskap, som er å anse som brann- og husdyrforsikringsselskap, er uten skatteplikt for inntekt og formue for hele sin virksomhet – også for annen virksomhet enn brannforsikring. Lagmannsretten uttalte at bestemmelsen gir enkelte selskaper skattefordeler framfor andre selskaper som driver liknende virksomhet, og at dette kan lede til konkurransemessige fordeler, men legger til at en eventuell endring her må være en oppgave for lovgiver.

En mulig fortolkning av denne dommen kan innebære at gjensidig forsikringsselskap som ikke regnes som brann- og husdyrforsikringsselskap, vil være skattepliktige *også* for sin brann- og husdyrforsikringsvirksomhet.

#### - Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig

I medhold av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 2 har Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig fritak for skatteplikt. Fritaket ble innført i 1979 og ble begrunnet med at selskapets virksomhet ble ansett samfunnsnyttig og at særlig klimatiske forhold kan utløse store skader og påføre selskapet særlig store forpliktelser. Det var derfor ønskelig at selskapet fikk anledning til skattefri oppbygging av reserver, jf. Ot.prp. nr. 18 (1979–1980) kapittel 6.

#### -Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag

I medhold av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 3 har Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag fritak for skatteplikt. Fritaket ble innført i forbindelse med opprettelsen av selskapet i 1956. Begrunnelsen for fritaket var at tiltaket fortjente støtte, og at andre gjensidige forsikringsselskaper var fritatt.

#### -Sjøtrygdgruppen Gjensidig

Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidig, samt gjensidige sjøforsikringsselskaper.

I medhold av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 4 har Sjøtrygdgruppen Gjensidig Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidig samt andre gjensidige sjøforsikringsselskaper, fritak for skatteplikt for så vidt og i den utstrekning virksomheten gjelder sjøforsikring med tilknytning til fiske.

Skattefritaket for gjensidige sjøforsikringsselskaper er blant annet begrunnet i at disse selskaperne driver på et relativt snevert og ensartet felt med stor risiko, og at de ikke har anledning til å spre risikoen slik som vanlige forsikringsselskaper har. Videre er det lagt vekt på at skattlegging etter de vanlige reglene vil gjøre det vanskelig å legge opp reserver som dekker alle kravene i år med mange forlis, jf. Ot.prp. nr. 35 (1997–98) punkt 3.5. Videre er det i Ot.prp. nr. 1 (1995–96) lagt vekt på at «et felles trekk for disse unntakene er at forsikringsordningene har et klart sosialt preg og bidrar til å fjerne høy risiko og tap for spesielt sårbare og utsatte grupper.»

#### - Uni forsikring – Gjensidig skadeforsikringsselskap

Etter nr. 5 i skatteloven § 2-30 første ledd, har UNI forsikring – Gjensidig skadeforsikringsselskap fritak for skatteplikt for den delen av virksomheten som gjelder brann- og husdyrforsikring. Et fritak tilsvarende § 2-30 første ledd bokstav h nr. 5 ble tatt

inn i skatteloven i 1973, og gjaldt fritak for skattlegging for Norges Brannkasse så langt virksomheten gjaldt brann- og husdyrforsikring. Norges Brannkasse ble senere fusjonert med Norske Liv, og utgjorde etter fusjonen skadedelen av UNI forsikring. Det er i dag ikke noe selskap som er omfattet av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 5.

### 10.3 Departementets vurderinger og forslag

#### - Gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper

Lagmannsrettes dom av 2001 kan som nevnt innebære at noen gjensidige forsikringsselskaper kan ha fritak for skatt for hele sin virksomhet inklusive brann- og husdyrforsikringsvirksomheten, mens andre vil bli skattepliktige for hele sin virksomhet inklusive brannforsikringsvirksomheten. En slik regel skaper en uheldig konkurransevidning mellom foretak etter om de faller innenfor eller utenfor fritaket. I tillegg vil en slik lovregel kunne være i strid med statsstøttereguleringen etter EØS-avtalen.

Departementet har vurdert om det som et alternativ til å oppheve skattefritaket helt, kan presiseres i lovteksten at fritaket skal gjelde gjensidige forsikringsselskap for den delen av virksomheten som gjelder *brann- og husdyrforsikring*, dvs. slik at fortolkningen departementet gav uttrykk for i 1987 blir lovfestet. En slik lovregel vil være problematisk når det gjelder å avgrense inntekt og formue knyttet til slik virksomhet mot annen forsikringsvirksomhet, som ikke skal være omfattet av fritaket. Å skille ut inntekter og formue knyttet til rene brann- og husdyrforsikringer, er komplisert og kan ikke anses avklart i likningspraksis. Dessuten vil fritaket fremdeles virke konkurransevridende mot andre forsikringsforetak. En regel for gjensidige forsikringsselskap med konsesjon fra Kongen alene kan dessuten være problematisk både ut i fra et alminnelig krav om likebehandling av samme type virksomhet uavhengig av hvordan virksomheten er organisert, og ut i fra EØS-avtalens krav om fri etableringsrett og fri flyt av tjenester.

Det er i dag mange og ulike aktører som tilbyr brann- og/eller husdyrforsikringer. Også norske aksjeselskap som ikke er omfattet av fritaket i § 2-30, tilbyr brannforsikring. EØS-avtalen gjør det dessuten mulig for forsikringsselskap i andre EØS-land, med konsesjon til å drive slik virksomhet der, å tilby sine tjenester i Norge. Dette kan gjøres gjennom norske datterselskap, gjennom filial av det utenlandske selskapet eller som grenseoverskridende virksomhet i Norge. Verken norsk filial av

utenlandsk virksomhet eller grenseoverskridende virksomhet trenger konsesjon i Norge, dersom selskapet har tilsvarende konsesjon i hjemlandet (innenfor EØS). Heller ikke utenlandske selskap som tilbyr sine tjenester her etter nevnte regler, er omfattet av det aktuelle skattefritaket. Fritaket har følgende elementer av særbehandling som kan være vanskelige å forene med kravene etter EØS-avtalen.

Ved innføringen av fritaket for gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper, var det få aktører på dette markedet. Begrunnelsen for fritaket var å gjøre det mulig for selskapene å bygge opp fond, og holde premiene lave slik at flest mulig kunne forsikre seg. Disse hensynene gjør seg ikke gjeldende på samme måte i dag. De aktuelle virksomhetene har gjennom mange år bygd opp fond, slik at behovet for ytterligere oppbygging av fond for å kunne holde gunstige vilkår for forsikringskundene ikke lenger er tilstede. Behovet for brannforsikring mv. er i dag alminnelig akseptert og det er ikke nødvendig med skattetiltak for å sikre at forsikringspremiene blir så lave som mulig. Dette gjelder også spesialiserte selskaper rettet mot en avgrenset bransje, slik som forsikringsskapet Skogbrand.

Departementet har vurdert konsekvensene av forslaget i forhold til kundene og utdeling av overskudd i selskapene. Det er grunn til å tro at kundene i liten grad vil bli berørt i form av økte premier. Fjerning av skattefritaket for brann- og husdyrforsikringer vil føre til økt konkurranse om å tilby denne typen forsikringer i et marked som har vært dominert av de selskapene som har hatt fordel av skattefritaket fram til nå. Dette vil komme forsikringskundene til gode.

Det eksisterende skattefritaket for brann- og husdyrforsikringsselskap representerer et unntak fra hovedregelen om at all inntekt skal beskattes, og bidrar til å redusere skattegrunnlaget. Bredest mulig skattegrunnlag bidrar til å holde skattesatserne lave, slik at effektivitetstapet ved skattlegging blir minst mulig. Selv om selskapene i dag deler ut overskuddskapital til mange formål, bør fordelingen av den normale skattedelen av selskapsinntekter som hovedregel gjøres etter en mer overordnet offentlig avveining mellom ulike gode formål.

Departementet mener etter dette at fritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1 for gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskap bør oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2009. For selskaper som har levert selvangivelse for inntektsåret 2007, bør opphevelsen av skattefritaket imidlertid skje allerede fra 2008, jf. Revidert nasjonalbudsjett, Ot.prp. nr. 59 (2007–08) kapittel 8. Det vises til punkt 10.6 for en nærmere begrunnelse.

*- Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig, Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag, Sjøtrygdgruppen Gjensidig Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidig og andre gjensidige sjøforsikringsselskaper*

Departementet mener de samme hensynene som taler for en oppheving av skattefritaket for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper, i det vesentligste også gjør seg gjeldende når det gjelder skattefritakene for Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig, Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag, Sjøtrygdgruppen Gjensidig Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske Gjensidig og andre gjensidige sjøforsikringsselskaper. Også disse fritakene kan virke konkurransevridende mellom ulike forsikringsselskap og være problematiske i forhold til EØS-regelverket om ulovlig statsstøtte. De opprinnelige hensynene som lå bak skattefritakene for disse selskapene gjør seg heller ikke for disse selskapene gjeldende på samme måte i dag. Departementet mener derfor at også skattefritakene for disse selskapene bør oppheves.

På samme måte som når det gjelder brann- og husdyrforsikringer er det grunn til å tro at kundene i liten grad vil bli berørt i form av økte premier. Fjerning av skattefritaket vil føre til økt konkurranse om å tilby denne typen forsikringer i et marked som har vært dominert av de selskapene som har hatt glede av skattefritaket fram til nå, og dette vil komme kundene til gode.

*-Uni Forsikring – Gjensidig skadeforsikringsselskap*

Fritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 5 for UNI forsikring i den utstrekning virksomheten gjelder brann- og husdyrforsikring, er som nevnt ikke i bruk lenger. Departementet foreslår at denne bestemmelsen blir opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Det vises til forslag om oppheving av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h.

#### **10.4 Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier**

Bergning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler, er basert på eiendelenes skattemessige verdier. For de fleste selskapene som er omfattet av dette forslaget er det som følge av skattefriheten ikke etablert slike skattemessige inngangsverdier.



Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten. (Fastsetting av skattemessige formuesverdier behandles nærmere under punkt 10.5.)

For skattepliktige eiere av driftsmidler mv. fastsettes skattemessige inngangsverdier normalt i forbindelse med ervervet av de enkelte driftsmidlene. Dette følger av skattelovens hovedprinsipp om at kostprisen (anskaffelsesverdi) ved ervervet danner grunnlaget for fastsettelsen. Departementet legger til grunn at det ved innføring av skatteplikt for gjensidig brann- og husdyrforsikringsselskaper normalt vil være mulig for selskapene å finne frem og dokumentere for likningsmyndighetene, eiendelenes historiske kostpris. Alle disse selskapene er regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 5. Skattemessig åpningsbalanse kan dermed fastsettes på grunnlag av historisk kostpris for driftsmidlene nedskrevet med de skattemessige avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene.

For enkelte eldre eiendeler kan det være problematisk for selskapene å fremskaffe tilstrekkelig grunnlag for en fastsetting basert på historisk kostpris. Det er derfor behov for å ha regler om alternative grunnlag for åpningsbalansen for disse driftsmidlene der historiske kostpriser ikke lar seg fremskaffe. Det kan også være tilfelle der eiendelenes verdi har endret seg siden ervervet og der historisk kostpris gir et misvisende bilde av hvilke økonomiske innsatsfaktorer som går inn i det skattepliktige regimet. Dette kan tilsi at det i stedet for historisk kostpris bør være driftsmidlenes markedsverdi på overgangstidspunktet som bestemmer inngangsverdien. Departementet foreslår på denne bakgrunn at skattemessige inngangsverdier som utgangspunkt settes til historisk kostpris, nedskrevet med de avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene, men at skattyter kan velge eiendelens markedsverdi på tidspunktet for overgangen til skatteplikt, forutsatt at det kan føres tilstrekkelig dokumentasjon for dette for likningsmyndighetene.

Inngangsverdi for aksjer, obligasjoner og andre finansielle eiendeler settes til markedsverdi.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmer regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

Når det gjelder Gjensidige Forsikring BA bemerkes at dette selskapet hvert år leverer fullstendige likningspapirer. Selskapets skattefrie andel av formue og inntekt beregnes blant annet som en prosentvis andel av regnskapskonti hovedsakelig ved bruk av ulike fordelingsnøkler. For Gjensidige Forsikring BA foreligger det dermed skattemessi-

ge verdier fra tidligere år for alle selskapets eiendeler og forpliktelser, som kan anvendes/videreføres direkte ved overgang til full skatteplikt. Det er derfor ikke behov for at dette selskapet og andre selskaper som har levert selvangivelse for inntektsåret 2007, omfattes av den foreslåtte overgangsbestemmelsen om fastsetting av skattemessige inngangsverdier.

Det vises til forslag til overgangsregel vedrørende oppheving av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h.

## 10.5 Nærmere om formuesskatt

Aksjeselskaper er i dag ikke formuesskattepliktig, jf. § 2-36 første ledd bokstav a. Andre selskaper og sammenslutninger, herunder sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper m.v. skal svare formuesskatt etter de alminnelige reglene. Det særskilte skattefritaket i skatteloven § 2-20 første ledd bokstav h for gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper m.v. omfatter imidlertid også formuesskatten. En opphevelse av skattefritaket i bestemmelsen som foreslått, vil også medføre plikt til å svare formuesskatt for selskapet etter de alminnelige regler. Det vil innebære at det svares formuesskatt til Staten, men ikke til kommune og fylkeskommune, jf. skatteloven § 2-36 annet ledd.

Ved en overgang fra et skattefritt til et skattepliktig regime må det fastsettes formuesverdier på eiendelene som selskapene eier. Selskapene som er omfattet av forslaget har normalt flere typer av eiendeler, herunder fast eiendom/driftsløsøre og finansielle eiendeler som aksjer, obligasjoner, andre verdipapirer og fordringer.

Ved formuesfastsettelsen må de enkelte eiendelene verdsettes etter de regler som gjelder for slike eiendeler. Det vises til skatteloven § 4-1, som angir at skattepliktig formue fastsettes til omsetningsverdien per 1. januar i likningsåret og takseringsreglene kapittel 2-1.

Gjensidig forsikringsselskap kan utstede grunnfondsbevis. Verdien av grunnfondsbevis vil være formuesskattepliktig på grunnfondsbeviserens hånd. Etter skatteloven § 4-12 femte ledd verdsettes grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper m.v. til kursverdien per 1. januar i likningsåret. For å unngå at grunnfondsbeviskapital formuesbeskattes både hos selskapet og grunnfondsbevisereren er grunnfondsbeviskapital i slike selskaper unntatt fra selskapets skattepliktige formue, jf. skatteloven § 4-2 første ledd bokstav i.

## 10.6 Ikrafttredelse

---

I Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) varslet Regjeringen at en frem mot budsjettet for 2009 ville vurdere å oppheve skattefritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1 med virkning fra inntektsåret 2008. Dette skattefritaket er i dag aktuelt for ca. 20 registrerte foretak med konsesjon til å drive brann- og husdyrforsikring, herunder Gjensidige Forsikring BA. Som nevnt over leverer Gjensidige Forsikring BA hvert år fullstendige likningspapirer. Dette medfører at det vil være mulig å benytte disse opplysninger, og som vil kunne anvendes/videreføres direkte ved overgang til full skatteplikt. Selskapet ble dessuten varslet om at departementet vurderte denne omleggingen i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2008. Selv med en overgang fra et skattefritt til et skattepliktig regime med virkning fra og med inntektsåret 2008, skulle selskapet ha rimelig tid til å tilrettelegg prosesser og systemer med hensyn til innrapportering, som skal foretas i forbindelse med selvangivelsen for 2008. Dette gjelder tilsvarende for andre gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskaper som har levert selvangivelse for inntektsåret 2007.

Når det gjelder de øvrige gjensidige brann- og husdyrforsikringsselskapene som er omfattet av skattefritaket i nr. 1, samt selskapene som er omfattet av bestemmelsens nr. 2 til nr. 4, nemlig Norsk Hussopp-forsikring Gjensidig, Fiskernes Gjensidige Ulykkestrygdslag, Sjøtrygdgruppen Gjensidig Skadeforsikringsselskap, Assuranseforeningen Havfiske – Gjensidig, samt gjensidige sjøforsikringsselskaper i den utstrekning virksomheten gjelder sjøforsikring med tilknytning til fiske, foreslås skatteplikten innført med virkning fra og med inntektsåret 2009. Det samme gjelder opphevelsen av nr. 5.

## 10.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Forslaget om å innføre skatteplikt for om lag 40 gjensidige forsikringsselskaper som til nå har vært

skattefrie, vil innebære en del administrativt merarbeid både for selskapene og likningsmyndighetene.

For Gjensidige Forsikring BA spesielt vil opphevingen av skattefritaket også gi administrative besparelser ved at full skatteplikt medfører at den kompliserte splittingen av inntekt og formue i en skattepliktig og en skattefri del som gjøres i dag, opphører. Selskapet er i dag avhengig av å foreta og rapportere en omfattende fordeling av den enkelte post mellom skattepliktig og skattefri del. Dette antas å være en krevende arbeidsoppgave for selskapet, samt at dette er en kontrollmessig utfordring for likningsmyndigheten. En beregning av skattepliktig inntekt og formue for hele selskapet under ett antas dermed å være arbeidsbesparende for begge parter.

Forslaget berører i overkant av 40 selskaper med gjensidig selskapsform, hvorav Gjensidige Forsikring BA er klart det største. Ca. 20 av selskapene er mindre, lokale, brann- og husdyrforsikringsselskaper.

De berørte selskapene vil som følge av den foreslåtte lovendringen betale skatt på overskudd og formuesskatt av hele sin virksomhet. Den samlede provenyvirkningen av forslaget anslås på usikkert grunnlag til om lag 360 mill. kroner påløpt i 2008 og 50 mill. kroner påløpt i 2009. 360 mill. kroner bokføres i 2009 og 50 mill. kroner bokføres i 2010.

En rekke mindre forsikringsselskaper vil bli berørt av forslaget, og vil som nevnt måtte levere selvangivelse på linje med annen virksomhet. De fleste av disse selskapene går med regnskapsmessig overskudd og vil komme i skatteposisjon som følge av forslaget. Skatt på overskudd vil ikke påvirke deres evne til å betale ut erstatning til forsikringstagerne, men kan resultere i lavere avsetninger av et eventuelt overskudd til for eksempel egenkapital. Egenkapitalandelen i samtlige av de små selskapene er imidlertid høy, med et gjennomsnitt på nærmere 70 prosent. Til sammenlikning har Gjensidige Forsikring BA en egenkapitalandel på om lag 35 prosent.

## 11 Fradrag for gjeldsrenter for arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra andre EØS-stater

### 11.1 Innledning

Departementet foreslår at arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra EØS-stater kan kreve fradrag for gjeldsrenter ved inntektsligningen etter de samme regler som personer bosatt her i landet etter norsk intern rett. Fradragsretten er betinget av at hele skattyterens totale inntekt i inntektsåret, eller tilnærmet hele (det vil si minst 90 prosent), skattlegges her i landet. Forslaget bidrar til å fjerne usikkerheten i forhold til om Norge oppfyller sine forpliktelser som følger av EØS-avtalen i forhold til regelverket om fri bevegelighet og etableringsrett for arbeidstakere og personlig næringsdrivende.

Videre foreslår departementet at arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra EØS-stater som krever fradrag for gjeldsrenter ved inntektsligningen etter de samme regler som personer bosatt her i landet etter norsk intern rett, skal skattlegges for renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet, forutsatt at slike inntekter etter eventuell skatteavtale kan skattlegges her.

### 11.2 Bakgrunn

Ved brev av 8. november 2007 åpnet EFTAs overvåkningsorgan (ESA) formell undersøkelsesprosedure med hensyn til om de interne norske reglene for utenlandske arbeidstakers fradrag for renteutgifter på fast eiendom i utlandet er i strid med EØS-avtalen. EØS-avtalen regulerer ikke direkte skatte- og avgiftsreglene i landene som omfattes av samarbeidet. Avtalen får likevel betydning ved at avtaletatenes nasjonale skattelovgivning ikke kan ha slike virkninger at det oppstår konflikt med bestemmelsene om ikke-diskriminering, statsstøtte og de fire friheter.

ESA hevder at de interne norske reglene om fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt, og som er bosatt i annen EØS-stat, er i strid med EØS-avtalens artikkel 28 (forskjellsbehandling av arbeidstakere) og artikkel 31 (fri etableringsrett). Hoveddelen i EØS-avtalen ble ved lov 27. november 1992 nr. 109 inkorporert i norsk rett.

Nevnte artikler utgjør en del av hoveddelen, og er dermed en del av norsk intern rett.

Etter EØS-avtalens artikkel 28 skal all forskjellsbehandling av arbeidstakere fra EØS-statene på grunnlag av statsborgerskap avskaffes når det gjelder sysselsetting, lønn og andre arbeidsvilkår. Det følger av artikkel 31 at det ikke skal være restriksjoner på etableringsadgangen for statsborgere fra en EØS-stat på en annen av disse staters territorium. Videre følger det av forordning 1612/68 artikkel 7 (2) at begrenset skattepliktige fra et annet EØS-land skal ha tilgang til de samme sosiale og skattemessige fordelene som personer med alminnelig skatteplikt.

ESA hevder at de interne norske reglene om fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt, som er bosatt i annen EØS-stat, er diskriminerende fordi disse ikke – i motsetning til skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge – får fradrag for sine renteutgifter i forbindelse med boliglån på bolig i utlandet/annet EØS-land. Slik diskriminering hevdes å være i strid med EØS-avtalens artikkel 28 og 31. ESA mener det ikke er objektive grunner som kan rettferdiggjøre denne diskrimineringen.

Departementet har informert ESA om at en vil foreslå en endring av skatteloven, slik at de samme reglene med hensyn til gjeldsrentefradrag skal gjelde for EØS-borgere med begrenset skatteplikt her i landet og skattytere med alminnelig skatteplikt. Forutsetningen er at hele skattyterens totale inntekt i inntektsåret, eller tilnærmet hele (det vil si minst 90 prosent), skattlegges her i landet.

### 11.3 Gjeldende rett

#### 11.3.1 Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge

Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge (bosatte) har i utgangspunktet fradragsrett for alle gjeldsrenter ved inntektsligningen. Et unntak gjelder for skattytere som ved utgangen av inntektsåret har fast eiendom eller virksomhet i utlandet og hvor formue i og/eller inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge

etter skatteavtalen. I slike tilfelle skal fradraget for gjeldsrenter fordeles etter en fordelingsnøkkel der den delen av gjeldsrentene som faller på utlandet ikke er fradragsberettiget i Norge (bruttoformueprinsippet), jf. skatteloven § 4-31 første til fjerde ledd (gjeld) og § 6-91 første til tredje ledd (gjeldsrenter).

Dersom det ikke foreligger en skatteavtale, eller skatteavtalen bygger på kreditprinsippet, skal Norge redusere sin beskatning (gi kreditfradrag) med kildestatens skatt på samme skattegrunnlag. Ved beregning av maksimalt kreditfradrag skal gjeldsrentene i utgangspunktet fordeles forholdsmessig etter inntekten (nettoinntektsprinsippet), jf. skatteloven § 16-21 og Finansdepartementets forskrift til skatteloven (fsfin.) § 16-28-4. Inntekt av arbeid eller pensjon som oppebæres fra fremmed stat likestilles med norsk inntekt, det vil si at slik inntekt ikke vil redusere det maksimale kreditfradraget, jf. fsfin. § 16-28-4 annet ledd annet punktum.

Når en person som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter en eventuell skatteavtale, har fast eiendom i utlandet, er formuen i og inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen. I slike tilfeller skal fradraget for gjeld og gjeldsrenter i Norge begrenses. Ved fordelingen tas bare hensyn til formue som er skattepliktig i Norge og formue i fast eiendom og virksomhet i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

### **11.3.2 Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge**

Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 (ikke bosatte) kan kreve fradrag som knytter seg til den aktiviteten som beskattes her i landet. Av dette følger at skattyter kun kan kreve fradrag ved inntektsligningen for renter av gjeld som er stiftet til fremme av den aktiviteten som beskattes i Norge, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd.

Utenlandske arbeidstakere som er begrenset skattepliktige til Norge kan kreve standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader pådratt i forbindelse med arbeid i Norge, herunder gjeldsrenter, jf. skatteloven § 6-70. Standardfradraget er 10 prosent av den arbeidsinntekt som inngår i grunnlaget for minstefradraget, men ikke høyere enn 40 000 kroner.

Borgere fra andre EØS-land har rett til å kreve personlige og familiemessige fradrag på lik linje med personer bosatt i Norge, jf. skatteloven § 6-71. Det er et krav at EØS-borgerens hele, eller tilnær-

met hele (det vil si minst 90 prosent), inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet i løpet av et inntektssår beskattes i Norge.

## **11.4 Departementets vurderinger og forslag**

### **11.4.1 Adgang for begrenset skattepliktige til å kreve gjeldsrentefradrag som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet**

Etter gjeldende norsk intern rett er reglene om fradragsrett for gjeldsrenter ulike for skattytere som anses skattemessig bosatt her i landet, og skattytere som anses bosatt utenfor Norge med begrenset skatteplikt hit. For personer bosatt i utlandet med begrenset skatteplikt gis det kun fradrag for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som er stiftet til fremme av den aktiviteten som beskattes her i landet, mens skattytere med alminnelig skatteplikt i utgangspunktet har fradragsrett for alle gjeldsrenter ved inntektsligningen.

Tradisjonelt har dette skillet i skatteloven blant annet vært begrunnet med at Norge ikke har beskatningsretten til utenlandsk fast eiendom mv., for eksempel egen bolig, som gjeldsrentene kan tenkes å finansiere i slike tilfeller. Både inntekter fra fast eiendom og kostnader som relaterer seg til slik fast eiendom knytter seg til samme inntektskilde, og bør således beskattes samme sted. Norge har heller ikke beskatningsrett til renteinntekter som oppebæres av personer bosatt i utlandet.

For å sikre at de norske reglene for gjeldsrentefradrag ikke kommer i strid med EØS-avtalen foreslår departementet at arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra EØS-land, på visse vilkår, gis lik adgang til å kreve fradrag for gjeldsrenter som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet. Dette innebærer at slike EØS-borgere i utgangspunktet gis rett til fradrag for alle gjeldsrenter ved inntektsligningen, jf. skatteloven § 6-40 første ledd.

En adgang for EØS-borgere til å kreve fradrag for gjeldsrenter som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet kan gi fradrag i både bostedsstaten og arbeidsstaten. For å unngå slikt dobbelt fradrag skal fradragsretten begrenses når skattyter har fast eiendom, eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, og inntekt fra slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra skattlegging i Norge etter eventuell skatteavtale, jf. skatteloven § 6-91. Det følger av dette at fradragsretten skal begrenses dersom eventuell skatteavtale er basert på fordelingsmetoden (unntaksmetoden), og skattyter

har fast eiendom eller deltar i eller utøver virksomhet i bostedsstaten. Dersom Norge ikke har skatteavtale med vedkommende land, eller eventuell skatteavtale er basert på kreditmetoden, vil skattyter i utgangspunktet få fullt fradrag for gjeldsrenter, jf skatteloven §§ 16-20 flg. Departementet vil bemerke at fradragsretten for gjeldsrenter skal begrenses tilsvarende for skattyter som etter skatteloven § 2-1 skal anses bosatt her i landet.

Departementet foreslår at likestillingen skal begrenses til borgere av EØS-land, da Norge etter EØS-avtalen ikke er forpliktet til å likestille borgere fra andre land utenfor EØS.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-71 første og annet ledd.

#### **11.4.2 Skattlegging av renteinntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted i Norge**

Den gjeldende begrensning av utlendingers gjeldsrentefradrag er særlig knyttet til at Norge ikke har internrettslig hjemmel til skattlegge disses renteinntekter, selv om en eventuell skatteavtale gir Norge beskatningsretten til slike inntekter. Departementet mener det vil være uheldig at EØS-borgere med begrenset skatteplikt kan kreve skattemessig fradrag på lik linje med personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet, mens renteinntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted i Norge skattlegges i bostedsstaten (eller er fritatt for beskatning dersom bostedsstaten ikke har hjemmel til å skattlegge slike inntekter). På denne bakgrunn bør en endring av reglene om gjeldsrentefradrag for EØS-borgere kombineres med at det innføres internrettslig hjemmel til å skattlegge deres renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet, forutsatt at skatteavtalen gir Norge hjemmel til å skattlegge slike inntekter.

En hjemmel til å skattlegge renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted i Norge vil innebære at dersom skatteavtalen legger beskatningsretten av slike inntekter til Norge (og ikke bostedsstaten) kan disse skattlegges her. I en del skatteavtaler er retten til å beskatte renter fordelt mellom kildestaten og bostedsstaten, slik at kildestaten er gitt rett til å beskatte inntekten med en viss prosent av bruttobeløpet. Andre avtaler kan gi enten kildestaten eller bostedsstaten hele beskatningsretten.

Det foreligger etter departementets vurdering ingen vesentlige innvendinger mot å skattlegge

utenlandske arbeidstakere og personlig næringsdrivende for renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet. Spørsmålet om kildeskatt på renter ble drøftet i Indst. O. VI for 1912 s. 6 – 11, etter en henvendelse fra banknæringen. Det ble vist til at dersom en utenlandsk kreditor skulle beskattes i Norge, ville det lede til enten at lånet ble krevd innfridd, at pantobligasjonen ble solgt eller at skatten ble veltet over på debitor i form av krav om høyere rente. Stortinget fant det ikke nødvendig med lovendring, men la til grunn at loven måtte forstås slik at det ikke var hjemmel til å skattlegge renteinntekter til utenlandsk kreditor. Etter departementets vurdering kan denne begrunnelsen ikke tillegges særlig vekt i forhold til arbeidstakere og personlig næringsdrivende fra EØS-land som får fullt gjeldsrentefradrag her i landet. I tillegg fremstår det som en rimelig løsning å foreta en likestilling på inntektssiden med hensyn til renteinntekter og andre finansielle inntekter, dersom EØS-borgere med begrenset skatteplikt skal kunne kreve fradrag for renteutgifter ved inntektslikningen etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet.

Det skal i tillegg bemerkes at i de tilfelle Norge etter skatteavtale er tillagt beskatningsretten, men etter norsk intern rett ikke har hjemmel til å skattlegge inntekten, vil inntekten i mange tilfelle bli beskattet i skattyters bostedsstat. Departementet anser det som uheldig at Norge i slike tilfelle oppgir beskatningsretten til renteinntekter og andre finansielle inntekter til fordel for bostedsstaten.

Departementet foreslår at EØS-borgere med begrenset skatteplikt etter norsk intern rett som krever fradrag for renteutgifter ved inntektslikningen etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet skal skattlegges for renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet.

Det vises til forslag til skatteloven § 2-3 nytt tredje ledd.

#### **11.4.3 Nærmere om forslaget**

##### *11.4.3.1 Hele eller tilnærmet hele skattyters globalinntekt beskattes i Norge*

Det følger av EØS-forpliktelsene at en arbeidstaker her i landet, som bor i en annen medlemsstat, ikke kan beskattes strengere enn en som både er arbeidstaker og bosatt i Norge. Forutsetningen er at arbeidstakeren oppbærer hele eller nesten hele sin inntekt i Norge, og dermed ikke har tilstrekke-

lig inntekt i bostedsstaten til at det kan gis fradrag for gjeldsrenter ved beskatningen der. Det blir således et spørsmål om hvor mye av den begrenset skattepliktiges inntekt som må være oppebåret i Norge for at det skal gis skattemessig fradrag for gjeldsrenter etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet.

Etter departementets vurdering vil det i forhold til EØS-retten være tilstrekkelig å sette krav om at hele skattyterens inntekt, eller tilnærmet hele, beskattes i Norge. Det forutsettes at minst 90 prosent av skattyterens samlede inntekt i det aktuelle inntektsåret beskattes i Norge. Departementet mener imidlertid det i lovteksten bør anvendes en rettslig standard fremfor en prosentvis grense for å kunne ha fleksibilitet i forhold til rettsutviklingen i EU. En tilsvarende grense ble valgt med hensyn til rett til personlige og familiemessige fradrag for skattytere med begrenset skatteplikt her i landet, jf. skatteloven § 6-71 og Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 9.

For å kunne fastslå om hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt beskattes i Norge, og om vedkommende skattyters inntekt fra andre land er av svært begrenset omfang, må en sammenligne den enkelte skattyters inntekter i Norge med vedkommendes eventuelle inntekter i andre land. Departementet foreslår at det skal tas utgangspunkt i skattyters globalinntekt ved denne vurderingen. Dersom skattyter har inntekt i bostedsstaten kan gjeldsrentene komme til fradrag i denne inntekten.

Departementet foreslår at tilsvarende vilkår skal gjelde i forhold til skattlegging av renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet, samt at skattyter må kreve fradrag for gjeldsrenter etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet.

#### 11.4.3.2 Forholdet til reglene om standardfradrag

Utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt til Norge kan ved inntektslikningen kreve standardfradrag istedenfor ordinære fradrag, jf. skatteloven § 6-70. Dersom det kreves standardfradrag bortfaller enkelte andre fradrag, som for eksempel fradrag for gjeldsrenter.

Departementet foreslår ingen endringer i reglene om standardfradrag. EØS-borgere som krever

fradrag for gjeldsrenter etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet kan derfor ikke kreve standardfradrag, men må kreve ordinære fradrag.

#### 11.4.3.3 Opplysningsplikt

EØS-borgere med begrenset skatteplikt til Norge har opplysningsplikt i medhold av ligningsloven kapittel 4. Dette innebærer at skattyter må kunne dokumentere alle forhold som er av betydning for ligningen. Departementet foreslår imidlertid at det presiseres i skatteloven § 6-71 annet ledd at skattyter som krever gjeldsrentefradrag etter de samme regler som personer som etter norsk intern rett er bosatt her i landet må dokumentere at vilkårene for fradragsrett er oppfylt.

## 11.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Det antas at innføring av gjeldsrentefradrag for utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt, herunder skattlegging av renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet, vil føre til en økning i arbeidsbyrden for skattemyndighetene, som følge av at endringen vil føre til lavere grad av standardisert behandling av disse skattyterne, samtidig som rapportering og kontroll av utenlandske ligningsdata skaper større utfordringer enn tilsvarende forhold innenlands.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 30 millioner kroner påløpt og 25 millioner kroner bokført.

## 11.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i reglene om gjeldsrentefradrag for EØS-borgere med begrenset skatteplikt til Norge, samt endringene i reglene om skattlegging av renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt, hjemmehørende eller med fast driftssted her i landet, trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

## 12 Endringer i eiendomsskattelova mv.

### 12.1 Adgang til å utskrive kommunal eiendomsskatt på oppdrettsanlegg mv.

#### 12.1.1 Innledning og sammendrag

Det er opp til kommunestyret i den enkelte kommune å avgjøre om det skal utskrives kommunal eiendomsskatt i kommunen. Reglene om utskriving av eiendomsskatt følger av lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane (eiendomsskattelova) ved utskrivingen. Av loven fremgår det at eiendomsskatt kan utskrives på «faste eiendomar i heile kommunen». Adgangen til å skrive ut eiendomsskatt i sjøområdet er uklar både med hensyn til hvilke objekter som kan pålegges eiendomsskatt, og med hensyn til hvor langt ut i sjøområdet beskatningsretten strekker seg.

Departementet orienterte i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 26.2 at man ville vurdere kommunenes adgang til å kreve betaling for bruk av areal i kystsonen, og samtidig vurdere mulige endringer og avklaringer i eiendomsskattelova. Departementet fremmer nå forslag om å innføre adgang til å utskrive eiendomsskatt på oppdrettsanlegg. Parallelt med dette vil departementet sende på høring et notat med forslag om at grensen for utskriving eiendomsskatt i sjøområdet trekkes ved grunnlinjene. Grunnlinjene trekkes som en rett linje mellom de ytterste skjær ved lavvann kysten rundt, tvers over fjordmunninger. Grunnlinjene danner utgangspunkt for å fastslå territorialgrensen og norsk økonomisk sone.

#### 12.1.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatt kan utskrives på fast eiendom i kommunen. Som fast eiendom anses blant annet bygninger med tilhørende tomt, husløse tomter, samt anlegg og installasjoner som kan anses som «stedbundne». I dette siste ligger et krav om at objektet ikke uten videre er flyttbart. Tidligere har det bare vært adgang til å utskrive eiendomsskatt i de deler av kommunen som, helt eller delvis, kan regnes som «utbygd på byvis». Alternativt har kommunene kunnet velge å bare skrive ut på eiendom-

mer som går inn under begrepet «verk og bruk», eller på begge disse kategoriene. Som «verk og bruk» blir blant annet regnet fabrikker, skipsverft, industrielle verk, gruver, steinbrudd og installasjoner av ulik art, forutsatt at disse er varig forbundet med grunnen. Ved endringslov 16. juni 2006 nr. 25 ble det fra og med 2007 innført adgang til å skrive ut eiendomsskatt i hele kommunen, uavhengig av kravet om «utbygd på byvis».

Skattegrunnlaget for eiendomsskatten er eiendommens objektive omsetningsverdi. Det foretas normalt taksering hvert tiende år. Ved innføring av eiendomsskatt kan ikke skattesatsen settes høyere enn 2 promille. For hvert påfølgende år kan satsen økes med 2 promille inntil man når maksimal skattesats på 7 promille. Dersom det allerede skrives ut eiendomsskatt i kommunen vil objekter som kommer til senere kunne pålegges samme skattesats som øvrige eiendommer.

Eiendomsskattelova inneholder ingen regler om adgang til utskriving i sjøområdet, og dermed heller ikke noe nærmere om slik skatt på oppdrettsanlegg. I en fortolkningsuttalelse inntatt i Dommer, uttalelser m.v. i skattesaker og skattespørsmål («Utvalget») 1990 side 542 uttalte Finansdepartementet:

«Etter eiendomsskatteloven § 3 kan kommunen skrive ut eiendomsskatt på «verk og bruk» utenfor områder som er helt eller delvis bymessig bebygget, eller der slik utbygging er i gang. Departementet har tidligere uttalt at fiskeoppdrettsanlegg må antas å gå inn under betegnelsen «verk og bruk».

Uttalelsen må imidlertid leses med utgangspunkt i at eiendomsskatt er en skatt på fast eiendom og anlegg som på nær og varig måte er knyttet til fast eiendom. Med fast eiendom menes her grunneiendommer innenfor grensen av den private eiendomsrett.

Normalt anses den private eiendomsrett for strandeieendommer å strekke seg ut til marebakken eller til 2 meters dyp. Det forekommer imidlertid at grensen er trukket annerledes i individuelle tilfelle.

Fiskeoppdrettsanlegg som ikke er nær og varig festet til slik grunneiendom må etter departementets skjønn, antas å falle utenfor be-

grepet «verk og bruk». Det må således antas at frittflytende fiskeoppdrettsanlegg festet til havbunnen utenfor nevnte grense, i alminnelighet ikke kan pålegges eiendomsskatt.

Etter eiendomsskatteloven § 4 annet ledd kan slikt anlegg likevel gjøres til gjenstand for eiendomsskatt, dersom det anses som «tilbehør» til verk og bruk. Det forutsettes da at det på land foreligger et anlegg med en virksomhet som kan karakteriseres som «verk og bruk», og at anlegget i sjøen utgjør en nær del av denne virksomheten.

Dersom eiendomsskatt utskrives på fiskeoppdrettsanlegg, er det anleggets omsetningsverdi som skal legges til grunn for skatten.»

I 2002 (Rt. 2002, side 1411) avsa Høyesterett en dom vedrørende et selskap som drev fiskeoppdrett gjennom flere frittflytende oppdrettsanlegg, som lå innenfor grunnlinjene. Anleggene var forankret til sjøbunnen ved bruk av lodd, anker og sjøbolter. Festepunktene hadde en dybde på mellom 25 og 180 meter. Videre lå anleggene 60 til 80 meter fra land. Selskapet hadde også et oppdrettsanlegg med tilknytning til land. Adgangen til utskriving av eiendomsskatt på dette landtilknyttede anlegget var ikke tema for Høyesterett. Saken gjaldt hvorvidt eiendomsskattelova ga kommunen hjemmel til å skrive ut eiendomsskatt på de frittflytende anleggene i sjøen.

Kommunen fikk ikke medhold i at det var adgang til å skrive ut eiendomsskatt på de frittflytende anleggene. Dommen ble avsagt under dissens 3-2. Også høyesteretts flertall var delt i sin begrunnelse. To av dommerne mente det ikke var hjemmel for utskriving i sjøområdet, mens en dommer mente oppdrettsanlegg ikke kunne anses som «verk og bruk».

Departementet viser til forslag til eignedomsskattelova § 4 nytt tredje ledd.

### 12.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Et oppdrettsanlegg har likhetstrekk med industribygg på land. Et flertall av oppdrettsanleggene faller imidlertid utenfor eiendomsskattens virkeområde i dag fordi anleggene er flyttbare og ofte forankres et stykke ut fra land. Etter departementets vurdering er det uheldig at avstand til land og måten anleggene forankres på skal være avgjørende for om anlegget kan pålegges eiendomsskatt eller ikke. På denne bakgrunn fremmes det forslag om å innføre hjemmel til å beskatte oppdrettsanlegg uavhengig av om installasjonen er forankret til land eller til sjøbunnen og er flyttbar.

Forslaget omfatter alle former for oppdrett av

marine arter, som fisk, skjell og skalldyr mv. hvor anlegget for dette ligger i sjø. Skatteobjektet vil være selve de fysiske installasjonene i oppdrettsanlegget. Dette inkluderer merder, flytemoduler, foringsmaskiner og andre tekniske innretninger, foringslager, oppholdsrom med kjøkken og sanitæranlegg, samt anker og lodd mv. til forankring av anlegget. Som for verk og bruk skal ikke arbeidsmaskiner og tilbehør og ting som kan settes i klasse med slikt medregnes, med mindre tingen er en del av selve anlegget. Videre vil tilbehør som båter og annet løsøre som brukes i driften av anlegget falle utenfor. Det samme gjelder varelager, herunder fiskebestanden mv. i anlegget.

Ved takseringen av skatteobjektet er det omsetningsverdien på de ovennevnte fysiske innstallasjonene som vil ligge til grunn for verdsettelsen. Det må ses bort fra evt. merverdi på grunn av konsesjon og varelager. Således er det ikke verdien av anlegget som «going concern», eller selskapet som sådant som skal verdsettes, men kun de deler som utgjør det tekniske anlegget.

Etter byskatteloven § 5 skal eiendomsskattetakseringen baseres på eiendommens beskaffenhet, anvendelighet og beliggenhet. Dette er momenter som har betydning ved verdsettelse av faste eiendommer, men som også i en viss grad er anvendelige ved takseringen av oppdrettsanlegg. Utgangspunktet her må bli den isolerte omsetningsverdien i markedet for slike tekniske anlegg. Beskaffenhets- og anvendelighets- og selve anlegget vil være av betydning for en kjøper, og dermed påvirke omsetningsverdien. Lokaliseringen vil også kunne være av betydning pga. kostnader ved flytting mv., for eksempel ved at et fjerntliggende anlegg har lavere omsetningsverdi enn et anlegg som ligger nær potensielle kjøpere i et annenhåndsmarked.

Departementet legger til grunn at frittflytende oppdrettsanlegg ikke kan anses som «verk og bruk» i eiendomsskattelovas forstand, jf. ovenfor under punkt 12.1.2. Dette begrepet er knyttet til stedbunden, fast eiendom på land. Etter forslaget vil oppdrettsanlegg bli likestillet med verk og bruk. Dette forenkler innpassingen i lovens utkrivingskategorier. Det foreslås at kommunene bare skal ha adgang til å skrive ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i den utstrekning kommunen velger en utkrivingskategori som omfatter verk og bruk. Dette vil forhindre at eiendomsskatten får karakter av en særskatt på oppdrettsanlegg. Dersom kommunen utskriver eiendomsskatt, enten bare på verk og bruk eller i hele kommunen, må den også skrive ut eiendomsskatt på alle oppdrettsanlegg som kvalifiserer. Velger kommunen utskriving bare på eiendom og anlegg i bymessig utbygget strøk, vil verk,



bruk og oppdrettsanlegg utenfor disse strøk også falle utenfor utskrivningen. I kommuner uten verk og bruk, men med oppdrettsanlegg, kan utskrivning skje på disse anleggene alene, eller i hele kommunen, eller i bymessig utbygget strøk (men da uten oppdrettsanlegg utenfor disse strøkene). Adgang til utskrivning kun på oppdrettsanlegg i kommuner uten verk og bruk er nødvendig for å oppnå likebehandling.

Eigedomsskattelova fastsetter at «Eigedomsskatt vert skriven ut på dei faste eigedomane ut frå tilhøva den 1. januar i skatteåret.» Oppdrettsanlegg reiser særskilte problemstillinger i forhold til dette skjæringstidspunktet når anlegget er flyttbart. Departementet foreslår at det stilles krav om at anlegget må ha vært lokalisert i den aktuelle kommunen i mer enn seks måneder i året før skatteåret for å gi adgang til utskrivning av eiendomsskatt. Dette vil sikre at anlegget har en ikke helt kortvarig tilknytning til den aktuelle kommunen, og vil hindre at flere kommuner kan beskatte samme anlegg ett og samme år. Videre vil et slikt krav gi den aktuelle kommunen tid og anledning til gjennomføring av taksering av anlegget, og sikkerhet for kostnadene ved dette. Til gjengjeld bør det ikke gjelde noe krav om lokalisering i kommunen akkurat ved årsskiftet. Et slikt krav kunne friste til tilpasninger. Verdsettelsen må imidlertid skje ut fra forholdene ved årsskiftet, uansett anleggets lokalisering da.

Flytting i løpet av skatteåret, både før og etter den konkrete skatteutskrivningen for dette året, er uten betydning for årets skatteplikt. Det samme gjelder for øvrig også skader (verdiforringelse) i løpet av året, som får skattemessig betydning først fra neste skatteår, jf. prinsippene i eigedomsskattelova § 9.

Takstene ligger som omtalt ovenfor normalt fast for en periode på ti år. Departementet legger til grunn at det må foretas ny taksering ved flytting av anlegget til en annen kommune som også ønsker å skrive ut eiendomsskatt på anlegget.

#### **12.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Det er opp til den enkelte kommune å avgjøre om det skal utskrives eiendomsskatt, og i så fall å fastsette satsen innenfor en øvre grense og om omsetningsverdien fullt ut eller en andel av denne skal ligge til grunn (reduksjonsfaktor). Det er derfor ikke mulig å anslå hvor store kommunenes faktiske inntekter vil bli som følge av forslaget. Videre er det usikkerhet knyttet til omsetningsverdien på de ulike anleggene, blant annet ut fra alder og anvendelighet i et annenhåndsmarked. Det er derfor ikke

mulig å anslå hvor store kommunenes faktiske inntektsøkninger vil bli som følge av forslaget.

Kommunene vil få kostnader til taksering av anleggene. Utgifter til dette vil påløpe ved innføring av skatt på oppdrettsanlegg, ved ny alminnelig taksering hvert tiende år, og i forbindelse med at eksisterende anlegg utvides eller at det etableres nye anlegg i kommunen. Kommuner som allerede skriver ut eiendomsskatt, vil kunne gjøre bruk av sitt eksisterende administrative apparat for taksering, beregning og innkreving av skatten. For kommuner som innfører eiendomsskatt vil kostnadene til taksering, fastsettelse og innkreving knyttet til oppdrettsanlegg inngå på lik linje med de øvrige utgiftene knyttet til utskrivning av eiendomsskatt.

#### **12.1.5 Ikrafttredelse**

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks og med virkning fra og med skatteåret 2009. Eigedomsskattelova § 14 annet ledd fastsetter at skatten skal «så langt råd er, vera utskriven før 1. mars i skatteåret». For sen iverksetting eller gjennomføring av takseringen gir normalt ikke grunnlag for å oversitte fristen til 1. mars.

Dersom kommunen ikke rekker å gjennomføre taksering og skatteutskrivning for oppdrettsanlegg for skatteåret 2009 i tide, kan utskrivningen bli ugyldig. For å forhindre dette foreslår departementet en overgangsregel om at kommuner som skriver ut eiendomsskatt på oppdrettsanlegg i 2009 gis frist for samlet utskrivning til utgangen av juni 2009. For senere år vil fristen i eigedomsskattelova § 14 gjelde.

#### **12.1.6 Høring vedrørende forslag om grense for eiendomsskatt i sjøområdet**

Departementet vil parallelt med fremleggelsen av forslaget om eiendomsskatt på oppdrettsanlegg, sende på høring et forslag om innføring av en grense for hvor langt ut i sjøområdet kommunene kan skrive ut eiendomsskatt. Det vil her bli foreslått at grensen fastsettes til grunnlinjene, og at endringen gis virkning fra og med skatteåret 2009. Grunnlinjene trekkes som en rett linje mellom de ytterste skjær ved lavvann, tvers over fjordmunninger. Grunnlinjene danner utgangspunkt for å fastslå territorialgrensen og norsk økonomisk sone.

## 12.2 Fritak for eiendomsskatt på gartneri og planteskoler

### 12.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Virkeområdet for eieendomsskattelova ble utvidet fra og med skatteåret 2007, jf. endringslov 16. juni 2006 nr. 25. Lovendringen åpner opp for utskriving av eiendomsskatt i hele kommunen. Kommunestyret kan alternativt velge å skrive ut eiendomsskatt i områder som helt eller delvis er utbygde på byvis, eller begrense utskrivingen til eiendomsskatt på verk og bruk (eventuelt begge deler), jf. eieendomsskattelova § 3.

Forut for lovendringen hadde kommunen anledning til å fritta eieendomsskattepliktige eiendommer som «vert driven som gardsbruk eller skogbruk». Ved utvidelsen av virkeområdet til eieendomsskattelova ble det alternative fritaket for gårds- og skogbrukseiendommer gjort obligatorisk, jf. eieendomsskattelova § 5 bokstav h («landbruksfritaket»). Det fremgår av forarbeidene til lovendringen at det obligatoriske landbruksfritaket skal ha samme omfang som det tidligere frivillige fritaket for jord- og skogbrukseiendommer, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) kapittel 14.

Finansdepartementet har i flere publiserte tolkningsuttalelser uttalt at:

«korkje gartneri eller planteskule kan jamstelast med gardsbruk i eieendomsskattelova si forstand. Departementet er difor av den oppfatning at sjølv om gards- og skogbruk vert friteke i medhald av § 7 bokstav e, kan kommunestyret likevel skrive ut eieendomsskatt på ein eieedom som vert driven som gartneri eller planteskule under føresetnad av at gartneri- eller planteskuledrifta ikkje er så lita at det er gardsdrift som dominerer aktiviteten på eieedommen og gir størsteparten av inntekta.»

Videre har departementet lagt til grunn at veksthus eller gartnerier etter en konkret vurdering kan anses som «verk og bruk» i eieendomsskattelovas

forstand. Departementet forutsetter imidlertid at gartnerivirksomheten må ha et visst omfang for at eiendommen kan defineres som «verk og bruk».

Utvidelse av virkeområdet til eieendomsskattelova har aktualisert problemstillingen om rekkevidden av landbruksfritaket, herunder spørsmål knyttet til drift av gartneri og planteskole.

### 12.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Gartneri og planteskoler er ofte tilknyttet en landbruksvirksomhet. Eiendom som er drevet som gårdsbruk eller skogbruk er i dag fritatt fra eieendomsskatt, jf. punkt 12.2.1. Departementet foreslår at gartneri og planteskoler tilknyttet slike landbrukseiendommer fritas for eieendomsskatt. Selvstendige gartnerier og planteskoler, uten tilknytning til landbrukseiendom, omfattes ikke av forslaget.

Departementets forslag omfatter landbrukstilknyttet gartneri, også om det drives kombinert plantedyrking på friland og under glasstak. Fritaket inkluderer også enkle salgslokaler med lokalt detaljsalg av gartneriets produkter, herunder salg av andre egenproduserte landbruksvarer.

Av hensyn til likebehandling av næringsdrivende bør et fritak for eieendomsskatt på gartneri og planteskoler ikke omfatte eiendom hvor det drives virksomhet som alternativt kan skje gjennom et ordinært butikklokale eller næringsbygg mv. Ulik beskatning av tilnærmet lik virksomhet er konkurransevridende, og bør begrenses. Utsalgslokaler tilknyttet et fritatt gartneri hvor en større del av salgsinntektene stammer fra salg av annet enn egenproduserte planter og grønnsaker mv. er derfor ikke omfattet av departementets forslag.

Departementet viser til forslag til endring av eieendomsskattelova § 5 bokstav h. Departementet foreslår at endringen trer i kraft med virkning for skatteåret 2009. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

## 13 Endring i avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg

### 13.1 Innledning og sammendrag

---

Faste tekniske installasjoner i næringsbygg avskrives i dag sammen med bygget og med en sats på 2 prosent for forretningsbygg (saldogruppe i) og 4 prosent for øvrige næringsbygg (som avskrives i saldogruppe h sammen med anlegg). Gjeldende avskrivningsregler for bygg gir sterke incentiver til å investere i gammel teknologi ved utskifting av faste tekniske installasjoner i bygg i stedet for i mer energieffektive løsninger. Det skyldes at reinvesteringer i tekniske installasjoner som ikke innebærer en standardhevning (gammel teknologi), kan utgiftsføres direkte, mens energieffektive løsninger, som ofte innebærer standardhevning, vil måtte aktiveres og avskrives med 2 eller 4 prosent.

For å fjerne dagens skattefavourisering av gammel teknologi på bekostning av mer energieffektiv teknologi, foreslår departementet å skille ut faste tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg som egen saldogruppe med avskrivningssats på 10 prosent. Regjeringen ønsker på denne måten å fjerne incentivene i dagens regler til å velge gammel teknologi. Det blir dermed mer lønnsomt å investere i nye og mer energieffektive løsninger ved utskifting av faste tekniske installasjoner.

### 13.2 Gjeldende rett

---

Etter gjeldende rett skal faste tekniske installasjoner i bygg avskrives sammen med bygningen eller forretningseiendommen, jf. skatteloven § 14-41 tredje ledd første punktum. Avskrivningssatsen er 2 prosent for forretningsbygg (saldogruppe i) og 4 (8) prosent for bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. (saldogruppe h), jf. skatteloven § 14-43.

I skatteloven § 14-41 tredje ledd er det gitt eksempler på hva som regnes som fast installasjon i bygg: «varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.». Det sentrale kjennetegnet ved faste tekniske installasjoner er at disse er en integrert del av bygningen og tjener bygningens brukelighet som bygning, i mot-

setning til installasjoner som tjener den aktuelle virksomheten i bygget. Avgrensningen av slike installasjoner mot maskiner og annet driftsløst synes ikke å ha reist store problemer i praksis.

Produksjonsmaskiner skal føres i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige arbeider som har funksjonell sammenheng med produksjonsmaskiner på nye og bestående bygg, som for eksempel spesielle røropplegg, spesielle elektriske anlegg, avskjermingsutstyr etc. samt spesielle fundamenter og forsterkninger som blir oppført sammen med bygget før produksjonsmaskineriet, skal anses være gjort i forbindelse med montering av produksjonsmaskinene, og avskrives sammen med maskinene.

For installasjoner som avskrives sammen med bygget, regnes utskiftninger som vedlikehold som kan fradras direkte, jf. skatteloven § 6-11. Fradragretten gjelder også fullstendige utskiftninger av anlegg. Retten til fradrag for vedlikehold gjelder kostnader som er nødvendige for å holde objektet i samme stand som da det var nytt, eventuelt bringe det tilbake til samme stand. Påkostning som gir verdiøkning ut over dette (standardhevning), anses ikke som vedlikehold og er derfor ikke direkte fradragberettiget. En forholdsmessig del av kostnadene aktiveres som påkostning, mens den del av kostnadene som ikke representerer en standardhevning, kan fradras direkte.

### 13.3 Departementets vurderinger og forslag

---

Som følge av at faste tekniske installasjoner i bygg etter gjeldende rett skal avskrives under ett med bygget, er reinvesteringer i installasjoner som ikke innbærer standardhevning, for eksempel bytte av varmeanlegg eller heisanlegg, direkte fradragberettiget som vedlikeholdskostnad. I den utstrekning investeringen medfører en standardhevning skal derimot investeringen aktiveres og avskrives. Departementet legger til grunn at en overgang til mer energieffektive installasjoner ofte kan innebære en standardhevning.

En direkte fradragføring som innebærer at investeringen avskrives i sin helhet i ervervsåret, vil

øke investeringens nåverdi etter skatt betydelig sammenlignet med en avskrivning av driftsmiddelet over tid med 2 prosent (eller 4 prosent). Med en avskrivningssats på 2 prosent og et avkastningskrav på 10 prosent øker nåverdien med 23 prosent av investeringen ved direkte fradragsføring sammenlignet med avskrivninger. På den måten kan gjeldende avskrivningsregler for faste tekniske installasjoner føre til at energieffektive løsninger som i utgangspunktet er lønnsomme, ikke blir realisert.

Departementet mener at dette bør unngås ved å skille ut faste tekniske installasjoner i bygninger som egen saldogruppe. Med faste tekniske installasjoner som egen avskrivningsgruppe, vil reinvestering i form av full utskifting av installasjoner behandles som anskaffelse av nytt driftsmiddel, som skal aktiveres og avskrives. En slik utskillelse vil gjøre det skattemessig nøytralt å investere i faste tekniske installasjoner, uavhengig av om det er gammel teknologi eller mer energieffektiv teknologi som velges.

Avskrivningssatsen for faste tekniske installasjoner bør settes slik at den gjenspeiler det faktiske økonomiske verdifallet. Faste tekniske installasjoner favner vidt, fra mindre installasjoner med kort levetid, for eksempel datarelatert utstyr, til store ventilasjons- og heisanlegg, som er bygget for å vare lenge. En avskrivningssats må derfor gjelde som et gjennomsnitt for en gruppe driftsmidler med forholdsvis stor spennvidde med hensyn til levetid. Etter departementets oppfatning er det rimelig å legge til grunn en gjennomsnittlig levetid på 20 år for faste tekniske installasjoner. En avskrivningssats på 10 prosent gir en rimelig avskrivning sammenlignet med det faktiske verdifallet for faste tekniske installasjoner.

På denne bakgrunn foreslår departementet at faste tekniske installasjoner skilles ut i en ny saldogruppe j i skatteloven § 14-41 første ledd. Det foreslås at avskrivningssatsen for faste tekniske installasjoner settes til 10 prosent.

Departementets forslag gjelder faste tekniske installasjoner i bygninger. Foruten faste tekniske installasjoner i bygg i saldogruppe h og forretningsbygg i saldogruppe i, omfatter dette også faste tekniske installasjoner i hoteller, losjihus og bevertningssteder forutsatt at disse har karakter av bygning. Derimot omfattes ikke ulike faste tekniske installasjoner som er selvstendige anlegg eller installasjoner som er integrert i anlegg. Disse skal henføres til saldogruppen for anlegg, jf. skatteloven § 14-41 første ledd h.

Etter gjeldende rett har det ikke vært nødvendig å trekke en grense mellom bygg og faste tekniske installasjoner. Eksemplene i skatteloven § 14-41

tredje ledd første punktum dekker, selv om de ikke er uttømmende, de viktigste tilfeller av faste tekniske installasjoner som er aktuelle; nemlig varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg og lignende. Med tilføyelsen «og lignende» omfattes også andre lignende tekniske eller elektriske anlegg som er integrert i bygningen og som tjener bygningens generelle brukelighet som bygning. Driftsmiddel som er installert i bygningen hovedsakelig av hensyn til produksjonen av varer og tjenester i den aktuelle virksomheten, skal normalt ikke anses som faste tekniske installasjoner i bygg. Slike installasjoner må i stedet enten henføres til saldoen for bygget, eller anses som selvstendig anlegg, eller som maskiner. Den nærmere bedømmelse her må bli konkret.

Utskilling av faste tekniske installasjoner i egen saldogruppe kan gi incentiver til å søke større deler av bygget klassifisert som slik installasjon. Departementet finne det ikke hensiktsmessig å gi en uttømmende oppregning av de installasjoner som skal inngå i den nye saldogruppen. Variasjonene mellom de ulike typer bygg og næringer er for omfattende til at en slik opplisting vil kunne la seg utarbeide. Den teknologiske utvikling vil dessuten gi nye typer installasjoner, og en positiv angivelse ville stadig måtte oppdateres. Eksemplifisering som skatteloven gir (varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg), sammen med praksis som knytter seg til grensdragningen mellom faste tekniske installasjoner og maskiner (saldogruppe d), antas å gi veiledning om hva som skal regnes som fast installasjon i bygg. Departementet ser imidlertid at det kan bli et større press mot å få andre bygningsdeler og -installasjoner klassifisert som særlige, faste tekniske installasjoner. Det foreslås derfor at departementet får fullmakt til å gi forskrift om avgrensning av faste tekniske installasjoner i bygg.

Innføring av en egen saldogruppe for faste tekniske installasjoner i bygg, innebærer at en må skille mellom kostnader til selve bygget og installasjoner. En slik fordeling må gjennomføres både ved nybygg og ved overdragelse av eldre bygg. I tillegg må det foretas en fordeling av saldo for alle eksisterende avskrivbare bygninger ved overgang til nye avskrivningsregler, jf. punkt 13.4 nedenfor.

For nybygg vil det i utgangspunktet foreligge kostnadsspesifikasjoner som gjør at det kan foretas en fordeling mellom bygning og installasjoner uten store problemer. Normalt vil det imidlertid finnes kostnader som er felles for bygget og de faste tekniske installasjoner. Fordeling av slike felleskostnader vil måtte innebære et skjønn. Denne fordelingen er likevel ikke annerledes enn fordeling som al-

lerede må foretas ved ulike andre nyanlegg. Også regnskapsmessig må det til dels foretas en tilsvarende fordeling. Ved overdragelse av eldre bygg må den samlede omsetningsverdien for bygningen fordeles mellom bygning og fast installasjon etter komponentenes virkelige verdi. Ettersom det ikke fastsettes en separat salgsverdi for faste tekniske installasjoner, vil fordelingen her også i mange tilfeller måtte bli skjønnsmessig. Denne typen fordeling av omsetningsverdi mellom ulike komponenter er imidlertid vanlig ved overdragelse av virksomhet, og er derfor håndterbar i praksis.

Som følge av opprettelse av en ny saldogruppe for faste tekniske installasjoner, er det nødvendig med flere avgrensede endringer i skattelovens avskrivningsregler. Det foreslås at faste tekniske installasjoner avskrives på samlesaldo for hvert bygg, jf. skatteloven § 14-41 fjerde ledd. Videre foreslås det at vederlag ved realisasjon av slikt driftsmiddel skal nedskrives på saldo så langt det ikke er inntektsført, jf. bestemmelsen i skatteloven § 14-44 annet ledd første punktum. På grunn av sammenhengen mellom faste tekniske installasjoner og bygningen foreslås det også at reglene om betinget skattefritak ved brann mm. i skatteloven § 14-70 skal gjelde tilsvarende for faste tekniske installasjoner.

Det vises til forslag til endring av skatteloven §§ 14-41 og 14-44.

### 13.4 Overgangsregler

Ved utskilling av tekniske installasjoner fra byggsaldoene er det nødvendig å finne en praktikabel løsning for å skille ut saldoverdien av tekniske installasjoner i eksisterende bygg, som samtidig ivaretar hensynet til en økonomisk riktig fordeling av kostnader på henholdsvis bygning og installasjoner.

For å få en helt riktig økonomisk fordeling må det foretas en splitting av saldo h og i etter gjenanskaffelsesverdier. Etter departementets oppfatning er dette en ressurskrevende løsning som ikke er hensiktsmessig, fordi den forutsetter taksering av hvert enkelt bygg ved overgangen til avskrivningssystem.

En annen løsning kan være å foreta fordeling i samme forhold som den opprinnelige kostprisen for bygget fordeles seg mellom installasjoner og bygget for øvrig. For nyere bygg antas dette å gi en riktig økonomisk fordeling. Departementet antar derfor at en fordeling etter faktisk kostpris kan foretas for bygninger som ikke er eldre enn 10 år. For eldre bygg, der det gjerne er foretatt påkostninger både på selve bygningskroppen og installasjoner,

vil ikke den opprinnelige kostprisen være et like godt utgangspunkt for fordelingen. Det kan også være problematisk å skaffe historisk dokumentasjon for kostprisen for bygg som er ervervet for over 10 år siden, og det vil være ressurskrevende for skattemyndighetene å kontrollere fordelingen.

Hensynet til enkelhet, kostnader og forutsigbarhet taler for en sjablonmessig løsning for bygg som er eldre enn 10 år, hvor en bestemt prosentandel av saldoen anses å utgjøre verdien av installasjoner som skal overføres til egen saldo. En slik sjablonregel gir ikke uttrykk for den økonomisk riktige fordelingen i hvert enkelt tilfelle, men vil gi en praktikabel overgangsordning.

For å få en mest mulig hensiktsmessig overgangsordning, ønsker departementet å gjennomføre en høring av forslag til overgangsregler i tråd med de nevnte prinsipper. Det foreslås derfor i overgangsregel at departementet gis fullmakt til å gi bestemmelse om fordeling av saldo for bygg i saldogruppe h) og forretningsbygg i saldogruppe i) per 31. desember 2008, mellom eksisterende saldo for bygget og saldo for faste tekniske installasjoner.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j.

### 13.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Den samlede provenyvirkingen av å skille ut faste tekniske installasjoner i bygg er sammensatt av virkingen av å avskrive faste tekniske installasjoner med 10 prosent og av virkingen av at det ikke lenger vil være mulig å utgiftsføre reinvesteringer i faste tekniske installasjoner.

Virkingen av å øke avskrivningssatsen for tekniske installasjoner fra 2 til 10 prosent anslås å gi et provenytap på om lag 1,73 mrd. kroner påløpt og om lag 140 mill. kroner bokført i 2009. Fjerningen av adgangen til å utgiftsføre reinvesteringer i faste tekniske installasjoner anslås å øke statens inntekter med om lag 1,78 mrd. kroner påløpt og 205 mill. kroner bokført. Samlet anslås omleggingen å øke inntektene med om lag 50 mill. kroner påløpt og med om lag 65 mill. kroner bokført i 2009.

Det vil være relativt betydelig administrative kostnader ved å skille ut faste tekniske installasjoner som en egen saldogruppe. Det vil innebære merarbeid for både skatteetaten og skattytere å fordele saldoverdier for bygg/forretningsbygg på bygg og faste tekniske installasjoner. I tillegg vil avskrivningssystemet generelt kompliseres, noe som er en ulempe for både skattytere og skattemyndigheter. Endringene kan også gi opphav til tilpasninger som

søker å utnytte avgrensningene mellom faste tekniske installasjoner og bygget.

Forslaget innebærer at flere energieffektive investeringer vil bli realisert.

### **13.6 Ikrafttredelse**

---

Det foreslås at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2009.

## 14 Øke fiskerfradraget og lempe på 130-dagersregelen

Etter skatteloven § 6-60 første ledd kan fiskere og fangstfolk på nærmere vilkår kreve et særskilt fradrag på 30 prosent av netto arbeidsinntekt fra fiske og fangst. I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2008 ble fiskerfradraget økt fra 80 000 kroner til 115 000 kroner. Regjeringen foreslår å øke fiskerfradraget ytterligere til 150 000 kroner. Økningen må ses i sammenheng med omleggingen av nettolønnsordningen for sjøfolk som ble gjennomført i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2008. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.2.8. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-60 første ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Regjeringen vil videre lempe på vilkårene for å kvalifisere til fiskerfradrag, slik at kravet om minst 130 dagers deltakelse i fiske eller fangst skal gjelde tilsvarende som 130-dagerskravet for fradrag for sjøfolk etter skatteloven § 6-61 med tilhørende forskrifter og praksis.

I dag er vilkåret om at 130-dagerskravet må oppfylles innenfor det enkelte kalenderår absolutt for fiskere, i motsetning til for sjøfolk. Det betyr at oppstartsår og avslutningsår for en lengre, eventuell årelang fiskeperiode kan falle utenfor fradragsretten. Det samme gjelder enkeltår hvor fiskeperioden på grunn av turnusordninger eller lignende er satt opp med mindre enn 130 dager, eller det var planlagt en lang nok fiskeperiode, men hvor denne perioden blir avbrutt og redusert av ulike grunner.

Endringen vil gå ut på at også en kortere, faktisk fiskeperiode enn 130 dager et år kan kvalifisere til fiskerfradrag, dersom ett av to særlige vilkår er oppfylt. Det ene vilkåret er at den kortere perioden er startåret eller avslutningsåret for en lengre fiskeperiode som ifølge avtaler i gjennomsnitt forutsatte over 130 dager fiske om bord i året. Det andre vilkåret er at den kortere perioden var forutsatt å skulle vare lenge nok, men ble avbrutt av uforutsette omstendigheter. I avbruddstilfellene må fiskeren kunne dokumentere den forutsatte, lengre varighet gjennom arbeids- eller oppdragsavtale. For fisker med ansvar for fartøyet som fisket skal uføres fra (selvstendig næringsdrivende), må den forutsatte lengre varighet dokumenteres gjennom eksempelvis driftsopplegg for fartøyet.

Fradragsbegrensningen vil her ligge i at når den faktiske fiskeperioden er kort, vil også den fiskerinntekt som fradraget beregnes av, være mindre.

En viderefører det gamle vilkåret om at fiske eller fangst må være skattyterens fulle beskjeftigelse (hovedbeskjeftigelse) i perioden. Dette tilsvarer vilkåret om at bare sjøfolk med hovedbeskjeftigelse om bord skal ha det særskilte fradraget for sjøfolk.

Lempningen i kravet til fiskeperiode gjennomføres med virkning fra og med inntektsåret 2009 gjennom endring i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158.

## 15 Øke reindrifftsfradraget

### 15.1 Innledning

---

Departementet foreslår å øke det særskilte inntektsfradraget for reineiere. Forslaget innebærer at det generelle fradraget økes til 54 200 kroner og at det prosentvise fradraget heves til 32 prosent. Det maksimale, samlede fradraget, (fradragstaket) foreslås økt til 142 000 kroner.

### 15.2 Gjeldende rett

---

Ved fastsettelse av positiv, alminnelig inntekt fra reindrifftsvirksomhet har reineier, i samsvar med skatteloven § 8-1 sjette ledd, krav på et reindrifftsfradrag på inntil 36 000 kroner. Av reindrifftsinnntekt over 36 000 kroner blir det i tillegg gitt et fradrag på 19 prosent opp til et samlet, maksimalt fradrag på 71 500 kroner. Fradraget ble sist endret med virkning fra og med 2006, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005–2006).

### 15.3 Departementets vurderinger og forslag

---

I forbindelse med reindrifftsforhandlingene våren 2008 ble det varslet at reindrifftsfradraget skal økes

i 2009. Departementet legger på denne bakgrunn frem forslag om at det generelle reindrifftsfradraget økes med 18 200 kroner til 54 200 kroner. Videre foreslås prosentfradraget av overskytende reindrifftsinnntekt økt fra 19 prosent til 32 prosent. Det samlede, maksimale fradraget foreslås hevet med 70 500 kroner til 142 000 kroner.

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 8-1 sjette ledd første og annet punktum. I annet punktum har departementet presisert den gjeldende forståelse om at prosentfradraget beregnes av den del av reindrifftsinnntekten som overstiger det generelle reindrifftsfradraget.

### 15.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

Økningen av reindrifftsfradraget anslås å redusere provenyet med om lag 4 millioner kroner påløpt og 3 millioner kroner bokført i 2009. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser.



## 16 Skattefritak på arbeidsinntekt til barn under 13 år

### 16.1 Innledning

Departementet foreslår en endring i skatteloven, slik at arbeidsinntekt inntil 10 000 kroner til barn under 13 år blir skattefri. Forslaget innebærer fjerning av dagens skattebelastning på mindre arbeidsinntekter før tenårene inntreffer.

### 16.2 Gjeldende rett

Alle, også barn under 13 år, kan ha skattefri lønn på inntil 1000 kroner i året fra samme arbeidsgiver. Denne frigrensen er noe høyere ved arbeid i skattefri organisasjon eller i privat husholdning. Er lønnen høyere enn frigrensen, er den skattepliktig i sin helhet.

Barn på 13 år eller mer lignedes særskilt for egen lønnsinntekt, og har da egne fradrag mv. som fritar de første snaut 40 000 kroner fra beskatning, jf. blant annet skatteloven § 2-14 fjerde ledd. Det er dette som gir grunnlag for frikort (fritak for skattekutt) innen denne eldre aldersgruppen, selv om lønnen teknisk sett er skattepliktig.

Barn under 13 år lignedes sammen med foreldrene. Det betyr at den inntekten de har, legges på toppen av foreldrenes inntekt. Det gis eget minstefradrag i slik felleslignet lønnsinntekt, men ingen andre fradrag mv. i den, jf. skatteloven § 2-32 annet ledd. Som følge av minstefradraget fritas i 2008 inntil 31 800 kroner av barnets inntekt for alminnelig 28 prosent skatt. Men foreldrene blir ilagt trygdeavgift på 3 prosent av hele barnets lønn, og toppskatt i tilfelle deres egen inntekt gjør at barnets lønn på toppen av denne blir liggende på toppskattenivå. For 2008 vil derfor en slik felleslignet barnelønn bli ilagt skatt på minimum 3 prosent, maksimum 15 prosent, avhengig av foreldres inntektsnivå (forutsatt at foreldrene ikke har skattebegrensning på grunn av trygd og lav inntekt).

I prinsippet er det derfor ikke grunnlag for frikort ved forskuddsutskrivningen for barn under 13 år. Likevel praktiseres det utskrivning av frikort i stor utstrekning, dels av praktiske grunner, dels for ikke å redusere barnets glede ved å motta sin lille

lønn ubeskåret. Resultatet blir da imidlertid ofte restskatt for foreldrene.

### 16.3 Departementets vurdering og forslag

I utgangspunktet anses fellesligning for å ha en god begrunnelse i en forsørgersituasjon. Fellesligning innebærer en sammenslåing av forsørgers og den forsørgedes skatteforhold. De gjeldende fribeløp, fradrag og satser kan da føre til høyere samlet skatt og avgift enn ved særskilt ligning av den forsørgede. Dette skyldes at selv en lav inntekt ikke gir samme grunn til 0 i skatt når det er en forsørgt person som har inntekten. Det er heller ikke ønskelig at barn under tenårene skal stimuleres til å ta lønnsarbeid i samme omfang som det tenåringer kan ta uten skatt.

Etter departementets syn er regelverket likevel for strengt når den skattefrie grensen kun er 1000 kroner for barn under 13 år, mens barn over 13 år skattefritt kan tjene snaut 40 000 kroner. På denne bakgrunn foreslår departementet at det gis en viss skattelette for gruppen under 13 år.

Denne skattytergruppen, barn under 13 år med lønnet arbeid, er ikke stor, og det er ønskelig at endringer i regelverket på dette området ikke medfører store ligningsmessige og systemmessige endringer og utfordringer. Departementet vil derfor ikke foreslå endringer i selve ligningsmåten av foreldre og barn.

En administrativt enkel løsning er å innføre et skattefritak for lønnsinntekt til barn under 13 år, inntil en passende beløpsgrense. Beløpsgrensen bør ikke settes for høyt, da et høyt nivå kan oppfattes som en stimulering til barnearbeid. Den alminnelige frikortgrensen som gjelder for barn over 13 år, snaut 40 000 kroner, anses på denne bakgrunn å være for høy.

En beløpsgrense på 10 000 kroner i året er mer passende. Også med dette lavere nivået antar departementet at stort sett alle reelle lønnsinntekter for denne gruppen vil omfattes av fritaket.

Departementet foreslår på denne bakgrunn et skattefritak for lønnsinntekt på inntil 10 000 kroner for barn under 13 år. Forslaget innebærer ingen

endringer i ligningsmåten, og barnet skal fortsatt lignedes sammen med foreldrene. Det må imidlertid opprettes en egen kode på lønns- og trekkoppgaven for arbeidsgiveres innberetning av inntekt til barn under 13 år, slik at ligningsmyndighetene kan skille ut denne inntekten ved ligning av foreldrene. Lønn fra ulike arbeidsgivere skal vurderes samlet. Dersom samlet lønnsinntekt for barnet er høyere enn 10 000 kroner, blir det overskytende skattepliktig og lignedes sammen med foreldrenes inntekt etter hovedregelen. Dette overskytende, skattepliktige beløp blir da også beregningsgrunnlag for det egne minstefradraget i barnets inntekt ved denne fellesligningen.

For å komme inn under fritaksregelen må det kreves en konkret arbeidsprestasjon av barnet. Begrepet «arbeidsinntekt» i lovutkastet skal forstås med denne begrensning, i motsetning til den videre forståelse av begrepet i skatteloven ellers. Passi-

ve honorarer, for eksempel for reklamefotografering av spebarn, vil derfor falle utenfor skattefritaket. Ut fra denne begrensningen har departementet ikke funnet det nødvendig med noen særskilt, nedre aldersgrense for fritaket, eller å avgrense mot inntekt fra foreldres bedrift mv.

Skattefri lønn inntil 10 000 kroner fra en arbeidsgiver vil ikke hindre skattefritak for lønn inntil 1000 kroner fra en annen arbeidsgiver.

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

Det vises til utkast til ny bokstav o i skatteloven § 5-15 første ledd.

## 16.4 Ikrafttredelse

---

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

## 17 Forholdet mellom pensjonsbegrepet og personinntektsbegrepet i skatteloven

### 17.1 Pensjon og engangsutbetalinger

#### 17.1.1 Pensjon som personinntekt

I revidert nasjonalbudsjett 2008 ble det varslet at departementet ville vurdere forholdet mellom pensjonsbegrepet og personinntektsbegrepet i skatteloven, jf. Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) kapittel 9. På bakgrunn av en slik vurdering fremmes det forslag om endring i skatteloven § 12-2 for å fastslå at både pensjoner i og utenfor arbeidsforhold skal regnes som personinntekt etter skatteloven. Departementet foreslår at endringen gis virkning fra og med 2009.

Begrepet *pensjon* er ikke definert i skatteloven. Med «pensjon» forstås en vanligvis ytelse som erstatter et inntektsbortfall, som utbetales som periodiske ytelse og som ofte er vederlag for tidligere arbeidsinnsats. En slik forståelse danner også utgangspunkt for pensjonsbegrepet etter skatteloven.

Rett til pensjon hjemles og reguleres i hovedsak i avtaler, enten i individuelle avtaler eller som del av de alminnelige arbeidsrettslige vilkårene i et arbeidsforhold. Grensen mellom hvilke avtaler som skal skattlegges som pensjon og hvilke som skal skattlegges etter andre bestemmelser, kan være vanskelig å trekke.

Alle utbetalinger som beskattes som pensjon, er terminvise ytelse. Det er sikker rett at engangsutbetalinger fra pensjonsavtaler faller utenfor pensjonsbegrepet. Videre har ytelsene tradisjonelt vært livslange. Da ordningen med individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA) ble innført i 1997, ble imidlertid dette utgangspunktet endret. Hele pensjonsformuen fra en pensjonsspareavtale vil komme til utbetaling, og den kan av den grunn ikke utbetales som livslange ytelse.

Forslaget som fremmes her gjelder skattlegging av pensjon som *personinntekt*. Personinntekt er i hovedsak et brutto inntektsbegrep og omfatter som utgangspunkt inntekt fra personlig arbeid og innsats eller inntekter som erstatter inntekt av personlig innsats. Personinntekt er beregningsgrunnlag for toppskatt og trygdeavgift. Hva personinntekt omfatter er regulert i skatteloven § 12-2. Skatteloven § 12-2 bokstav b første punktum bestemmer at personinntekt omfatter «pensjon, føderåd, livrente

som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelse». Dette innebærer at utgangspunktet etter skatteloven er at pensjoner skal skattlegges som personinntekt. Pensjoner er således underlagt både netto- og bruttoskatteplikt.

I enkelte sammenhenger har det imidlertid vært reist tvil om i hvilken grad pensjoner må ha en viss tilknytning til skattyters arbeid for å bli skattlagt som personinntekt. Dette spørsmålet har blant annet vært aktuelt når pensjon er gitt som vederlag for avståelse av eiendom eller virksomhet. Problemstillingen har sammenheng med den tilknytning inntektsgrunnlaget personinntekt generelt har til skattyters personlige arbeid og innsats. I andre sammenhenger er det sikker rett at det ikke kreves slik tilknytning for å skattlegge en ytelse som pensjon.

Skattedirektoratet avga 30. august 2007 en bindende forhåndsuttalelse hvor det ble oppstilt et vilkår om arbeidsmessig tilknytning for å kunne skattlegge pensjon som personinntekt. Saken gjaldt salg av selskapsandeler med delvis vederlag i form av pensjon til selger. I forhåndsuttalelsen ble terminbeløpene som selger mottok som pensjon klassifisert som kapitalinntekt i form av pensjon utenfor arbeidsforhold. Terminbeløpene skulle dermed bare skattlegges som alminnelig inntekt, og ikke som personinntekt med toppskatt og trygdeavgift.

Etter departementets vurdering er det sterke grunner som taler mot at det bør være et slikt vilkår om arbeidsmessig tilknytning for å skattlegge pensjon som personinntekt.

Muligheten for skatteomgåelse tilsier at også pensjon som blir finansiert ved overdragelse av virksomhet og eiendeler, blir skattlagt som personinntekt. Resultatet i den omtalte forhåndsuttalelsen kan gjøre det mulig å omgå den normale bruttoskatteplikten for pensjoner, ved å knytte pensjonsrettigheter til salg av selskapsandeler. Også pensjon som er finansiert på en slik måte, bør være både netto- og bruttoskattepliktig, slik som annen pensjon.

Også hensynet til sammenheng i regelverket taler for at pensjoner bør være personinntekt uten noe underliggende krav om arbeidsmessig tilknytning. I forhold til inntektsbegrepet alminnelig inntekt har det ikke vært reist krav om noen slik til-

knytning. I 1952 ble det gjennomført omfattende endringer i skattelovens bestemmelser på pensjons- og forsikringsområdet. Det ble den gang ikke oppstilt noe krav om at skattlegging som pensjon forutsatte arbeidsinnsats eller bortfall av arbeidsinntekt, verken i de dagjeldende reglene om egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES) eller enkelte andre pensjonsavtaler. Et slikt krav ble heller ikke innført i 1997, da EPES-ordningen ble erstattet av individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA). Det er langvarig og sikker praksis for at skattelovens pensjonsbegrep som utgangspunkt ikke forutsetter noen arbeidsmessig tilknytning. Etter departementets vurdering bør dette utgangspunktet også gjelde i forhold til reglene om personinntekt. Den prinsipielle tilknytning mellom personinntektsbegrepet og personlig innsats, vil være tilstrekkelig ivaretatt ved at pensjon i all hovedsak er et substitutt for arbeidsinntekt.

Videre er et krav om at det foreligger arbeidsmessig tilknytning vanskelig å håndheve i praksis. Det må blant annet legges vekt på art og omfang av skattyters innsats i virksomheten. Vurderingene her vil kunne bli skjønnsmessige og komplekse. For ligningsmyndighetene vil det være problematisk å håndheve et slikt skjønnsmessig kriterium på en ensartet måte, og det vil svekke forutberegneligheten for skattyter. Hensynet til klarhet i regelverket og forutberegnelighet for skattyter taler derfor klart mot at det stilles vilkår om arbeidsmessig tilknytning som vilkår for å skattlegge pensjon som personinntekt.

På denne bakgrunn foreslår departementet å endre skatteloven § 12-2 bokstav b, slik at pensjoner *i og utenfor arbeidsforhold* anses som personinntekt.

Etter departementets vurdering bør det gjennomføres tilsvarende presisering i folketrygdloven § 3-15 om pensjonsgivende inntekt og folketrygdloven § 23-3 om trygdeavgift. Departementet viser til forslaget til endring av folketrygdloven § 3-15 annet ledd bokstav a og § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med 2009.

Også i forslaget til vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2009 foreslås en tilsvarende klargjørende presisering i bestemmelsen om trygdeavgift på pensjon, jf. vedtaket § 2 bokstav a). Det vises til forslag til slikt vedtak i St.prp. nr. 1 (2008–2009).

## 17.2 Presisering av bestemmelsene om engangsutbetalinger i skatteloven § 12-2 bokstavene d og e

### 17.2.1 Innledning

Etter departementets vurdering er det behov for en presisering av bestemmelsene i skatteloven § 12-2 bokstavene d og e. Ordlyden i disse bestemmelsene kan forstås slik at de gir hjemmel for skattlegging som personinntekt for alle utbetalinger fra henholdsvis individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA) og pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven. En slik forståelse fører til at skillet mellom løpende terminytelser og engangsutbetalinger ikke er tilstrekkelig tydelig. De løpende utbetalingene skal etter departementets oppfatning skattlegges som pensjon etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Videre kan ordlyden i skatteloven § 12-2 bokstav d om IPA, som er en pensjonsordning utenfor arbeidsforhold, bidra til å skape usikkerhet med hensyn til om pensjon etter skatteloven § 12-2 bokstav b forutsetter arbeidsinnsats. Departementet foreslår at det fremgår klart av ordlyden at det bare er engangsbeløp som reguleres av skatteloven § 12-2 bokstavene d og e.

### 17.2.2 Bakgrunn

I 1997 ble den tidligere ordningen med egen pensjonsforsikring etter skatteloven (EPES) erstattet med IPA, jf. Ot.prp. nr. 64 (1996–97). I EPES-ordningen var det bare anledning til å spare til alderspensjon i en forsikringsavtale og alle utbetalingene var løpende ytelser som skattlegges som pensjon etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Ved innføringen av IPA ble det for første gang i en skattefavisert ordning mulig å spare til alderspensjon i en pensjonsspareavtale som et alternativ til en pensjonsforsikringsavtale. Dersom den som har inngått en pensjonsspareavtale dør før hele pensjonsformuen er utbetalt, og det ikke er oppnevnt noen begunstiget, kan den utbetales som en engangssum. Engangsbeløpet kan utbetales til dødsboet, enearving eller gjenlevende ektefelle. Tilsvarende gjelder ikke for IPA-pensjonsforsikringsavtalene. Hvis det utbetales noe etter rettighetshavers død, vil det alltid være i form av løpende ytelser til etterlatte.

Det var ikke behov for noen endringer i skatteloven § 12-2 ved overgangen fra EPES til IPA-pensjonsforsikringsavtalene. Det var imidlertid nødvendig med en ny bestemmelse i § 12-2 for å sikre at alle utbetalingene fra en IPA-pensjonsspareavtale

til fysiske personer skattlegges som personinntekt. Engangsutbetalinger er ikke pensjon og faller dermed utenfor § 12-2 bokstav b. Det ville åpne for tilpasningsmuligheter dersom de løpende ytelsene fra IPA-avtaler skattlegges som personinntekt mens engangsytelser bare beskattes som alminnelig inntekt. Hjemmelen for skatteplikt for engangsutbetalingene som personinntekt følger av skatteloven § 12-2 bokstav d.

Pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven er pensjonsspareavtaler. I Ot.prp. nr. 71 (1999–2000) uttales det følgende om beskatning av løpende ytelser til medlemmet av ordningen:

«Alle løpende, terminvise pensjonsutbetalinger fra en innskuddspensjonsordning vil være skattepliktige etter gjeldende rett som alminnelig inntekt etter skatteloven § 5-1 første ledd og som personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Det skal svares trygdeavgift med lav sats, jf. folketrygdloven § 23-3 nr. 1. Det fremmes ikke forslag om endringer for denne typen utbetalinger.»

I Ot.prp. nr. 71 (1999–2000) siteres følgende fra forslaget i NOU 1999: 32 om skattlegging av engangsutbetalinger:

«Engangsutbetalinger til fysiske personer vil uten særskilt hjemmel ikke skattlegges som personinntekt. Utvalget har ved å foreslå en adgang til engangsutbetalinger, ikke hatt til hensikt å tillate en gunstigere skattemessig behandling enn om det ble utbetalt løpende ytelse. Utvalget mener det kan være hensiktsmessig med den samme skattemessige løsningen som gjelder for IPA. Det er derfor nødvendig med en bestemmelse i ny skattelov § 12-2 (någjeldende § 55 første ledd bokstav d) der engangsutbetalinger fra innskuddspensjon i arbeidsforhold beskattes på lik linje med engangsutbetalinger fra individuell pensjonsspareavtale etter skatteloven.»

Departementets vurderinger i proposisjonen var følgende:

«Departementet er enig med utvalget i at det også er nødvendig med en ny bestemmelse i skatteloven § 12-2, slik at engangsutbetalinger under innskuddspensjon i arbeidsforhold til fysiske personer skattlegges som personinntekt.»

### 17.2.3 Departementets vurderinger

Etter departementets vurdering har skatteloven § 12-2 bokstav d fått en noe uheldig utforming. Bestemmelsen kan for det første forstås slik at den gir hjemmel for å skattlegge alle utbetalinger fra IPA-avtaler, både løpende ytelser og engangsutbetalinger. Løpende ytelser fra IPA-avtaler vil imidlertid alltid være pensjon etter skatteloven § 12-2 bokstav b. Formålet med bestemmelsen i bokstav d er, som det fremgår ovenfor, å sikre lik skattemessig behandling av løpende ytelser og engangsutbetalinger. Departementet foreslår derfor en presisering av bestemmelsen slik at det fremgår klart at den bare skal gjelde for engangsutbetalinger. Forslaget innebærer at skillet mellom løpende ytelser og engangsutbetalinger kommer tydelig frem, samt at det blir en mer konsekvent bruk av begrepet pensjon i skatteloven.

Videre er det behov for å presisere at skatteplikten etter skatteloven § 12-2 bokstav d er uavhengig av om det er gitt fradrag for innbetalingene. Alle utbetalinger fra IPA-avtaler skal skattlegges som personinntekt. Vi foreslår også at henvisningen til IPA-avtaler der det er skutt inn engangs- og avløsningsbeløp for å utsette skattleggingen av disse, tas ut. Denne bestemmelsen har ikke lenger noen selvstendig betydning når reinvesteringsadgangen etter skatteloven § 5-40 tredje ledd er opphevet. Vi viser til forslaget til presisering av skatteloven § 12-2 bokstav d.

Når det gjelder engangsutbetalinger fra pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven, er det behov for samme presisering av skillet mellom slike utbetalinger og løpende ytelser som for IPA. Vi viser til forslaget til presisering av skatteloven § 12-2 bokstav e.

Departementet foreslår samtidig tilsvarende presiseringer i folketrygdloven §§ 3-15 og 23-3, slik at skatteloven § 12-2 og de to bestemmelsene i folketrygdloven får korresponderende ordlyd. Departementet viser til forslaget til presisering av folketrygdloven §§ 3-15 annet ledd bokstav a og 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav a.

Departementet foreslår at endringene gjøres gjeldende fra og med inntektsåret 2009.

## 18 Avvikling av kommunal selskapsskatt

I skatteopplegget for 2009 foreslår Regjeringen å avvikle den kommunale selskapsskatten fra 2009. I skatteloven er det fullmaktsbestemmelser som blant annet innebærer at Stortinget kan pålegge skatt til det felleskommunale skattefondet og fastsette satsen for denne, jf. henholdsvis § 1-2 tredje ledd og § 15-2 annet ledd. Ved avviklingen av den kommunale selskapsskatten blir disse bestemmelsene overflødige. Departementet foreslår derfor å

endre § 1-2 tredje ledd og å oppheve 15-2 annet ledd i skatteloven, slik at bestemmelsene i skatteloven om det felleskommunale skattefondet fjernes. Det vises til forslag om endring i skatteloven § 1-2 tredje ledd og i § 15-2. Nærmere omtale av avviklingen av den kommunale selskapsskatten fra 2009 er inntatt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.4.

## 19 Indre selskap mv. og innsendelse av regnskap til Regnskapsregisteret

Departementet vil gjennomføre tiltak for å få en mer effektiv håndhevelse av indre selskaps plikt til å sende inn regnskap til Regnskapsregisteret. Effektiviseringen vil skje ved at forskriftshjemmelen i regnskapsloven § 9-3 benyttes slik at skatteetaten pålegges å gi opplysninger om indre selskap til Regnskapsregisteret. Registeret vil ved å få tilgang til skatteetatens opplysninger, kunne bruke disse opplysningene som grunnlag for å påse at indre selskap som har innsendingsplikt, overholder denne.

Selskapsloven av 21. juni 1985 nr. 83 definerer et indre selskap som et selskap som «ikke opptrer som sådant overfor tredjemann». Deltakerne i et indre selskap kan være fysiske personer, ansvarlige selskaper, aksjeselskaper, boer eller andre rettssubjekter. Den som opptrer utad omtales ofte som hovedmannen. Heller ikke hovedmannen behøver å være en fysisk person. Det er kun hovedmannen som kan inngå avtaler med tredjemenn, opptre som fullmaktsgiver eller for øvrig pådra seg forpliktelser.

Indre selskap kan tjene legitime formål. Indre selskap gir mulighet for at parter kan samarbeide tett, uten at deltakerne påtar seg felles forpliktelser utad. Dersom de samarbeidende partene opptrer samlet utad, vil det ikke lenger foreligge et indre selskap, men et ansvarlig selskap.

Det foreligger ingen registreringsplikt for indre selskap.

Indre selskap hadde frem til 2005 fritak for plikt til å sende regnskap til Regnskapsregisteret. Allmenne interesser tilsier åpenhet rundt verdiskapningen i selskaper, herunder indre selskap. Fra og med 2005 gjelder derfor ordinær regnskapsplikt og innsendingsplikt for indre selskap. Et hovedproblem er imidlertid at Regnskapsregisteret ikke har grunnlag for å identifisere innsendingspliktige indre selskap. Registeret håndhever derfor ikke innsendingsplikten for indre selskap med forsinkelsesgebyr.

Problemet med manglende håndheving av innsendingsplikten kan avhjelpes ved informasjonsutveksling med skatteetaten. Gjennom deltakernes selvangivelser er indre selskap registrert sammen med andre selskaper i skattemanntallet/selvangi-

velsesregisteret for næringsdrivende. Teknisk sett vil det være uproblematisk å samle indre selskap i skattemanntallet i en egen datafil, og gi opplysningene i denne til Regnskapsregisteret. Regnskapsregisteret vil da kunne bruke disse oppgavene for å følge opp innsendingsplikten. I 2007 var det registrert 587 indre selskap i skattemanntallet, mens Regnskapsregisteret kun hadde mottatt regnskap fra 170 indre selskap.

Det kan legges til rette for en slik løsning med informasjonsutveksling med skatteetaten ved å benytte forskriftshjemmelen i regnskapsloven § 9-3. Finansdepartementet kan etter regnskapsloven § 9-3 ved forskrift bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regnskapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt for blant annet indre selskap. Departementet kan også fastsette at slike opplysninger skal gis uten hinder av taushetsplikt.

Det gjelder unntak fra regnskapsplikt for enkelte små ansvarlige og indre selskap. Unntaket gjelder ikke dersom det er flere enn fem deltakere eller dersom minst en av deltakerne er et aksjeselskap eller annen juridisk person med begrenset ansvar. Informasjonen skatteetaten sitter med vil ikke nødvendigvis være tilstrekkelig til å fastslå regnskapsplikt i alle tilfeller. En løsning som nevnt kan derfor ikke uten videre gi sikker identifikasjon av alle innsendingspliktige selskaper. Men departementet legger til grunn at informasjonsutveksling med skatteetaten langt på vei kan gi grunnlag for å håndheve innsendingsplikt med forsinkelsesgebyr for de indre selskapene.

I tilknytning til dette er det på tilsvarende måte ønskelig å effektivisere muligheten for Regnskapsregisteret til å håndheve innsendingsplikten for utenlandske foretak som har regnskapsplikt i Norge. Det gjelder de fleste norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) og enkelte andre foretak. Det krever en utvidelse av den nevnte lovhjemmelen i regnskapsloven.

Departementet foreslår at endringene i regnskapsloven § 9-3 og forskrift som nevnt over, gis virkning fra 1. januar 2009.

## 20 Oppheving av bestemmelser om tilskudd til folketrygden fra kommuner og fylkeskommuner

I lov 28. februar 1997 nr. 19 (folketrygdloven) er det i § 23-9 gitt anvisning på at kommunene og fylkeskommunene skal betale tilskudd til folketrygden. Dette tilskuddet skal fastsettes i prosent av samlet pensjonsgivende inntekt i kommunen eller fylkeskommunen. Størrelsen på tilskuddet skal etter bestemmelsen fastsettes av Stortinget.

Slikt tilskudd ble fastsatt til og med for inntektsåret 1991, da Stortinget satte tilskuddene til 0,42 prosent for kommuner og 0,11 prosent for fylkeskommuner.

Siden inntektsåret 1992 har Stortinget imidlertid hvert år satt disse tilskuddene til 0. Bestemmelsen anses følgelig ikke lenger å være aktuell, og det foreslås derfor at den oppheves. Det vises til forslag om oppheving av folketrygdloven § 23-9.

Etter folketrygdloven § 24-1 femte ledd skal Skattedirektoratet beregne tilskuddet når ligningen er avsluttet. Heller ikke denne bestemmelsen har noen praktisk betydning når tilskudd ikke fastsettes, og foreslås derfor opphevet. Det vises til forslag om oppheving av folketrygdloven § 24-1 femte ledd.

Etter § 8-2 første ledd i skattebetalingsloven skal tilskuddet videre komme til fradrag i de beløpene som tilkommer kommunen og fylkeskommunen ved fordelingen mellom skattekreditorene. Også denne bestemmelsen er uten praktisk betydning når tilskudd ikke fastsettes, og foreslås følgelig opphevet. Det vises til forslag om å oppheve § 8-2 første ledd i skattebetalingsloven.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.



## 21 Artistskatt – forskuddstrekk, innberetning og arbeidsgiveravgift

### 21.1 Innledning

Fra og med inntektsåret 2007 skal artister som blir skattemessig bosatt i Norge, skattlegges etter de alminnelige regler om begrenset skattepliktige fra og med inntektsåret forut for det året vedkommende blir skattemessig bosatt her. Dette følger av § 1 annet ledd i lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven). Tidligere ble trukket artistskatt i det året artisten bare hadde begrenset skatteplikt til Norge i utgangspunktet regnet som endelig.

Det ble lagt til grunn i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) at endringen i artistskatteloven § 1 annet ledd ikke ville medføre at oppgaveplikt etter ligningsloven og plikten til å svare arbeidsgiveravgift skal virke tilbake i tid, slik som for skatteplikten. Det ble imidlertid varslet at departementet på et senere tidspunkt ville vurdere om også disse pliktene skal gjelde tilbake i tid.

Videre varslet departementet i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) at en ville vurdere om de alminnelige reglene om forskuddstrekk i skattebetalingsloven skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor det foreligger omstendigheter som gjør det klart at artisten vil bli lignet etter de alminnelige skattereglene. Dette for å unngå problemene med at den artistskatt som er trukket ikke vil dekke den utlignede skatten, og dermed medføre restskatt for artisten.

Departementet foreslår nå å presisere § 11 i artistskatteloven, slik at den gir en klar hjemmel til å kunne gi forskriftsbestemmelser om oppgaveplikt, med tilhørende arbeidsgiveravgiftsplikt, tilbake i tid, i de tilfeller artisten skattlegges etter de alminnelige regler om begrenset skattepliktige for inntektsåret forut for det året vedkommende blir skattemessig bosatt her.

Når det gjelder trekkplikt, foreslår departementet ikke en løsning som antydnet i Ot.prp. nr. 61 (2006–2007), men heller at det innføres en adgang for artisten til å kreve at arbeidsgiver gjennomfører trekk etter artistskatteloven med en høyere sats enn det som følger av artistskatteloven § 7, jf. § 4, og det årlige skattevedtaket.

### 21.2 Departementets vurderinger og forslag

Ovennevnte endring i den materielle skatteplikten ble blant annet begrunnet med at de tidligere reglene førte til at visse skattytere hadde mulighet til å bli skattlagt mer lempelig enn andre som ble skattemessig bosatt i Norge, og at dette var uheldig.

Endringen har sikret større grad av skattemessig likebehandling av skattyterne.

Tilsvarende likebehandling av arbeidsgiverne er derimot ikke gjennomført. Etter folketrygdloven § 23-2 første ledd er det lønn mv. som arbeidsgiver plikter å innberette som utgjør grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Melding etter artistskatteloven § 6 anses imidlertid ikke som innberetning etter folketrygdloven § 23-2 første ledd, og utløser derfor ikke arbeidsgiveravgiftsplikt. Innberetningsplikt etter ligningsloven § 6-2, som innebærer at det også oppstår arbeidsgiveravgiftsplikt, gjelder fra og med det inntektsåret vilkårene for skattemessig bosetting etter skatteloven § 2-1 annet ledd blir oppfylt.

Etter gjeldende regler vil derfor ikke arbeidsgivere til utenlandske artister ha plikt til å svare arbeidsgiveravgift av lønn mv. for året forut for bosettingsåret, selv om artisten som følge av den etterfølgende skattemessige bosettingen blir ansett begrenset skattepliktig for denne inntekten.

For å oppnå arbeidsgiveravgiftsmessig likebehandling av arbeidsgivere, mener departementet at ligningslovens bestemmelser om lønnsoppgave mv. bør gjøres gjeldende fra og med det inntektsår/tidspunkt artisten tar opphold som fører til skattemessig bosetting det påfølgende år. Nærmere bestemmelser om dette kan mest hensiktsmessig gis i forskrift med hjemmel i artistskatteloven.

Gjeldende forskriftshjemmel i artistskatteloven § 11 antas ikke å omfatte en slik utvidelse av oppgavepliktene med tilsvarende utvidelse av arbeidsgiveravgiftsplikten. Det foreslås derfor en endring i denne bestemmelsen for å etablere et sikkert lovgrunnlag for slik innberetningsplikt.

I arbeidet med forskriftsbestemmelser vil departementet vurdere om det bør oppstilles enkelte unntak fra arbeidsgiveravgiftsplikt i disse tilfellene,

eksempelvis for arbeidsgivere som kun har hatt artisten ansatt en enkeltstående kortere periode forut for at vilkårene for skattemessig bosetting blir konstatert oppfylt.

Når det gjelder trekkplikt, følger det av skattebetalingsloven § 5-5 annet ledd at skattyteren kan reise krav om at arbeidsgiver foretar forskuddstrekk med et høyere beløp enn det som følger av skattekortet. Bestemmelsene i skattebetalingsloven kommer i utgangspunktet også til anvendelse for artistskatt med mindre annet følger av artistskatteloven, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd. For artister bygger trekkberegningen ikke på skattekort, men trekket gjennomføres med en fast proSENTSATS i henhold til Stortingets årlige skattevedtak. For å åpne for at en slik mulighet for høyere trekk etter krav fra skattyter også for artistskatt, vil departementet fastsette en tilsvarende plikt for arbeidsgivere for artister i forskrift med hjemmel i artistskatteloven. Gjeldende § 11 i artistskatteloven antas å kunne gi hjemmel for en slik bestemmelse. En slik løsning, som vil være frivillig for artisten, vil innebære at artister som er kjent med, eller antar at de vil bli skattepliktige etter artistskatteloven § 1 annet ledd, vil ha mulighet til å unngå store restskattekrav ved å kreve at arbeidsgiver øker trekket.

Hensynet til å unngå store restskatter kan etter departementets vurdering isolert sett tilsi at de ordinære forskuddsreglene bør gis anvendelse for artister som må antas senere å bli skattemessig bosatt i Norge. En slik løsning vil imidlertid komplisere systemet noe og departementet har derfor kom-

met til at en først bør få noe erfaring med hvordan en frivillig ordning som skissert over fungerer.

De varslede forskriftsbestemmelsene om innberetningsplikt vil tre i kraft fra og med inntektsåret 2009. Det vil si at det oppstår innberetningsplikt og arbeidsgiveravgiftsplikt for lønn mv. til artister, som blir skattemessig bosatt i Norge i 2010 og senere, fra og med inntektsåret før. Det tas sikte på at adgangen for artister til å kreve høyere trekk vil gjelde fra og med inntektsåret 2009.

### 21.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Når forskriftsbestemmelsene om innberetningsplikt trer i kraft, vil den samlede skattebelastningen for arbeidsgiver og artist, som påfølgende inntektsår blir skattemessig bosatt i Norge, tilsvare den samlede skattebelastningen for andre skattytere som bosetter seg i Norge og deres arbeidsgivere.

I forhold til gjeldende regler vil arbeidsgiver få en ekstra økonomisk belastning i form av arbeidsgiveravgiftsplikt også for innflyttingsåret.

Den foreslåtte ordningen med adgang til høyere trekk på anmodning fra skattyter antas ikke å ha vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser.

Departementet antar at forslaget, med de varslede forskriftsendringene, vil få begrensede provenymessige konsekvenser.

## 22 Presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen

### 22.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger med dette frem forslag om enkelte presiseringer i bestemmelsene om virksomhetskontroll i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen. I det følgende brukes «skatte- og avgiftsmyndighetene» som betegnelse på skattemyndighetene, tollmyndighetene og avgiftsmyndighetene.

For det første foreslår departementet en presisering av arkiv- og dokumentbegrepet i skatte- og avgiftsmyndighetenes virksomhetskontrollbestemmelser. Det følger av bestemmelsene om virksomhetskontroll at skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge skatte-, toll- og avgiftspliktige å legge frem eller utlevere dokumenter av betydning for skatte- og avgiftsfastsettelsen eller kontrollen av denne. Forslaget går ut på at det inntas i lovbestemmelsene at også elektronisk lagrede dokumenter, samt programmer og programsystemer, omfattes av utleverings- og fremleggelsesplikten.

Videre foreslår departementet en presisering slik at det uttrykkelig fremgår av lovbestemmelsene om virksomhetskontroll at skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å kopiere virksomheters elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler. Forslaget innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å benytte alle eksisterende metoder for kopiering for å sikre tilgang til elektronisk lagrede opplysninger under virksomhetskontroller.

For å sikre et mer oversiktlig og enhetlig regelverk foreslår departementet tilnærmet likelydende presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen.

Forslagene innebærer endringer i tolloven 1966 § 17, merverdiavgiftsloven § 46, ligningsloven § 4-10, folketrygdloven § 24-5, skattebetalingsloven 2005 § 5-13 og tolloven 2007 § 13-4. Finansdepartementet arbeider for tiden med en teknisk revisjon av merverdiavgiftsloven. Eventuelle endringer i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov som følge av forslaget her, vil måtte gjøres på et senere tidspunkt.

### 22.2 Bakgrunn

Etter at tolloven, merverdiavgiftsloven og ligningsloven ble vedtatt i henholdsvis 1966, 1969 og 1980 har det som følge av ny teknologi skjedd store endringer med hensyn til hvordan de skatte-, toll- og avgiftspliktige utarbeider og oppbevarer informasjon av betydning for ligningen og fastsettelsen av toll og avgifter.

Kontrollreglene blir i samsvar med alminnelige rettskildemessige prinsipper, i stor grad tolket og tilpasset dagens virkelighet. Hensynet til rettsikkerhet og forutberegnelighet tilsier imidlertid at rekkevidden av skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre kontroll og ettersyn av virksomheter, herunder på hvilken måte kontrollen kan skje, klart bør fremgå av loven med tilhørende forarbeider.

På bakgrunn av Høyesteretts uttalelser i en dom 20. november 2007 – i det følgende omtalt som Bernh. Larsen Holding-saken – er det oppstått tvil om skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å benytte såkalt speilkopiering ved gjennomføring av virksomhetskontroller. Speilkopiering er en metode for kopiering av elektronisk lagret informasjon som innebærer at det lages en identisk kopi av det opprinnelige datamediet. Dette innebærer blant annet at også dokumenter som er fjernet (slettet) fra den aktive filoversikten, men som ligger lagret på harddisken/serveren, gjøres tilgjengelige. Adgang til å speilkopiere var ikke direkte tema i Bernh. Larsen Holding-saken, og Høyesterett har således ikke klart konkludert om det foreligger en slik adgang etter gjeldende rett, eller ikke.

Bestemmelsene om virksomhetskontroll på skatte-, toll- og avgiftsområdet gjennomgås for tiden av Skatteunndragelsesutvalget som ble oppnevnt i statsråd 1. juni 2007. På grunn av den uklare rettsstillingen som har oppstått som følge av Høyesteretts uttalelse i Bernh. Larsen Holding-saken finner imidlertid departementet det hensiktsmessig å få en rask avklaring med hensyn til skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å benytte blant annet speilkopiering ved gjennomføring av virksomhetskontroller.

## 22.3 Gjeldende rett

### 22.3.1 Ligningsloven

Ligningsmyndighetenes adgang til å gjennomføre virksomhetskontroll er regulert i ligningsloven § 4-10, som har overskriften: «Pålegg om å medvirke til undersøkelse». Bestemmelsen gjelder i utgangspunktet for alle selvangivelsespliktige skattytere, men i praksis benyttes den i hovedsak overfor virksomheter, herunder personlig næringsdrivende.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a plikter alle som er selvangivelsespliktige, jf. § 4-2 nr. 1, etter pålegg fra ligningsmyndighetene, å legge frem, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av den. I Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 82 fremgår det at oppregningen ikke er uttømmende. Det er på det rene at også elektronisk lagrede dokumenter omfattes av skatteters utleveringsplikt. For at et dokument skal omfattes av utleverings- eller fremleggelsesplikten er det ikke et krav at opplysningene i dokumentet vil få betydning for resultatet av ligningen. Dokumenter som er av en slik karakter at de generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for ligningen, vil omfattes av fremleggelsesplikten. Dette er uttrykkelig presisert i Høyesteretts avgjørelse inntatt i Rt. 2000 side 788. Regnskapspliktige skattytere har etter § 4-10 nr. 2 plikt til å legge frem opplysninger etter nr. 1 bokstav a uavhengig av sin taushetsplikt. Dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skatteters retts- eller forretningsforhold, er unntatt fremleggelsesplikten, jf. § 4-10 nr. 2 annet punktum.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b gir ligningsmyndighetene adgang til befarings- og besiktigelse og «gjennomsyn av virksomhetens arkiver» m.m. Adgangen til arkivgjennomsyn omfatter alle arkiver der det kan finnes opplysninger av betydning for ligningen, ikke bare de arkiver eller deler av arkiver som spesielt omfatter regnskapsmateriale. Skattyter kan ikke gi ligningsmyndighetene bindende anvisning på hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter av betydning for ligningen, eller kontrollen av denne. Dersom flere skattytere deler arkiv er det av betydning for kontrollen hvorvidt de ulike brukernes arkivmateriale er klart fysisk atskilt, eller om det foreligger felles arkiv (sammenblanding). I førstnevnte tilfelle vil adgangen til gjennomsyn være begrenset til den berørte skatteters del. Er imidlertid arkivet organisert slik at ligningsmyndighetene er avhengig av anvisninger fra skattyter for å identifisere relevante opp-

lysninger dersom de ikke får innsyn i hele arkivet, har ligningsmyndighetene rett til fullt innsyn i hele arkivet.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b sier ikke hvordan gjennomsynet skal skje. Plikten er passiv, i form av at ligningsmyndighetene skal gis adgang til lokalene og tilgang til arkivet. Bestemmelsen suppleres av § 4-10 nr. 3, som gir ligningsmyndighetene adgang til å kreve at en representant for skattyteren er til stede og yter nødvendig veiledning og bistand, og gir adgang til kontor- og bedriftslokaler mv.

I ligningspraksis er det lagt til grunn at bestemmelsen i § 4-10 nr. 1 bokstav b ikke bare gir adgang til gjennomsyn på stedet, men at ligningsmyndighetene også kan ta kopi av papirbaserte eller elektronisk lagrede dokumenter for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler. At det er en slik adgang ble slått fast av Høyesterett i Bernh. Larsen Holding-saken.

I tilfeller hvor ligningsmyndighetene tar med seg en kopi av skatteters arkiver vil skattyter som hovedregel ha rett til å være til stede ved den senere gjennomgangen, jf. ligningsloven § 3-5. Hvis skattyter klager over pålegg om kopiering vil det kopierte materialet forsegles inntil klagesaken er behandlet, jf. ligningsloven § 3-6 og forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn m.v. § 4. Ligningsmyndighetene skal etter endt gjennomgang av materialet returnere dette til skattyter eller destruere det.

### 22.3.2 Merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre virksomhetskontroller og ettersyn følger av merverdiavgiftsloven § 46 som er inntatt i lovens kapittel XII om alminnelig opplysningsplikt og om plikt til å gi kontrollopplysninger, kontrolloppgaver mv. Bestemmelsen gjelder for alle som er pliktige til å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter, eller som særskilt er pålagt bokføringsplikt.

Etter merverdiavgiftsloven § 46 første ledd kan avgiftsmyndighetene pålegge avgiftspliktige næringsdrivende å legge frem, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen. Oppregningen i § 46 første ledd er ikke uttømmende, og bestemmelsen er ikke begrenset til dokumenter som i snever forstand kan karakteriseres som regnskapsdokumenter. På samme måte som etter ligningsloven er utgangspunktet at avgiftsmyndighetene kan kreve utlevert dokumenter som generelt anses for å in-

neholde opplysninger som er av betydning for avgiftskontrollen. Det er på det rene at elektroniske dokumenter omfattes av dokumentbegrepet i bestemmelsen.

Merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd fastsetter en plikt for den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste m.fl. til å yte nødvendig veiledning og bistand overfor avgiftsmyndighetene, og en plikt til å gi adgang til kontor- og bedriftslokaler. Lovteksten gir ikke anvisning på hvilke former for undersøkelse loven åpner for. Dette er heller ikke omtalt spesifikt i forarbeidene til bestemmelsen. Det har vært hevdet at bestemmelsen ikke rekker like langt som ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, som hjemler en generell adgang til gjennomsyn av virksomhetens lokaler. Departementet mener det er grunn til å stille spørsmål ved riktigheten av dette. Formålet med å gi avgiftsmyndighetene adgang til kontor- og bedriftslokaler må være å gi anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg der som vil være av interesse/betydning for avgiftskontrollen, og herunder vurdere om det finnes dokumenter som kan pålegges fremlagt etter § 46 første ledd. For å oppnå dette må adgangen til kontor- og bedriftslokale etter departementets oppfatning også innebære en adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver.

Merverdiavgiftsloven er for tiden under teknisk revisjon. I forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov, som ble sendt på høring 30. mars 2007, foreslo departementet en bestemmelse om opplysnings- og bistandsplikt i § 16-21 som gir avgiftsmyndighetene uttrykkelig adgang til blant annet å gjennomgå virksomhetens arkiver ved bokettersyn tilsvarende ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b.

### 22.3.3 Tolloven

Tollmyndighetenes adgang til virksomhetskontroll er regulert i tolloven § 17 som er inntatt i lovens kapittel III om alminnelige bestemmelser om tollkontrollen og tollbehandling. Kontrollobjekt etter tolloven § 17 første ledd er den som er opplysningspliktig etter tolloven med tilhørende forskrifter.

Etter tolloven § 17 første ledd første punktum kan tollmyndighetene for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter tolloven, foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. I tolloven § 17 første ledd annet punktum eksemplifiseres hvilke dokumenter som anses å være relevante for den kontrollen som tollmyndighetene har hjemmel til å gjennomføre, og som den opplysningspliktige kan pålegges å utlevere. I dette punktet regnes

de mest praktiske dokument-typene opp slik som regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse og styre- og forhandlingsprotokoller. Oppregningen er ikke uttømmende. Begrensningen i hvilke dokumenter som kan kontrolleres finnes i formålet, som er å «kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov», jf. § 17 første punktum. Det er på det rene at også dokumentbegrepet etter tolloven § 17 omfatter elektroniske dokumenter.

For å kontrollere riktigheten av dokumenter av betydning for kontrollen kan tollmyndighetene foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale. Lovteksten gir ikke selv anvisning på hvilke former for undersøkelse loven åpner for. Dette er heller ikke omtalt spesifikt i forarbeidene. Ved lov 3. juni 1994 nr. 14 om endringer i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) ble bestemmelsen endret slik at det klart fremgår at alle lokaler som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige omfattes av bestemmelsen. I forarbeidene er det uttrykkelig uttalt at kontroll av slike lokaler typisk vil være aktuelt der den opplysningspliktige disponerer plass til å oppbevare dokumenter i et kontor som ellers benyttes av andre, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992–1993) Om lov om endring i lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) punkt 5.3.5. Lovendringen forutsetter således at med «undersøkelse av bedriftslokale» menes ikke bare en fysisk befarig av lokalene, men også en undersøkelse av dokumentene som befinner seg i bedriftslokalet.

Departementet legger til grunn at adgangen til kontroll av bedriftslokale gir tollmyndighetene anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg i et bedriftslokale som vil være av interesse eller betydning for formålet med kontrollen, herunder adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver.

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) er gjeldende toll § 17 første ledd videreført i § 13-4 første ledd med tilnærmet liklydende ordlyd. Loven er ikke trådt i kraft.

### 22.3.4 Særagiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Toll- og avgiftsmyndighetene har også hjemmel til å foreta virksomhetskontroll etter særagiftsforskriften § 5-9, jf. særagiftsloven § 1, forskrift om engangsavgift på motorvogn § 8-2 annet ledd, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om omregistreringsavgift § 7, jf. lov om motorkjøretøy og båtavgift § 1.

I særagiftsforskriften § 5-9 første ledd er det uttrykkelig fastsatt at toll- og avgiftsmyndighetene

når som helst kan kontrollere den avgiftspliktiges regnskaper med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare. Etter fjerde ledd skal regnskapsmateriell og andre dokumenter som skal kontrolleres fremlegges, utleveres eller sendes tollvesenet uten opphold.

Forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd er bygget opp på samme måte som tolloven § 17. I bestemmelsens nr. 1 fremgår at tollmyndighetene kan foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og enhver som importerer, forhandler, produserer, oppbygger eller statusendrer motorvogner. Bestemmelsens nr. 2 fastsetter hvilke dokumenter som kan kreves fremlagt eller sendt inn til gjennomsyn.

Forskrift om vektårsavgift § 15 fastsetter i nr. 2 bokstav a en adgang for tjenestemenn fra tollvesenet til i kontrolløyemed når som helst å foreta kontroll av forretningslokaler, verksted og lignende hos den avgiftspliktige, og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer/forhandler deler til kjøretøy. Bestemmelsens bokstav b fastsetter på samme vilkår en adgang til å kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse. Bestemmelsen fastsetter en bistands- og veiledningsplikt for den avgiftspliktige og firmaets eiere eller ansatte.

I forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd bokstav a er det fastsatt at tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst skal ha adgang til å foreta regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige, samt hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktig kjøretøy. I bestemmelsens bokstav b fremgår at tjenestemennene på samme vilkår kan kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse. I annet ledd er det fastsatt en bistands- og veiledningsplikt for den avgiftspliktige og firmaets eier eller ansatte.

Departementet legger til grunn at adgangen til kontroll av forretningslokale etter forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2 annet ledd nr. 1 og forskrift om vektårsavgift § 15 nr. 2 bokstav a gir tollmyndighetene anledning til å undersøke nærmere alt som befinner seg i et forretningslokale som vil være av interesse/betydning for formålet med kontrollen, herunder adgang til å gjennomgå virksomhetens arkiver. I særavgiftsforskriften § 5-9 første ledd og forskrift om omregistreringsavgift § 7 første ledd bokstav a følger det samme av adgangen til å foreta regnskapsmessig ettersyn hos avgiftspliktige.

### 22.3.5 Skattebetalingsloven 2005 og folketrygdloven

Skatteoppkreverens hjemler for arbeidsgiverkontroll følger dels av skattebetalingsloven 2005 § 5-13 som er en videreføring av skattebetalingsloven 1952 § 47, og dels av forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 6, fastsatt med hjemmel i folketrygdloven § 24-5.

Skattebetalingsloven 2005 § 5-13 gjelder for kontroll av skattetrekk samt lønns- og trekkoppgaver. Bestemmelsen gjelder også for kontroll av trygdeavgift som omfattes av begrepet «forskuddstrekk», jf. første punktum. Med hjemmel i denne bestemmelsen kan skatteoppkreveren foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen.

Hjemmel for å føre kontroll med arbeidsgivers beregning av arbeidsgiveravgift følger av forskrift 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 6.

### 22.4 Høring

Finansdepartementet sendte 4. juni 2008 på høring et forslag om presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen slik at det fremgår at skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å kopiere (herunder «speilkopiere») virksomheters elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler. Videre foreslo departementet en presisering av arkiv- og dokumentbegrepet slik at det uttrykkelig fremgår at også elektronisk lagrede dokumenter, samt programmer og programsystemer, omfattes av utleverings- og fremleggelsesplikten. For å oppnå et mest mulig samordnet regelverk foreslo departementet tilnærmet likelydende presiseringer i virksomhetskontrollbestemmelsene i tolloven 1966, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, tolloven 2007, forskrift om omregistreringsavgift, forskrift om vektårsavgift, forskrift om engangsavgift på motorvogner og særavgiftsforskriften.

Høringsnotatet ble sendt til 47 høringsinstanser, og høringsfristen ble satt til 7. august 2008. Totalt 32 høringsinstanser har svart. Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Barne- og likestillingsdepartementet, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Fiskeri- og kystdepartementet, Handelshøyskolen BI, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og politidepartementet, Kommunesektorens interesse-

og arbeidsgiverorganisasjon – KS, Landbruks- og matdepartementet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Nærings- og handelsdepartementet, Olje- og energidepartementet, Regjeringsadvokaten og Utenriksdepartementet har ikke hatt merknader til høringsforslaget. Riksadvokatembetet har uttalt at de ikke avgir høringsuttalelse.

Følgende instanser har kommet med merknader til forslaget:

- Akademikerne
- Datatilsynet
- Den norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)
- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Forsvarsdepartementet
- Kunnskapsdepartementet
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Skattebetalerforbundet
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund (SkL)
- Storbedriftenes skatteforum (SSF)
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økokrim

Flertallet av høringsinstansene som har gitt realitetsuttalelse er positive til forslagene til presiseringer. *Kunnskapsdepartementet* uttaler blant annet følgende om forslaget:

«Vi ser i utgangspunktet positivt på de forslag til presiseringer i lovtekst som fremkommer i høringsnotatet. Presiseringene vil gi større forutberegnelighet med hensyn til rekkevidden av skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å gjennomføre kontroll og ettersyn av virksomheter.»

*Skattedirektoratet* fremhever viktigheten av effektive kontrollhjemler og uttaler blant annet:

«Effektive kontrollhjemler er avgjørende for skatte- og avgiftsmyndighetenes muligheter til å fastsette riktig skatt og avgift og å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Bestemmelser som er tilpasset dagens teknologi og som forutsettes å være dynamiske, vil være et godt redskap for riktig fastsetting av skatter og avgifter.»

Flere høringsinstanser peker på fordelene ved at regelverket samordnes i større grad enn i dag. *Skattebetalerforeningen* uttaler følgende om dette:

«Det er positivt at departementet foreslår likear-

tede formuleringer for henholdsvis toll, skatt, merverdiavgift og særavgifter. Både for myndighetene og de skatte- og avgiftspliktige er det en fordel med mest mulig likeartede regler.»

*Datatilsynet, Den norske Advokatforening, Den norske Revisorforening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Skattebetalerforeningen og Storbedriftenes skatteforum* uttaler at de er negative til at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gjennomføre speilkopiering. *Den norske Advokatforening* uttaler blant annet følgende om dette:

«Advokatforeningen vil anbefale at forslaget ikke vedtas, da det vil generere overskuddsinformasjon som truer det vern tredjemenn har gjennom taushetsplikten, og kan utsette virksomheter for tap av forretningskritisk informasjon. I tillegg til at det kan krenke personvernet.»

*Den norske Revisorforening* uttaler seg slik om problemstillingen:

«DnR har ingen innvendinger mot forslaget om at kontrollbestemmelsene også omfatter plikt til å fremlegge arkiver og dokumenter i elektronisk form. Dette følger også av gjeldende rett. Det vi imidlertid er betenkt over er at en generell kontrollhjemmel uten videre skal gi adgang til å rekonstruere slettet arkivmateriale.»

Merknadene fra Den norske Advokatforening, Den norske Revisorforening og de øvrige høringsinstansene er omtalt mer utførlig under punkt 22.5.2 i tilknytning til behandlingen av skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å kopiere elektronisk lagret materiale.

## 22.5 Departementets vurderinger og forslag

### 22.5.1 Dokument- og arkivbegrepet

Før datateknologi ble tatt i bruk i ordinære skriveprosesser og saksbehandling generelt, ble regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller m.m. utarbeidet på papir og fysisk oppbevart i papirbaserte arkiver. I dag skjer svært mye av skriftlig kommunikasjon elektronisk, og da ofte slik at mesteparten av den informasjon som produseres kun oppbevares på elektroniske lagringsmedier. Hva som finnes i papirform, vil være tilfeldig.

Lovbestemmelsene om skatte- og avgiftsmyndighetenes virksomhetskontroller tolkes slik at også elektroniske arkiver kan kontrolleres, og elektroniske dokumenter pålegges utlevert. Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til depar-

tementets forslag om å presisere i virksomhetskontrollbestemmelsene at også elektronisk lagrede dokumenter, samt programmer og programsystemer, omfattes av utleverings- og fremleggelsesplikten.

Skattedirektoratet peker på at det ikke fremgår direkte av ordlyden i de foreslåtte endringene at arkivbegrepet også omfatter elektroniske arkiver. Skattedirektoratet legger likevel til grunn at det med «virksomhetens arkiver» også menes elektroniske arkiver uansett lagringsmedium. Videre stiller Økokrim spørsmål ved om det vil være mer trefende og i tråd men utviklingen å benytte begrepet «elektronisk lagret informasjon» fremfor «elektronisk lagrede dokumenter».

Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig at virksomhetskontrollbestemmelsene i større grad enn i dag gjenspeiler den elektroniske virkeligheten. For så vidt gjelder Økokrims merknad er departementet enig i at den teknologiske utviklingen utfordrer det tradisjonelle dokumentbegrepet, så vel som det tradisjonelle arkivbegrepet. Dokumentbegrepet er imidlertid godt innarbeidet i både ligningsloven, tolloven og merverdiavgiftsloven. En eventuell modernisering av begrepsbruken bør derfor gjøres på et bredere grunnlag, hvor man også ser virksomhetskontrollbestemmelsene i sammenheng med de øvrige kontrollbestemmelsene i skatte-, toll- og avgiftslovgivningen. Skatteunndragelsesutvalget vil i forbindelse med sin gjennomgang av kontrollbestemmelsene se nærmere på en eventuell generell samordning og modernisering av kontrollbestemmelsene på skatte-, toll- og avgiftsområdet. Departementet finner det derfor ikke hensiktsmessig å foreta en slik modernisering i denne omgang. Departementet legger for øvrig til grunn at data og databasert informasjon inngår i dokumentbegrepet. Hovedpoenget med presiseringene er å få frem at typen dokumenter mv. som kan oppfylle vilkåret har endret seg betraktelig de senere årene.

Med elektroniske dokumenter menes en logisk avgrenset informasjonsmengde som er lagret på et (hvilket som helst)medium for senere lesing, lytting, fremvisning eller overføring. Med medium menes en hvilken som helst bærer av digital informasjon som for eksempel en harddisk, diskett, CD-ROM, mobiltelefon, minnepinne, elektronisk planlegger mv. Det normale er fortsatt at regnskapsbøker, kontrakter, styre- og revisjonsprotokoller o.l. lagres som elektroniske tekstfiler på ulike medium, men også bilder og lyd- og videofilmer mv. vil i utgangspunktet være omfattet av dokumentbegrepet.

Ofte er det ikke tilstrekkelig å bare kontrollere selve dokumentene for å avdekke skatte-, toll- og avgiftsunndragelser. Det finnes eksempler på at

skatte- og avgiftspliktige har manipulert regnskapsprogrammer og slik produsert uriktig regnskapsmateriale, herunder bokføringsmateriale. Tilgang til selve regnskapsprogrammet vil i slike tilfeller være nødvendig for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne finne ut om og i tilfelle hvordan regnskapsprogrammet er blitt manipulert, og dermed kunne rekonstruere det riktige regnskapsmaterialet, for så igjen ha mulighet til å kunne kontrollere om det er gitt korrekte skatte-, toll og avgiftsopplysninger. Etter departementets oppfatning må det være slik at også ulike typer elektroniske programmer/dataprogrammer/programsystemer omfattes av gjennomsynsretten og fremleggelsesplikten når vilkåret for dette ellers er oppfylt.

Departementet vil presisere at det ikke foreslås noen endring i hovedvilkåret for at dokumenter mv. skal omfattes av fremleggelsesplikten. Et dokument mv. skal fortsatt bare kunne kreves fremlagt når dette antas å ha betydning for skatte-, toll- eller avgiftsfastsettelsen.

Når det gjelder Skattedirektoratets merknad viser departementet til at et arkiv normalt identifiseres som en samling dokumenter eller oppbevaringssted for brev og dokumenter. Når ordlyden uttrykkelig uttaler at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, anser departementet det unødvendig å samtidig presisere at gjennomsynsadgangen også omfatter elektroniske arkiver.

Vedrørende avgrensningen av hva som omfattes av arkivbegrepet i virksomhetskontrollbestemmelsene kan det ikke være avgjørende om alle dokumentene oppbevares på samme sted, eller på samme elektroniske medium. Arkivet må også kunne bestå av en blanding av papirbaserte dokumenter og elektronisk lagrede dokumenter. Selv om virksomheten hovedsakelig har sitt arkiv lagret på en harddisk eller en server, kan arkivet suppleres med dokumenter som er lagret på andre elektroniske enheter. Begrepet forutsetter heller ikke at det må være tale om en dokumentsamling i ordets rette forstand. Det kan også være tale om enkelt dokumenter.

Med tanke på hvor raskt den teknologiske utviklingen foregår, er det sannsynlig at det allerede om få år vil eksistere nye metoder for utarbeidelse og oppbevaring av elektronisk informasjon. Etter departementets oppfatning kan det ikke være avgjørende for myndighetenes kontrolladgang hvordan dokumenter utarbeides eller oppbevares. Det er derfor vesentlig at dokument- og arkivbegrepet tolkes i tråd med den teknologiske utvikling.

Med bakgrunn i ovennevnte foreslår departementet at det uttrykkelig fremgår av skatte- og av-



giftsmyndighetenes virksomhetskontrollbestemmelser at også elektronisk lagrede dokumenter, samt programmer og programsystemer, omfattes av utleverings- og fremleggelsesplikten.

Det vises til forslag til lovendringer i tolloven 1966 § 17 første ledd, merverdiavgiftsloven § 46 første ledd, ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a og tolloven 2007 § 13-4 første ledd. Det forutsettes at tilsvarende forslag til endringer innarbeides i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov § 16-21.

Tilsvarende endringer vil også bli gjort i forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2, jf. lov om motorkjøretøy og båttavgift § 1, samt i forskrift om særavgifter § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1, etter eventuell vedtagelse av de foreslåtte lovendringer.

## 22.5.2 Kopiering av elektronisk lagret materiale

### 22.5.2.1 Innledning

Da gjeldende kontrollbestemmelser ble vedtatt forelå den vesentligste informasjonen av betydning for skatte-, toll- og avgiftsforhold på papirdokumenter. Utgangspunktet var den gang at virksomhetskontrollene ble gjennomført i den kontrollertes lokaler, hvor blant annet virksomhetenes arkiver var å finne. I dagens virkelighet, hvor det meste av en virksomhets materiale lagres elektronisk, er det langt mer praktisk for begge parter at skatte- og avgiftsmyndighetene tar kopi av materialet og gjennomgår dette i ettertid i egne lokaler.

I Bernh. Larsen Holding-saken slo Høyesterett fast at ligningsloven § 4-10 første ledd bokstav b gir ligningsmyndighetene adgang til å ta backup-kopi av elektronisk lagret materiale, for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler. I dommen uttalte imidlertid også Høyesterett, om det de omtaler som speilkopiering, at det ikke er opplagt at adgangen til gjennomsyn av papirarkiver også omfatter adgang til rekonstruksjon av slettet arkivmateriale. Kontrollmyndighetene har frem til dette tolket sine hjemler for stedlig dokumentkontroll hos virksomheter slik at de også gir adgang til å benytte kloning eller såkalt speilkopiering. Som nevnt foran under punkt 22.2 er kloning/speilkopiering metoder for kopiering av elektronisk lagret informasjon som innebærer at det lages en identisk kopi av det opprinnelige datamediet, slik at også dokumenter som er fjernet (slettet) fra filoversikten, men som ligger lagret på harddisken/serveren, gjøres tilgjengelige.

De fleste høringsinstansene uttaler at de er po-

sitive til departementets forslag om å innføre en presisering i bestemmelsene om virksomhetskontroll, slik at det tydelig fremgår at skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta kopiering, og herunder speilkopiering, til myndighetenes datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skatte- og avgiftsmyndighetene eller hos den som kontrolleres. Synspunktene fra de høringsinstansene som har hatt merknader til forslaget kan deles i to hovedgrupper; synspunkter på selve adgangen/behovet for å kopiere herunder speilkopiere, og synspunkter knyttet til forholdet mellom kopiering og personvernet. Førstnevnte behandles nedenfor under punkt 22.5.2.3, mens sistnevnte behandles i punkt 22.5.2.4.

### 22.5.2.2 Teknisk beskrivelse av ulike kopieringsmetoder

Det finnes i dag ulike metoder for kopiering av elektronisk lagret informasjon. Uavhengig av hvilken metode som benyttes, vil informasjonen man ønsker å kopiere (fra kildemediet) normalt lagres som filer i en bestemt filstruktur. Hver fil har sitt navn, en filtype og et tidsstempel som eksempelvis angir når filen er opprettet, oppdatert og sist lest. En bruker lagrer sine dokumenter inn i dette systemet. Tidsstempelet settes automatisk i samsvar med datamaskinens klokke. Datalagringsmediene kan være av ulik karakter for eksempel en harddisk, diskett, CD-ROM, minnepinne, simkort osv.

Ved filkopiering fra et datalagringsmedium får den som kopierer kun med de filer som spesifikt angis. Filkopiering innebærer en risiko for at skatte- og avgiftsmyndighetene sitter igjen med mangelfulle eller uleselige data som et resultat av feil under overføringen. Ved filkopiering er det også teknisk mulig å manipulere filer uten at slike endringer kan spores.

Ved kloning – ovenfor benevnt som speilkopiering – lages en kopi av et helt medium, ulikt filkopiering der man kopierer utvalgte deler av kildemediet. Data blir overført fra et datalagringsmedium (kildemedium) til et annet datalagringsmedium (målmedium) ved hjelp av spesialprogramvare. Ved kloning overføres filstrukturen med alt innhold (data/filer som er lagret i filstrukturen) fra kildemediet til et målmedium. Også ved kloning vil det i utgangspunktet kunne være en risiko for etterfølgende manipulering av data uten at slike endringer kan spores. Ved kloning kan imidlertid innholdet som kopieres fra kilden, lagres på ulike måter. Det alternative skattemyndighetene benytter er å lagre innholdet i en eller flere image-filer ved bruk av spesialprogramvare. Når innhentede data lagres i

dette formatet, begrenses videre bruk og dataenes integritet ivaretas ved at datasettet låses i sin opprinnelige form. Denne lagringsmetoden eliminerer således risikoen for etterfølgende manipulering.

Når brukeren «sletter» data på et lagringsmedium, vil dataene bli markert som overskrivbare. De aktuelle dataene vil ikke være tapt før området på lagringsmediet hvor dataene ligger blir overskrevet med nye data. Når skatte- og avgiftsmyndighetene benytter kloning som kopieringsform vil filer som tilsynelatende er «slettet», men som ikke er overskrevet, være tilgjengelige på målmediet etter kopiering.

Ved skattemyndighetenes kontroller vil materiale som er kopiert til et målmedium bli kopiert videre til en arbeids-/analyseharddisk. Gjennomgang og analyse av materialet gjøres ved å bruke spesielle analyseprogrammer. Ved søk på ord eller uttrykk vil alle åpne (ikke overskrevne) filer der ordet/uttrykket er brukt bli vist.

I det følgende brukes ordene «speilkopiering» og «kloning» om hverandre som betegnelser på den metode for kopiering som er beskrevet her.

#### 22.5.2.3 Nærmere om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til og behov for å benytte ulike metoder for kopiering ved virksomhetskontroller

I høringsnotatet la departementet til grunn at skatte- og avgiftsmyndighetene ved sine virksomhetskontroller må kunne benytte den til enhver tid eksisterende og best mulige teknologi for kopiering, herunder også speilkopiering.

*Fornyings- og administrasjonsdepartementet* uttaler blant annet at de savner en grundigere drøfting av behovet for speilkopiering. De stiller i den anledning spørsmål ved muligheten for bruk eller utvikling av spesialprogramvare som kan sikre dataintegriteten også ved filkopiering. Videre uttaler Fornyings- og administrasjonsdepartementet at de savner en nærmere vurdering av hvor stor risikoen for utelatelse av relevante filer vil være ved ordinær filkopiering.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler seg slik om behovet for speilkopiering:

«Det er imidlertid ikke nærmere redegjort for hva som forventes å finnes ved rekonstruksjon av slettede filer. Spørsmålet er hvor treffsikkert et slikt inngrep vil være. Er det sannsynlig at man ved en så vidtgående hjemmel vil avdekke skatteunndragelser?»

Videre har NHO fremhevet at adgangen til kopiering og gjennomsyn i kontrollmyndighetenes eg-

ne lokaler etter deres syn bør begrenses til det som er nødvendig for å kunne gjennomføre kontroller. Det samme har *Datatilsynet* gitt uttrykk for.

Flere høringsinstanser uttaler at de er negative til at skatte- og avgiftsmyndighetene ved å benytte kloning får tilgang til filer som tilsynelatende er «slettet» på målmediet. *Storbedriftenes skatteforum* uttaler blant annet at rekonstruksjon og gjennomgang av slettede dokumenter i større grad enn gjennomgang av eksisterende dokumenter må sammenlignes med ransaking og beslag. *Storbedriftenes skatteforum* uttaler videre:

«Det er generelt betenkelig hvis skattytere ikke lenger kan kaste (slette) foreløpige eller ufullstendige utkast, feilaktige fremstillinger osv. Man kan ikke se bort fra at adgang til slike dokumenter kan gi grunnlag for betydelige misforståelser fra ligningsmyndighetenes side og unødvendig tidsbruk.»

Om departementets forslag til at skatte- og avgiftsmyndighetene må kunne benytte den til enhver tid eksisterende og best mulige teknologi for kopiering uttaler *Storbedriftenes skatteforum* følgende:

«SSF mener at en slik tilnærming blir for unyansert. Det må være formålet bak bestemmelsen sammenholdt med personvern- og rettssikkerhetshensyn som må sette begrensninger for skatte- og avgiftsmyndighetenes informasjonstilgang, ikke teknologien.»

*Finansdepartementet* er av den oppfatning at skatte- og avgiftsmyndighetene ved gjennomføring av virksomhetskontroller må kunne benytte eksisterende teknologi for kopiering, herunder også kloning eller såkalt speilkopiering.

Bestemmelsene om virksomhetskontroll er i hovedsak bygget opp slik at skatte- og avgiftsmyndighetene har en vid adgang til gjennomsyn av dokumenter, mens de bare kan pålegge skattyter/avgiftspliktig å ulevere dokumenter som er av betydning for skatte- og avgiftsfastsettelsen og kontrollen av den. Det opprinnelige formålet med å innføre en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å gjennomse virksomhetens arkiver var å sikre at myndighetene ikke må påvise at konkrete dokumenter av betydning for virksomhetens ligning m.m. finnes i arkivet før de kan kreves fremlagt. Hensynet til en effektiv kontroll tilsier at adgangen på dette foreløpige stadiet bør være forholdsvis vid. Det må i denne sammenheng understrekes at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke er bundet av de skatte-, toll- og avgiftspliktiges anvisninger om hvilke deler av arkivet som kan inneholde dokumenter

av betydning for skatte- og avgiftsfastsettelsen eller kontrollen av denne.

Når skatte- og avgiftsmyndighetene benytter ordinær filkopiering ved virksomhetskontroller kan de enten selv ta en backup-kopi av virksomhetens arkiver, eller de kan be om å få utlevert virksomhetens egen backup-tape. De aller fleste virksomheter har i dag et system for å ta regelmessige backup-kopier av elektronisk lagret informasjon. Det er imidlertid virksomheten selv som avgjør hva det skal tas backup-kopi av, og hvor ofte. Når skatte- og avgiftsmyndighetene ber om å få utlevert virksomhetens backup-tape er det derfor risiko for at filer som er viktige for skatte- og avgiftskontrollen ikke kommer med. Dersom gjennomsynsadgangen skulle begrenses til å omfatte bare det de skatte-, toll- og avgiftspliktige selv oppgir å være relevant, vil hele funksjonen med virksomhetskontrollen undergraves.

Når skatte- og avgiftsmyndighetene selv foretar backup-kopiering kan det være vanskelig for myndighetene – som ikke kjenner selskapets datalagringsstruktur – å avgjøre hvilke filer/områder som skal kopieres. Særlig ved kontroll av større virksomheter er det en betydelig mengde elektronisk informasjon som skal gjennomgås. Dersom virksomheten bevisst forsøker å forlede skatte- og avgiftsmyndighetene ved for eksempel å gjemme eller feilplassere viktig dokumentasjon elektronisk, blir det ytterligere vanskeligere for kontrollmyndighetene å få tilgang til alt relevant arkivmateriale. En grundig gjennomgang av virksomhetens datalagringsstruktur er en ressurskrevende og tidkrevende prosess. Virksomheten kan også påføres betydelig ulempe hvis datasystemet ikke kan benyttes på ordinær måte den tiden det eventuelt tar for skatte- og avgiftsmyndighetene å gjennomføre sine undersøkelser, og herunder finne ut hvilke filer og områder det skal tas kopi av.

Et alternativ til bare å ta backup-kopi av utvalgte filer og områder er at skatte- og avgiftsmyndighetene tar backup-kopi av hele datalagringsmediet. På denne måten sikrer kontrollmyndighetene seg mot at relevant arkivmateriale unndras fra kontroll ved at dokumentene «feilarkiveres». Denne metoden sikrer imidlertid ikke tilgang til datafiler som er fjernet fra den aktive filoversikten (slettet).

Enkelte høringsinstanser anfører at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har berettiget behov for å kontrollere inaktive datafiler, det vil si datafiler som er fjernet fra den aktive filoversikten. Skattemyndighetene har imidlertid erfaring med at skatte-, toll- eller avgiftspliktige som ikke ønsker å oppfylle sin opplysningsplikt overfor myndighetene, sletter informasjon fra filoversikten slik at doku-

mentasjonen skal bli vanskeligere for kontrollmyndighetene å oppdage. I dag finnes det programmer og systemer tilgjengelig for nedlasting på Internett som gjør det enkelt å slette og skjule informasjon meget raskt, for eksempel ved en skatte-, toll- eller avgiftskontroll. Hvis skatte- og avgiftsmyndighetene skulle være avskåret fra å innhente dokumenter som er flyttet eller slettet fra filoversikten, vil det innebære en rettstilstand som illojale skatte-, toll- eller avgiftspliktige relativt enkelt kan tilpasse seg.

Departementet vil likevel peke på at utlevering av virksomhetens backup-kopi eller kopi av de tilsynelatende mest relevante filene som oftest er tilstrekkelig for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroller. Kloning eller speilkopiering som metode for kopiering er relativt tid- og ressurskrevende for myndighetene, og denne metoden anvendes derfor i dag bare ved en mindre andel av de totale virksomhetskontrollene. Ordinære filkopier vil imidlertid ikke være tilstrekkelig for å kontrollere illojale skatte-, toll- eller avgiftspliktige. Etter departementets oppfatning vil det derfor være svært uheldig om skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til kopiering begrenses til ordinær kopiering av elektronisk lagret arkivmateriale, slik som NHO og Data-tilsynet nevner som en mulighet i sine hørings svar.

Utover de generelle personvern hensyn som også gjelder ved ordinær kopiering, kan ikke departementet se at det er fremkommet vektige argumenter i høringen mot at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å benytte kloning som også gir tilgang til datafiler som er fjernet fra den aktive filoversikten. Det er riktignok slik at denne kopieringsmetoden også vil gi skatte- og avgiftsmyndighetene tilgang til foreløpige utkast som selskapet eller den næringsdrivene bevisst har fjernet fra filoversikten fordi de for eksempel er feilaktige eller ufullstendige. Slike dokumenter vil imidlertid bare kunne kreves utlevert eller fremlagt i den grad de er skatte-, toll- eller avgiftsmessig relevante. Det avgjørende må etter departementets oppfatning være at skatte- og avgiftsmyndighetene er sikret å få med alle dokumenter som bevisst er fjernet fra filoversikten for å skjule skatte-, toll- eller avgiftsunndragelser.

Når det gjelder sammenligningen med ransaking og beslag viser departementet til at dette spørsmålet i store trekk allerede er vurdert av Høyesterett i Bernh. Larsen Holding-saken. I denne saken uttalte Høyesterett om ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b at arkivtilgangen ikke kunne sammenlignes med ransaking og beslag. Høyesterett viste til at bokettersyn kan igangsettes uavhengig av mistanke om straffbare forhold, og at selvangivelsesprinsippet supplert med opplysningsplikten i § 4-2 forutsetter at skattyters opplysninger må kun-

ne etterprøves og fravikes. Videre viste Høyesterett til at pålegg etter § 4-10 har en annen tvangskarakter enn de straffeprosessuelle tvangsmidler der påtalemyndigheten iversetter tvangsgjennomføring av tiltaket. Konsekvensen av å nekte å medvirke etter ligningsloven § 4-10 er utelukkende av forvaltningsrettslig art ved at skattyter kan skjønnsignes etter § 8-2 nr. 2, og at klageadgangen over ligningen avskjæres, jf. § 9-2 nr. 7 bokstav c. Departementet foreslår ingen endringer i forhold til dette. Dette gjelder tilsvarende for toll- og avgiftsmyndighetenes arkivtilgang etter tolloven § 17 og merverdiavgiftsloven § 46.

Departementet vil også understreke at kloning er en sikrere metode for kopiering enn filkopiering. Filkopiering innebærer, i motsetning til kloning, risiko for mangelfulle eller uleselige data som et resultat av feil under overføringen. Ved filkopiering er det dessuten teknisk mulig å manipulere data uten at slike endringer kan spores. Skatte- og avgiftsmyndighetene har i dag ikke tilgang til spesialprogramvare som kan sikre dataintegriteten ved filkopiering på samme måte som ved kloning. Ved bruk av sikringsprogramvare vil dataintegriteten ved kloning være sikret ved identifikasjon av hver enkelt fil. Dette beskytter både den næringsdrivende og etatens ansatte mot tilsiktede og utilsiktede endringer av data i innhentede filer.

Departementet kan ikke se at det er hold i argumentet om at forslaget innebærer at det vil være teknologien som setter begrensninger for skatte- og avgiftsmyndighetenes informasjonstilfang, og ikke formålet bak kontrollbestemmelsene. Formålet bak bestemmelsene om skatte- og avgiftsmyndighetenes gjennomsyns adgang er å sikre at myndighetene får tilgang til all informasjon som er relevant for skatte-, toll- og avgiftsfastsettelsen. Det er allerede adgang til å foreta kopiering av elektroniske dokumenter/arkiver ved virksomhetskontroller. Forslaget innebærer en klargjøring av at skatte- og avgiftsmyndighetene ved sine virksomhetskontroller kan benytte seg av de til enhver tid eksisterende metoder for slik kopiering. Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene nå ikke skal kunne benytte speilkopiering, vil de som ikke ønsker at bestemte opplysninger skal komme skatte- og avgiftsmyndighetene i hende, lett kunne tilpasse oppbevaringen av disse opplysningene. Etter departementets syn er forslaget en presisering som ligger innenfor virksomhetskontrollbestemmelsenes formål.

#### 22.5.2.4 Forholdet til personvernet

I høringsnotatet er det uttalt at alle former for kopiering innebærer at man får med seg overskuddsin-

formasjon. I forslaget som har vært på høring er det lagt til grunn at de ulemper dette medfører i stor grad kan avhjelpes dersom kontrollobjektet får adgang til å være tilstede under den påfølgende gjennomgangen i skatte- og avgiftsmyndighetenes lokaler, og ved at det utarbeides spesifikke rutiner for tilbakesending og destruksjon av kopiert materiale etter endt gjennomsyn.

*Fornyings- og administrasjonsdepartementet* uttaler følgende om forholdet til overskuddsinformasjon:

«Kopiering av skattyters arkiver kan innebære et betydelig inngrep i skattyters og/eller hans ansattes personvern, avhengig av hvor store mengde overskuddsinformasjon som arkivet inneholder. Etter vårt skjønn gir kopiering andre og større personvernutfordringer enn gjennomsyn på stedet, jf. risikoen for spredning og urettmessig innsyn i kopierte opplysninger.»

Videre har Fornyings- og administrasjonsdepartementet pekt på at datautstyr hos skattyter kan inneholde personopplysninger som skattyter selv ikke har innsynsrett i. Det vises til at skattyter som arbeidsgiver ikke vil ha ubegrenset rett til innsyn i ansattes private dokumenter, herunder e-post. Fornyings- og administrasjonsdepartementet arbeider med en forskriftsregulering av dette spørsmålet, og mener at det kan være behov for at forslaget samordnes med dette forskriftsarbeidet.

*Den norske Advokatforening* anfører blant annet at forslaget vil generere overskuddsinformasjon som truer det vern tredjemenn har gjennom taushetsplikten. Videre uttaler advokatforeningen at forslaget vil gi kontrollmyndighetene tilgang til opplysninger av privat art, som er beskyttet av Den europeiske menneskerettskonvensjon artikkel 8 og personopplysningsloven. Om forholdet til personopplysningsloven uttaler Advokatforeningen følgende:

«Dersom forslaget blir vedtatt, vil innsyn i private opplysninger måtte skje i henhold til personopplysningslovens krav om saklig behov for å behandle personopplysninger, det er ikke tilstrekkelig med lovhjemmel. Bruken av speilkopiene kan også være i strid med personopplysningslovens forbud mot bruk av personopplysninger til senere formål som er uforenelige med det opprinnelige formålet med innsamlingen av opplysningene.»

Flere høringsinstanser uttaler seg om adgangen til å være tilstede under den påfølgende gjennomgangen, og om forslaget om tilbakesending og destruksjon av kopiert materiale etter endt gjennomsyn. *Kunnskapsdepartementet* uttaler at disse

rettighetene må nedfelles i lovverket og retningslinjer.

*Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler at det fremstår mer som en teoretisk enn praktisk mulighet at kontrollobjektet skal være tilstede ved gjennomgangen fordi materialtilfanget er så stort at det tar dager og uker å gjennomgå. Om tilbakesending og destruksjon uttaler NHO at det ikke er forklart hvordan det skal sikres at informasjonen ikke kommer på avveie innen den tid.

*Storbedriftenes skatteforum* uttaler at selv om materialet skal sendes tilbake el. destrueres vil en mer omfattende kopieringsadgang øke risikoen for spredning av forretningskritisk informasjon. Om adgangen til å være tilstede uttaler SSF blant annet følgende:

«Når det åpnes for at rutinemessige kontrolltiltak også skal omfatte slettede dokumenter, blir det betydelig mer byrdefullt for skattyter å ivareta sine interesser, rett og slett fordi de ansvarlige må bruke tid på å sette seg inn i en stor mengde dokumenter som virksomheten selv har ment ikke var verd å ta vare på. Videre vil mange av dokumentene kunne være ansatte-dokumenter av privat karakter og disse ansatte vil ikke ha mulighet til å ivareta sine rettigheter ved gjennomgangen av dokumentene»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler at det ikke bør inntas en ubetinget rett for kontrollobjektet til å være til stede ved gjennomgangen, og fremhever at hensynet til kontrollens kvalitet og effektivitet ikke nødvendigvis er forenelig med en slik adgang.

*Departementet* vil innledningsvis peke på at bestemmelser om skatte- og avgiftsmyndighetenes rett til dokumentgjennomsyn må fastsettes etter en avveining av skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for effektive kontrollhemler mot skatte-, toll- og avgiftspliktiges og deres ansattes behov for personvern. Departementet er ikke uenig i at kopiering av elektronisk lagrede dokumenter for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes lokaler, innebærer større personvernutfordringer enn gjennomsyn på stedet. Departementet viser til at disse utfordringene i stor grad er vurdert av Høyesterett i Bernh. Larsen Holding-saken.

Backup-kopiering innebærer på samme måte som speilkopiering at myndighetene får overskuddsinformasjon av privat karakter. Speilkopiering reiser således ikke andre prinsipielle personvernutfordringer enn de som oppstår ved ordinær kopiering av elektronisk lagrede dokumenter eller arkiver. Også ved backup-kopiering og filkopiering vil skatte- og avgiftsmyndighetene kunne få innsyn i personopplysninger, herunder taushetsbelagt ma-

teriale eller ansattes private dokumenter dersom de ansatte oppbevarer slike dokumenter på arbeidsgivers pc eller annet datalagringsmedium. Det er således viktig å understreke at dokumentene skatte- og avgiftsmyndighetene får tilgang til ved å kopiere virksomhetens arkiver vil være av samme type, uavhengig av hvilken kopieringsmetode som benyttes.

I Bernh. Larsen Holding-saken ga Høyesterett uttrykk for at selve kopieringsadgangen ikke innebærer et større integritetsinngrep enn gjennomsyn av arkivene hos kontrollobjektet ettersom skatte- og avgiftsmyndighetene også vil kunne få tilgang til slike sensitive opplysninger ved gjennomsyn hos skatte-, toll- eller avgiftspliktige. Videre uttalte retten at selv om misbruksfaren teoretisk alltid er til stede og muligens kan øke noe hvis kopiert materiale medbringes til myndighetenes lokaler, er den neppe så stor at dette bør være avgjørende.

Etter departementets syn stiller ikke saken seg annerledes ved speilkopiering. I utgangspunktet må regelen være at det er den som blander sammen private opplysninger med virksomhetens arkiv som må bære risikoen for at utenforstående kan få tilgang til opplysningene.

Departementet mener likevel at det er viktig å ha klare retningslinjer for hvordan kopiert materiale skal oppbevares og håndteres av skatte- og avgiftsmyndighetene slik at misbruksfaren minimaliseres. Skatteetaten har allerede i dag gode rutiner for dette. Sikring av kopiert datainformasjon foretas med datamaskiner som er definert og spesialisert til dette formålet. Det er kun ansatte som arbeider med sikring og analyse av data som har full tilgang til det kopierte materialet. Avhengig av sakens størrelse vil det være ca 2–4 personer som har slik tilgang. Elektronisk lagret informasjon som innhentes gjennom kloning/speilkopiering lagres på frittstående maskiner som er plassert i kontorlokaler med fysisk sikring og adgangskontroll. Ved videre behandling lagres informasjonen på frittstående lagringsenheter som oppbevares på samme sikre måte. Maskinvaren som benyttes er utelukkende reservert til kontrollvirksomhet, og verken maskinvare, programvare eller innhentet informasjon er knyttet opp mot skatteetatens nettverk. Alt datamateriale som inneholder sensitiv informasjon oppbevares i lukkede, låsbare rom i brannsikre skap eller safer.

På bakgrunn av at det bare vil være et mindre antall ansatte i skatte- og avgiftsmyndighetene som arbeider med denne typen kontroller, og som dermed vil ha tilgang til kopiert materiale, anser departementet risikoen for spredning av sensitiv informasjon og forretningskritisk materiale for minimal.

Departementet er videre av den oppfatning at

skatte-, toll- og avgiftspliktiges rettigheter blir ivare tatt ved at de som hovedregel gis rett til å være til stede ved gjennomgangen, samt at det gis nærmere regler om tilbakesending og destruksjon av det kopierte materialet. I ligningsloven § 3-5 er det allerede nedfelt regler om skattyters rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av blant annet § 4-10 nr. 1 bokstav b. Merverdiavgiftsloven og tolloven med forskrifter har ingen tilsvarende bestemmelse. Etter departementets syn må imidlertid også toll- og avgiftspliktige ha rett til å være til stede ved undersøkelser etter toll- og avgiftsregelverket. Som Toll- og avgiftsdirektoratet har pekt på vil hensynet til kontrollens kvalitet og effektivitet ikke alltid være forenelig med en adgang for kontrollobjektet til å være til stede under gjennomgangen. Dette kan avhjelpest ved at retten til å være til stede bare gjelder for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen kan settes i fare, jf. ligningsloven § 3-5 første ledd annet punktum.

Departementet kan ikke se at innvendingen om at retten til å være til stede blir teoretisk pga. materialtilfanget, bør tillegges særlig vekt i denne sammenheng. Det er et faktum at materialtilfanget som skatte- og avgiftsmyndighetene må gjennomgå ved bokettersyn har økt ved overgangen fra papirbaserte til elektroniske arkiver. At dette er utfordrende i kontrollsammenheng er klart, men det kan ikke være slik at skatte- og avgiftsmyndighetene av den grunn skal unnlate eller være avskåret fra, å gjennomgå relevant arkivmateriale. Adgangen for kontrollobjektet til å være til stede er heller ingen plikt, men en rett den som kontrolleres kan velge å benytte seg av. Departementet kan heller ikke se at det blir mer bydefullt for de skatte-, toll- eller avgiftspliktige å sette seg inn i dokumenter som virksomheten selv har ment det ikke var verd å ta vare på. Først når skatte- og avgiftsmyndighetene krever et dokument utlevert eller fremlagt, vil det være nødvendig for virksomheten å se nærmere på om det aktuelle dokumentet etter deres oppfatning er å anse som skatte-, toll- eller avgiftsmessig relevant.

Materiale som er kopiert fra en server eller et annet medium blir etter at dataene er gjennomgått overført på et lagringsmedium og destruert når saken er ferdigbehandlet. Dersom selskapet ønsker det kan en representant for virksomheten være til stede ved destruksjonen. Ønsker selskapet å få materialet utlevert istedenfor at skatte- og avgiftsmyndighetene skal destruere det, kan dette avtales med myndighetene.

Departementet vil i samarbeid med Skattedirektoratet og Toll- og avgiftsdirektoratet gjennomgå og fastsette nye forskrifter og retningslinjer for oppbe-

varing og håndtering av kopiert materiale, hvor ovennevnte sikkerhetshensyn og rettssikkerhetsgarantier for skatte-, toll- og avgiftspliktige blir ivare tatt. I denne forbindelse vil det også bli sett hen til Fornyings- og administrasjonsdepartementets arbeid med å forskriftsregulere arbeidsgivers begrensede rett til innsyn i ansattes private dokumenter, herunder e-post, slik at arbeidstakers rettssikkerhet så langt mulig blir ivare tatt i prosessen.

Når det gjelder forholdet til personopplysningsloven kan ikke departementet se at det medfører riktighet at lovhjemmel ikke er tilstrekkelig for å behandle personopplysninger. Personopplysningsloven § 9 første ledd bokstav b jf. § 8 gjør det mulig å behandle sensitive personopplysninger dersom adgangen til dette er fastsatt i lov. I Ot.prp. nr. 47 (2005–2006) pkt. 9.2 uttales følgende:

«Personopplysningsloven § 8 slår fast at behandling av personopplysninger kan finne sted hvis behandlingen er fastsatt ved lov. Begrunnelsen for dette alternativet er at bestemmelsen her ikke skal oppstille tilleggsvilkår for å behandle personopplysninger når Stortinget allerede har bestemt at behandlingen er nødvendig for å ivareta viktige samfunnsinteresser. Om behandlingen er så tydelig forankret i lov at dette alternativet får anvendelse, må avgjøres ved å tolke loven som eventuelt hjemler behandlingen. (...)

Personopplysningsloven § 9 første ledd slår innledningsvis fast at sensitive personopplysninger bare kan behandles dersom ett av vilkårene i § 8 er oppfylt, og behandlingen oppfylder ett av vilkårene i § 9 første ledd bokstavene a – h. Første ledd bokstav b gir adgang til å behandle sensitive personopplysninger dersom behandlingen er hjemlet i lov. Begrunnelsen for å framheve lovbestemt behandling som et særskilt vilkår er den samme som for § 8, jf. ovenfor.»

Skatte- og avgiftsmyndighetene har innsynsrett i personopplysninger gjennom sine lovhjemler for virksomhetskontroller, og de har dermed også et selvstendig grunnlag for å behandle personopplysninger som innhentes i forbindelse med virksomhetskontroller. Som behandlingsansvarlig har skatte- og avgiftsmyndighetene ansvar for å etterleve personopplysningsloven med forskrift.

Vedrørende forholdet til den europeiske menneskerettskonvensjon følger det av artikkel 8 første ledd at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Retten til fri kommunikasjon gir en sentral garanti for den enkeltes integritet. Det er imidlertid akseptert at retten til fri kommunikasjon ikke er absolutt. Den

europiske menneskerettskonvensjon artikkel 8 annet ledd regulerer offentlig myndighets adgang til å gjøre inngrep i utøvelsen av slike rettigheter. Slike inngrep må ha hjemmel i lov, og det følger videre av artikkelen at de må være

«nødvendige i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.»

Departementet la i høringen til grunn at lovforslaget må anses som et nødvendig ledd i å sikre effektive kontrollhemler for å forebygge skatte-, toll- og avgiftskriminalitet. Bare Den norske Advokatforening gir uttrykk for at de er uenige i departementets vurdering, men da uten å begrunne nærmere hvorfor.

Skatte- og avgiftssystemet er et masseforvaltningssystem som baserer seg på oppgaver og opplysninger fra de skatte-, toll- og avgiftspliktige – et tillitsbasert system. Ved skatte-, toll- og avgiftsunndragelser brytes denne tilliten. Myndighetenes kontrollarbeid går i stor grad ut på å etterse at opplysningsplikten er oppfylt. For at kontrollarbeidet skal være effektivt, må myndighetene ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at de opplysningspliktige følger regelverket. Det vises til det som er sagt om behovet for å kunne kopiere virksomheters arkiver under punkt 22.5.2.3.

#### 22.5.2.5 Departementets forslag

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det uttrykkelig fremgår av bestemmelsene om virksomhetskontroll at skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta kopiering til myndighetenes datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skatte- og avgiftsmyndighetene eller hos den som kontrolleres. Begrepet «kopiering» skal i denne sammenheng ha et vidt innhold. I dette ligger at alle eksisterende metoder for kopiering kan benyttes. Det må også være slik at begrepet tolkes i takt med den elektroniske utvikling.

Det vises til forslag til endringer i tolloven 1966 § 17 første ledd, merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd, ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og tolloven 2007 § 13-4 første ledd. Det forutsettes videre at tilsvarende forslag til endring innarbeides i forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov § 16-21.

Ved vedtagelse av forslagene foran vil tilsvarende endringer bli gjort i forskrift om omregistreringsavgift § 7, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om engangsavgift på motorvogner § 8-2, jf.

motorkjøretøy og båtavgiftsloven § 1, og forskrift om særavgifter § 5-9, jf. særavgiftsloven § 1.

#### 22.5.3 Arbeidsgiverkontrollen

Skattedirektoratet og Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) har i sine hørings svar anført at tilsvarende presiseringer som nevnt under punkt 22.5.1 og 22.5.2 bør gjøres i kontrollbestemmelsene som regulerer skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. NKK uttaler følgende om dette:

«Vi nøyer oss derfor med å presisere at de samme vurderinger vedrørende dokument- og arkivbegrepet og kopiering av elektronisk lagret materiale gjelder tilsvarende for arbeidsgiverkontrollen. For at arbeidsgiverkontrollen skal være effektiv, må skatteoppkreveren ha tilgang til opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at arbeidsgivere følger regelverket.»

Departementet er i utgangspunktet enig i at det er hensiktsmessig at tilsvarende presiseringer innarbeides i skatteoppkreverens hjemler for arbeidsgiverkontroll.

Det er på det rene at også elektronisk lagrede dokumenter omfattes av arbeidsgivers fremleggelsesplikt etter skattebetalingsloven § 5-13 første ledd annet punktum, og forskrift om beregning og oppgjør m.v. av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 6 nr. 1. Departementet foreslår at dette uttrykkelig fremgår av bestemmelsene.

Departementet foreslår videre at det presiseres i bestemmelsene om arbeidsgiverkontroll at også skatteoppkreveren eller skattekontoret skal kunne foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Når det gjelder adgangen til å kopiere virksomhetens arkiver antar departementet at bare svært få skatteoppkreverkontorer per i dag har tilgjengelige ressurser og kompetanse til å foreta speilkopiering. Den kommunale skatteoppkreverfunksjonen er organisert i mange små kontorer, og departementet antar at de fleste skatteoppkreverkontorene vil kunne ha problemer med å oppfylle de strenge kravene til datasikring som er omtalt under punkt 22.5.2.4. Skatteoppkreverne må imidlertid kunne anmode skattekontoret om bistand til å utføre speilkopiering i særlig alvorlige saker. Forutsetningen er da at det er skattekontoret som foretar speilkopieringen, og herunder oppbevarer og håndterer det kopierte materiale i samsvar med det som er omtalt om sikring av data ovenfor. På denne bakgrunn foreslår departementet at det i skattebetalingsloven § 5-13 og folketrygdloven § 24-5 be-

stemmes at departementet i forskrift kan fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte ved arbeidsgiverkontroller. Videre må departementet gis adgang til å gi forskrift om generelle bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, blant annet slik at det kan gis bestemmelser om oppbevaring og håndtering av kopiert materiale, jf. omtalen foran i punkt 22.5.2.4.

I utgangspunktet er det bare endringene i skattebetalingsloven som krever lovendring. Etter departementets oppfatning er det imidlertid uheldig at hjemmelen for å føre kontroll med at arbeidsgiver beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende regler følger av forskrift. Departementet foreslår derfor at selve kontrollbestemmelsen innarbeides i folketrygdloven.

Skattebetalingsloven 2005 trer i kraft i sin helhet med virkning fra 1. januar 2009, og skattebetalingsloven 1952 oppheves fra samme tidspunkt, jf. kgl. res. 21. desember 2007 nr. 1616. Departementet finner det på denne bakgrunn ikke nødvendig å foreslå lovendringer i skattebetalingsloven 1952.

Det vises til forslag til lovendringer i folketrygdloven § 24-5 og skattebetalingsloven 2005 § 5-13.

#### 22.5.4 Lovtekniske innspill

Enkelte av høringsinstansene har hatt merknader til ordlyden i lovendringsforslagene.

*Akademikerne* uttaler følgende om dette:

«Vi ser at de ulike hjemlene, på tross av den foreslåtte revisjonen, i noen grad skiller seg fra hverandre. Forslaget til lovtekst i ligningsloven er utformet slik at myndighetene kan «pålegge» kontrollobjektet å bidra til kontrollen, mens øvrige forslag gir myndighetene rett til å «foreta» en kontroll hos kontrollobjektet.»

Også *Skatteetatens Landsforbund* uttaler seg om at forslaget til lovtekst i ligningsloven er utformet slik at myndighetene kan pålegge kopiering til datagringsmedium:

«I de tilsvarende bestemmelsene for bl.a. tolloven og merverdiavgiftsloven står det at det kan *foretas* kopiering. SkL ser ingen grunn til at teksten på dette punktet i ligningsloven avviker fra de øvrige forslag. Et pålegg vil bl.a. kunne

treneres i form av klage, rettslige skritt mv. og være ødeleggende for muligheten for å i hele tatt å få tilgang til opplysningene.»

*Toll- og avgiftsdirektoratet* har også enkelte lovtekniske innspill herunder foreslår de blant annet at det presiseres i tolloven at med bedriftslokale menes også virksomhetens arkiver.

*Departementet* er oppmerksomt på at bestemmelsene om virksomhetskontroll på skatte-, toll- og avgiftsområdet i dag til dels er ulikt utformet, uten at dette er nærmere begrunnet. Etter departementets syn er dette uheldig da det kan skape tvil om rekkevidden og forståelsen av de ulike bestemmelsene. Mer harmoniserte kontrollhjemler vil være lettere å forholde seg til for kontrollobjektene og rettsanvendere for øvrig. Det muliggjør også en raskere rettsavklaring, ved at spørsmål som får sin løsning innenfor én lov kan legges til grunn også for løsning av tilsvarende spørsmål innenfor andre lover og andre etater. Skatteunndragelsesutvalget vil i forbindelse med sin gjennomgang av kontrollbestemmelsene se nærmere på en eventuell samordning av bestemmelsene om virksomhetskontroll på skatte-, toll- og avgiftsområdet. Departementet finner det derfor ikke hensiktsmessig å foreslå en generell samordning av bestemmelsene i denne omgang.

At departementets forslag til lovtekst i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b er utformet ulikt tolloven og merverdiavgiftsloven ved at ligningsmyndighetene kan «pålegge» kopiering istedenfor å «foreta» kopiering er en utilsiktet forskjell. Departementet foreslår derfor at også ligningsloven utformes slik at ligningsmyndighetene kan «foreta» kopiering. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b.

#### 22.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil ha merkbare økonomiske eller administrative konsekvenser verken for de skatte-, toll- eller avgiftspliktige, eller for skatte- og avgiftsmyndighetene.



## 23 Endring av skattebetalingsloven § 2-7 – særnamskompetanse for Statens innkrevingsentral

### 23.1 Innledning

---

Departementet ønsker å overføre innkrevingen av sakskostnader tilkjent staten i sivile saker fra skatteetaten til Statens innkrevingsentral. Ved en slik overføring mener departementet at Statens innkrevingsentral bør få kompetanse til å holde forretning for utlegg (særnamskompetanse) for slike krav. Dette vil være i samsvar med det som er normalordningen for de krav Statens innkrevingsentral har til innkreving. For å klargjøre at departementet har hjemmel til å gi Statens innkrevingsentral slik kompetanse, foreslås det en endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 2-7.

### 23.2 Overføring av innkrevingen av sakskostnader i sivile saker til Statens innkrevingsentral

---

Tidligere ble sakskostnader tilkjent staten i sivile saker innkrevet av skattefogden på det sted domstolen hadde sitt kontor. Med virkning fra 1. januar 2006 ble innkrevingen overført til Skattefogden i Oslo og Akershus, uavhengig av hvilken domstol som har idømt sakskostnadene, og hva slags sak det dreier seg om. Skattefogden i Oslo og Akershus er fra 1. januar 2008 en del av Skatt øst.

Innkreving av sakskostnader ligger i utgangspunktet utenfor skatteetatens virkeområde, som ellers er knyttet til skatt og avgifter. Departementet ser det som mer naturlig at innkrevingen foretas av Statens innkrevingsentral, som håndterer innkrevingen av om lag 100 ulike kravtyper på vegne av en rekke statlige organer. Statens innkrevingsentral har allerede ansvaret for innkreving av sakskostnader i straffesaker, og har gode systemer for slik innkreving. Departementet antar at det vil være en fordel om man får én sentral instans for innkreving av sakskostnader tilkjent staten, uavhengig av om de er idømt i straffesaker eller sivile saker. Innkreving av sakskostnader som er idømt i skatte- og avgiftssaker bør imidlertid fortsatt foretas av skatteetaten, som ledd i dennes omfattende innkreving ellers.

En overføring av innkrevingen vil ikke medføre noen ulemper av betydning for skyldnerne av sakskostnader. Skyldnernes rettsikkerhet blir ivaretatt gjennom de etablerte saksbehandlingsrutiner i Statens innkrevingsentral. Planen er at innkrevingen overføres med virkning fra 1. januar 2009. Sentralen overtar innkrevingen innenfor sine gjeldende økonomiske rammer.

### 23.3 Endring av skattebetalingsloven § 2-7

---

Denne oppgaveoverføringen nødvendiggjør etter departementets syn at Statens innkrevingsentral må ha særnamskompetanse i disse sakene. For å klargjøre at departementet har hjemmel til å gi Statens innkrevingsentral særnamskompetanse, foreslås det derfor en endring i skattebetalingsloven § 2-7.

#### 23.3.1 Gjeldende rett

Etter skattebetalingsloven § 1-2 kan departementet i forskrift bestemme at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten når kravet har tvangsgrunnlag. Dom for sakskostnader tilkjent staten i sivile saker har tvangsgrunnlag, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1 annet ledd bokstav a. Med hjemmel i § 1-2 er det bestemt at deler av skattebetalingsloven skal gjelde for sakskostnader tilkjent staten i sivile saker. Disse sakskostnadene kan dermed i dag innkreves av skattekontorene på samme måte som et skatte- eller avgiftskrav. Dette innebærer at skattekontorene har særnamskompetanse. Det vil blant annet si at skattekontoret kan ta utlegg uten å gå veien om de alminnelige namsmyndighetene.

Etter skattebetalingsloven § 2-7 første punktum kan departementet bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav. I slike tilfeller kan departementet bestemme at deler av skattebetalingsloven skal gjelde tilsvarende for Statens innkrevingsentral, jf. § 2-7 annet punktum. Med hjemmel i denne bestemmelsen kan Statens innkrevingsentral gis kompetanse til å holde forretning for utleggspant

(særnamskompetanse) for nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav, jf. skattebetalingsloven kapittel 14.

### 23.3.2 Departementets vurderinger

Skatteetaten har i dag særnamskompetanse i innkrevingen av sakskostnader tilkjent staten. For å opprettholde effektiviteten i innkrevingen etter en oppgaveoverføring til Statens innkrevingsentral, må også denne sentralen ha tilsvarende særnamskompetanse. Dette vil ikke innebære noen materielle endringer for skyldnerne, bare skifte av kreditorrepresentant med de samme innkrevingsmuligheter som den forrige.

Skattebetalingsloven § 2-7 kan for så vidt forstås slik at dersom departementet med hjemmel i skattebetalingsloven § 1-2 bestemmer at deler av skattebetalingsloven skal gjelde tilsvarende for andre krav, kan det også bestemmes at Statens innkrevingsentral skal innkreve disse kravene. Departementet kan da også bestemme at Statens innkrevingsentral skal ha særnamskompetanse i disse sakene. Dette blir imidlertid en litt komplisert og ikke helt opplagt hjemmelskjede for å kunne tildele særnamskompetanse. Slik kompetanse bør ha et mest mulig klart og enkelt hjemmelsgrunnlag.

For å tydeliggjøre og forenkle dette hjemmelsgrunnlaget foreslår departementet i stedet en tilføyelse i skattebetalingsloven § 2-7 første punktum om at departementet i forskrift kan bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve også *andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for*. Denne lovendringen klargjør at når departementet i forskrift bestemmer at hele eller deler av loven skal gjelde for andre krav som tilkommer staten, jf. § 1-2, så kan innkrevingen av disse kravene overføres til Statens innkrevingsentral. Det samme vil også gjelde for krav som nevnt i § 1-1 tredje ledd. Særnamskompetanse for sentralen vil da følge av skattebetalingslovens regler på grunnlag av departementets beslutning om dette i forbindelse med overføring av den aktuelle kravstypen (sakskostnader tilkjent staten i sivil sak) til sentralen.

Lovforslaget har ikke betydning for forbudet i § 2-7 mot å overføre krav som skatteoppkreveren har innkrevingsansvaret for.

Det vises til forslag til endring av skattebetalingsloven § 2-7 første punktum.

Den faktiske gjennomføringen av overføringen til Statens innkrevingsentral planlegges som nevnt gitt virkning fra 1. januar 2009. Også lovendringen foreslås å tre i kraft fra samme tidspunkt.

## 24 Dekning av sakskostnader ved kjennelser avsagt av Klagenemnda for petroleumsskatt mv.

### 24.1 Innledning

Utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt er ikke fradragsberettiget for skatteformål. Dette følger blant annet av fast og langvarig ligningspraksis, administrative uttalelser og dom fra Høyesterett (Rt. 2005 s. 1434). Skattyter kan imidlertid på nærmere vilkår kreve dekning av sakskostnader fra det offentlige dersom skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda (men ikke Klagenemnda for petroleumsskatt) endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren.

Departementet foreslår at det innføres hjemmel for å tilkjenne skattepliktige etter petroleumsskatteloven hel eller delvis dekning av sakskostnader ved kjennelser avsagt av Klagenemnda for petroleumsskatt. Formålet med dette er å likebehandle skattepliktige etter petroleumsskatteloven med andre skattytere.

### 24.2 Gjeldende rett

Den generelle hovedregelen om skattemessig fradrag for kostnader følger av skatteloven § 6-1 første ledd, der det heter at «*Det gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt.*»

Bestemmelsen stiller opp et tilknytningskrav som vilkår for fradragsrett – det vil si at kostnaden må knytte seg til inntekt eller inntektsskapende aktivitet. Direkte skatt på inntekt og formue er ikke en kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre en skattepliktig inntekt. På denne bakgrunn er det i fast og langvarig ligningspraksis, administrative uttalelser og skatterettslig litteratur lagt til grunn at kostnader til juridisk bistand for å fastlegge eller endre ilignet inntekts- eller formuesskatt ikke er fradragsberettiget. Denne praksis er også bekreftet av Høyesterett i dom inntatt i Rt. 2005 s. 1434.

Det er likevel godtatt i ligningspraksis at skattyter blant annet kan kreve fradrag for kostnader til utarbeidelse av ligningsoppgaver og bistand til avklaring av spørsmål under den ordinære lignings-

behandlingen, jf. Lignings-ABC 2007/08 s. 672. Begrunnelsen har vært at slike kostnader vanligvis vil være knyttet til opplysnings- og samarbeidsplikten skattyterne er pålagt for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig, samt praktiske hensyn og nødvendige prioriteringer innen ligningsforvaltningen.

Etter ligningsloven § 9-11 kan skattyter få tilkjent hel eller delvis dekning av sakskostnader når skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyter. Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.

Regler om klage i petroleumsskattesaker er regulert i petroleumsskatteloven § 6. Skattepliktige etter petroleumsskatteloven kan klage over ligningen til Klagenemnda for petroleumsskatt, jf. § 6 nr. 1 bokstav c. Ligningsloven § 9-11 gjelder imidlertid ikke ved kjennelser avsagt av Klagenemnda for petroleumsskatt. Dersom den skattepliktige når frem med klagen, er det ikke hjemmel for å tilkjenne dekning av sakskostnader.

### 24.3 Departementets vurderinger og forslag

Det følger av en fast og langvarig ligningspraksis at kostnader til juridisk bistand i klagesaker og rettsaker om ilignet skatt ikke er fradragsberettiget. En vanlig begrunnelse for at slike kostnader ikke er fradragsberettiget, har vært at de knytter seg til fastleggelse eller endring av ilignet skatt (som ikke er en fradragsberettiget kostnad), og derfor ikke påvirker størrelsen av den skattepliktige inntekten. Kostnadene kan riktignok påvirke skattens størrelse, og dermed virksomhetens resultat etter skatt, men virksomhetens resultat før skatt vil forbli uendret.

At det ikke er fradragsrett for sakskostnader betyr i praksis lite i saker hvor skattyteren vinner og får dekket sine sakskostnader fra staten. En fradragsrett for sakskostnader måtte i tilfelle kombineres med skatteplikt for erstatningen, slik at det ble liten eller ingen netto fradragseffekt (utover tidfestingsforskjellen). Fradragsspørsmålet kommer derimot på spissen i saker hvor skattyteren ikke får

dekket sine sakskostnader av den statlige motpart, vanligvis fordi han taper saken helt eller delvis, samt eventuelt pålegges å dekke statens prosesskostnader i tillegg til sine egne. En eventuell fradragsrett for sakskostnader (med korresponderende skatteplikt for mottatt erstatning) vil ha en skatteverdi lik den aktuelle skattesatsen for de ulike skattytergrupper.

Det kan anføres enkelte rimelighetsargumenter for fradragsrett. Skattytere har en lovpålagt plikt til å gi opplysninger og til å samarbeide med ligningsmyndighetene for å fastsette en korrekt ligning. Retten til administrativ klage og eventuelt til å prøve gyldigheten av ligningen ved domstolene er en rettssikkerhetsgaranti for skattyterne. Sakskostnader i næringslivets skattesaker kan hevdes å være en nødvendig og integrert del av den inntektsbringende virksomheten. Sakskostnader om andre, mer forretningsmessige sider i en bedrift vil generelt være fradragsberettiget som næringskostnader i bedriften. Det er også i stor grad fradragsrett for næringskostnader uten direkte sammenheng med inntjening av skattepliktige inntekter, for eksempel stiftelseskostnader, regnskapskostnader, erstatningsansvar mv. i næringen. I tillegg bygger skattesystemet på tildels kompliserte regler og vurderinger. Skattyter kan derfor i noen av tilfellene ha et legitimt behov for prøving av den ordinære ligningen med sikte på avklaring av grensdragninger mv. selv om avklaringen går i det offentlige favør.

Departementet mener likevel alt i alt at de ovenfor anførte rimelighetsgrunner ikke er sterke nok til å begrunne en generell fradragsrett for sakskostnader i klagesaker og rettssaker om ilignet skatt. De grunnleggende kompensasjonsordningene for slike kostnader bør i rettssaker være domstolenes praktisering av sakskostnadsansvar, og i klagesaker være ordningen med statlig dekning på nærmere vilkår dersom skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren. En fradragsrett ville i praksis gjelde advokatkostnader som ikke dekkes gjennom disse to kompensasjonsordningene, og måtte utformes uten hensyn til den konkrete berettigelsen av å klage eller reise søksmål. Departementet vil derfor ikke fremme lovforslag som gir skattyter adgang til å kreve fradrag for sakskostnader i skattesaker for nemnd eller domstol.

Derimot er det viktig å utforme regelverket for sakskostnader i klagesaker likt for alle skattytergrupper. Departementet mener at det ikke er grunn til å forskjellsbehandle skattepliktige etter petroleumsskatteloven og andre skattytere når det gjelder adgangen til å tilkjenne dekning av sakskostnader. Det foreslås derfor at det skal kunne til-

kjennes dekning av sakskostnader også i saker om petroleumsskatt, og at slik hjemmel tas inn i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav c nytt fjerde ledd.

Den foreslåtte adgangen til å tilkjenne dekning av sakskostnader gjelder når Klagenemnda for petroleumsskatt endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige. Departementet forslår at sakskostnadsspørsmålet avgjøres av Oljeskattekontoret. Krav om dekning av sakskostnader må fremmes innen tre uker etter at meldingen om Klagenemndas kjennelse er kommet frem til den skattepliktige, jf. henvisningen til ligningsloven § 9-11 i forslag til petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav c nytt fjerde ledd. Departementet foreslår at den skattepliktige skal kunne påklage Oljeskattekontorets sakskostnadsavgjørelse til Oljeskattenemnda innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet frem, jf. henvisningen til ligningsloven § 9-11.

For øvrig foreslår departementet at ligningsloven § 9-11 skal gjelde tilsvarende. Vilkårene for å få tilkjent dekning av sakskostnader er altså de samme som etter denne bestemmelsen. Dette innebærer at dekning av sakskostnader bare kan tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om den skattepliktige måtte betale dem selv, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 4. Videre kan dekning av sakskostnader også tilkjennes der Oljeskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g første og tredje ledd, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 1 tredje punktum. Oljeskattenemndas sakskostnadsavgjørelse kan ikke påklages, jf. ligningsloven § 9-11 nr. 5 tredje punktum.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav c.

Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks med virkning for klagesaker som gjelder inntektsåret 2007 og senere inntektsår.

## 24.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Innføring av regler om dekning av sakskostnader i petroleumsskattesaker vil medføre noe merarbeid for Oljeskattekontoret og Oljeskattenemnda. En gjennomgang av de siste års klagebehandling i Klagenemnda for petroleumsskatt tyder på at det er relativt få saker hvor dekning av sakskostnader vil bli aktuelt. De økonomiske og administrative konsekvenser antas derfor å bli begrensete.

## 25 Endring av selvangivelsesfristen i svalbardskatteloven

### 25.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å endre svalbardskatteloven § 4-4 annet ledd slik at fristen for å levere selvangivelse etter svalbardskatteloven i større grad enn i dag tilpasses fristene for å levere selvangivelse for inntekt og formue som er skattepliktig til fastlandet.

Endringen innebærer at fristen for å levere selvangivelse etter svalbardskatteloven endres fra utgangen av februar til utgangen av april i året etter inntektsåret.

Forslaget har sin bakgrunn i at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse er utvidet til også å omfatte personlige skattytere som er skattepliktige som bosatt på Svalbard, og som samtidig står registrert i norsk folkeregister.

### 25.2 Bakgrunn

Personer og selskaper som er skattemessig bosatt/hjemmehørende på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt av hele sin formue og inntekt til Svalbard. De kan imidlertid også være skattepliktige til fastlandet for visse formuesposter og inntekter. Skatteplikten til fastlandet omfatter formue i og inntekt av fast eiendom på fastlandet, lønn og annen godtgjørelse for arbeid opptjent under midlertidig opphold på fastlandet og inntekt av næringsvirksomhet på fastlandet. Når slik lønnsinntekt og inntekt av næringsvirksomhet beskattes ved annen norsk ligning, er inntektene unntatt fra skatteplikt til Svalbard. Tilsvarende er formue i og inntekt av fast eiendom som ligger utenfor Svalbard, ikke skattepliktig til Svalbard.

De fleste lønsmottakere på Svalbard skattlegges etter en egen lønnstrekking. Lønnstrekkingen innebærer at arbeidsgiver mv. trekker skatt ved utbetaling av lønn og pensjoner mv., som et endelig skatteoppgjør. Skattytere som bare har inntekt som går inn under lønnstrekkingen er unntatt fra plikten til å levere selvangivelse, jf. svalbardskatteloven § 4-4 første ledd.

Selskaper og personer som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som faller utenom

lønnstrekkingen, skal i utgangspunktet levere selvangivelse etter reglene i svalbardskatteloven. Når skattyter i tillegg er skattepliktig til fastlandet for visse formuesposter og/eller inntekter må det også leveres selvangivelse for dette, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a.

Med virkning fra 1. januar 2008 ble ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse på fastlandet utvidet til også å omfatte personlig næringsdrivende (enkeltpersonforetak). I denne forbindelse ble det også åpnet for bruk av forhåndsutfylt selvangivelse på Svalbard. Forhåndsutfylt selvangivelse på Svalbard ble tatt i bruk for første gang i 2008, ved innlevering av selvangivelse for inntektsåret 2007.

Det er bare personer som er skattepliktige som bosatt på Svalbard i henhold til svalbardskatteloven og som samtidig står registrert i norsk folkeregister, som får tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse på Svalbard. Disse skattyterne skal levere den samme forhåndsutfylte ligningsoppgaven – «Selvangivelse for næringsdrivende mv» – som personlig næringsdrivende leverer på fastlandet. I tillegg skal de levere et «Tilleggsskjema for Svalbard» som ikke er forhåndsutfylt.

Selvangivelsen vil bli forhåndsutfylt med alle kjente grunnlagsdata, både opplysninger om formue og inntekt som er skattepliktig til Svalbard og formue og inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Disse skattyterne trenger således ikke å levere en egen selvangivelse for inntekter og/eller formuesposter som er skattepliktig til fastlandet, slik som tidligere. Skattyter må foreta endringer på den forhåndsutfylte selvangivelsen og sende den med vedlagt tilleggsskjema til skattekontoret. Skattytere som er skattemessig bosatt på Svalbard kan ikke levere forhåndsutfylt selvangivelse elektronisk.

Personer som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som faller utenom lønnstrekkingen, og som ikke er registrert i norsk folkeregister, skal levere en egen selvangivelse som er utformet for denne gruppen av skattytere. Heller ikke denne selvangivelsen kan leveres elektronisk.

## 25.3 Gjeldende rett

---

Personer og selskaper mv. som er skattepliktige til Svalbard skal i henhold til svalbardskatteloven § 4-4 annet ledd levere selvangivelse med vedlegg til skattekontoret innen utgangen av februar i året etter inntektsåret. På bakgrunn av at den forhåndsutfylte selvangivelsen til personer bosatt på Svalbard først kunne sendes ut i begynnelsen av april 2008, fastsatte Finansdepartementet i forskrift 15. februar 2008 nr. 146 om endring i forskrift om skatt til Svalbard, at selvangivelse for inntektsåret 2007 skulle leveres innen 30. april 2008.

Frist for å levere selvangivelse for inntekt og formue som er skattepliktig til fastlandet følger av ligningsloven § 4-7 og forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir. Selvangivelsen for selskaper og selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) skal leveres innen utgangen av mai, mens andre personlige skattytere skal levere selvangivelsen innen utgangen av april i året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-7 nr. 1.

I forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir § 1 er det særskilt bestemt at selskaper mv. som leverer selvangivelsen på papir har frist til utgangen av mars, mens personlig skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende på papir har frist til utgangen av april i året etter inntektsåret.

## 25.4 Departementets vurderinger og forslag

---

En stor del av dem som er skattepliktige som bosatt på Svalbard har tilknytning til det norske fastlandet. Mange av disse har også formue og inntekt som er skattepliktig til fastlandet. Personer som er skattepliktige til Svalbard for formue eller inntekt som faller utenom lønnstrekkingen leverer selvangivelse etter reglene i svalbardskatteloven. Tidligere måtte det i tillegg leveres en egen ligningsoppgave over inntekter og formuesposter som er skattepliktig til fastlandet. Ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse for personer bosatt på Svalbard innebærer at det bare skal leveres én selvangivelse som omfatter både svalbardforhold og fastlandsforhold, og er dermed en forenkling for mange skattytere.

Forhåndsutfylt selvangivelse sendes ut i begynnelsen av april, og februarfristen etter svalbardskatteloven kan derfor ikke opprettholdes for personer bosatt på Svalbard som mottar forhåndsutfylt selvangivelse. For denne skattytergruppen er det videre nødvendig å samordne selvangivelsesfristen etter svalbardskatteloven med fristen for innlevering av forhåndsutfylt selvangivelse for inntekt og formue som er skattepliktig til fastlandet, siden det bare skal leveres én selvangivelse som omfatter både svalbardforhold og fastlandsforhold.

Den forhåndsutfylte selvangivelsen for personer bosatt på Svalbard kan ikke leveres elektronisk. Personlige skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende mv. på papir, har frist til å levere selvangivelse for inntekt og formue som er skattepliktig til fastlandet innen utgangen av april, jf. forskrift om leveringsfrist for selvangivelse på papir § 1 annet ledd. På denne bakgrunn foreslår departementet at innleveringsfristen for selvangivelse etter svalbardskatteloven endres fra utgangen av februar til utgangen av april i året etter inntektsåret.

I utgangspunktet er det bare nødvendig å endre fristen for å levere selvangivelse etter svalbardskatteloven for de skattyterne som omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse. Slik departementet ser det, er det imidlertid unødvendig kompliserende å ha ulike selvangivelsesfrister for personer og selskaper som er skattepliktige til Svalbard. Videre antas det å være en fordel for skattyterne at selvangivelsesfristen i svalbardskatteloven i større grad enn i dag tilpasses det som gjelder for inntekt og formue som er skattepliktig til fastlandet. Det foreslås derfor at fristen for å levere selvangivelse etter svalbardskatteloven i alle tilfelle endres fra utgangen av februar til utgangen av april i året etter inntektsåret. Det vises til utkast til endringer i svalbardskatteloven § 4-4 annet ledd.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil få økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

## 25.5 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft fra 1. januar 2009, med virkning for innlevering av selvangivelse fra og med inntektsåret 2008.

## 26 Endring i tolloven – varslingsplikt for varer og autorisering av foretak

### 26.1 Sammendrag

Finansdepartementet foreslår at det tas inn en ny pliktregel i [ny] lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)<sup>1</sup>, om at den som bringer varer til eller fra tollområdet, skal forhåndsvarsle tollmyndighetene om dette. Regelen tas inn som § 3-1 nytt første ledd. Formålet er å åpne for en risikovurdering av varene forut for inn- eller utførsel, samt legge til rette for at varer med lav risiko skal kunne passere grensen mest mulig uhindret. Finansdepartementet foreslår også en ny bestemmelse i tolloven § 3-1 femte ledd som gir tollmyndighetene fullmakt til å autorisere foretak. Formålet med en slik ordning er blant annet å gi autoriserte foretak lettelse fra varslingsplikten og ved kontroll.

Endringene er i samsvar med anbefalinger fra Verdens tollorganisasjon (World Customs Organisation, WCO) med sikte på å sikre en trygg og effektiv global handel. Endringene foreslås også for å legge til rette for en mulig avtale med EU, slik at det kan oppnås et unntak fra EUs krav fra 1. juli 2009 om at vareførsel til og fra EU skal forhåndsvarsles til tollmyndighetene i EU. Norge er for tiden i forhandlinger med Europakommisjonen om en avtale om et unntak fra dette kravet. Dersom Norge inngår en avtale med EU, vil den foreslåtte endringen i tolloven § 3-1 første ledd oppfylle kravet om at varesendinger til og fra Norge skal varsles på forhånd. En slik alminnelig plikt til forhåndsvarsling vil senere åpne for at et mulig unntak fra plikten til forhåndsvarsling ved vareførsel mellom Norge og EU kan hjemles i forskrift, jf. forslag til § 3-1 sjette ledd.

### 26.2 Gjeldende rett

Enhver som bringer en vare til eller fra tollområdet plikter i dag å melde fra om dette til tollmyndighetene, og å fremlegge eller oppgi varen for kontroll, jf. ny tolllov § 3-1 første ledd (gjeldende tolllov § 24). Plikten oppstår først ved inn- eller utførsel av varene.

<sup>1</sup> Trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Tollmyndighetene har i dag ingen oppgaver knyttet til autorisering av foretak.

### 26.3 Bakgrunn

Globalisering, økt varehandel og liberalisering av handelen innebærer utfordringer for verdens tolladministrasjoner i flere retninger. En målsetning om at den internasjonale vareførselen skal kunne skje effektivt og uten unødvendige forsinkelser og kostnader, må avveies mot behovet for blant annet å beskytte samfunnet mot helsefarlige og andre skadelige produkter. Også terrorhandlinger, slik som i New York, Madrid og London de senere år, har ført til at tolladministrasjonene må finne praktiske løsninger som i større grad tar hensyn til sikkerhetsaspektet ved den internasjonale vareførselen. Målet er å finne en god balanse mellom hensynet til samfunnssikkerhet og effektive kontrollrutiner, og på den annen side kravet til forenklinger i regelverket som styrer vareførselen. Nedenfor gjøres det rede for enkelte tiltak i regi av WCO og i EU på dette området.

#### WCO

WCO vedtok i 2005 en erklæring (SAFE Framework of Standards) med sikte på å oppnå sikker og effektiv global handel. Erklæringen gir anvisning på minimumsstandarder og retningslinjer for tollkontrollen. Tre sentrale anbefalinger fra WCO er at vareførsel mellom land eller handelsblokker bør varsles tollmyndighetene en tid i forveien, tollmyndighetene i WCOs medlemsland bør samordne sine kriterier for risikovurderinger og at aktører involvert i vareførsel bør autoriseres etter kriterier for sikkerhetsrisiko. Flere av Norges viktigste handelspartnere har allerede endret sin tollovgivning etter WCOs anbefalinger.

#### EU

Som ledd i kampen mot helse- og miljøfarer, terror mv. vil EU fra 1. juli 2009 innføre krav om forhåndsvarsling av varer til og fra EU-området. Ettersom dette kravet kun gjelder varer til og fra EU-området

vil det ikke berøre vareførsel som utelukkende skjer mellom EUs medlemsland. Fra 1. januar 2008 er det også innført en autoriseringsordning for økonomiske operatører (AEO<sup>2</sup>) som blant annet gir autoriserte foretak visse lettelsers ved kontroll og forhåndsvarsling.

Endringene i EU er vedtatt av Europaparlamentet og Rådet ved forordning (EF) nr. 648/2005 av 13. april 2005, til EUs tollkodeks. Nærmere gjennomføringsbestemmelser er vedtatt ved Kommissjonsforordning (EF) nr. 1875/2006 av 18. desember 2006.

Endringene i EU innebærer blant annet at fra 1. juli 2009 skal all vareførsel mellom EU og tredjeland (herunder Norge) forhåndsvarsles til EUs tollmyndigheter. Den som er ansvarlig for forhåndsvarslingen, er fører av transportmiddelet, men varslingen vil normalt bli sendt av andre aktører, slik som transportselskap, speditør, importør eller eksportør. Risikovurderinger og kontroll skal skje etter en samordning av kriterier for sikkerhet EU-landene imellom. Ettersom Norge befinner seg utenfor EUs tollunion, innebærer endringene ikke nye plikter eller oppgaver for norske tollmyndigheter.

## 26.4 Behovet for endringer

Norsk næringsliv har uttrykt bekymring for at kravet om forhåndsvarsling av vareførselen mellom Norge og EU kan bli en unødvendig handelshindring. Aktørene frykter forsinkelser ved grensepassering mellom Norge og EU og at de påføres ulemper og administrative byrder som følge av at vi ikke har de samme lettelsers som for varehandel mellom EUs medlemsland.

EU står i en særstilling som Norges viktigste handelspartner og ved tilknytningen til EUs indre marked gjennom EØS-avtalen. Norge og Kommissjonen har derfor en tid hatt samtaler om mulige tilpasninger for Norge. Under forhandlinger våren 2008 har EU åpnet opp for at Norge på nærmere vilkår kan unntas fra kravet om forhåndsvarsling. Forhandlingene tar sikte på at unntak fra forhåndsvarsling ved vareførsel mellom Norge og EU kan nedfelles i en avtale med hjemmel i EØS-avtalen (Protokoll 10). En avtaleløsning er tema for videre forhandlinger med EU høsten 2008. Tilsvarende prosess foregår mellom Sveits og EU.

Finansdepartementet og tollmyndighetene har trukket norsk næringsliv aktivt inn i prosessen med sikte på tilpasninger til EUs nye regelverk. Næringslivet har i denne forbindelse uttrykt ønske om at varesendinger mellom Norge og EU unntas fra plikten til forhåndsvarsling, og stilt seg positivt til en mulig avtale slik som nevnt over.

## 26.5 Departementets forslag

For å imøtekomme næringslivets behov for smidig grensepassering, mener departementet det er nødvendig å gjøre enkelte endringer i tolloven allerede nå. En eventuell avtaleløsning med EU vil innebære at Norge på nærmere betingelser knyttet til sikkerhet, kan unntas fra EUs krav til forhåndsvarsling av vareførsel til og fra EU. Kommisjonens hovedbetingelser er at: 1) Norge innfører et krav om forhåndsvarsling av vareførsel til og fra andre land (enn EU-land), 2) kriterier for vurdering av risiko samordnes med EU, og 3) Norge innfører autorisering av foretak tilsvarende som i EU (AEO).

### 26.5.1 Forhåndsvarsling

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i tolloven § 3-1 tas inn et nytt første ledd som pålegger den som bringer varer til eller fra tollområdet å gi forhåndsvarsel til tollmyndighetene om vareførselen. Forslaget innebærer en generell plikt til å forhåndsvarsle tollmyndighetene om all vareførsel til eller fra tollområdet. Som nevnt ovenfor vil det senere kunne gjøres unntak fra plikten til forhåndsvarsling for vareførsel mellom Norge og EU, dersom det gjennom forhandlinger med EU åpnes for dette. Næringslivet i EU vil i så fall få de samme lettelsers etter det norske regelverket.

Dersom en avtale inngås med EU, vil det følgende bare være vareførsel mellom Norge og andre land enn EU-landene som skal forhåndsvarsles til norske tollmyndigheter. Vareførsel mellom Norge og EU vil bli unntatt fra forhåndsvarsling i forskrift til tolloven, se nedenfor om § 3-1 sjetted ledd.

Melde-, og fremleggeleseplikt ved innførsel og utførsel etter § 3-1 annet ledd vil gjelde i tillegg til varslingsplikten etter nytt første ledd. Unntak er fastsatt i § 3-1 tredje ledd for blant annet reisegods som innføres.

Nærmere bestemmelser om hvem som er ansvarssubjekt for varslingsplikten, tidsfrister for forskjellige transportmidler, unntak for visse typer vareførsel, hva varselet nærmere skal inneholde og hvordan det skal gis mv. vil fastsettes i forskrift, jf. forslaget til § 3-1 sjetted ledd. Gitt en avtale med EU,

<sup>2</sup> Authorized Economic Operator – en autorisasjonsordning som tilbys alle økonomiske aktører innenfor import og eksport sektoren.



vil unntak fra plikten til å forhåndsvarsle vareførsel mellom Norge og EU bli forskriftsfestet med hjemmel i denne bestemmelsen.

### 26.5.2 Autorisering av foretak

Departementet foreslår videre en ny bestemmelse i tolloven § 3-1 femte ledd som gir tollmyndighetene fullmakt til å autorisere foretak. Foretakene kan være importører, eksportører, speditører, transportører og andre som er involvert i vareførsel. Aktørene vil stå fritt til å søke om autorisering etter egen vurdering av behovet.

Formålet med autorisering er blant annet at autoriserte foretak skal kunne gis lettelser ved kontroll og fra varslingsplikten, blant annet ved at det ikke må oppgis like mange opplysninger. Forslaget til § 3-1 sjettede ledd gir hjemmel for departementet til å gi forskrift om autorisering av foretak, herunder om vilkår for å bli autorisert og om tilbakekall av autorisering, og om lettelser ved kontroll og fra varslingsplikten.

Ved en avtale med EU skal vilkårene for autorisering forutsetningsvis samsvare med EUs krav på området. En eventuell avtale mellom Norge og EU vil også innebære at foretak som er autorisert i Norge, gjennom den ordning som foreslås i § 3-1 femte ledd, vil anerkjennes som autorisert i EU.

Som følge av forslaget om nytt første og femte ledd i § 3-1 vil de øvrige ledd i bestemmelsen måtte forrykkes. Departementet viser til forslaget til tolloven § 3-1.

## 26.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

---

Regelendringene vil innebære at norske tollmyndigheter oppnår bedre kontroll med vareførselen. For tollmyndighetene vil det påløpe kostnader ved å innføre et elektronisk system for håndtering av forhåndsvarslingen, samt til autorisering av foretak. Dette arbeidet vil bli gjennomført i tilknytning til prosjektet Nye TVINN. Prosjektet er beskrevet i St.prp. nr. 1 (2008–2009) for Finansdepartementet. Den videre utviklingen i forhandlingene med EU vil være avgjørende for hvilke løsninger som velges, og arbeidet i prosjektet må utføres mens forhandlingene pågår.

Næringslivet vil måtte påregne noen kostnader ved en omlegging til forhåndsvarsling og til autorisering. Kostnadene antas imidlertid stort sett å være begrenset til en investeringsfase knyttet til omlegging av rutiner.

## 26.7 Ikrafttredelse

---

Som det fremgår ovenfor vil det høsten 2008 forhandles med EU om en løsning for norsk næringsliv. Departementet foreslår derfor at plikten til å forhåndsvarsle vareførsel ut og inn fra tollområdet og tollmyndighetenes fullmakt til å autorisere foretak iverksettes fra den tid Kongen bestemmer.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

## 27 Merverdiavgiftsunntak for adgangsbilletter til datatreff mv.

### 27.1 Merverdiavgift for adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom

#### 27.1.1 Innledning

Departementet foreslår endring i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5 slik at adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom unntas fra merverdiavgift.

Forslaget til lovendring har sin bakgrunn i Finansdepartementets vedtak 18. august 2008 i saken om merverdiavgiftsberegning av adgangsbilletter til datatreffet The Gathering. Arrangementet ble av Skatt Midt-Norge ansett ikke å være omfattet av unntaksbestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5, med den følge at adgangsbillettene til arrangementet skulle avgiftsberegnes. Departementet var enig i skattekontorets tolkning av loven, men fant likevel å kunne dispensere fra avgiftsplikten med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Departementet følger nå opp ved å foreslå en lovfesting og dessuten en generalisering av vedtakets innhold.

#### 27.1.2 Gjeldende rett

Da man i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester ble det samtidig gjort enkelte unntak. For tjenesteområdene innenfor kultur- og idrettssektoren ble det i NOU 1990:11 (Storvikutvalget) opprinnelig lagt fram forslag om bare å gjøre unntak for tjenester i form av retten til å overvære teater-, opera-, og ballettforestillinger. Begrunnelsen var at dette er tjenesteområder som i særlig grad mottar offentlig støtte og avgiftsgrunnlaget ved billettsalget blir derfor langt lavere enn verdien av den tjenesten som blir omsatt. Avgiftsplikt med motsvarende fradragsrett ville derfor gi et negativt proveny til statskassen. Ut fra likhetshensyn og for å unngå vanskelige avgrensningsspørsmål valgte likevel Regjeringen Stoltenberg også å unnta utstillinger i galleri og museum samt konserter og idrettsarrangementer. For en nærmere omtale av begrunnelsen vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Merverdiavgiftsre-

formen. I forbindelse med Stortingets behandling av lovproposisjonen ble unntaket ytterligere utvidet til også å omfatte sirkusforestillinger, fornøyelsesparker og opplevelsessentra, se Innst. O. nr. 24 (2000–2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Senere er unntaket utvidet til også å omfatte formidling av billetter til arrangementer som nevnt, se Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer. Fra 1. januar 2005 ble unntaket for kinoforestillinger tatt ut som et ledd i omlegging av merverdiavgiftsreglene for kino- og filmbransjen, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer. På den annen side ble unntaket fra 1. januar 2006 utvidet til også å omfatte adgang til dansetilstelninger med levende musikk, se Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer. Striptease ble gjennom lovendring med virkning fra 1. juli 2007 eksplisitt holdt utenfor unntaket, se Ot.prp. nr. 61 (2006–2007) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivninga mv.

Datatreff er i dag ikke eksplisitt nevnt i unntaksbestemmelsen, og det finnes heller ingen uttalelser i forarbeidene som kan gi sikker rettleiding ved tolkningen av om slike arrangementer er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5. I Finansdepartementets § 70-vedtak legger imidlertid departementet vekt på at The Gathering har en så stor grad av likhet med de eksplisitt oppregnede, unntatte arrangementene at det antas at det ikke kan ha vært lovgivers intensjon å holde slike arrangementer utenfor unntaket. Som en oppfølging av departementets vedtak foreslås nå en lovendring. Endringen vil innebære at det vil følge direkte av loven at det ikke skal beregnes merverdiavgift på adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom.

#### 27.1.3 Departementets vurderinger og forslag

I departementets forslag vil begrepet *datatreff* være en samlebetegnelse på en rekke typer arrangementer med den fellesnevner at deltakerne deler interessen for data. Slike arrangementer vil kunne ha hovedfokus på ulike aktiviteter som dataspilling el-

ler det mer kreative innen databruk, som for eksempel grafikk, musikk eller programmering. Et datatreff vil videre kjennetegnes ved at deltakerne betaler adgangsbilletten for selv å kunne delta aktivt i det som skjer. Dette i motsetning til for eksempel en datamesse/salgsmesse for datautstyr der adgangsbilletten primært er en betaling for å overvære det som skjer. Slike arrangementer vil dermed fortsatt være avgiftspliktige. Dette vil gjelde selv om det eksempelvis skulle være mulighet for testing av forskjellig utstyr på en slik messe.

Departementet peker på at begrepet datatreff knytter seg til arrangementets art og ikke til lokalet der det finner sted. Datatreff arrangeres i dag i mange ulike typer lokaler som for eksempel gym-saler, samfunnshus, idrettshaller, skolebygg eller lignende.

Departementet foreslår at unntaket ikke skal begrenses til å gjelde datatreff, men også gjelde *lignende arrangementer*. Dette vil eksempelvis kunne være ulike spilltreff der deltakerne kommer sammen for å dyrke sin interesse for spill. Alt fra rollespill til brettspill, samlekortspill eller miniatyrspill vil være omfattet. Det vil også her være en forutsetning for unntakets anvendelse at deltakerne betaler for selv å delta aktivt i det som skjer.

Det er ulike *arrangementer* som vil være unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift på adgangsbillettene. Et arrangement kjennetegnes i denne sammenheng ved en begrenset varighet. Dette i motsetning til faste og varige aktivitetstilbud der man også betaler en adgangsbillett for å delta. Eksempler på slike kan være skytespillene Megazone eller Paintball. Slike aktiviteter vil ved løpende drift ikke utgjøre et arrangement som er omfattet av unntaket, og vil dermed fortsatt være merverdiavgiftspliktig.

Departementet foreslår å begrense unntaket til å gjelde arrangementer *rettet mot barn og ungdom*. I vurderingen av hva som er et slikt arrangement skal det tas utgangspunkt i den eller de aktiviteter som utøves på arrangementet. Dersom dette er aktiviteter som etter sin art typisk utøves av barn eller ungdom, vil arrangementet i utgangpunktet være unntatt avgiftsplikt. Det skal altså ikke være avgjørende for unntakets anvendelse at det i det konkrete tilfelle kan være enkelte voksne deltakere til stede på arrangementet.

I likhet med de andre unntatte tjenestene i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 5 legger departementet til grunn at også *formidling* av adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom skal være unntatt merverdiavgift.

Et grunnleggende vilkår for bli ansett som merverdiavgiftspliktig, og dermed skulle avgiftsberegne sin omsetning, er at man driver i *næring*, jf. merverdiavgiftsloven § 10. Departementet antar at en rekke datatreff og lignende arrangementer ikke vil oppfylle dette kravet. For disse arrangementene får dermed lovendringen ingen realitetsbetydning. Disse arrangementene vil allerede etter dagens regler være unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift på sine adgangsbilletter.

Unntaket fra merverdiavgift for adgangsbilletter til datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på omsetningen av slike billetter. På den annen side innebærer unntaket at arrangørene av denne typen arrangementer ikke har rett til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i denne delen av virksomheten. Dersom arrangøren i tillegg til omsetningen av adgangsbilletter har avgiftspliktig omsetning, vil den inngående avgiften måtte fordeles forholdsmessig mellom den avgiftspliktige og den ikke avgiftpliktige delen av virksomheten. Kun den delen som knytter seg til den avgiftspliktige delen av virksomheten vil være fradragberettiget.

Departementet viser til forslag til lovendring.

#### **27.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser**

I Norge er omfanget av datatreff og lignende arrangementer av vesentlig størrelse trolig begrenset. Departementet legger til grunn at lovendringen vil ha beskjedne provenykonsekvenser.

For avgiftsmyndighetene vil forslaget ha små administrative konsekvenser.

#### **27.1.5 Ikrafttredelse**

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft 1. januar 2009.

## 28 Endring i dokumentavgiftsloven

### 28.1 Dokumentavgiftsfritak for samboere

---

I dokumentavgiftsloven § 8 er det fra 1. januar 2007 fritak for dokumentavgift ved overføring av fast eiendom mellom samboere ved samlivsbrudd, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer punkt 24.2. Med samlivsbrudd menes i denne sammenheng et endelig opphør av samboerskapet. Fritaket er begrenset til å gjelde parets felles bolig. Eiendom utover deres felles bolig, for eksempel fritidseiendom omfattes ikke. Fritaket gis kun ved samlivsbrudd mellom samboere, i betydningen av to personer som lever sammen i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold. Dette avgrenser fritaket mot andre samboerformer hvor likhetshensynet til ekteskapet ikke gjør seg gjeldende. I tillegg er det oppstilt to

alternative vilkår, enten felles folkeregistrert adresse i minst to år forut for samlivsbruddet, eller at paret venter, har eller har hatt felles barn.

Ved endringen ble det presisert at vilkårene også gjaldt ved den ene samboerens død. Etter en nærmere vurdering har departementet funnet at et slikt krav kan oppfattes som urimelig strengt. Det foreslås derfor å endre § 8 slik at kravet til to års felles folkeregistrert adresse ikke gjelder ved dødsfall. Dette innebærer at det er tilstrekkelig at paret på tidspunktet for dødsfallet har felles folkeregistrert adresse i den felles bolig.

Utvidelsen av fritaket antas å ikke innebære økonomiske og administrative konsekvenser av betydning.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft 1. januar 2009.

## 29 Oppretting og oppdatering av lovtekst

### 29.1 Skatteloven

#### 29.1.1 § 2-1 ellefte ledd

Etter skatteloven § 2-1 ellefte ledd kan departementet i forskrift gi utfyllende regler for gjennomføringen av bestemmelsen i åttende ledd. Ved en inkurie er det henvist til åttende ledd og ikke til tiende ledd. Departementet viser til forslag om oppretting av skatteloven § 2-1 ellefte ledd. Opprettingen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2008.

#### 29.1.2 § 2-35 annet ledd bokstav b

I skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b første punktum er «unntak» ved en inkurie feilstavet. Departementet viser til forslag om oppretting av skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b første punktum.

#### 29.1.3 § 5-60

Bestemmelsen har regler om begrensninger i fradrag retten for renter ved tilbakebetaling av skatt etter avregning. I annet punktum gjøres det unntak for rentegodtgjørelse ved for mye innbetalt skatt etter petroleumsskatteloven § 7 nr. 5. Ved ikrafttreddelsen av ny skattebetalingslov fra 1. januar 2009 vil petroleumsskatteloven § 7 nr. 5 bli opphevet. Departementet anser at det derfor er nødvendig med en presisering i § 5-60 annet punktum om at unntaket fra beskatning ikke omfatter rentegodtgjørelse av krav på petroleumsskattens område. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5-60 annet punktum. Det foreslås at bestemmelsen settes i kraft fra 1. januar 2009, samtidig med ikrafttreddelsen av ny skattebetalingslov.

#### 29.1.4 § 6-47 første ledd bokstav b

Etter skatteloven § 6-46 fjerde ledd kan arbeidsgiver kreve fradrag når premie, tilskudd eller innskudd til pensjonsordninger etter innskudd- og foretakspensjonsloven er innbetalt innen tre måneder etter utgangen av inntektsåret. Det samme skal gjelde for arbeidstaker som gis fradrag etter skatteloven § 6-47 første ledd bokstav b. Ved en inkurie er

det en henvisning fra denne bestemmelsen til § 6-46 tredje ledd og ikke til § 6-46 fjerde ledd. Departementet viser til forslag om oppretting av skatteloven § 6-47 første ledd bokstav b.

#### 29.1.5 § 8-11 første ledd bokstav e, f og g

Det ble ved lov 14. desember 2007 nr. 107 vedtatt at selskap innenfor rederiskatteordningen kan eie driftsmidler som benyttes i tilknyttet virksomhet som nevnt i skatteloven § 8-13 første ledd bokstav a og b, med unntak for driftsmidler som nevnt i skatteloven 14-41 bokstav h og i og annen fast eiendom, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav h. Endringen har gjort det nødvendig med justeringer i henvisningene til hvilke eiendeler selskap som nevnt i skatteloven § 8-11 første ledd bokstav e til g kan eie.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-11 første ledd bokstav e, f og g. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

#### 29.1.6 §§ 8-13 første ledd og 8-16 første ledd og annet ledd

Det ble ved lov 9. desember 2005 nr. 113 vedtatt endringer i rederiskatteordningen som blant annet innebærer at flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger er lovlig eiendeler innenfor rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-11 første ledd bokstav b. Det ble ved denne lovendringen ikke foretatt nødvendige justeringer i skatteloven §§ 8-13 første ledd og 8-16 første og annet ledd, der begrepet flyttbar innretning fortsatt brukes. Departementet foreslår at flyttbar innretning endres til hjelpefartøy i disse bestemmelsene.

Det vises til forslag til endringer av skatteloven §§ 8-13 første ledd og 8-16 første og annet ledd. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

#### 29.1.7 § 10-50

Ved lov 29. juni 2007 nr. 81 (samvirkeloven) ble det gjort endringer i skatteloven § 10-50, jf. samvirkelo-

ven § 163 nr. 34. Endringene trådte i kraft 1. januar 2008, jf. samvirkeoven § 162 og kgl. res. 23. november 2007 nr. 1287.

Ved en feil ble det ved endringene ved lov 29. juni 2007 nr. 81 tatt utgangspunkt i skatteloven § 10-50 slik den skal lyde etter endringene ved lov 15. desember 2006 nr. 81. Endringene ved lov 15. desember 2006 nr. 81 er imidlertid ikke trådt i kraft, og skal tre i kraft først fra den tid Kongen bestemmer. Det foreslås å rette opp denne feilen.

### 29.1.8 § 14-1 annet ledd

Bestemmelsen regulerer tidfestingen av inntekt når skatteplikten er avhengig av bostedet og skattyteren er bosatt i riket bare en del av året. For regler om opphør av bostedsskatteplikt i løpet av inntektsåret henvises det i bestemmelsen til skatteloven § 2-1 annet og femte ledd og § 2-3 første ledd d.

Skatteloven § 2-3 første ledd d gjelder bare for personer som er skattemessig bosatt i utlandet. Tidfestingsregelen i § 14-1 annet ledd er derfor ikke aktuell for denne gruppen skattytere. Departementet foreslår at henvisning til skatteloven § 2-3 første ledd d tas ut av denne bestemmelsen.

Ved en feil ble skatteloven § 14-1 annet ledd ikke justert i forbindelse med endringene av bostedsskattereglene, jf. lov av 6. juni 2003 nr 36. Bestemmelsen henviser til bostedsskattereglene slik de lød før endringene. Regler om bosted i riket bare en del av året finnes nå i skatteloven § 2-1 annet til sjette ledd. Departementet viser til forslag om oppretting § 14-1 annet ledd.

Opprettingene har ingen materiell betydning og foreslås å tre i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2008.

### 29.1.9 Endring i skatteloven som følge av revisjon av skattevedtaket

I forslaget til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2009 er det sammen med årlige beløpsjusteringer mv. gjennomført en mindre teknisk revisjon. Denne har til hensikt å gjøre vedtaket mer oversiktlig og brukervennlig. Enkelte av bestemmelsene har til en viss grad gjenspeilet at vedtaket tidligere kun omfattet statsskatt og at skatteloven av 1911 opprinnelig bare regulerte skatt til kommunene. Noen av bestemmelsene har også hatt en form som var påvirket av at det tidligere var et eget forskuddsvedtak i tillegg til det endelige skattevedtaket. Vedtaket har fått en form som er bedre tilpasset de gjeldende rammebetingelsene. Forslaget til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2009 er inntatt i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

På bakgrunn av ovennevnte forslag til revisjon av skattevedtaket, foreslås det å tilføye et nytt niende ledd i skatteloven § 15-4. Bestemmelsen er en videreføring av likelydende bestemmelse i § 1-3 annet ledd i Stortingets årlige skattevedtak for inntektsåret 2008. Den tilsvarende bestemmelsen i skattevedtaket foreslås derfor ikke videreført i årets vedtak. Det vises til forslag til nytt niende ledd i skatteloven § 15-4.

## 29.2 Ligningsloven

### 29.2.1 § 3-13 nr. 2 bokstav b

I Ot.prp. nr. 35 (2003-2004) ble det fremmet forslag om å innføre nytt regelverk om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge. I den forbindelse ble det foreslått å fjerne henvisningen til «valutaregulering» i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b. Se Ot.prp. nr. 35 (2004-2005) s. 44. Forslaget ble vedtatt ved lov 28. mai 2004 nr. 29.

Ved lov 21. desember 2005 nr. 124 ble ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b endret som følge av lov om obligatorisk tjenestepensjon. Endringen gikk ut på at bestemmelsen fikk tilføyet alternativet obligatorisk tjenestepensjon. Se Ot.prp. nr. 10 (2005-2006) s. 55 og s. 73. Andre endringer var ikke tilsett. Ved en feil ble imidlertid alternativet «valutaregulering» på nytt tilføyet i bestemmelsen.

Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at henvisningen til «valutaregulering» fjernes. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

### 29.2.2 § 6-2 nr. 1 bokstav b

I Ot.prp. nr. 104 (2004–2005) ble det fremmet forslag om å gjøre visse endringer i regelverket for ytelser ved svangerskap, fødsel og adopsjon. Det ble i denne forbindelse foreslått å innføre begrepet foreldrepenger til erstatning for begrepene fødselspenge og adopsjonspenge. Det vises til Ot.prp. nr. 104 (2004–2005) punkt 2.2. Forslaget ble vedtatt ved lov 21. april 2006 nr. 10.

Lovendringen berørte blant annet lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltningen (ligningsloven) § 6-2 nr. 1 bokstav b, hvor betegnelsene «fødselspenge» og «omsorgspenge ved adopsjon» ble erstattet med betegnelsen «foreldrepenger».

Ved lov 26. oktober 2007 nr. 97 ble ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b endret som følge av visse endringer i sosialtjenesteloven. Endringen gikk ut på at bestemmelsen fikk tilføyet alternativet «kvali-

fiseringsstønad etter sosialtjenesteloven». Se Ot.prp. nr. 70 (2006–2007) punkt 8.1.2. Andre endringer i bestemmelsen var ikke tilsiktet. Ved en feil ble imidlertid betegnelsen «foreldrepenger» endret tilbake til «fødselspenge» og «omsorgspenger ved adopsjon».

Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at betegnelsene «fødselspenge» og «omsorgspenger ved adopsjon» erstattes med betegnelsen «foreldrepenger». Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

### 29.2.3 § 6-10 nr. 4

Ved lov 9. mai 2008 nr. 21 ble det fastsatt endringer i ligningsloven § 6-10 om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere. Lovendringene trådte i kraft 1. september 2008. Det følger av § 6-10 nr. 4 at departementet kan bestemme at begrensningene i rapporteringsplikten etter § 6-10 nr. 1 ikke skal gjelde oppdrag til enkelte grupper oppdragstakere og arbeidstakere som deltar på oppdrag. Det fremgår av forarbeidene, Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) kapittel 7.11 og Innst. O. nr. 46 (2007–2008) kapittel 7.1.9, at bestemmelsen er en videreføring av forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 § 1 nr. 2 som ga skattekontoret kompetanse til å beslutte at det for enkelte år, enkelte grupper av arbeidstakere eller enkelte oppdragstakere skal inngis opplysninger selv om disse var unntatt fra rapporteringsplikt etter andre bestemmelser i forskriften.

Adgangen til å fatte vedtak om såkalt utvidet rapporteringsplikt har særlig blitt benyttet ved større bygge- og anleggsprosjekter mv. der det er behov for at skattemyndighetene har god oversikt over hvilke oppdragstakere og arbeidstakere som utfører arbeid.

Etter at endringene i ligningsloven § 6-10 trådte i kraft 1. september 2008, vil den utvidede rapporteringsplikten først og fremst kunne omfatte oppdrag til oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet og deres arbeidstakere. Etter departementets vurdering bør det fremgå tydeligere av lovteksten at adgangen til å fatte vedtak om utvidet rapporteringsplikt vil gjelde oppdrag til slike oppdragstakere. Departementet foreslår derfor en presisering av lovteksten i ligningsloven § 6-10 nr. 4.

## 29.3 Skattebetalingsloven

### 29.3.1 § 1-1 tredje ledd bokstav b

Skattebetalingsloven § 1-1 regulerer lovens virkeområde. Forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 er ikke spesifikt nevnt i denne bestemmelsen. Det er imidlertid ikke tvilsomt at meningen har vært at ny lov også skal omfatte slike krav. Det kan reises tvil om forsinkelsesavgift kan innfortolkes i kravstyper som nevnt i § 1-1 tredje ledd. Departementet foreslår at denne kravstypen gis klar forankring i lovteksten.

Det vises til forslag til endring av § 1-1 tredje ledd bokstav b.

### 29.3.2 § 5-4 annet ledd

Skattebetalingsloven § 5-4 annet ledd pålegger aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler skattepliktig utbytte til utenlandsk aksjonær å foreta forskuddstrekk. Det fremgår av Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) at bestemmelsen tilsvarende gammel lovs § 5A. Den praktiske regelen i § 5A om at en ikke skal hensynta skjermingsfradraget ved forskuddstrekk er ikke medtatt i ny lov. Bestemmelsen kom inn i § 5A i juni 2005 fordi det ikke er mulig å gi skjermingsfradrag med virkning for den enkelte berettigede aksjonær ved forskuddsutskrivningen. Tilsvarende endring av bestemmelsen i den nye skattebetalingsloven, som viderefører § 5A, ble ikke gjennomført. For å videreføre gjeldende rett anser departementet det nødvendig å endre bestemmelsen i den nye skattebetalingsloven.

Det vises til forslag til endring av § 5-4 annet ledd.

### 29.3.3 § 5-10

Bestemmelsen har regler om gjennomføring av forskuddstrekk. Det er behov for å gi forskriftsbestemmelser om hvordan beregning av forskuddstrekket etter tabell og prosentkort skal gjennomføres. Det foreslås derfor en forskriftsbestemmelse i § 5-10 nytt fjerde ledd som gir departementet mulighet til å gi regler til utfylling av paragrafen.

Det vises til forslag til § 5-10 nytt fjerde ledd.

### 29.3.4 § 6-5 fjerde ledd

Bestemmelsen regulerer skattekontorets fastsettelse av forskuddsskatt for upersonlige skattytere. Som en konsekvens av omorganiseringen av skatteetaten ble det gjort en rekke endringer i begreps-

bruken. Se Ot.prp.nr. 1 (2006–2007). En av disse er at ligningskontoret nå er en del av skattekontoret. Dette ble ikke rettet opp i § 6-5 fjerde ledd annet punktum hvor det fortsatt står ligningskontoret. Dette bør derfor rettes til skattekontoret.

Det vises til forslag til endring av § 6-5 fjerde ledd annet punktum.

### 29.3.5 § 7-1 første ledd

Skattebetalingsloven § 7-1 første ledd annet punktum regulerer hvilken skatteoppkrever som er ansvarlig for skattyters avregning. Dette er regulert ved henvisning til den kommunen hvor ligningen skjer etter ligningsloven § 8-6. I forbindelse med omorganiseringen av skatteetaten ble ligningsloven § 8-6 endret slik at det ikke lenger fremgår av § 8-6 hvor ligningen skal skje. Bestemmelsen gir nå bare uttrykk for at ligningen foretas ved det skattekontoret departementet bestemmer. Samtidig ble også bestemmelser i skattebetalingslovene av 1952 og 2005 hvor ligningsmyndigheten var forutsatt stedbundet eller lagt til spesifikt angitt kontorenhet endret. Tilsvarende må gjøres i ny skattebetalingslov § 7-1 første ledd. Skattebetalingsloven § 7-1 første ledd annet punktum foreslås endret slik at reguleringen av hvilken skatteoppkrever som foretar skattyters avregning knyttes til den kommune skattyter er skattepliktig til. Dette gjøres ved at det i § 7-1 første ledd annet punktum tas inn en henvisning til skatteloven §§ 3-1 og 3-4 om skattested i stedet for nåværende henvisning til ligningsloven § 8-6. For upersonlige skattytere som nevnt i skatte-loven § 3-2 foreligger det ikke skatteplikt til kommunen, og det bør tas inn bestemmelse om at avregningen for disse skattyterne foretas av skatteoppkreveren i kontorkommunen. For upersonlige skattytere som nevnt i skatteloven § 3-2 som har flere eller ingen kontorer bør det tas inn en bestemmelse om at departementet kan bestemme hvor avregningen i slike tilfeller skal foretas. Det vises til forslag til endring av § 7-1 første ledd.

### 29.3.6 § 10-22 første ledd

Bestemmelsen regulerer forfallsfristene for betaling av petroleumsskatt. Første ledd bestemmer forfallsfristene for terminskatt. Ved lov 27. juni 2008 nr. 56 om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. ble forfallsfristene for terminskatter endret, se Ot.prp. nr. 59 (2007–2008) s. 14. De nye fristene for betaling er nå 1. august, 1. oktober og 1. desember i inntektsåret, samt 1. februar, 1. april og 1. juni i det påfølgende år. Departementet viser videre til

at det i proposisjonen uttales at departementet vil gjøre nødvendige tilpassninger i skattebetalingsloven § 10-22. Departementet foreslår at dette gjøres nå.

Det vises til forslag til endring av § 10-22 første ledd.

### 29.3.7 § 10-40 første ledd bokstav b

Bestemmelsen regulerer forfallsfristen for betaling av vektårsavgiften for kjøretøy som er registrert i motorvognregistret. Slik avgift betales i to terminer med forfall henholdsvis 20. februar og 20. august. Denne forfallsbestemmelsen gjelder imidlertid bare for kjøretøy som er registrert henholdsvis per 1. januar og 1. juli. Dette fremkommer ikke klart av loven i dag. Vektårsavgift for nye kjøretøy eller avregistrerte kjøretøy som påregistreres i løpet av terminen, forfaller til betaling etter hovedregelen i første ledd. Dette er en videreføring av den ordning som gjaldt før ikrafttredelsen av den nye skattebetalingsloven. Nærmere regler om beregningen og utskrivningen av vektårsavgiften fremgår av § 2 i forskrift om vektårsavgift.

Departementet foreslår at det presiseres i bestemmelsen at første ledd bokstav b bare gjelder for kjøretøy som er registrert per 1. januar og 1. juli.

Det vises til forslag til endring av § 10-40 første ledd bokstav b.

### 29.3.8 § 10-40 første ledd ny bokstav d

Skattebetalingsloven § 10-51 regulerer forfallstidspunkter for andre skatte- og avgiftskrav. Bokstav f har blant annet bestemmelser om forfallstidspunktet for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 og tilleggssavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Bestemmelsen viser også til tilleggsavgift etter lov 19. mai 1933 om særavgifter § 3 og § 4 første ledd.

Avgift etter særavgiftsloven § 4 første ledd er ikke formelt en tilleggsavgift. Forfallstidspunktet er dermed i utgangspunktet omfattet av § 10-40 første ledd som bestemmer at avgiften forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår. Departementet mener at det er mer naturlig at bestemmelser om forfall for denne type avgift systematisk plasseres som et unntak til § 10-40. Forslaget innebærer ingen materiell endring.

Det vises til forslag til § 10-40 første ledd ny bokstav d og endring av § 10-54 bokstav d.

### 29.3.9 § 10-51

Bestemmelsen regulerer forfallstidspunktet for ulike typer skatte- og avgiftskrav som ikke er omfattet



av de øvrige bestemmelsene i kapittel 10. Forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 er ikke uttrykkelig nevnt i bestemmelsen. Departementet foreslår at det gis spesifikt angitt forfallsbestemmelse for forsinkelsesavgiften i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav c ved at denne gis et tillegg for forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1.

Skattebetalingsloven § 10-51 bokstav f har bestemmelser om forfallstid for tilleggsskatt og ulike typer tilleggsavgift. Tilleggsavgift til arbeidsgiveravgift ilagt etter folketrygdloven § 24-4 tredje ledd er ikke særskilt nevnt. I folketrygdloven § 24-4 tredje ledd vises det til at ligningslovens regler om tilleggsskatt gjelder. Tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-1 omfattes av skattebetalingsloven § 10-51 bokstav f. Departementet mener den eventuelle uklarhet om tilleggsavgift etter folketrygdloven omfattes av bokstav f avklares ved en endring av bestemmelsen slik at dette fremkommer direkte.

Det vises til forslag til endringer i § 10-51 bokstav c og f.

### 29.3.10 § 16-20 første ledd

Bestemmelsen regulerer ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk og innebærer at skatteoppkreverne og skattekontorene kan rette et økonomisk krav mot arbeidsgivere og andre som er pliktig til å foreta trekk, dersom disse ikke foretar forskuddstrekk, utleggstrekk eller oppgjør. Bestemmelsen viderefører gjeldende skattebetalingslov § 49. Den objektive trekkansvarsregelen for kildeskatt på utbytte til utenlandsk aksjonær i gjeldende skattebetalingslov § 49 nr. 1 annet ledd er ikke blitt videreført fullt ut, da regelen etter ny lov § 16-20 er subjektiv slik at unnløst å foreta trekk ikke medfører trekkanvar dersom den trekkpliktige godtgjør at trekkmisligholdet ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet. Dette var ikke en tilstøtt endring og departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at den viderefører gjeldende rett på området.

Det vises til forslag til § 16-20 første ledd nytt fjerde punktum.

### 29.3.11 § 19-3 nr. 11 om endringer i ligningsloven § 2-5 bokstav b

Ligningsloven § 2-5 bokstav b bestemmer at skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontorer er utelukket fra å være medlem av nemder som nevnt i ligningsloven §§ 2-1 og 2-4. Som en følge av omorganiseringen av skatteetaten ble ligningsloven § 2-5 bokstav b endret. Se Ot.prp. nr 1 (2006–2007) s. 20. Ordlyden ble endret til skatteoppkreve-

re samt tjenestemenn ved deres kontorer. Skattebetalingsloven § 19-3 nr. 11 innebærer en endring av ligningsloven § 2-5 bokstav b som ikke tar hensyn til endringen i forbindelse med omorganiseringen. Endringen av bestemmelsen i skattebetalingsloven blir dermed feil. Etter endringen i forbindelse med omorganiseringen er det imidlertid ikke nødvendig å endre ligningsloven § 2-5 ved ikrafttredelse av ny skattebetalingslov, og departementet foreslår derfor at denne endringsbestemmelsen oppheves.

Det vises til forslag til endring av § 19-3 nr.11.

### 29.3.12 § 19-3 nr. 13 om endringer i svalbardskatteloven

#### 29.3.12.1 Svalbardskatteloven § 5-1

Bestemmelsen har regler om skatt til Svalbard som er fastsatt ved ligning. Som en følge av omorganiseringen av skatteetaten ble bestemmelsens annet ledd endret. Se Ot.prp. nr. 1 (2006-2007). Skattebetalingsloven § 19-3 nr. 11 innebærer en endring av svalbardskatteloven § 5-1 som ikke tar hensyn til endringen i forbindelse med omorganiseringen. Etter endringen i forbindelse med omorganiseringen er det imidlertid ikke nødvendig å endre Svalbardskatteloven § 2-5 ved ikrafttredelse av ny skattebetalingslov og, departementet foreslår derfor at denne endringsbestemmelsen oppheves.

Det vises til forslag til endringer av § 19-3 nr. 13 første avsnitt.

#### 29.3.12.2 Svalbardskatteloven § 5-2

Bestemmelsen regulerer skatt fastsatt ved lønns trekk. Som en konsekvens av endringen av skattesystemet for Svalbard ble bestemmelsen endret. Se Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 17. Tidligere tredje til sjette ledd har nå blitt fjerde til åttende ledd. Departementet foreslår nå en endring som innebærer at riktig del av bestemmelsen blir endret når ny skattebetalingslov får virkning for skatt til Svalbard fra 1. januar 2009.

Det vises til forslag til endringer av § 19-3 nr. 13 annet til og med femte avsnitt.

### 29.3.13 § 19-3 nr. 14 om endringer i artistskatteloven § 11

Som følge av ny skattebetalingslov § 19-3 nr. 14 kommer det til en ny § 11 i artistskatteloven som har regler om oppgaveplikt for artistskatt. Bestemmelsen regulerer det som i dag følger av § 4-1 i forskrift 17. desember 1997 nr. 1400 til utfylling og gjennom-

føring av reglene i lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. Som en konsekvens av omorganiseringen av skatteetaten har begrepsbruken blitt endret. I den nye § 11 i artistskatteloven bestemmes det at oppgjørsblankett skal sendes Rogaland skattefutkontor. Dette må endres til skattekontoret. Videre bestemmes det i første ledd at sentral-skattekontoret utsteder oppgjørsblankett. Også dette må endres til skattekontoret.

Det vises til forslag til endring av § 19-3 nr. 14.

#### **29.3.14 § 19-3 nr. 16 om endringer i skatteloven § 6-40 femte ledd**

Skatteloven § 6-40 regulerer fradragsrett for renter av alle typer gjeld, men har i annet til femte ledd enkelte unntak. Femte ledd viser til skattebetalingsloven § 11-2. Skattebetalingsloven § 11-2 har et videre anvendelsesområde enn skattkrav. Departementet viser til at det ikke har vært meningen at bestemmelsen i skatteloven § 6-40 femte ledd skal ha et videre anvendelsesområde enn den har i dag. Departementet viser til at den korresponderende bestemmelsen i skatteloven § 5-60 er begrenset til skattekrav. De to bestemmelsene bør ha samme rekkevidde. Henvisningen til skattebetalingsloven § 11-2 i skatteloven § 6-40 må derfor innskrenkes til at den skal gjelde ved for lite innbetalt skatt. Skattebetalingsloven § 11-2 fjerde ledd omfatter videre renter av petroleumsskatt. Det er ikke meningen at disse rentene skal være unntatt fradragsrett etter skatteloven § 6-40. Departementet foreslår derfor at det i femte ledd i § 6-40 fremkommer et unntak for renter ved for lite betalt skatt etter petroleumsskatteloven.

Det vises til forslag til endring av § 19-3 nr. 16.

## **29.4 Tolloven**

### **29.4.1 § 3-7**

Bestemmelsen har som overskrift «Meldeplikt ved avreise fra tollområdet – særskilt eksporttillatelse». Betegnelsen «særskilt eksporttillatelse» benyttes imidlertid ikke av tollmyndighetene i denne sammenheng, og den gir derfor liten eller ingen veiledning i praksis. Det foreslås at tilføyelsen utgår, slik at paragrafoverskriften lyder: «Meldeplikt ved avreise fra tollområdet».

### **29.4.2 § 4-10**

Bestemmelsen har som over overskrift «Deklareringsplikt ved innførsel – ufortollet vare». Uttrykket «ufortollet vare» benyttes ikke av tollmyndighetene

i denne sammenheng, og betegnelsen kan derfor i praksis misforstås. Det foreslås at tilføyelsen utgår, slik at paragrafoverskriften lyder: «Deklareringsplikt ved innførsel».

### **29.4.3 § 4-11**

Bestemmelsen har som overskrift «Deklareringsplikt ved utførsel – særskilt eksporttillatelse». Uttrykket «særskilt eksporttillatelse» benyttes ikke lenger av tollmyndighetene, og den gir derfor liten eller ingen veiledning i praksis. Det foreslås at tilføyelsen utgår, slik at paragrafoverskriften lyder: «Deklareringsplikt ved utførsel».

### **29.4.4 § 4-13**

Bestemmelsen gjelder tillatelse til bruk av elektronisk datautveksling ved deklarerer mv. Det foreslås endring av skrivefeil i tredje ledd, der «vareførsellovgivningen» rettes til «vareførselslovgivningen».

### **29.4.5 § 5-2**

Bestemmelsen gjelder fritak for toll for vare til bruk om bord i transportmiddel i ervervsmessig virksomhet. Det foreslås tilføyet ordene «eller selges» i første ledd bokstav a, slik at det klart fremgår av lovteksten at det brukskriteriet som loven oppstiller, ikke skal tolkes slik at det ikke omfatter salg. Lovbestemmelsen er en videreføring av fritaksbestemmelsen i tolltariffens innledende bestemmelser § 11 nr. 4 første ledd, med tilnærmet samme ordlyd. Myndighetspraksis gjennom flere tiår, og de tillatelser som har vært gitt etter annet ledd i nevnte paragraf i tolltariffens innledende bestemmelser, har lagt til grunn at fritaksbestemmelsens uttrykk «til bruk» skal forstås slik at også salgstilfellene er omfattet. Endringen i lovens ordlyd innebærer følgelig ingen materiell endring, verken av fritaksbestemmelsens rekkevidde eller at tollmyndighetenes praksis må legges om. Paragrafoverskriften foreslås endret tilsvarende, ved at «mv.» tilføyes etter «bruk».

### **29.4.6 § 5-3**

Bestemmelsen gjelder tollfritak for vare til bruk for fremmede makters representasjoner og internasjonale organisasjoner. Det foreslås inntatt en ny fritaksbestemmelse i § 5-3, slik at varer bestemt for visse internasjonale samarbeidsprosjekter finansiert sammen med annen stat, blir fritatt for toll. Eksempler på slike internasjonale samarbeidsprosjek-

ter har vært bygging av broanlegg ved Svinesund og Ørje, finansiert både av den svenske og den norske stat. Tidligere har slike prosjekter vært fritatt for toll ved enkeltvedtak truffet av Finansdepartementet, men hensynet til god oversikt og sammenheng i lovverket tilsier at det bør gis hjemmel for dette i formell lov. Et lovhjemlet tollfritak vil også innebære et tilsvarende fritak for merverdiavgift på varer og tjenester til slike prosjekter. Dette svarer til praksis etter gjeldende rett. Fritaket innarbeides som ny bokstav d) i oppregningen i første ledd. Paragrafoverskriften endres ved at den tilføyes «mv.».

#### **29.4.7 § 12-3**

Bestemmelsen gjelder underretnings- og hjelpeplikt overfor tollmyndighetene. Det foreslås at skrivefeil i annet ledd rettes, slik at ordet «vareførsel-lovgivningen» endres til «vareførselslovgivningen».

#### **29.4.8 § 12-9**

Bestemmelsen gjelder undersøkelse mv. i beskyttelsestiltakssaker for landbruksvarer. Det foreslås rettet feil i leddnummerering, slik at annet ledd gis betegnelsen «(2)», og tredje ledd gis betegnelsen «(3)».

#### **29.4.9 § 12-12**

Bestemmelsen gjelder frister for endring av tollmyndighetenes vedtak. Det foreslås at skrivefeil i femte ledd rettes, slik at ordet «forskift» endres til «forskrift».

## **29.5 Øvrige lover**

---

### **29.5.1 Straffeprosessloven § 67**

Bestemmelsen gjelder politiets adgang til å avgjøre spørsmålet om tiltale etter en rekke, nærmere angitte straffebestemmelser i forskjellige lover. I bestemmelsens annet ledd er det i oppregningen også vist til tolloven av 1966 § 66. Ettersom tolloven av 1966 vil oppheves når ny lov om toll og vareførsel settes i kraft, vil det være nødvendig å endre henvisningen i straffeprosessloven § 67, slik at denne viser til den tilsvarende straffebestemmelse i den nye tolloven § 16-7.

### **29.5.2 Motorkjøretøyavgiftsloven § 10**

Bestemmelsen gjelder tollmyndighetenes taushetsplikt vedrørende arbeid knyttet til motorkjøretøyavgiftsloven, og fastslår at for slikt arbeid gjelder § 8 i tolloven av 1966. Ettersom tolloven av 1966 vil oppheves når ny lov om toll og vareførsel settes i kraft, vil det være nødvendig å endre henvisningen i motorkjøretøyavgiftsloven § 10, slik at denne viser til den tilsvarende taushetspliktbestemmelse i den nye tolloven § 12-1.

## 30 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2007

### 30.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11-22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 prosent felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

På denne bakgrunn la departementet 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 2007 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 28 søknader avgjort i 2007, mot 19 året før. 11 av sakene etter § 11-22 gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

### 30.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntek-

ter i selskapssektoren gjelder likevel fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. er fortsatt undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte slike tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i skattelovforskriften § 11-20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringseiere 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 2007 etter denne bestemmelsen behandles under punkt 30.3 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 2007 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i punkt 30.4.

### **30.3 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. skattelovforskriften § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/ fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2 tredje ledd og § 13-2 annet ledd gjennomført etter fordringsmodellen.

I 2007 har departementet behandlet to slike søknader, som begge gjaldt konvertering av fordringer som nevnt og som i utgangspunktet ville utløse gevinstbeskatning hos selskapet som var kreditor for fordringen i det ene tilfellet og hos selskapet som var debitor for fordringen i det andre tilfellet. Det ble gitt skattefritak i begge tilfeller, basert på de forutsetninger og vilkår som er beskrevet i

Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) punkt 29.3.2. Når det gjelder det tidligere angitte utgangspunktet om at skattemessig inngangsverdi på slike fordringer skal tilsvare den skattemessige egenkapital som overføres ved trekantfusjonen/fisjonen vises det til fjorårets gjennomgang av praksis på dette området, jf. Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) kapittel 34.

Departementet har også behandlet en søknad om samtykke til skattefritak etter § 11-21 tredje ledd, for realisasjonsgevinst som vil oppstå ved overføring av et utenlandskregistrert selskaps virksomhet ved norsk filial registrert som et NUF (norsk utenlandskregistrert foretak), til et nystiftet norsk datterselskap mot vederlag i aksjer. Det er i vedtaket vist til departementets uttalelser av 20. februar 1995, referert i Utvalget 1995 s. 478, og av 2. februar 2004, referert i Utvalget 2004 s. 530, der det legges til grunn at skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser gir grunnlag for en viss utvidet anvendelse av reglene i skatteloven § 11-21. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at Norge ikke har inngått skatteavtale med det landet som her var aktuelt.

## **30.4 Praksis etter skatteloven § 11-22**

### **30.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskaper og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge**

*Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap*

Det var seks saker i denne gruppen. En søknad ble avslått med den begrunnelse at skattereglene ikke var til hinder for den planlagte omorganiseringen når tilsvarende omorganisering kunne finne sted uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede reglene om fusjon i skatteloven kapittel 11. En søknad ble avslått med den begrunnelse at b-aksjonærene i et selskap ikke ble ansett for å drive virksomhet etter § 11-22, og at oppnåelse av samlet forvaltning av eierskap etter praksis heller ikke er ansett å være tilstrekkelige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgrunner, jf. St.meld. nr. 16 (1997-98) s. 12 flg. To søknader ble avslått med den begrunnelse at administrative eller finansielle fordelelser samt rene endringer i eierstrukturen, etter praksis ikke er tilstrekkelige til at vilkårene om rasjonaliseringseffekter er oppfylt. En søknad ble avslått med den begrunnelse at ombytting av aksjer med aksjer i et nystiftet holdingselskap ikke medførte rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster som

oppfylte lovens vilkår, og at etableringen av en konsernstruktur og overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern kunne skje uten umiddelbar beskatning etter skattelovforskriften § 11-21, jf. skatteloven § 11-21.

En søknad om skattefritak for et aksjeselskap for gevinst ved overføring av virksomhet til et aksjeselskap mot vederlag i aksjer ble innvilget. Det ble satt vilkår blant annet om at den skattepliktige gevinst som overføring av virksomheten utløser, skal beregnes og rapporteres til likningsmyndighetene. Skattemessige verdier, ervervstidspunkter og andre skatteposisjoner knyttet til eiendeler og forpliktelser som overføres videreføres av det overtakende selskap. Videre skal skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig verdi på de overførte eiendeler og forpliktelser. Et beløp tilsvarende den skattemessige inngangsverdien på disse aksjene, skal anses som skattemessig innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i selskapet, jf. skatteloven § 10-11 og § 10-35. Realisasjon av vederlagsaksjene skal utløse beskatning på selskapets hånd av en tilsvarende andel av den fritatte gevinsten. Ved slik skatlegging kan det foretas oppskrivning av skattemessig inngangsverdi på de eiendelene selskapet ervervet ved tingsinnskuddet, tilsvarende det beløp som beskattes.

#### *Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter*

Det ble i denne kategori behandlet en søknad om skattefritak for gevinst ved salg av bygning eid av et selskap. Søknaden ble avslått under henvisning til lang og fast praksis i saker som gjelder salg av eiendeler mot kontant vederlag. Begrunnelsen er at skattesatsen på salgsgevinsten er så moderat at den ikke anses å være til hinder for å gjennomføre nødvendige transaksjoner for rasjonalisering og effektivisering av virksomheten.

#### *Omdanning*

Det ble i 2007 innvilget skattefritak ved omdanning av en interesseorganisasjons servicekontor til aksjeselskap. Det ble blant annet satt vilkår om at den skattepliktige gevinsten som realiseres ved overføringen av virksomheten til aksjeselskapet, beregnes og rapporteres til likningsmyndighetene. Skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendelene som overføres videreføres i aksjeselskapet, som også overtar skattemessige forpliktelser og skatteposisjoner knyttet til den virksomhet som overføres. Videre skal samlede skattemessige nettoverdier på den virksomhet som overføres utgjøre

det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital og overkurs bak de aksjene som utstedes. Dersom det foretas realisasjon, uttak eller annen disposisjon som bringer aksjeselskapet ut av konserntilknytningen til interesseorganisasjonen, jf. skatteloven § 10-4, skal virksomheten i aksjeselskapet anses solgt og tilbakekjøpt til virkelig verdi på det tidspunkt konserntilknytningen opphører.

Det er videre samtykket i skattefri omdanning av en sparebank til aksjeselskap med opprettelse av en sparebankstiftelse som skal eie alle aksjene i den nystiftede aksjebanken. Det ble blant annet satt vilkår om at den skattepliktige gevinst som realiseres ved overføring av virksomheten skal beregnes og rapporteres til ligningsmyndighetene. Skattemessige verdier og ervervstidspunkter på eiendelene som overføres videreføres hos aksjeselskapet, som også overtar skattemessige forpliktelser og skatteposisjoner knyttet til den virksomhet som overføres. Videre ble det satt vilkår om at ved realisasjon av aksjene forfaller en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst til beskatning. I så fall kan skattemessig inngangsverdi på de overførte eiendelene oppskrives (forholdsmessig) tilsvarende det skatlagte beløp (gevinsten), sml. FSFIN § 11-21-10 annet ledd siste punktum. Den samlede skattemessige nettoverdi på den virksomhet som overføres skal utgjøre det maksimale beløp som kan anses som «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» bak de aksjer som utstedes ved omdanningen, jf. skatteloven §§ 10-11 og 10-35.

#### *Andre transaksjoner behandlet etter § 11-22*

To søknader, hver fra flere oljeselskaper, om fritak for skatt på gevinst som utløses på eiendeler underlagt landbeskatning ved omfordeling av eierandeler i et interessentskap, ble innvilget. Det ble blant annet fastsatt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på eiendeler underlagt landbeskatning, skal videreføres uendret i det enkelte selskap som har foretatt den aktuelle investeringen.

Det er behandlet en søknad om skattefritak for inntekt som oppstår ved likvidasjon av et aksjeselskap med påfølgende utdeling av fast eiendom til et kommunalt foretak. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at effektene av likvidasjonen i all hovedsak vil være av administrativ, finansiell og organisatorisk art. Det ble også vist til lang praksis som går ut på at det ikke blir gitt samtykker som innebærer endelig skattefritak.

En søknad om skattefritak for gevinst som oppstår ved overføring av utlånsvirksomhet fra en kredittforening til et aksjeselskap i konsernet ble inn-

vilget. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag samt skattemessige rettigheter og forpliktelser knyttet til den utlånsvirksomhet som overføres, overtas og videreføres hos aksjeselskapet. Skattefritaket er betinget av at aksjeselskapet forblir en del av konsernet. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11-21-2 annet ledd, § 11-21-7 og § 11-21-10 gjelder tilsvarende.

Det er videre behandlet en søknad om skattefritak for den gevinst som vil utløses ved overføring av utlånsportefølje fra en norsk filial av et utenlandsk selskap til en annen norsk filial av et utenlandsk selskap i samme konsern. Det ble samtykket i skattefritak på vilkår om at den skattepliktige gevinst som overføring av virksomheten utløser, skal beregnes og rapporteres til ligningsmyndighetene. Skattemessige inngangsverdier, ervervstidspunkter og andre skatteposisjoner knyttet til utlånsporteføljen videreføres av det overtakende selskapet, som også trer inn i det overdragende selskaps skattemessige forpliktelser knyttet til det som overføres. Skattefritaket gjelder så lenge konserntilknytningen i konsernet opprettholdes, jf. skatteloven § 11-21 og skattelovforskriften § 11-21-1. Ved konsernopphevet tas den fritatte inntekten til beskatning av det overdragende selskap i konsernopphevsåret. Samtlige vilkår i skattelovforskriften §§ 11-21-1 til 11-21-10 gjelder tilsvarende og må være oppfylt.

#### **30.4.2 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.

##### *Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet*

Departementet har behandlet to søknader om skattefritak for personlige aksjonærer i norske selskaper hvor samtlige aksjer i selskapet skulle overføres

til selskaper hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i det utenlandske selskap (konserndannelse i utlandet). Begge søknadene ble innvilget. Det ble satt vilkår om at overdragende norske personlige aksjonærer skal videreføre skattemessig inngangsverdi mv. på de overførte aksjer som inngangsverdi på vederlagsaksjene i det utenlandske selskap. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene i det utenlandske selskapet, skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes inngangsverdi skattlegges som utbytte på aksjonærenes hender.

I tillegg ble det satt vilkår om at gevinst ved senere realisasjon av mottatte vederlagsaksjer i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. Dersom senere realisasjon av vederlagsaksjene etter skatteavtalen med vedkommende land vil være skattepliktig der, forfaller til umiddelbar betaling en forholdsmessig andel av den utsatte skatt på gevinsten som ble vunnet ved realisasjon av aksjene. For aksjonærer hvis skatteplikt er opphørt etter bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller som skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle reglene om beskatning av aksjegevinster i forbindelse med utflytting, jf. skatteloven § 10-70.

##### *Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser*

To saker i 2007 gjaldt fusjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer, som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. I begge tilfellene dreide det seg om fusjon av egne datterselskaper. Det ble gitt skattefritak blant annet på vilkår om at skattemessig inngangsverdi mv. på de innløste aksjene skal videreføres på tildelte vederlagsaksjer ved fusjonen og at tilbakebetaling av aksjekapital fra det overtakende selskap utover dette beløp, skal behandles som utbytte. Videre forutsettes det at fusjonen/fisjonen gjennomføres i samsvar med reglene for skattefrie fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt.

##### *Andre typer transaksjoner over landegrensene*

Det er behandlet en søknad om skattefritak for gevinst ved overføring av samtlige eiendeler og rettigheter fra et utenlandsk selskaps norske filial til den norske filialen av et annet utenlandsk selskap. Begge de utenlandske selskapene er heleide dattersel-

skaper i et utenlandsk konsern. Det ble gitt skattefritak blant annet på vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler og den virksomhet i Norge som overføres videreføres hos den overtakende filial, som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte. Det ble også satt betingelser om opprettholdelse av konserntilknytning.

Videre er det behandlet en søknad om skattefritak for gevinst ved overføring av virksomhet i et norsk selskaps filial i utlandet til et selskap i denne staten der det norske selskapet ville bli deleier, mot vederlag i aksjer. Samtidig ble det søkt om at vederlagsaksjene umiddelbart kunne overføres mot kontantvederlag til et 100 prosent eid datterselskap av det norske selskapet hjemmehørende i et EØS-land Norge har skatteavtale med. Det ble gitt samtykke på vilkår om at den fritatte gevinsten ved overføringen av virksomheten skal beregnes og rapportere til likningsmyndighetene. Videre at den fritatte gevinsten kommer til beskatning dersom det norske selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge, eller dersom det utenlandske datterselskapet mister sin konserntilknytning til det norske selskapet. Den fritatte gevinsten kommer også til beskatning dersom det utenlandske datterselskapet realiserer vederlagsaksjene i det deleide selskapet.

En søknad gjaldt skattefritak for gevinst for norske personlige aksjonærer i selskaper i utlandet ved bytte av aksjer i disse selskapene mot aksjer i et nystiftet utenlandsk selskap. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at ombyttingen av aksjer ikke medfører rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter av en slik art som loven krever. Det ble lagt vekt på at transaksjonen ikke involverte eksterne parter som kunne medvirke til å realisere de ønskede effekter. Transaksjoner som kan medføre bedret tilgang på kompetanse og kapital, og derigjennom etter hvert gi mulighet for driftsforbedringer, kvalifiserer ikke for fritak når muligheten ikke realiseres som ledd i selve transaksjonen.

Det er behandlet en søknad om skattefritak for norske personlige aksjonærer for gevinst som oppstår ved bytte av aksjer i et utenlandsk selskap mot vederlag i aksjer i et norsk selskap. Det ble gitt skattefritak på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene hos de aksjonærene som er skattepliktige til Norge, settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet. Ervervstidspunkter og inngangsverdier fordeles forholdsmessig på vederlagsaksjene i samsvar med skatteloven § 10-36. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes skattemessig inngangsverdi skattlegges som

utbytte på aksjonærenes hender. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom senere realisasjon av vederlagsaksjene medfører skatteplikt til annet land i henhold til skatteavtale, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatten til umiddelbar beskatning i Norge. For aksjonærer hvis skatteplikt til Norge opphører etter bestemmelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller som anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av aksjegevinster ved utflyttingen, jf. skatteloven § 10-70.

En søknad gjaldt skattefritak for gevinst ved en transaksjon der de norske personlige aksjonærene i et norsk selskap får aksjer i et britisk selskap som likvidasjonsvederlag for aksjene i det norske selskapet. Etter fusjonen vil de norske aksjonærene eie 35 prosent av aksjene i det utenlandske selskapet. Det ble gitt samtykke til skattefrihet blant annet på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på aksjene i det utenlandske selskapet settes på de personlige norske aksjonærene lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet. Ervervstidspunkter og inngangsverdier fordeles forholdsmessig på vederlagsaksjene i samsvar med skatteloven § 10-36. Videre at ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene skal ethvert beløp som overstiger disse aksjenes inngangsverdi skattlegges som utbytte på de norske personlige aksjonærenes hender. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene er skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom de personlige aksjonærene ikke lenger anses bosatt i Norge eller disse i henhold til skatteavtale etablerer bosted i en fremmed stat, skal vederlagsaksjene anses realisert.

Det har vært behandlet en søknad om skattefritak fra et utenlandsk selskap og dets norske filial i forbindelse med overføring av all virksomhet i selskapet, herunder den norske filialen, til et nystiftet utenlandsk selskap i det samme landet. Det nystiftede utenlandske selskapet vil være heleid av det utenlandske selskapet. Eiendelene i den norske filialen skal forbli i Norge og videreføres i en norsk filial av det nystiftede utenlandske selskapet. Søknaden ble innvilget og det ble satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag, rettigheter og forpliktelser knyttet til de eiendeler, rettigheter og forpliktelser for den virksomhet i Norge som overføres, videreføres i den nye filialen, som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.

Departementet har videre i en sak gitt samtyk-



ket til skattefritak for gevinst som oppstår ved overføring av et norsk selskaps virksomhet i utlandet til et nystiftet datterselskap i det samme landet. Det ble satt vilkår blant annet om at skattemessig inngangsverdi på de aksjene som mottas som vederlag ved overføring av virksomheten i filialen til det nystiftet selskapet settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte eiendeler på realisasjonstidspunktet. Den fritatte skattepliktige gevinst ved overføringen skal beregnes og rapporteres til likningsmyndighetene. Gevinst forfaller i sin helhet til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning til det nystiftede utenlandske selskapet. Videre skal den fritatte gevinst forfalle til beskatning dersom det norske selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge. Bestemmelsen om sikkerhetsstillelse for skatt i skattelovforskriften § 11-21-7 gjelder tilsvarende så langt den passer.

### **30.5 Departementets vurderinger**

---

Antallet søknader etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 har falt ganske betydelig de senere år. Fra 2003 til 2006 ble antall behandlede søknader redusert fra 49 til 19, med en tilsvarende gradvis reduksjon i de mellomliggende år. Med 28 behandlede søknader i 2007 er denne tendensen brutt, uten at det er mulig å peke på noen entydig årsak til dette.

Som redegjort for i Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) punkt 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 utstrekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er subjekt etter fritaksmetoden, er det ikke lenger behov for skattefritak. Hvor overdragen-de 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 transaksjonsfor-men ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kap. 11. Videre vil det fortsatt være behov for skattefritak etter skatteloven § 11-21 tredje ledd ved realisasjon av fordringer etablert ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner, men bare i den utstrekning den forutgående fusjon/fisjon innebar overføring av andre typer objekter enn aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden.

Skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling bør i størst mulig grad lovfes-tes. Det er fortsatt et mål å foreta lovregulering av fritakspraksis. Innføringen av fritaksmetoden og av skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltake-re i deltakerlignede selskaper har imidlertid endret forutsetningene for dette arbeidet. Det videre arbeidet vil blant annet kreve at det høstes erfaring med de nye reglene etter skattereformen.

## 31 Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995-1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

### «II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge 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 og beløpsgrenser i sentrale skatte- og avgiftslover med tilhørende forskrifter, med årstall for ikrafttredelse av de siste endringene av beløpsgrensene.

Oversikten i år, inntatt som vedlegg 1, kombinerer punkt II og III i Stortingets vedtak av 24. november 1995, da vedtakets punkt III sist ble behandlet i skatteopplegget for 2005.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- 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 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skatlegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v.
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister m.v.
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- 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 (skattbetalingsloven)
- lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

**Vi HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om

- 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 10. juni 1666 nr. 5 om toll (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om egedomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v.
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister m.v.
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endring i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- 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 (skattbetalingsloven)
- lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endring:

*reførsel § 12-1* gjelder tilsvarende for tollmyndighetenes arbeid knyttet til denne lov.

#### I

§ 10 skal lyde:

Reglene om taushetsplikt mv. i *lov om toll og va-*

#### II

Endringene under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

## Forslag

### til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

*skapets kapital, aksjer eller andeler i tidsrommet mellom 1. januar og rådighetservervet.*

#### I

§ 11A skal lyde:

*§ 11A. Verdssettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap.*

Verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4-12 annet og fjerde ledd. Andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap verdsettes på tilsvarende måte. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til aksjenes antatte omsetningsverdi, eller til aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4-12 tredje og fjerde ledd når den avgiftspliktige krever dette.

*Den enkelte mottaker kan sette den samlede verdi etter første ledd til 60 pst., begrenset oppad til et beløp på 10 mill. kroner. Overskytende verdi inngår i arveavgiftsgrunnlaget med 100 pst.*

Verdssettelsestidspunktet etter denne paragraf er 1. januar i det år rådigheten erverves. *Ved verdsettelsen tas det hensyn til eierstyrte endringer i sel-*

§ 14 nytt sjette ledd skal lyde:

*Verdien av private biler, motorsykler, mopeder, mopedbiler, snøscootere og campingvogner settes til formuesverdien slik den fastsettes etter skatteloven.*

#### II

Endringene under I trer i kraft straks og med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- og gavemottaker 1. januar 2009 eller senere.

#### III

Ved ikrafttrede av endringene under I gjelder følgende overgangsregler til arveavgiftsloven § 11A:

*Overgangsregel A:*

*Denne bestemmelse gjelder for andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap som omfattes av § 11 A, og som overføres ved arv eller gave fra og med 1. januar 2009 til og med 31. desember 2009. Det samme gjelder andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap som direkte eller indirekte eies av ik-*

ke-børsnoterte aksjeselskaper, der aksjene overføres som nevnt.

Ved verdsettelsen etter § 11 A første ledd skal ligningsverdier til selskapets næringseiendommer pr. 1. januar 2009 oppjusteres med 60 pst. Det samme gjelder ligningsverdiene til næringseiendommer i ansvarlige selskap og kommandittselskap som selskapet direkte eller indirekte eier andeler i. Med næringseiendom menes eiendom som omfattes av skatteloven § 4-10 tredje ledd.

Oppjusterte ligningsverdier som overstiger 60 pst. av markedsverdien kan etter klage settes ned når den

avgiftspliktige kan dokumentere markedsverdien. Ligningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 60 pst. av dokumentert markedsverdi.

Overgangsregel B:

Ved anvendelse av rabatt-begrensningen på 10 mill. kroner etter § 11A annet ledd første punktum skal det tas hensyn til gave hvor rådgivningen erverves av gavemottaker fra og med 7. oktober 2008.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

I lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven) gjøres følgende endringer:

#### I

§ 17 første ledd skal lyde:

For å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov, kan tollvesenet eller den myndighet Kongen bestemmer foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. Ved gjennomgang av virksomhetens arkiver kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller

hos tollmyndighetene. På forlangende skal den opplysningspliktige uten opphold gi innsyn i, legge frem, utlevere eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Tollvesenet kan også ta ut til undersøkelse nødvendige prøver og varer. Slike prøver kan tas uten vederlag.

#### II

Endringene under I trer i kraft straks.

---

## Forslag

# til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

### I

§ 46 første og annet ledd skal lyde:

Den som er pliktig å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov skal uten opphold legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndighetene forlanger det. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Det skal også gis fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår ham, skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og

bedriftslokaler. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.* Det samme gjelder den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

### II

§ 5b første ledd nr. 5 første punktum skal lyde:

Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett-, og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker, opplevelsessentra, dansetilstelninger med levende musikk og datatreff og lignende arrangementer rettet mot barn og ungdom.

### III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2009.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

#### I

§ 4 nytt tredje ledd skal lyde:

*Flytande anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine artar vert jamnstelt med verk og bruk i andre leden, når anlegget har vore stasjonert i kommunen i over 6 månader i året før skatteåret. Eigedomsskatt skrivast då ut sjølv om anlegget ikkje var stasjonert i kommunen 1. januar i skatteåret. Verdsetjinga av anlegget skjer jamvel etter tilhøva denne datoen. Til slikt anlegg vert rekna dei fysiske installasjonane som merder, flytemodul, foringsmaskin, foringslager, opphaldsrom og sanitæranlegg og liknande, samt anker, lodd og liknande til forankring.*

§ 5 bokstav h skal lyde:

*Eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytta slik drift.*

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2009.

#### III

Ved ikrafttredelse av endringene under I gjelder følgende overgangsregel:

*Ved utskrivning av eiendomsskatt for skatteåret 2009 på anlegg i sjø for oppdrett av fisk, skjell, skalldyr og andre marine arter, skal skatten være skrevet ut innen utgangen av juni 2009.*

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endringer:

#### I

§ 6 nr. 1 bokstav c nytt fjerde ledd skal lyde:

*Når Klagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige, skal Oljeskattekontoret tilkjenne den skattepliktige hel eller delvis dekning av*

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for klagesaker som gjelder inntektsåret 2007 og senere inntektsår.

*sakskostnader. Den skattepliktige kan påklage Oljeskattekontorets sakskostnadsavgjørelse til Oljeskattemnda. Ligningsloven § 9-11 gjelder tilsvarende.*

## Forslag

### til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endring:

#### I

§ 8 annet ledd skal lyde:

Første ledd bokstav a gjelder tilsvarende ved overføring av felles bolig mellom samboere ved samlivsbrudd. Med samboere menes i denne lov to personer som har levd sammen i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold, og hatt

felles folkeregistrert adresse i minst to år forut for samlivsbruddet, eller venter, har eller har hatt felles barn. *Dersom opphøret av samlivet skjer som følge av den ene partens død, er det tilstrekkelig at samboerne på dødsfallstidspunktet var folkeregistrert på samme adresse.*

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2009.

## Forslag

### til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

#### I

§ 3-13 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,

§ 4-10 nr. 1 bokstav a første, annet og tredje punktum skal lyde:

a. å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.*

Nåværende annet til femte punktum i § 4-10 nr. 1 bokstav a blir fjerde til syvende punktum.

§ 4-10 nr. 1 bokstav b skal lyde:

b. å gi adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering m.v. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer m.v. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.*

§ 6-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

b. pensjon, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avlønningbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, *foreldrepenger*, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser



som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,

*kelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.*

§ 6-10 nr. 4 skal lyde:

Departementet kan bestemme at *rapporteringsplikten etter nr. 1 også skal gjelde for oppdrag til en-*

II

Endringene under I trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven)

I lov 22. mai 1981 nr. 25 om rettergangsmåten i straffesaker (straffeprosessloven) gjøres følgende endring:

første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum og bokføringsloven § 15 første ledd første og tredje punktum, jf. tredje ledd første punktum.

I

§ 67 annet ledd bokstav d skal lyde:

d) forbrytelse mot militær straffelov § 34 annet ledd annet straffalternativ, jf. tredje ledd, *lov om toll og vareførsel § 16-7*, merverdiavgiftsloven § 72, ligningsloven § 12-1, utlendingsloven § 47 annet ledd, jf. femte ledd, regnskapsloven § 8-5

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

#### I

§ 4-4 annet ledd første punktum skal lyde:

Selvangivelse med vedlegg leveres til skattekontoret innen utgangen av *april* i året etter inntektsåret.

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2009, med virkning for levering av selvangivelse fra og med inntektsåret 2008.

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister m.v.

I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) gjøres følgende endring:

#### I

§ 11 første ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om skattlegging etter denne lov, herunder om fastsettelse av utgifter til transport, kost og losji, oppgave- og opplysningsplikt, bruk av

billetter, skattetrekk og innkreving, fastsettelse av skjemaer samt bestemmelser om regnskapsføring. *Departementet kan videre gi bestemmelser om oppgaveplikt etter ligningsloven for melde- eller trekkpliktige etter §§ 6 og 7.*

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

## Forslag

# til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 24-5 skal lyde:

§ 24-5. *Kontroll av arbeidsgivere mv.*

*Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Arbeidsgiveren plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter § 24-4 annet og tredje ledd i denne loven.*

*Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan foreta bokettersyn hos dem som plikter å beregne og betale arbeidsgiveravgift og kan herunder kreve fremlagt arbeidsgiverens regnskap med bilag, kontrakter, korrespondanse eller andre dokumenter av betydning for kontrollen. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.*

*Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.*

Nåværende § 24-5 blir ny § 24-6.

### II

§ 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 og *engangsutbetaling* fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet.

§ 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 pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven og *engangsutbetaling* fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet.

§ 23-9 oppheves.

§ 24-1 femte ledd oppheves.

### III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

## Forslag

### til lov om endring i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endring:

skapsregisteret som er egnet til å fastslå regnskapsplikt etter § 1-2 *første til fjerde* ledd.

#### I

§ 9-3 første punktum skal lyde:

Departementet kan ved forskrift bestemme at forvaltningsorgan skal gi opplysninger til Regn-

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2009.

## Forslag

### til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

ledd og bestemmelser om fritak fra skattlegging i Norge i skatteavtaler med andre stater.

#### I

§ 8-11 første ledd bokstav e, f og g skal lyde:

- e) andel i deltakerlignet selskap mv. som nevnt i § 10-40, som kun eier eiendeler som nevnt under a–f og h, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,
- f) aksjer i selskap som nevnt i § 10-60, som kun eier eiendeler som nevnt under a–f og h, og hvor inntekten fastsettes etter § 8-15,
- g) aksjer i selskap som nevnt i § 8-10, som kun eier eiendeler som nevnt under a–f og h, og aksjer i selskap som nevnt i denne bokstav,

§ 8-12 oppheves

#### II

§ 2-1 ellefte ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift gi utfyllende regler for gjennomføringen av bestemmelsen i *tiende*

§ 2-35 annet ledd bokstav b første punktum skal lyde:

- b) § 2-3 tredje ledd gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, med *unntak* for bunnbeløp etter bestemmelsens tredje punktum.

§ 6-47 første ledd bokstav b skal lyde:

- b) den trygdedes tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforhold, som omhandlet i § 6-46 første ledd a og e, § 6-46 annet ledd bokstav a og § 6-46 *fjerde ledd*.

§ 8-13 første ledd første punktum skal lyde:

Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller *hjelpefartøy* som nevnt i § 8-11 første ledd a og b.

§ 8-16 skal lyde:

- (1) Selskap innenfor ordningen skal svare en år-

lig skatt til staten for skip og *hjelpesartøy* selskapet eier, beregnet av nettotonnasjen, etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtak. Departementet kan gi bestemmelser om reduksjon i satsene for skip og *hjelpesartøy* som tilfredsstiller miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Skatt etter første og annet punktum skal også svares for innleid skip og *hjelpesartøy* når eieren ikke er skattepliktig til Norge for inntekten ved utleie av skipet eller *hjelpesartøyet*. Bestemmelsene i §§ 10-41 og 10-65 gjelder tilsvarende.

(2) Departementet kan gi nærmere bestemmelser om gjennomføringen av denne paragraf, herunder bestemme at tonnasjeskatt ikke skal svares når skipet i et sammenhengende tidsrom av mer enn tre måneder i inntektsåret er i opplag eller ute av drift. Departementet kan også bestemme at leietaker ikke skal svare tonnasjeskatt dersom annen leietaker innenfor ordningen er pliktig til å svare tonnasjeskatt for samme skip eller *hjelpesartøy* i samme tidsrom.

§ 10-37 tredje ledd skal lyde:

*Ved utflytting av selskap anses aksje i selskapet realisert på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.*

Nåværende § 10-37 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

Overskriften i § 10-50 skal lyde:  
*Etterbetaling fra samvirkeforetak*

§ 10-50 første ledd annet punktum oppheves. Nåværende § 10-50 første ledd tredje og fjerde punktum blir annet og tredje punktum.

§ 10-50 sjette ledd oppheves. Nåværende § 10-50 sjuende ledd blir sjette ledd.

§ 10-71 skal lyde:

*§ 10-71. Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. ved utflytting av selskap*

Gevinst og tap på eiendel som *selskap m.v.* som nevnt i § 2-2 første ledd eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-2 første ledd eller da selskapet skal anses som hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig eller fradragsberettiget som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Tilsvarende skal gevinst og tap på forpliktelse som selskapet har, være skattepliktig eller fradragsberettiget som om gevinsten eller tapet var realisert siste dag før skatteplikten til riket opphører som nevnt. Ved gevinst- og tapsberegningen fastsettes utgangsverdien til mar-

kedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted.

§ 14-1 annet ledd skal lyde:

Er skatteplikten avhengig av bostedet og skattyteren anses som bosatt i riket bare en del av inntektsåret, jf. § 2-1 annet *til sjette ledd*, fastsettes inntekten til det beløpet som etter bestemmelsene i dette kapittel skal tas til inntekt i vedkommende tidsrom.

§ 14-26 overskriften skal lyde:

*§ 14-26. Gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser ved utflytting av selskap*

§ 18-3 tredje ledd bokstav a innledningen skal lyde:

a) I brutto salgsinntekter etter annet ledd fradras følgende påløpte kostnader som har *eller vil få* sammenheng med produksjonen ved kraftverket:

§ 18-3 tredje ledd bokstav a nytt nummer 4 skal lyde:

*Kostnader etter denne bokstav som er pådratt i byggetiden fra og med inntektsåret 2008 kan føres til fradrag i inntektsåret forutsatt at det foreligger kostnader knyttet til kraftverket som skal behandles som en del av kostprisen etter bokstav b annet punktum.*

§ 18-3 fjerde ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

*Slik negativ grunnrenteinntekt kan likevel trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk skattyter har en eierandel i som anses etablert som ledd i opprusting og utvidelse knyttet til det kraftverket den negative grunnrenteinntekt er beregnet ved, fra det tidspunkt det er adgang til å aktivere kostnader for beregning av friinntektsgrunnlaget for det nye kraftverket, jf. § 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum, med virkning for inntektsåret 2008 eller senere år.*

§ 18-3 femte ledd skal lyde:

Negativ grunnrenteinntekt ved et kraftverk beregnet for inntektsåret 2007 eller senere år skal trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt etter fradrag for negativ grunnrenteinntekt etter reglene i fjerde ledd første punktum, ved et annet kraftverk skattyteren eier. Dersom beregningen av grunnrenteinntekt etter samordning etter foregående punktum blir negativ, *utbetales fra staten skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten ved avregningsoppgjøret for inntektsåret etter skattebetalingsloven.* Dersom beregning av grunnrenteinntekt etter *samordning etter første punktum* blir positiv for aksjesel-

skap samt likestilt selskap og sammenslutning, jf. § 10-1 første ledd, kan selskapets positive grunnrenteinntekt samordnes mot negativ grunnrenteinntekt beregnet for *inntektsåret som nevnt i annet punktum i annet selskap som tilhører samme konsern*, jf. § 10-4, ved utgangen av inntektsåret. *Dersom beregningen av grunnrenteinntekt etter tredje punktum blir negativ, utbetales fra staten skatteverdien av den negative grunnrenteinntekten ved avregningsoppgjøret for inntektsåret etter skattebetalingsloven.*

§ 18-3 sjette ledd tredje punktum oppheves.

§ 18-3 sjuende ledd annet punktum oppheves.

§ 18-3 niende ledd bokstav a skal lyde:

a) For overdrager skal det i realisasjonsåret beregnes grunnrenteinntekt tilsvarende vederlaget, fratrukket summen av skattemessig verdi av driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen, aktiverte kostnader til erverv av vannfall og eventuell negativ grunnrenteinntekt til fremføring, jf. fjerde ledd. *Positiv differanse etter foregående punktum omfattes av reglene om samordning av grunnrenteinntekt etter femte ledd. Negativ differanse kan tilbakeføres og fradras med tillegg av rente fastsatt av departementet i forskrift i grunnrenteinntekt beregnet for det realiserte kraftverk for samme eller tidligere inntektsår. Negativ differanse som overstiger fradrag for negativ grunnrenteinntekt til fremføring etter første punktum, kan trekkes fra i positiv grunnrenteinntekt beregnet for kraftverk skattyter eier for realisasjonsåret. Negativ differanse som ikke nøytraliseres ved fradrag etter foregående punktum, behandles etter reglene i tredje punktum.*

§ 18-3 niende ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Ved slik realisasjon kan negativ grunnrenteinntekt knyttet til kraftverket etter fjerde ledd på overdragelsestidspunktet overdras til overtaker.

§ 18-3 niende ledd bokstav c annet, tredje og fjerde punktum oppheves.

§ 18-3 tiende ledd skal lyde:

Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 5 500 kVA, fastsettes ikke grunnrenteinntekt.

### III

Ny § 9-14 skal lyde:

*§ 9-14. Skatteplikt for gevinst på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde*

(1) *Gevinst på eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er skattepliktig som om eiendelen eller forpliktelsen var realisert siste dag før dette tidspunktet. Skatteplikt etter dette ledd omfatter ikke gevinst ved overføringer som innebærer realisasjon eller uttak til egen bruk eller gaveoverføring som medfører skatteplikt etter § 5-2. Skatteplikt etter dette ledd omfatter heller ikke gevinst knyttet til forpliktelser som blir realisert ved oppfyllelse, ettergivelse, overføring mv.*

(2) *Med eiendel eller forpliktelse som tas ut av norsk beskatningsområde menes:*

- a) *eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter § 2-1 eller § 2-2, når skatteplikten opphører etter disse bestemmelser eller etter skatteavtale med fremmed stat,*
- b) *eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler skattepliktig etter § 2-3, når skattyterens skatteplikt opphører etter denne bestemmelsen eller etter skatteavtale med fremmed stat, eller når eiendelens eller forpliktelsens tilknytning til riket eller til virksomhet i riket som nevnt i § 2-3 opphører, og*
- c) *eiendel som tilhører eller forpliktelse som påhviler utenlandsk selskap eller innretning hvor deltakerne skattlegges etter § 10-61, når norsk kontroll av selskapet eller innretningen opphører.*

*Med skatteplikt som nevnt under a og b likestilles skatteplikt etter petroleumsskatteloven § 2. Selv om vilkårene under a, b eller c er oppfylt, anses en eiendel eller forpliktelse ikke for tatt ut av norsk beskatningsområde dersom den samtidig får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.*

(3) *Skatteplikt etter denne paragraf omfatter gevinst på*

- a) *fysiske driftsmidler som nevnt i § 14-41 første ledd a samt c til i,*
- b) *finansielle eiendeler,*
- c) *forpliktelser,*
- d) *omsetningsgjenstander, og*
- e) *immaterielle eiendeler.*

(4) *Skatteplikt etter denne paragraf omfatter ikke gevinst på eiendeler som er nevnt i tredje ledd b, og som ved uttaket tilhører person som er bosatt i riket etter § 2-1 første ledd.*

(5) *Skatteplikt etter denne paragraf omfatter ikke gevinst på eiendeler som nevnt i § 9-3 første ledd c.*

(6) *Skatteplikt etter denne paragraf omfatter bare gevinst på eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje*

ledd a samt c til e, dersom gevinsten ved en realisasjon på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum ville ha vært skattepliktig etter bestemmelsen i § 5-30 første ledd.

(7) Tap på eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd a til c, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er fradragberettiget for skattyter som er skattepliktig til riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat på tidspunktet som nevnt i tiende ledd. Tap på eiendel som nevnt i tredje ledd d og e, og som tas ut av norsk beskatningsområde, er fradragberettiget for skattytere som er skattepliktig til riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum. Det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat. Tapet fastsettes ved ligningen for det året realisasjon anses å ha funnet sted, jf. § 14-27. Avregningen av tap på eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd a til c utsettes til eiendelen eller forpliktelsen er realisert.

(8) Ved gevinstberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. Bestemmelsene i §§ 10-30 til 10-36 og § 10-44 gjelder så langt de passer. Når det ikke foreligger en kjent markedsverdi, fastsettes denne ved skjønn. Utgangsverdien skal reduseres med eventuell inntektsføring etter § 14-64 ved uttaket fra norsk beskatningsområde.

(9) Ved uttak av eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd a til c, kan skattyter gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat og Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold samt få bistand til innfordring av skattekrav, gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse. Utsettelse uten sikkerhetsstillelse gis også i tilfeller der gevinst ved en realisasjon av eiendel som nevnt i tredje ledd b på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum ville vært fritatt for skatteplikt etter § 2-38. Utsettelse uten sikkerhetsstillelse etter foregående punktum gis ikke for gevinst på eierandel i selskap mv. hjemmehørende i land utenfor EØS eller finansielt instrument med slik eierandel som underliggende objekt. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den utlignede skatten ikke medtas ved avregningen for inntektsåret.

(10) Retten til utsettelse med betaling av skatten etter bestemmelsen i forrige ledd bortfaller ved realisasjon, ved uttak til egen bruk, ved gaveoverføring og ved opphør av virksomhet i selskap med andel som nevnt i § 10-70 første ledd jf. § 10-70 annet ledd b.

(11) Ved uttak av eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd a til c, reduseres eller bortfaller den beregnede skatten etter følgende regler:

- a) Dersom skattyteren realiserer eiendelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter åttende ledd, kan skattyteren kreve å få redusert utlignet skatt knyttet til eiendelen som om gevinsten var beregnet etter faktisk realisasjonsverdi. Realisasjonsverdien kan ikke settes lavere enn inngangsverdien. Valg av realisasjonsverdi gjelder ikke ved tap eller ved gaveoverføringer som nevnt i forrige ledd. For eiendeler som nevnt i tredje ledd a skal det ved anvendelse av denne bokstav gjøres et tillegg til faktisk realisasjonsverdi for beregnede avskrivninger etter § 14-60 femte ledd, jf. § 14-62. Bestemmelsen i denne bokstav gjelder tilsvarende dersom skattyteren realiserer gevinst knyttet til en forpliktelse.
- b) Skatteplikten bortfaller dersom gevinst på eiendel som nevnt i tredje ledd b ved en realisasjon på samme tidspunkt som nevnt i tiende ledd uten et forutgående uttak fra norsk beskatningsområde ville vært fritatt for skatteplikt etter § 2-38.
- c) Dersom gevinsten er skattepliktig til annen stat, gis fradrag i skatt etter denne paragraf etter reglene i skatteloven §§ 16-20 til 16-29 så langt de passer.
- d) Skatteplikten bortfaller hvis skattyteren ikke har realisert eiendelen eller forpliktelsen innen fem hele inntektsår etter det inntektsår realisasjon anses å ha funnet sted.
- e) Skatteplikten bortfaller hvis eiendelen eller forpliktelsen innen fristen som nevnt i forrige bokstav igjen får slik tilknytning til Norge at norsk skattelovgivning får virkning for inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

(12) Dersom gevinst ved inntak i norsk beskatningsområde av eiendel eller forpliktelse som nevnt i tredje ledd er skattepliktig til annen stat, gis fradrag i skatt etter denne paragraf etter reglene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 så langt de passer. Det gis ikke fradrag i skatt etter dette ledd for skatt til utlandet på del av gevinst på eiendel ved inntak som svarer til differansen mellom utgangsverdien som er lagt til grunn ved gevinstberegningen i utlandet og den skattemessige verdi som er fastsatt ved inntaket til norsk beskatningsområde. Fradrag i norsk skatt etter dette ledd gis ikke der eiendelen eller forpliktelsen ikke samtidig med uttaket fra norsk beskatningsområde får tilknytning til en etablering i en EØS-stat som nevnt i § 10-64 b. Ved uttak av eiendeler og forpliktelser som nevnt i tredje ledd a til c gis fradrag i skatt etter dette ledd bare dersom skattyter er skattepliktig til riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat på tidspunktet som nevnt i ti-

ende ledd. Ved uttak av eiendeler som nevnt i tredje ledd d og e gis fradrag i skatt etter dette ledd bare dersom skattyter er skattepliktig til riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat på tidspunktet som nevnt i første ledd første punktum.

(13) Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 11-21 nytt fjerde ledd skal lyde:

Bestemmelsen i tredje ledd gjelder tilsvarende ved realisasjon etter uttak av eiendeler fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 tiende ledd.

§ 11-22 nytt femte ledd skal lyde:

Første til tredje ledd gjelder tilsvarende ved realisasjon etter uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. § 9-14 tiende ledd.

Ny § 14-27 skal lyde:

§ 14-27. *Gevinst og tap på eiendeler mv. som tas ut av norsk beskatningsområde*

*Gevinst og tap på eiendel eller forpliktelse som nevnt i § 9-14 tredje ledd tas til inntekt eller fradras siste dag før eiendelen eller forpliktelsen er tatt ut av norsk beskatningsområde etter bestemmelsene i § 9-14 annet ledd.*

#### IV

§ 2-38 sjette ledd skal lyde:

(6) *For skattytere som nevnt i første ledd bokstav a til h skal tre prosent av inntekt som er fritatt for skatteplikt etter denne paragraf, likevel anses som skattepliktig inntekt.*

Nåværende sjette ledd blir nytt sjuende ledd.

§ 10-41 annet ledd skal lyde:

(2) Inntekter og tap som nevnt i § 2-38 annet ledd inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. § 2-38 tredje, fjerde og sjette ledd gjelder tilsvarende.

#### V

§ 1-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Stortinget pålegger skatt til staten.

§ 2-3 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Person bosatt i annen EØS-stat som er skattepliktig etter første eller annet ledd, som gis fradrag for gjeldsrenter etter § 6-71 annet ledd, skal skattlegges for renteinntekter og andre finansielle inntekter fra debitor bosatt eller hjemmehørende her i riket, el-*

*ler debitor hjemmehørende i utlandet som har begrenset skatteplikt etter § 2-3 første ledd b.*

§ 4-10 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Verdien av næringsseiendom kan fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Departementet kan gi forskrift om verdsettelse av næringsseiendom.*

§ 5-15 første ledd ny bokstav o skal lyde:

*arbeidsinntekt inntil 10 000 kroner til barn som ved inntektsårets utgang er 12 år eller yngre.*

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 3 600 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 3 600 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

§ 6-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 700 kroner.

§ 6-60 første ledd skal lyde:

(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 fisket eller fangsten, begrenset til 150 000 kroner.

§ 6-71 første ledd annet punktum oppheves.

§ 6-71 annet ledd skal lyde:

(2) *Personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 kan kreve fradrag for gjeldsrenter som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2-1 niende ledd, når skattyteren er bosatt i annen EØS-stat og hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt i inntektsåret skattlegges i Norge. Skattyter må dokumentere at vilkårene for fradragsrett etter første punktum er oppfylt.*

Nåværende § 6-71 annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 8-1 sjette ledd første punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen årets positive næringsinntekt fra reindrift gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 54 200 kroner per år.



§ 8-1 sjette ledd annet punktum skal lyde:

For inntekt over 54 200 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på 142 000 kroner.

§ 12-2 bokstav b første punktum skal lyde:

b) pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser.

§ 12-2 bokstav d skal lyde:

d) engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet.

§ 12-2 bokstav e skal lyde:

e) engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven.

§ 14-41 nytt første ledd bokstav j skal lyde:

j) fast teknisk installasjon i bygninger, herunder varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektrisk anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l. Departementet kan gi forskrift om avgrensning av fast teknisk installasjon.

§ 14-41 tredje ledd første punktum oppheves.

§ 14-41 fjerde ledd nytt tredje punktum skal lyde:

(4) Driftsmidler som inngår i gruppe j skal avskrives under ett for hver bygning.

§ 14-43 nytt første ledd bokstav j skal lyde:

j) fast teknisk installasjon i bygninger – 10 prosent.

§ 14-44 annet ledd første punktum skal lyde:

(2) Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe a til d, samt j, jf. § 14-41 første ledd, skal vederlaget så langt det ikke er inntektsført, nedskrives på saldoen for driftsmidlet.

§ 14-44 fjerde ledd, første punktum skal lyde:

(4) For gevinst på driftsmiddel i saldogruppe e til j realisert ved brann eller annen ulykke eller ved ekspropriasjon m.v. gjelder § 14-70 så langt den passer.

§ 15-2 annet ledd oppheves.

§ 15-4 nytt niende ledd skal lyde:

Personer og boer som ikke har krav på personfradrag, skal settes i skatteklasser 0. Personer som må bo i utlandet på grunn av tjeneste i den norske stat, følger

samme regler om klasseansettelse som personer bosatt i Norge.

§ 16-10 tredje ledd skal lyde:

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 20 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 150 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt.

§§ 17-10 og 17-11 med tilhørende deloverskrift oppheves.

## VI

§ 5-60 annet punktum skal lyde:

Førrige punktum omfatter ikke renter ved tilbakebetaling av petroleumsskatt.

## VII

Overskriften i § 10-50 skal lyde:

Samvirkeforetaks etterbetaling og avsetning til andelskapital

§ 10-50 første ledd skal lyde:

Samvirkeforetak kan kreve fradrag i inntekten for etterbetalinger til medlemmene etter samvirke-loven § 27. I tillegg kan det gis fradrag for avsetning til felleseid andelskapital med inntil 15 prosent av inntekten. Fradrag gis bare i inntekt av omsetning med medlemmene. Omsetning med medlemmene og likestilt omsetning må fremgå av regnskapet og kunne legitimeres.

§ 10-50 sjette ledd skal lyde:

Boligbyggelag som omfattes av lov om boligbyggelag, kan kreve fradrag for avsetning til felleseid andelskapital. Første ledd annet til fjerde punktum gjelder tilsvarende, men slik at fradrag kan gis i inntekt av omsetning med medlemmene og tilknyttede borettslag.

Nåværende § 10-50 sjette ledd blir nytt sjuende ledd.

## VIII

§ 2-30 første ledd bokstav h oppheves.

Nåværende bokstav i til o blir bokstav h til n.

## IX

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008 for uttak fra norsk beskatningsområde etter 6. oktober 2007.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2008.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Endringen under VI trer i kraft 1. januar 2009.

Endringene under VII trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under VIII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009. For Gjensidige Forsikring BA trer endringene i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

## X

Ved ikrafttredelse av § 14-41 første ledd bokstav j gjelder følgende overgangsregel:

*Departementet kan i forskrift gi bestemmelse om fordeling av saldo for bygg i saldogruppe h) og forretningsbygg i saldogruppe i) pr. 31. desember 2008, mellom eksisterende saldo for bygning og faste tekniske installasjoner i saldogruppe j.*

## XI

Ved ikrafttredelse av endringene under VIII gjelder følgende overgangsregel:

*For fastsetting av inngangsverdi i skattemessig åpningsbalanse for driftsmidler som har inngått i virksomheten ved opphevingen av skattefritaket i § 2-30 første ledd bokstav h gjelder følgende:*

*Inngangsverdien settes enten til*

- a. anskaffelsesverdi, tillagt senere påkostninger, eller*
- b. dokumentert markedsverdi.*

*Anskaffelsesverdi etter a) reduseres med beregnede avskrivninger etter de avskrivningsregler og avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel, for eiertiden frem til og med inntektsåret 2009.*

*Inngangsverdi for aksjer, obligasjoner og andre finansielle eiendeler settes til markedsverdi.*

*Denne overgangsregel får ikke anvendelse for gjensidig brann- og hysdyrforsikringsselskap, jf. skatte-loven § 2-30 første ledd bokstav h nr. 1 som har levert selvangivelse for inntektsåret 2007.*

*Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregleen.*

## XII

Ved ikrafttredelse av § 4-10 tredje ledd gjelder følgende overgangsregler:

*(1) Ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal i vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2008 verdsette næringseiendom som har vært utleid i løpet av inntektsåret på grunnlag av en beregnet utleieverdi.*

*(2) Ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal i vedlegg til selvangivelsen for inntektsåret 2008 oppjustere verdien av næringseiendom som ikke har vært utleid i løpet av inntektsåret med 60 pst. etter at generell oppjustering for inntektsåret 2008 med 10 pst. er foretatt.*

*(3) Første og annet ledd gjelder likevel ikke for ikke-børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som i sin helhet eies av et børsnotert aksjeselskap eller allmennaksjeselskap.*

*(4) Fastsatt formuesverdi av næringseiendom etter denne overgangsregel inngår i grunnlaget for beregning av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets skattemessige formuesverdi (dets samlede nettoformue) per 1. januar 2009, jf. skatteloven § 4-12 annet ledd og fjerde ledd.*

*(5) Formuesverdien av næringseiendom etter denne overgangsregel fastsettes av det skattekontoret som ligner aksjeselskapet eller allmennaksjeselskapet.*

*(6) Departementet kan gi forskrift om fastsetting av verdien av næringseiendom etter de foregående ledd.*

## Forslag

# til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 1-1 tredje ledd bokstav b skal lyde:

- b) *forsinkelsesavgift*, tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstill fastsatt i medhold av ligningsloven eller lover som nevnt i annet ledd bokstavene a til i.

§ 5-4 annet ledd skal lyde:

(2) Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slikt utbytte. *Det tas ved forskuddstrekket ikke hensyn til fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-12.* Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 tredje ledd til kontraktspartner hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon.

§ 5-10 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5-13 skal lyde:

§ 5-13. *Kontroll av arbeidsgivere*

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, sender meldinger og foretar forskuddstrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra *skatteoppkreveren*, kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta slike

ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

*Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.*

§ 6-5 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og utlignet skatt, kan *skattekontoret* etter krav fra skattyter endre utskrivningen.

§ 7-1 første ledd skal lyde:

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen fristene i § 4-7 gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor *skattyter er skattepliktig etter skatteloven §§ 3-1 og 3-4.* For *upersonlige skattytere som nevnt i skatteloven § 3-2 skal avregningen foretas av skatteoppkreveren for kontor-kommunen. Har slike skattytere flere eller ingen kontorer foretas avregningen av den skatteoppkrever som departementet bestemmer.*

§ 10-22 første ledd skal lyde:

(1) Terminskatt forfaller til betaling *1. august, 1. oktober og 1. desember* i inntektsåret og *1. februar, 1. april og 1. juni* i ligningsåret. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag da melding om terminskatten ble sendt skattyter.

§ 10-40 første ledd bokstav b skal lyde:

- b) vektårsavgiften for kjøretøyer som *1. januar eller 1. juni* er registrert i motorvognregisteret, som forfaller til betaling i to like store terminer henholdsvis 20. februar og 20. august.

§ 10-40 første ledd ny bokstav d skal lyde:

- d) *avgift ved urettmessig bruk av merket olje etter særavgiftsloven § 4, som forfaller til betaling tre uker etter at melding om kravet er sendt.*

§ 10-51 bokstav c skal lyde:

- c) *forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 og gebyr etter ligningsloven § 10-8*

§ 10-51 bokstav f skal lyde:

- f) *tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2, tilleggssavgift etter folketrygdloven § 24-4 tredje ledd, lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 64 og 73, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 3, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 3 og tilleggstoll etter tolloven § 69*

§ 16-20 første ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

*Når selskap eller innlåner er pålagt trekkplikt etter § 5-4 annet ledd gjelder ikke ansvarsbegrensningen i tredje punktum.*

§ 19-3 nr. 11 første avsnitt oppheves.

Nåværende § 19-3 nr. 11 annet til syvende avsnitt blir første til sjetten avsnitt.

§ 19-3 nr. 13 første avsnitt skal lyde:

§ 5-1 skal lyde:

Kapitlene 4, 6 og 7 om forskudd på skatt og avregning får tilsvarende anvendelse for skattytere som skattlegges etter § 3-1.

§ 19-3 nr. 13 annet avsnitt skal lyde:

§ 5-2 fjerde ledd skal lyde:

*§ 5-12 gjelder tilsvarende.*

§ 19-3 nr. 13 tredje avsnitt skal lyde:

§ 5-2 femte ledd skal lyde:

Arbeidsgiveren skal levere terminvis oppgave over foretatt lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard senest en måned etter utløpet av terminen. Hver termin omfatter seks kalendermåneder og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli.

§ 19-3 nr. 13 fjerde avsnitt skal lyde:

§ 5-2 åttende ledd oppheves

§ 19-3 nr. 13 femte avsnitt skal lyde:

§ 5-2 niende ledd blir åttende ledd.

§ 19-3 nr. 14 fjerde avsnitt skal lyde:

Ny § 11 skal lyde:

(1) På bakgrunn av meldepliktiges opplysninger mv. utsteder *skattekontoret* en oppgjørsblankett for den som er trekkpliktig etter § 7. Den trekkpliktige skal gi opplysninger om samtlige skattepliktige ytelser som er utbetalt til artisten i forbindelse med arrangementet, og eventuelle fradragsberettigede utgifter, samt beregne skattetrekkets størrelse.

(2) Fullstendig utfylt oppgjørsblankett sendes *skattekontoret* senest syv dager etter at trekk er foretatt. Artisten skal ha gjenpart av oppgjørsblanketten som kvittering for foretatt trekk.

(3) Oppgjørsblanketten erstatter lønnsoppgave etter ligningsloven § 6-2, men har for øvrig samme virkning.

§ 19-3 nr. 16 fjerde avsnitt skal lyde:

§ 6-40 femte ledd bokstav b og c skal lyde:

- b) rentetillegg som omfattes av § 11-5 ved for lite innbetalt skatt,  
c) renter som omfattes av § 11-2 ved for lite innbetalt skatt, med unntak for renter ved for lite innbetalt skatt etter *petroleumsskatteloven*.

## II

§ 2-7 første punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift bestemme at Statens innkrevingsentral skal innkreve nærmere bestemte skatte- og avgiftskrav eller andre krav som tilkommer staten og som hele eller deler av loven gjelder for, med unntak for krav som innkreves av skatteoppkreverne for kommunene.

## III

§ 8-2 første ledd oppheves.

Annet til femte ledd blir første til fjerde ledd.

## IV

§ 10-32 første og annet ledd skal lyde:

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil *tolv* år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 10-31. Har den avgifts-

pliktige valgt kortere avdragstid enn *tolv* år kan denne senere utvides til inntil *tolv* år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer (som definert i arveavgiftsloven § 47 A) umiddelbart før overdragelsen direkte eller indirekte eier minst 25 pst. av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragere ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

## V

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft fra 1. januar 2009.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2009.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- og gavemottaker 1. januar 2009 eller senere.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 14. desember 2007 nr. 107 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

#### I

X. Overgangsregler. Ved ikrafttredelse av endringene under V §§ 8-14, 8-15 og 8-17 gjelder følgende overgangsregler:

Nytt tiende ledd skal lyde:

*(10) Selskap som har gjenstående ubeskattet gevinst etter annet eller tredje ledd kan ikke yte lån til eller stille sikkerhet til fordel for skattytere utenfor ordningen med direkte eller indirekte eierinteresser i selskapet. Tilsvarende gjelder for lån til eller sikkerhets-*

*stillelse til fordel for selskap som slik skattyter har direkte eller indirekte eierinteresser i, eller til skattyterens nærstående. Som nærstående regnes skattyterens foreldre, ektefelle, ektefelles foreldre, barn, barnebarn, samboer eller samboers foreldre.*

#### II

Overgangsregel XI oppheves.

#### III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2008.

## Forslag

# til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

### I

§ 13-4 første ledd skal lyde:

(1) For å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov, kan tollmyndighetene eller den myndighet departementet bestemmer, foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. *Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene.* Når det kreves skal den opplysningspliktige uten opphold gi innsyn i, legge frem, utlevere eller sende inn registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, og andre dokumenter av betydning for kontrollen. *Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.* Tollmyndighetene kan også ta ut nødvendige prøver av varer for undersøkelse. Slike prøver kan tas uten vederlag.

### II

§ 3-1 skal lyde:

*§ 3-1 Varslings-, melde- og fremleggelsesplikt mv.*

(1) *Den som bringer en vare til eller fra tollområdet, skal gi forhåndsvarsel til tollmyndighetene om varen.*

(2) Enhver som bringer en vare til eller fra tollområdet, plikter å melde fra om dette til tollmyndighetene, og å fremlegge eller oppgi varen for kontroll. Tilsvarende gjelder plikt til å registrere varen.

(3) *Varslings-, melde-, fremleggelses-, oppgave- og registreringsplikten etter første og annet ledd gjelder likevel ikke person som bare bringer med vare som:*

a) ved innførselen er toll- og avgiftsfritt reisegods etter § 5-1 første ledd bokstav a og § 6-1 første ledd bokstav a, og som kan innføres uten spesielle tillatelser, eller

b) ved utførsel er unntatt fra deklareringsplikten etter § 4-11, og som kan utføres uten spesielle tillatelser.

(4) Tollmyndighetene kan innføre forenklete rutiner for pliktene etter *annet og tredje* ledd på grenseoverganger, fergeterminaler, flyplasser og andre innpasseringssteder, dersom forholdene ligger til rette for det.

(5) *Tollmyndighetene kan autorisere foretak. Autoriserte foretak kan pålegges mindre omfattende plikter etter første ledd og innrømmes lettelser ved kontroll.*

(6) *Departementet kan gi forskrift om pliktene etter denne paragraf, herunder om unntak fra pliktene. Departementet kan også gi forskrift om autorisering av foretak, herunder om vilkår for å bli autorisert og om tilbakekall av autorisering, og om lettelser fra varslingsplikt etter første ledd og ved kontroll etter femte ledd.*

Overskriften til § 3-7 skal lyde:

*Meldeplikt ved avreise fra tollområdet*

Overskriften til § 4-10 skal lyde:

*Deklareringsplikt ved innførsel*

Overskriften til § 4-11 skal lyde:

*Deklareringsplikt ved utførsel*

§ 4-13 tredje ledd skal lyde:

(3) Tillatelsen kan endres eller tilbakekalles dersom innehaveren av tillatelsen gjør seg skyldig i vesentlige eller gjentatte brudd på vilkårene for tillatelsen eller tilsvarende brudd på toll- og vareførselslovgivningen.

Overskriften til § 5-2 skal lyde:

*Vare til bruk mv. i transportmidler i ervervsmessig virksomhet*

§ 5-2 første ledd bokstav a skal lyde:

a) proviant og forbruksvare som medbringes og forbrukes *eller selges* om bord i fartøy eller luftfartøy til og fra tollområdet og under oppholder der,

Overskriften til § 5-3 skal lyde:

§ 5-3 *Vare til fremmede makters representasjoner og internasjonale organisasjoner mv.*

§ 5-3 første ledd bokstav c og ny bokstav d skal lyde:

- c) andre internasjonale organisasjoner,
- d) *offentlig finansierte samarbeidsprosjekter med annen stat.*

§ 12-3 annet ledd skal lyde:

(2) Havnevesenets tjenestepersonell, fyrvoktere og statsloser som under sin tjeneste eller i stillings medfør får kjennskap til overtredelser av toll- og *varreførselslovgivningen* eller forhold som viser at slike overtredelser tilsiktes, skal søke å hindre overtredelsen, og uten ugrunnet opphold underrette tollmyndighetene eller påtalemyndigheten.

§ 12-9 annet og tredje ledd skal lyde:

- (2) Opplysninger overgitt undersøkelsesmy-

dighetene under forutsetning om fortrolighet, skal undergis taushetsplikt så langt annet ikke følger av lov.

(3) Departementet kan gi forskrift om undersøkelse og saksbehandling i saker om særlige beskyttelsestiltak etter denne paragraf, herunder om undersøkelsesprosedyrer, notifikasjon, kunngjøring og iverksettelse av vedtak om tiltak og om betaling og tilbakebetaling.

§ 12-12 femte ledd skal lyde:

(5) Departementet kan gi *forskrift* om endringsfrister etter denne paragraf, herunder om tollmyndighetenes adgang til å treffe vedtak om endring til gunst der den uriktige beregningen skyldes tollmyndighetenes forhold.

### III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

**Vedlegg 1**

## Gjengivelse av paragrafer med fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen med tilhørende forskrifter

**Lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter**

av alkoholholdige drikkevarer oppkreves et gebyr på kr 500,-.

**Forskrifter til særavgiftsloven:****Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter**

§ 3-7-2 2. ledd

## § 2-5 3. ledd

(2) Det gis avgiftsrefusjon etter følgende tabell:

(3) For tollvesenets bistand ved tilintetgjøring

(Beløpet har ikke vært endret etter 1. januar 1996.)

Pst. svovel i oljen	Refusjon (øre/ l) ved forskjellige rensegrader (%)								
	10-24	25-34	35-44	45-54	55-64	65-74	75-84	85-94	95-100
T.o.m. 0,05 .....	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Over 0,05 t.o.m. 0,25 .....	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	7,2	7,2	7,2
0,25 t.o.m. 0,50 .....	0,0	0,0	0,0	7,2	7,2	7,2	7,2	14,4	14,4
0,50 t.o.m. 0,75 .....	0,0	0,0	7,2	7,2	7,2	14,4	14,4	14,4	21,6
0,75 t.o.m. 1,00 .....	0,0	7,2	7,2	14,4	14,4	14,4	21,6	21,6	28,8
1,00 t.o.m. 1,25 .....	7,2	7,2	14,4	14,4	21,6	21,6	28,8	28,8	36,0
1,25 t.o.m. 1,50 .....	7,2	7,2	14,4	21,6	21,6	28,8	28,8	36,0	43,2
1,50 t.o.m. 1,75 .....	7,2	14,4	14,4	21,6	28,8	28,8	36,0	43,2	50,4
1,75 t.o.m. 2,00 .....	7,2	14,4	21,6	28,8	28,8	36,0	43,2	50,4	57,6
2,00 t.o.m. 2,25 .....	7,2	14,4	21,6	28,8	36,0	43,2	50,4	57,6	64,8
2,25 t.o.m. 2,50 .....	14,4	21,6	28,8	36,0	43,2	50,4	57,6	64,8	72,0
2,50 t.o.m. 2,75 .....	14,4	21,6	28,8	36,0	43,2	50,4	57,6	72,0	79,2
2,75 t.o.m. 3,00 .....	14,4	21,6	28,8	43,2	50,4	57,6	64,8	79,2	86,4
3,00 t.o.m. 3,25 .....	14,4	28,8	36,0	43,2	50,4	64,8	72,0	86,4	93,6
3,25 t.o.m. 3,50 .....	14,4	28,8	36,0	50,4	57,6	64,8	79,2	93,6	100,8
3,50 t.o.m. 3,75 .....	21,6	28,8	43,2	50,4	64,8	72,0	86,4	100,8	108,0
3,75 t.o.m. 4,00 .....	21,6	28,8	43,2	57,6	64,8	79,2	86,4	108,0	115,2

(Beløpsgrensen endres årlig, sist med virkning fra 1. januar 2007.)



## § 3-9-4 6. ledd

(6) Regiontollstedet utbetaler tilskudd etter følgende grupper og satser:

Bensinforbruk:	Tilskudd kr:
Under 100 liter .....	0 kr
100-299 liter .....	1 080 kr
300-599 liter .....	2 050 kr
600-899 liter .....	3 167 kr
900-1 199 liter .....	4 185 kr
1 200-1 499 liter .....	5 195 kr
1 500 liter og over .....	6 201 kr

(Beløpsgrensen endres årlig, sist med virkning fra 1. januar 2007.)

## § 3-11-7 3.-4. ledd

(3) Dersom det urettmessig er benyttet merket mineralolje, skal det beregnes avgift etter følgende tabell:

Motorvognens tillatte totalvekt i kg	Avgift kr
0 – 3.499 .....	20.000,-
3.500 – 7.499 .....	40.000,-
7.500 – 14.999 .....	60.000,-
15.000 – 19.999 .....	80.000,-
20.000 og over .....	100.000,-

(4) Avgiften nedsettes forholdsmessig dersom det dokumenteres at det på kjøretøyet ikke kan ha vært benyttet merket mineralolje urettmessig i en toårsperiode fra oppdagelsestidspunktet. Beløpet beregnes pr. påbegynt måned, likevel for minst to måneder. Beløpet avrundes oppad til nærmeste hele 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1997.)

## § 4-1-1 2. ledd bokstav a

(2) Som verneverdige fartøy anses:

- a) fartøy hvor det er inngått bevarings- og vedlikeholdsavtale mellom Riksantikvaren og eier om gitt tilsagn om tilskudd på 50.000 kroner eller mer. Avtalen skal være tinglyst i Skipsregisteret som en heftelse på fartøyet,

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttreden 1. april 1996.)

**Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter****Forskrifter til motorvognavgiftsloven:****Forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift**

## § 7 annet ledd

Det skal i slike tilfeller svares en døgnavgift tilsvarende 2 % av full vektårsavgift for den aktuelle kjøretøykombinasjon, likevel ikke mindre enn kr 35. Avgiften skal beregnes pr. påbegynt døgn tillaelsen gjelder for. Avgiftsbeløp avrundes nedover til nærmeste hele krone.

**Lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver**

## § 43 Mulkt for forsømt opplysningsplikt

Når noen unnlater å oppfylle sin melde- og opplysningsplikt etter kapittel VI, kan avgiftsmyndigheten pålegge ham å oppfylle plikten under en mulkt på inntil kr 100 for hver dag en ny frist blir oversittet. Pålegg om mulkt er tvangsgrunnlag og mulkten tilfaller statskassen.

(Beløpet ble sist endret i 1993.)

**Forskrifter til arveavgiftsloven:****Forskrift 09.12.1969 nr. 3903 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene**

I. Melding fra arveavgiftsmyndighetene og testamentsfullbyrdere til ligningsmyndighetene

## § 1.

2. Tingretten skal når den slutter et dødsbo, straks sende melding til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger er bosatt om arvelodd som for den enkelte mottaker utgjør et beløp på minst kr 10.000,- eller en årlig inntektsytelse på minst kr 600,- eller omfatter fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet. Meldingen skal vise hvorledes fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet i tilfelle er verdsatt ved avgiftsberegningen.

## § 2.

2. Skattefogden skal når han har beregnet avgiften av arv eller gave, straks sende melding (også for testamentsfullbyrderboer) til ligningskontoret i de kommuner hvor arvinger eller gavemottakere er

bosatt om arv eller gave som for den enkelte mottaker utgjør et beløp minst kr. 10.000,- eller en årlig inntektsnytelse på minst kr. 600,-. Framgår det av oppgaver som skattefogden har at arving eller gave-mottaker har overtatt fast eiendom eller midler knyttet til næring eller virksomhet, gis melding om disse midler selv om verdien ligger under beløps-grensene i foregående punktum. Meldingen skal vise hvorledes disse midler er verdsatt ved avgiftsbe-regningen.

III. Melding fra andre offentlige myndigheter og fra livsforsikringsselskaper til arveavgiftsmyndighetene.

#### § 8.

2. Melding kan unnlates når den forsikrede og forsikringstakeren er samme person og beløpet skal tilfalle forsikringstakeren eller dennes ektefelle, når utbetalingen skjer til en tingrett, eller når utbetaling for den enkelte forsikringstaker ikke overstiger kr 10.000,- for kapitalytelser eller kr 600,- årlig for livrente og lignende løpende ytelser.

(Beløpene ble sist endret i 1987).

### Lov 10. juni 1966 nr. 5 om toll (tolloven)

#### Forskrifter til tolloven:

#### Forskrift 15. desember 1967 nr. 8962 til tolloven

##### Pkt 4.5.7.

Enhver som bringer et kontantbeløp i norske og/ eller utenlandske sedler og mynt tilsvarende et beløp større enn NOK 25.000 til tollområdet, plikter straks uoppfordret å oppgi eller legge disse frem for Tollvesenet. Likestilt med kontantbeløp er her reisesjekker og andre sjekker som kan utbetales til ihendehaver, ihendehaverveksler, ihendehavergjeldsbrev og andre fysiske verdipapirer hvis rettigheter kan utøves av ihendehaveren.

##### Pkt 4.10.2

Enhver som bringer et kontantbeløp i norske og/ eller utenlandske sedler og mynt tilsvarende et beløp større enn NOK 25.000 fra tollområdet, plikter straks uoppfordret å oppgi eller legge disse frem for Tollvesenet. Likestilt med kontantbeløp er her reisesjekker og andre sjekker som kan utbetales til ihendehaver, ihendehaverveksler, ihendehavergjeldsbrev og andre fysiske verdipapirer hvis rettigheter kan utøves av ihendehaveren.

##### Pkt. 5.10.3.1 bokstav g

Andre varer enn nevnt under bokstav a-f, som er fortollet eller framstilt her i landet hvor verdien (fob norsk havn/lufthavn eller tilsvarende verdi ved norsk grense) ikke overstiger kr 5 000,- pr sending.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 1986.)

#### Forskrift 12. desember 1975 nr. 1 om toll- og avgiftsfritak for visse gavesendinger som føres inn til bruk for vedkommende selv eller dennes familie

Varer i gavesending av verdi under kr 1 000,- kan leveres avgiftsfritt når varene innføres til bruk for vedkommende selv eller dennes familie. Fritaket gjelder ikke brennevin, vin og tobakksvarer (herunder sigarettpapir) og heller ikke massefor-sendelser av varer fra utlandet til en eller flere ad-dresser her i landet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. juli 2003.)

#### Forskrift 30. januar 1976 nr. 1 om oppkreving av lageravgift for bruk av tollvesenets pakkhus og opplagssteder

##### § 1

Lageravgift betales for varer som er innlagt på tollvesenets pakkhus, dersom de ved ett og samme tollsted blir liggende over 5 virkedager. For så vidt angår sjøverts innførte varer regnes fristen fra den dag da vedkommende fartøy begynner å losse. For 5 virkedager eller derunder betales intet. For hver dag varene ligger lenger på pakkhus betales kr. 1,- for hver kubikkmeter av varen med dens emballasje, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag. Kan tollvesenet i gitte tilfelle attestere at varene ikke har ligget på pakkhuset over 5 virkedager, beregnes ingen avgift.

##### § 2

For varer som blir liggende på tollpakkhus over 10 virkedager, er avgiften pr. dag kr. 3,- pr. kubikk-meter, dog minst kr. 1,- pr. kolli pr. dag.

##### § 4

Hvis avgiften for varer som tas ut på en gang utgjør mindre enn kr. 30,-, kreves beløpet ikke opp.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. februar 1976.)

**Forskrift 26. oktober 1983 nr. 1587 om tollfri import av premier vunnet i åpne, offentlige konkurranser i utlandet**

§ 1 nr 2

Tollvesenet kan tilstå fritak for toll ved innførsel av følgende premier vunnet i utlandet i åpne, offentlige konkurranser:

- Andre premier av tollverdi ikke over kr 10 000,-. (Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. januar 1984.)

**Forskrift 18. juni 1987 nr. 510 om renter ved for sen betaling ved innrømmet tollkreditt**

Annet ledd

Rentebeløp under kr 50 oppkreves ikke.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 18. juni 1987.)

**Forskrift 20. februar 1998 nr. 158 om varers opprinnelse mv ved bruk av tollpreferanse-systemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences – GSP)**

§ 16

Et produkts GSP-opprinnelse i henhold til § 2 må ved innførsel til Norge dokumenteres ved fremleggelse av enten

- et formular A utstedt av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 17, jf §§ 18, 19, 20 og 21, eller
- en fakturaerklæring utferdiget av eksportøren i et GSP-land i samsvar med bestemmelsene i § 22, forutsatt at verdien av opprinnelsesproduktene i sendingen ikke overstiger NOK 100 000.

(Beløpsgrensen ble endret med virkning fra 1. januar 2008.)

§ 22 1. ledd

En fakturaerklæring kan utferdiges av en godkjent eksportør i Norge, eller 2. enhver eksportør i et GSP-land eller Norge for sendinger bestående av en eller flere kulli inneholdende opprinnelsesprodukter hvis verdi ikke overstiger NOK 100 000

(Beløpsgrensen ble endret med virkning fra 1. januar 2008.)

§ 27

Ved innførsel av varer sendt som småsendinger fra privatperson til privatperson eller som medbrin-

ges av reisende som del av den personlige bagasje, kreves det ikke fremlagt formular A eller fakturaerklæring, forutsatt at importen av slike varer ikke har salg eller annet ervervsmessig formål for øye og at varene erklæres å oppfylle vilkårene i denne forskrift. Den samlede verdi av varene må ikke overstige NOK 4 000 for småsendinger eller NOK 10 000 for varer som utgjør del av den reisendes personlige bagasje.

(Beløpsgrensen ble endret med virkning fra 1. januar 2008.)

**Forskrift 24. august 1999 nr. 959 om bruk av forenklet forelegg i mindre alvorlige tilfeller av ulovlig innførsel**

§ 2

Ulovlig innførsel av varer kan avgjøres ved forenklet forelegg i følgende tilfeller og med følgende beløp:

- Ved ulovlig innførsel av inntil 5 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 22,1 til og med 60 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 1 .....	300 kr
derover og inntil 2 .....	600 kr
derover og inntil 3 .....	1200 kr
derover og inntil 4 .....	1900 kr
derover og inntil 5 .....	2600 kr

- Ved ulovlig innførsel av inntil 10 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold over 7,0 til og med 22 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 2 .....	300 kr
derover og inntil 4 .....	600 kr
derover og inntil 6 .....	1200 kr
derover og inntil 8 .....	1900 kr
derover og inntil 10 .....	2600 kr

- Ved ulovlig innførsel av inntil 50 liter alkoholholdig drikk med alkoholinnhold fra og med 2,5 til og med 7,0 volumprosent

Antall liter	Beløp
inntil 10 .....	300 kr
derover og inntil 20 .....	600 kr
derover og inntil 30 .....	1200 kr
derover og inntil 40 .....	1900 kr
derover og inntil 50 .....	2600 kr

d) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 sigaretter, sigarer eller sigarillos

Antall	Beløp
inntil 400 .....	300 kr
derover og inntil 600 .....	600 kr
derover og inntil 800 .....	1200 kr
derover og inntil 1000 .....	1900 kr

e) Ved ulovlig innførsel av inntil 1000 gram snus, skråtobakk og røyketobakk

Antall gram	Beløp
inntil 500 .....	300 kr
derover og inntil 750 .....	600 kr
derover og inntil 1000 .....	1200 kr

f) Ved ulovlig innførsel av inntil 40 kilogram kjøttvarer

Antall kilogram	Beløp
inntil 10 .....	300 kr
derover og inntil 20 .....	600 kr
derover og inntil 30 .....	1200 kr
derover og inntil 40 .....	1900 kr

g) Ved ulovlig innførsel av drivstoff

Antall liter	Beløp
Inntil 100 .....	300 kr
derover og inntil 200 .....	600 kr
derover og inntil 400 .....	1200 kr
derover og inntil 500 .....	1900 kr
derover og inntil 600 .....	2600 kr

h) Ved ulovlig innførsel av andre varer til en verdi av inntil 8000 kroner

Verdi i norske kroner	Beløp
inntil 2000 .....	300 kr
derover og inntil 4000 .....	600 kr
derover og inntil 6000 .....	1200 kr
derover og inntil 8000 .....	1900 kr

#### § 4

Omfatter en og samme overtredelse flere vareslag som nevnt i § 2, legges bøtebeløpene sammen til en felles bot. Forenklet forelegg kan ikke utferdiges når bøtebeløpene til sammen overstiger kr 6 000.

#### § 7

Lengden av den subsidiære fengselsstraff fastsettes på følgende måte:

- ved bot inntil kr 300: 1 dags fengsel
- ved bot inntil kr 1 000: 2 dagers fengsel

- ved bot inntil kr 2 000: 3 dagers fengsel
  - ved bot inntil kr 6 000: 4 dagers fengsel
- (Beløpsgrensene er ikke endret etter at forskriften trådte i kraft 1. desember 1999.)

### Forskrift 10. januar 2003 nr. 32 om toll- og avgiftsfri innførsel og forenklet fortolling av reisegods

#### § 4 1. ledd

Reisende som har oppholdt seg i utlandet, Svalbard og Jan Mayen i minst 24 timer kan toll- og avgiftsfritt innføre varer til en verdi av inntil kr 6000,-. Innenfor denne verdigrensen kan det for følgende varer likevel kun innføres:

- a) 1 liter drikk med alkoholstyrke over 22 til og med 60 volumprosent og 1,5 liter drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 22 volumprosent, eller 3 liter drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 22 volumprosent.
- b) liter øl med alkoholstyrke over 2,5 volumprosent, eller annen drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 4,7 volumprosent,
- c) sigaretter eller 250 gram andre tobakksvarer,
- d) 200 blad sigarettpapir og
- e) kg til sammen av kjøtt og kjøttvarer, ost og forvarer med unntak av hunde- og kattermat.

#### § 4 6. ledd

Personer som er i tjeneste om bord i transportmiddel i internasjonal trafikk, herunder bl.a. norske marinefartøy, kan ikke innføre reisegods etter første ledd dersom vedkommende arbeidet eller var i tjeneste i løpet av reisen til Norge. Vedkommende kan likevel én gang innenfor en periode på 24 timer innføre inntil 40 sigaretter eller 100 g andre tobakksvarer, 100 blad sigarettpapir, samt andre ikke alkoholholdige varer til en verdi av inntil kr 500,-. Det samme gjelder for ansatte om bord på oljeplattform og andre flyttbare plattformer til bruk i petroleumsvirksomhet.

#### § 5 1. ledd

Reisende som har oppholdt seg i utlandet, Svalbard og Jan Mayen i mindre enn 24 timer kan én gang innenfor et tidsrom av 24 timer, toll- og avgiftsfritt innføre varer av inntil kr 3000,-. Innenfor denne verdigrensen gjelder de samme begrensninger som etter § 4 første ledd. I tillegg må varene nevnt i § 4 første ledd bokstav a – d være kjøpt i beskattet stand i et EØS-land .

**§ 7 Forenklet fortolling**

Personer som ankommer tollområdet kan i tillegg til de varer som kan innføres toll- og avgiftsfritt

etter denne forskrift, innføre alkoholholdig drikk og tobakksvarer i de mengder og etter de satser som følger av tabellen nedenfor.

Vare	Mengde	Sats	
Øl over 2,5 volumprosent og annen drikk med alkoholstyrke over 2,5 til og med 4,75 volumprosent	Til sammen inntil 27 liter	20 kr pr liter	7 kr pr. 0,33 l
Drikk med alkoholstyrke over 4,75 og under 15 volumprosent	Til sammen inntil 27 liter	47 kr pr. liter	35 kr pr. 1/1 flaske
Drikk med alkoholstyrke fra og med 15 til og med 22 volumprosent	Til sammen inntil 27 liter	90 kr pr. liter	65 kr pr. 1/1 flaske
Drikk med alkoholstyrke over 22 til og med 60 volumprosent	Inntil 4 liter	260 kr pr. liter	180 kr pr. 1/1 flaske
Røyketobakk	Til sammen	210 kr pr. 100 gram	
Snus og skråtobakk	inntil	70 kr pr. 100 gram	
Sigarer og sigarillos	500 gram	210 kr pr. 100 gram	
Sigaretter	Inntil 400 stk.	210 kr pr. 100 stk.	
Sigarettpapir og -hylser	Inntil 400 stk.	5 kr pr. 100 blad/hylser	

(Beløpsgrensene i § 4 og § 5 er ikke endret siden forskriften trådte i kraft 1. mars 2003. Beløpsgrensene i § 7 ble endret fra 1. januar 2004. Forskriften erstattet forskrift 26. august 1998 nr. 846 om forenklet beregning av toll og avgifter for reisegods, der stort sett tilsvarende regler hadde lavere beløpsgrenser.)

**Forskrift 13. desember 2004 nr 1702 om preferensielle opprinnelsesregler****§ 2-27 3. ledd**

(3) Videre skal den samlede verdi av disse produktene ikke overstige EUR 500 når det gjelder småsendinger eller EUR 1200 når det gjelder produkter som utgjør del av reisendes personlige bagasje.

**Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift****§ 26c**

Med kapitalvare forstås:

- Maskiner, inventar og andre driftsmidler der inngående avgift av kostpris utgjør minst 50.000 kroner, unntatt kjøretøyer som er fritatt for merverdiavgift ved videreomsetning etter § 16 første ledd nr. 11.
- Fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående avgift på

kostnadene ved dette utgjør minst 100.000 kroner.

**§ 28 første ledd første og annet punktum**

Registrering skal skje når den næringsdrivendes omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 50.000 i en periode på 12 måneder. For veldedige og allmenntilnyttige organisasjoner inntreer registreringsplikten etter første punktum når omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 140.000 i en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen i første punktum ble sist endret med virkning fra 1. januar 2004. Beløpsgrensen i annet punktum ble sist endret med virkning fra 1. januar 1998.)

**§ 54 første ledd**

Når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form, kan utgående avgift for vedkommende termin forhøyes med minst kr. 250 eller med inntil 3 pst. av avgiftsbeløpet. Avgif

ten kan dog ikke forhøyes med mer enn kr. 5.000. Forhøyelsen kan foretas inntil 3 år etter utløpet av vedkommende termin.

(Beløpsgrensene er sist endret med virkning fra 1. juli 1989.)

#### § 57 annet ledd

Klage til nemnda tas ikke under behandling uten samtykke av nemndas leder dersom klagegjenstandens verdi er under 15.000 kroner, renter ikke medregnet. Denne avgjørelsen kan ikke påklages. Dersom klagegjenstandens verdi er mellom 4.000 og 15.000 kroner, renter ikke medregnet, avgjøres klagen av Skattedirektoratet. Departementet 1 avgjør hvilket organ som skal være klageinstans for andre vedtak etter denne lov.

(Beløpsgrensen i tredje punktum trådte i kraft 1. januar 2008.)

#### § 58 tredje ledd første punktum

Klage over vedtak som nevnt i § 57 første ledd tas ikke under behandling uten samtykke fra klagenemndas leder dersom klagegjenstandens verdi er under 4.000 kroner, renter ikke medregnet.

(Beløpsgrensen trådte i kraft 1. januar 2008.)

### Forskrifter til lov om merverdiavgift

#### **Forskrift (Nr. 9) om fritak for merverdiavgift m.v. ved omsetning og innførsel av fiskefartøyer under 15 meter største lengde**

##### § 1 tredje ledd

Avgiftsfritaket er videre betinget av at det ved salget foreligger erklæring fra skattekontoret om at kjøperen er registrert i avgiftsmanntallet, og i løpet av de siste 12 måneder har hatt en omsetning av råfisk, sel, hval, tang og tare i henhold til de beløpsgrenser som følger av merverdiavgiftsloven § 28.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 10. august 1995)

#### **Forskrift (Nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v.**

##### § 19 første og annet ledd

Den enkelte vares salgspris må være minst kr. 1.000 eksklusive avgiften ved salg til person bosatt i Danmark, Finland eller Sverige. Det samme gjelder ved salg til person som har opphold på Svalbard el-

ler Jan Mayen. Som en vare anses også en gruppe varer som normalt utgjør en vareenhet.

Ved salg til person bosatt i andre land er det tilstrekkelig at det enkelte fakturabeløp er minst kr 250 eksklusive avgiften.

(Beløpsgrensen i første ledd ble sist endret med virkning fra 17. april 1986 og beløpsgrensen i annet ledd ble sist endret med virkning fra 1. mai 1985)

#### **Forskrift (Nr. 38) om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk**

##### § 3

Registreringspliktige næringsdrivende i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktig uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000,-. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

#### **Forskrift (Nr. 40) om levering av årsoppgave i fiske**

##### § 2

Registreringspliktig næringsdrivende i fiske kan i sin årsoppgave ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktige uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr. 30.000. Lov om merverdiavgift § 28 får tilsvarende anvendelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra 1. januar 1983.)

#### **Forskrift (Nr. 41) om frivillig registrering av skogsveiforeninger**

##### § 2 annet ledd

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

##### § 3 annet ledd

Det skal også beregnes utgående avgift av omsetning av varer og avgiftspliktige tjenester fra virksomheten selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av

merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

### **Forskrift (Nr. 45) om tilbakebetaling av merverdiavgift ved havari m.v. i fiske**

#### *§ 3 første ledd*

Det er et vilkår for tilbakebetaling av avgift at tapet av verdier (fiskebåt, fiskeredskap og varig driftsutstyr) ved forliset eller i det enkelte taps- eller skadetilfelle tilsammen utgjør minst kr. 10.000,- beregnet etter gjenanskaffelsesverdi eksklusive merverdiavgift, og at overskytende inngående avgift ved avgiftsavregningen minst utgjør kr. 2.000,-

(Beløpsgrensen er ikke endret siden ikrafttreden 1. januar 1970.)

### **Forskrift (Nr. 59) om frivillig registrering av bortforpaktere av landbrukseiendom**

#### *§ 2 annet ledd*

Frivillig registrering kan skje selv om omsetning og avgiftspliktige uttak ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i en periode på 12 måneder.

#### *§ 4*

Frivillig registrert bortforpakter skal beregne utgående avgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetning ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra 10. august 1995.)

### **Forskrift (Nr. 12) om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer**

#### *§ 5 første ledd*

Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift av:

1. Gavesendinger av verdi under kr 1.000,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakvarer (herunder sigarettpapir).
2. Andre sendinger av verdi under kr 200,-. Fritaket gjelder ikke alkoholholdig drikk eller tobakvarer (herunder sigarettpapir).

15. Dyr som:

- e) innføres i forbindelse med eierens flytting hit til landet, forutsatt at dyrets verdi ikke overstiger kr. 2.000,-.

(Beløpsgrensen i nr. 1 ble sist endret med virkning fra 27. juni 2003. Beløpsgrensen i nr. 2 ble sist endret med virkning fra 1. mars 1999. Beløpsgrensen i nr. 15 er ikke endret etter ikrafttreden 15. desember 1975.)

### **Forskrift (Nr. 83) om kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt om bord på fartøyer som driver fiske og fangst i fjerne farvann**

#### *§ 1*

På vilkår som fastsatt i denne forskrift kan tollkassereren etter søknad utbetale kr 31,- pr. person pr. døgn som kompensasjon for toll, særavgifter og merverdiavgift på proviant forbrukt på den enkelte tur om bord på fartøyer under fiske og fangst i fjerne farvann. Gangtid til og fra slike havområder medregnes med til sammen tre døgn.

(Beløpsgrensen er sist endret med virkning fra 20. januar 1997.)

### **Forskrift (Nr. 106) om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende**

#### *§ 2 tredje ledd*

Beløpet som søkes refundert skal være på minst kr 2000,-. Dersom perioden refusjonsbeløpet gjelder er på et helt kalenderår eller resten av et kalenderår, kan refusjon likevel gis for beløp ned til kr 200,-.

(Beløpsgrensene er ikke endret etter ikrafttreden 1. juli 1996.)

### **Forskrift (Nr. 117) om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven**

#### *§ 2 annet ledd*

Det skal også beregnes merverdiavgift av omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester fra virksomheten, selv om denne omsetningen ikke overstiger de beløpsgrenser for registrering som følger av merverdiavgiftsloven § 28 i løpet av en periode på 12 måneder.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 2001.)

### **Forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet**

#### *§ 2 annet ledd*

Mottaker som ikke er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal ikke beregne og betale avgift når avgiftsbeløp for en termin er mindre enn 500 kroner.

(Beløpsgrensen er ikke endret etter ikrafttredelsen 1. juli 2001.)

#### *§ 2 tredje ledd*

Avgift etter § 1 tredje ledd og fjerde ledd skal beregnes og betales av tilbyderer av den elektroniske kommunikasjonstjenesten ved bruk av representant med hjemsted eller forretningssted i Norge. Registrering ved representant skal skje når slike leveranser samlet overstiger kr 50000 i en periode på 12 måneder. Både tilbyderer og representanten er ansvarlig for at avgift blir beregnet og betalt.

(Beløpsgrensen trådte i kraft 1. desember 2004.)

### **Forskrift (Nr. 122) om levering av årsterminoppgave for registreringspliktig næringsdrivende med liten omsetning.**

#### *§ 1 første ledd*

Registrert næringsdrivende med omsetning innenfor avgiftsområdet under kr 1 000 000, avgift ikke medregnet, kan etter søknad til fylkesskattekontoret levere årsterminoppgave.

#### *§ 4*

Registrert næringsdrivende som leverer årsterminoppgave og som ser at omsetningen vil overstige kr 1 000 000 i løpet av kalenderåret, skal straks melde fra til avgiftsmyndighetene.

### **Lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane**

#### *§ 14 fjerde ledd*

Vert skatten for ein eidegdom mindre enn kr. 50, skal det ikkje skrivast ut skatt.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret.)

#### *§ 30 annet ledd*

For Det Kongelege Myntverket skal eidegdomsskatten kvart år vera kr. 20.000.

(I kraft 1. januar 1976. Beløpsgrensen er ikke endret.)

### **Forskrifter til eidegdomsskattelova**

#### **Forskrift 18.12.1987 nr. 977 om rentegodtgjersle når eidegdomsskatt vert innbetalt for seint eller betalt attende**

#### *§ 3.*

Skyldnaden til å svara rente gjeld berre for eidegdomsskatt som er på kr 200 eller meir. Renta skal utreknast etter at skatten er avrunda nedetter til næraste 100 kr. Samla rente på under kr 10 skal ikkje innkrevast eller betalast attende.

(I kraft 1. januar 1988. Beløpsgrensene er ikke endret.)

### **Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)**

#### *§ 4-12 Oppgave og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mv.*

3. Unntatt fra plikten til å utarbeide og levere dokumentasjon etter nr. 2 er selskap eller innretning som nevnt i nr. 1 og som i regnskapsåret sammen med nærstående har

- Færre enn 250 ansatte, og enten
- har en salgsinntekt som ikke overstiger 400 millioner kroner, eller
- har en balansesum som ikke overstiger 350 millioner kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2008.)

#### *§ 8-3 Varsel om fravik fra selvangivelse*

2. Varsel kan i alminnelighet unnlates når fraviket går ut på

- a) å forhøye bruttoformue og bruttoinntekt og å sette ned eller stryke fradragposter med i alt ikke over kr. 20.000 i formue eller kr. 1.000 i inntekt.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)

#### *§ 9-9 Summarisk endring*

2. Summarisk endring etter nr. 1 kan gjøres bare for de siste to inntektsår forut for det inntektsår ligningen etter kapittel 8 gjelder. Slik endring i formue kan ikke omfatte tillegg eller fradrag som for noe år utgjør mer enn 50.000 kroner eller i inntekt tillegg eller fradrag som tilsammen utgjør mer enn 30.000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1984.)



**§ 10-1 Forsinkelsesavgift**

2. Avgiften skal ikke settes lavere enn kr. 200 og skal når forsinkelsen ikke er over en måned, begrensens oppad til kr. 10.000.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1991.)

**§ 10-3 Unntak fra tilleggs katt**

Tilleggs katt fastsettes ikke

c) når tilleggs katten i alt vil bli under kr. 400.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1991.)

**§ 10-12 Tvangsmulkt**

2. Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 4-13 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfelle kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner. Vedtak om mulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.

(Beløpsgrensen trådte i kraft 2007.)

**Forskrifter til ligningsloven****Forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensing av lønnsoppgaveplikt****§ 1**

Når samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1.000 kreves dette ikke lønnsinnberettet. Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 2.000 kreves likevel ikke innberettet når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Overskrides beløpsgrensene etter første eller annet punktum, skal hele beløpet innberettes. Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter første eller annet punktum eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter være fritatt fra lønnsinnberetning når beløpet ikke overstiger kr 1.000.

Godtgjørelse etter valgloven av 1. mars 1985 nr. 3 § 18 til delegater på partienes nominasjonsmøter er ikke innberetningspliktig selv om godtgjørelsen overstiger grensen i første ledd.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt fra plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet

utbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4.000. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd eller lønn som overstiger kr 4 000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merutgifter med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt fra lønnsinnberetningsplikt. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap m.v. til dekning av utgifter til transport til og fra arrangementer m.v. hvor organisasjonen medvirker. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10.000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangement dog ikke fri bil, kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hensyn til om det er betalt lønn som er fritatt for innberetning etter tredje ledd, lønn som overstiger kr 4 000 eller utgiftsgodtgjørelser som nevnt i foregående ledd.

Ytelse som er skattefrie i medhold av skattelovforskriften § 5-15-6 niende og tiende ledd kreves ikke lønnsinnberettet når årlig utbetaling til skattyteren ikke overskrider 10.000 kroner.

(Beløpsgrensene på 1 000 kroner i første ledd trådte i kraft i 1996, mens grensen på 2 000 kroner trådte i kraft i 2007. Grensen i tredje ledd trådte i kraft i 2008. Grensen på 10 000 kroner i fjerde ledd trådte i kraft i 1993. Grensene på 4 000 kroner i fjerde og femte ledd trådte i kraft i 2008. Grensen i sjettede ledd trådte i kraft i 2001.)

**§ 2**

Kursteder for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner, fritas for plikten til å sende inn lønnsoppgave for klienter når summen av utbetalinger til en klient i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr. 2.000 og utbetalingene utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

**§ 3**

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie kreves ikke lønnsinnberettet. Dette gjelder ikke naturalytelser til pendlere i form av helt eller delvis fri

kost, losji og besøksreiser i hjemmet, samt arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn. Tilsvarende kreves naturalytelser i form av fri kost på sokkelinnretning lønnsinnberettet. Adgang til privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjonstjeneste utenfor ordinær arbeidssituasjon skal lønnsinnberettes selv om fordelene ikke overstiger kr 1 000 i inntektsåret.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

### **Forskrift 05.03.1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen**

#### *§ 1*

Skattepliktig som i det sist forløpne år har motatt formue som arv eller gave som tilsammen utgjør en verdi av kr. 10.000 eller mer, plikter å gi nærmere opplysninger om dette på første side av selvangivelsen eller på eget ark som legges ved. Det skal gis opplysninger om navn, fødselsdato og adresse på giver eller arvelater, hva slags arv eller gave det er og verdien av arven eller gaven.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

#### *§ 2*

Skattepliktig som i det siste forløpne år har motatt gevinst i Det norske PengeLotteri, Norsk Tipping A/S, Tallspillet Lotto, totalisatorspill som faller inn under lov av 1. juli 1927 nr. 3, utlodninger som omfattes av lov om lotterier m.v. av 24. februar 1995 nr. 11, Den norske stats premielån eller tiltak arrangert av massemedia og som er offentlig tilgjengelig, og verdien av gevinsten er kr 10000,- eller mer, plikter å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1984.)

### **Noteringsforskrift 05.03.1984 nr. 1257 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk**

#### *§ 4 Senere status*

##### *sjette ledd*

Beregnet enhetspris, jf 4. og 5. ledd, som overstiger kr 1.000, avrundes til nærmeste kr 100. Enhetspriser på kr 500 – 1.000 avrundes til nærmeste kr 50. Lavere enhetspris avrundes til nærmeste kr 10. Ved beregning av ny enhetspris for dyr fra åpningssstatus, jf reglene i 3. ledd, foretas avrunding til nærmeste kr 10.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

### **Forskrift 03.12.1985 nr. 2072 om begrensning av plikten til å gi oppgave om leieforhold m.v. etter ligningsloven**

#### *§ 3*

1. Oppgave som nevnt i ligningsloven § 6-8 nr. 2 skal ukrevet leveres av den som mot godtgjøring har formidlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l. Det samme gjelder slik formidling av annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes i næring eller forretningsvirksomhet av leietakeren.

2. Oppgave etter nr. 1 pliktes likevel ikke gitt:

c) når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil kr. 10.000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1992.)

### **Forskrift 22.01.1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver**

#### *§ 2 Gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver*

##### *første ledd*

Hvis den som skal levere oppgaver etter ligningsloven §§ 6-16 c og 6-13 nr. 3 ikke leverer slike oppgaver innen 31. januar, kan han ilegges et gebyr på kr. 10,- pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Opplysninger om en skattyter regnes som en oppgave.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1991.)

### **Forskrift 30.10.1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap**

#### *§ 4 Endringsmeldinger*

Er de innberettede størrelser feilaktige, foretas ny innberetning og omberegning kun for andelshavere hvor endring medfører at en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 5 og 6 blir endret med minst kr 400 pr. post, eller en eller flere av de innberettede poster som nevnt i § 3 nr. 7, 8, eller 9 blir endret med minst kr 1.000 pr. post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1992.)

**Forskrift 14.07.1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 og 2, jf. nr. 4**

**§ 2 Gebyr**

*annet ledd*

Gebyret settes til kr 150 pr dag for manglende opplysninger om oppdragstaker, begrenset til kr 75.000 for hver slik forsømmelse, og til kr 30 pr dag for manglende opplysninger om arbeidstaker, begrenset til kr 15.000 for hver slik forsømmelse.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1994.)

**Forskrift 29.08.1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer**

**§ 1 Utbetalinger på skadeforsikring mv**

Forsikringsselskaper skal ukrevet levere oppgaver over utbetalinger siste år. Det skal gis oppgave over følgende utbetalinger:

- a) Alle utbetalinger ved personskade som skal dekke ervervstap frem til oppgjørstidspunktet og for et tidsfestet fremtidig tidsrom. Alle periodiske utbetalinger ved personskade, med unntak av dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil kr 20 pr dag, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav j nr. 4.
- b) Retur av forsikringspremie (ristornering), som i året overstiger kr 25.000 pr forsikringstaker.
- c) Alle andre utbetalinger i året som overstiger kr 100.000 på en enkelt forsikring. Ved avgjørelsen av om en utbetaling overstiger kr 100.000 i året skal det legges til grunn den samlede utbetaling, eksklusiv eventuell rentegodtgjørelse, til samme mottaker vedrørende samme skadetilfelle. Ansvarlige selskaper og sameiere regnes som en mottaker.

(Beløpsgrensene i bokstav a og c trådte i kraft i 1995. Grensen i bokstav b trådte i kraft i 1994.)

**Forskrift 13.07.1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier**

**§ 5 Endringsmeldinger**

Oppdages det i ettertid at innberettede opplysninger ikke er korrekte, skal det sendes endringsmeldinger for de sameiere dette gjelder. Det skal ikke foretas ny innberetning og omberegning dersom poster som nevnt i § 3 nr 6 og 7 er endret med mindre enn kr 400 pr post, eller poster som nevnt i § 3 nr 8 og 9 er endret med mindre enn kr 1.000 pr post.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1995.)

**Forskrift 19.12.2006 nr. 1514: for verdsetting av skog**

**§ 10. Betydelig økning av formuesverdiene**

Skattyter kan kreve at økningen i grunnlag skogformue som skyldes skogrevisjonen skal kunne fordeles over tre år, med en tredjedel per år, dersom følgende betingelser er oppfylt:

- Økningen i formuesverdien på skogeiendommen fra 2005 til 2006 er 25 prosent eller mer.
- Økningen i formuesverdien på skogeiendommen fra 2005 til 2006 utgjør kr 500.000.
- Skattyters totale nettoformue i 2005 (per 1. januar 2006) er positiv.
- Skattyters totale nettoformue i 2006 (per 1. januar 2007) er kr 500.000 høyere enn den totale nettoformuen i 2005.

(Beløpsgrensene trådte i kraft 19. desember 2006 med virkning for inntektsåret 2006.)

**Forskrift 07.12.2007 nr. 1368: om oppgaveplikt for kontrollerte transaksjoner og mellomværender**

**§ 1. Unntak fra oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-12 nr. 1**

(1) Oppgaveplikten etter ligningsloven § 4-12 nr. 1 skal ikke gjelde for selskap eller innretning som:

- a) i inntektsåret har kontrollerte transaksjoner med en samlet virkelig verdi på mindre enn 10 millioner kroner, og
- b) ved utgangen av inntektsåret har mindre enn 25 millioner kroner i mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 4.

(Beløpsgrensene trådte i kraft 1. januar 2008 og har virkning fra og med inntektsåret 2007.)

**Forskrift 13.12.2007 nr. 1531 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2007**

Fastsatt av Skattedirektoratet 13. desember 2007 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

## Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)

### § 1-1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt i den enkelte paragraf nedenfor eller i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

#### § 1-1-1. Bolig- og fritidseiendommer

Hvis ikke annet fremgår av reglene nedenfor, skal likningsverdiene for bolig- og fritidseiendommer (herunder i boligselskap) for inntektsåret 2007 heves med 10 prosent i forhold til inntektsåret 2006.

Har en bolig- eller fritidseiendom steget i verdi fra 1. januar 2007 pga. påkostninger mv., kan likningsverdien likevel heves utover denne satsen. Det samme gjelder dersom påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene.

Ligger likningsverdien på enkelte eiendommer vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan tillegget reduseres eller falle bort.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien. Bestemmelsene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Ved første gangs taksering av nybygde eiendommer skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi.

Etablerte likningsverdier som overstiger 30 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 30 prosent av dokumentert markedsverdi.

Fastsettelse av likningsverdi for tomter og annen fast eiendom enn bolig- og fritidseiendom eid utenfor virksomhet, følger reglene i § 2-1-1.

#### § 1-1-2. Private biler, private motorsykler og private snøscootere

Private biler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i hovedimportørs listepriis ved registrering som ny:

#### Registreringsår som ny

2007 .....	75 prosent
2006 .....	65 prosent
2005 .....	55 prosent
2004 .....	45 prosent
2003 .....	40 prosent
2002 .....	30 prosent
2001 .....	20 prosent
1992 t.o.m 2000 .....	15 prosent
1978 t.o.m 1991 .....	1 000 kr

Årsmodei 1977 eller eldre anses som veteran-kjøretøy og verdsettes til antatt salgsværdi.

Har kjøretøyet av spesielle grunner gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn hva som følger av skalaen ovenfor.

#### § 1-1-3. Campingvogner

Campingvogner verdsettes med utgangspunkt i campingvognens listepriis som ny etter skalaen i § 1-1-2 .

#### § 1-1-4. Lystfartøy

Båt med antatt salgsværdi (medregnet motor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, regnes som lystfartøy. Salgsværdien kan i utgangspunktet settes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsværdi.

#### § 1-1-5. Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt

Innbo og annet løsøre (unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, som omfattes av bestemmelsene ovenfor) kan vanligvis verdsettes i forhold til forsikringssummen slik:

Av de første kr 1 000 000 settes likningsverdien til 10 prosent = kr 100 000

Av de neste kr 400 000 settes likningsverdien til 20 prosent = kr 80 000

Av det overskytende regnes 40 prosent.

Er forsikringssummen ikke kjent, for eksempel ved kollektiv hjemforsikring, eller når innbo og løsøre ikke er forsikret, kan antatt gjenanskaffelsesverdi tre i stedet for forsikringssummen ved beregningen ovenfor.

Båt, unntatt lystfartøy som nevnt i § 1-1-4, som ikke er forsikret, eller som er særskilt forsikret (dvs. ikke inngår i en ordi-nær innbo- eller løsøreforsikring), holdes utenfor verdsettelsesberegningen ovenfor.

Er båten særskilt forsikret, kan den vanligvis verdsettes til 75 prosent av forsikringssummen. Er båten ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

Formue som faller inn under § 1-1-5, er bare skattepliktig med den del av samlet verdi som overstiger kr 100 000.

### *§ 1-2. Inntektssatser*

#### *Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere*

##### *§ 1-2-1. Kostbesparelse*

Har arbeidstakeren under pendleropphold fri kost eller får kost dekket etter regning, verdsettes kostbesparelsen til kr 71 per døgn. Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining på tjenestereise, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelsen. Der satsene under § 1-2-2 og § 1-2-3 anvendes, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelse, da dette er tatt hensyn til i satsene.

##### *§ 1-2-2. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting – innenlands*

Når godtgjørelse for kost på tjenestereiser med overnatting eller opphold utenfor hjemmet er utbetalt med inntil:

kr 460 per døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter i tillegg selv betaler frokosten kr 261 per døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. hvor de ikke kan stille noe mat selv, heller ikke frokost og aftens eller kr 169 per døgn for andre skattytere som bor på hybel/brakk med kokemuligheter (privat overnatting), kan det med de reserverasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og/eller hensiktsmessig – bl.a. sett i forhold til krav til hygiene mv. – å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nevnt ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 40 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Natttillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig særavtale, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.

Den framlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift 22. november 1999 nr. 1160 § 6-13 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

##### *§ 1-2-3. Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting – utenlands*

Utbetalt kostgodtgjørelse på tjenestereise med overnatting eller ved opphold utenfor hjemmet kan godkjennes som medgått inntil satsene etter statens utenlandsregulativ for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer at han har bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat, legges laveste sats under § 1-2-2 til grunn.

Natttillegg utbetalt i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig regulativ (særavtale) for tjenestereiser anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.

Satsene for nattillegg og kostgodtgjørelse reduseres med 25 prosent f.o.m. 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på tjenestereiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 60 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Se vedlegg 1 som viser satser for kostgodtgjørelse og nattillegg for statstjenestemenns tjenestereiser i utlandet.

##### *§ 1-2-4. Kost på tjenestereiser uten overnatting*

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser eller lavere satser på tjenestereiser som ikke medfører overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med de øvrige vilkår som framgår av særavtale for reiser innenlands for statens regning.

Overstiger godtgjørelsen statens satser, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Se vedlegg 2 for vilkår og satser.

#### § 1-2-5. Langtransportsjåfører – kost ved kjøring i utlandet

Er godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet utbetalt med inntil kr 300 per døgn, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småautgifter.

#### § 1-2-6. Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.

Bilgodtgjørelse etter statens satser er skattefri, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-15-8.

Bilgodtgjørelse som overstiger statens satser vil gi et skattepliktig overskudd.

Ved overskuddsberegningen skal godtgjørelsen sammenholdes med følgende satser:

For de første 9 000 km i inntektsåret: kr 3,00 pr. km (kr 3,05 pr. km)

Over 9 000 km: 2,40 pr. km (2,45 pr. km)

(Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

Kravene til legitimasjon i forskrift 14. oktober 1976 nr. 9830 til skattebetalingsloven § 3 sjette ledd, om fritak for forskuddstrekk, gis tilsvarende anvendelse her.

Har skattyter fått tillegg etter statens satser for passasjerer, økes satsene ovenfor med kr 0,50 per km per passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradragssatsen med kr 0,70 per km. Mottas godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell som på grunn av vekt og/eller beskaffenhet for øvrig ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, økes fradragssatsene med kr 0,50 per km (f.eks. tilhenger).

En skattyter som kjører minst 6 000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme likningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl.a. av hensyn til avskrivninger og den skattemessige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignedes etter regnskap. Ved bruk av privatbil i yrket (under 6 000 km), vil differanse som oppstår når godtgjørelsen utgjør et mindre beløp enn et fradrag beregnet et-

ter en sats på kr 3,00 per km i yrket (arbeidssted i Tromsø kr 3,05), også komme til fradrag.

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med motorbåt under 50 HK, vil det ved overskuddsberegningen i alminnelighet kunne nyttes en fradragssats på kr 3,10 per km. Ved bruk av motorbåt med motor fra og med 50 HK, kan nyttes en fradragssats på kr 6,00 per km. Ved bruk av snøscooter, kan nyttes en fradragssats på kr 6,10 per km. Ved bruk av moped eller lett motorsykkel kan nyttes en fradragssats på kr 1,35 per km. Ved bruk av tung motorsykkel, kan nyttes en fradragssats på kr 2,45 per km.

Se vedlegg 2 for satser ved bruk av egen bil fastsatt etter statens særavtale.

#### § 1-2-7. Godtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket

Godtgjørelsen anses ikke å gi skattemessig overskudd når betalingen ligger innenfor satsene i statens særavtale. Satsen er kr 1,00 per km.

#### § 1-2-8. Smusstillegg – skattefri del

Ved ligningen regnes 1/3 av smusstillegget som skattefritt, men i alminnelighet ikke over kr 1 700.

#### § 1-2-9. Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., med inntil kr 220 per oppdrag, anses ikke å gi skattepliktig overskudd. Vilkåret er at samlet utstyrsgodtgjørelse fra samme oppdragsgiver ikke overstiger kr 2 200 per år. Det er videre en forutsetning at dommeren faktisk har kostnader til slikt utstyr, og at slike kostnader ikke blir dekket på annen måte.

Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter sktl. § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1.

#### § 1-2-10. Redskaps- og verktøyhold mv.

Ved likningen kan det legges til grunn at godtgjørelse på kr 25,00 pr time som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader), ikke gir skattepliktig overskudd.

*Verdsettelse av naturalytelser**§ 1-2-15. Særregler ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil*

I særlige tilfeller hvor listepriisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-5 annet ledd.

Forutsatt at vilkårene for å anvende nevnte unntaksbestemmelse er oppfylt ved at standardfordelen (jf. skatteloven § 5-13 og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13) basert på listepriis blir for høy, og at firmabilordningen varer hele året, skal den skjønnsmessige fordelene settes til minimum kr 42 000.

Dersom standardfordelen basert på listepriis blir for lav, kan man ved fastsettelsen av fordelene benytte en hjelpetørrelse som multipliseres med den/de relevante prosentsetningen (-e) etter standardregelen (jf. skatteloven § 5-13 og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13). Ved fastsettelsen av fordelene kan man normalt benytte markedsverdien som hjelpetørrelse.

Ved privat bruk av arbeidsgivers bil som faller utenfor standardreglene iht. forskrift 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-1 annet ledd, beregnes fordelene etter en sats på kr 2,85 per km. Denne satsen brukes både for arbeidsreiser og for annen privatkjøring med unntak av arbeidsreiser og besøksreiser som overstiger 4 000 km. Overstiger arbeidsreisene/besøksreisene 4 000 km til sammen i inntektsåret, brukes en sats på kr 1,40 per km for overskytende antall kilometer med slik kjøring.

*§ 1-2-16. Fordel ved erverv av brukt datautstyr i arbeidsforhold*

Fordel ved erverv av datautstyr i arbeidsforhold, settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt:	100 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt:	60 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt:	30 prosent av opprinnelig kostpris
Utstyr som er 3 år eller eldre:	kr 1 000 (inklusive merverdiavgift)

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrukket eventuelle rabatter.

*§ 1-2-17. Fordel ved kost og losji når fordelene ikke er fastsatt etter tariff*

Etter skatteloven § 5-12 tredje ledd settes fordelene til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 6 nr. 2.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 6 nr. 2, jf. § 2-1 i forskrift 21. juni 1993 nr. 546, har Skattedirektoratet i melding 6/2006 fastsatt følgende satser for kost og losji:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 99 per dag
Fri kost (alle måltider)	kr 71 per dag
Fri kost (to måltider)	kr 55 per dag
Fri kost (ett måltid)	kr 37 per dag
Fritt losji (eget eller delt rom)	kr 28 per dag

Det skal bare regnes med det antall dager som arbeidstakeren faktisk mottar slike ytelser.

*Verdsettelse av særskilte ytelser**§ 1-2-20. Tariffestet brenselstilskudd til prester*

Tilskudd til lys og brensel i prestebolig regnes ikke å gi skattepliktig overskudd når utbetalingen er i samsvar med reglene om utgiftsrefusjon fastsatt av Kultur- og kirkedepartementet.

Presteboliger nord for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 18 397 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

Presteboliger sør for polarsirkelen:

Overstiger utgiftene til lys og brensel kr 34 397 per år, betaler staten 75 % av de overskytende utgifter.

*§ 1-2-21. Drikkepenger*

Drikkepenger til serveringspersonale (bortsett fra prosentlønn serveringspersonale), drosjesjåfører mv. settes skjønnsmessig til 3 prosent av innberettet lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller oppgitt med et mindre beløp.

*Avkastning av kapital**§ 1-2-30. Fordringer*

Avkastning av fordringer fastsettes på bakgrunn av fordringens art, men likevel ikke under 4,5 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

*§ 1-3. Fradragssatser**Fradrag for merkostnader ved fravær fra hjemmet**§ 1-3-1. Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn*

Bor skattyter under arbeidsopphold utenfor hjemmet i egen brakke/campingvogn, som ikke anses som driftsmiddel, fastsettes fradraget til kr 45 per døgn.

*§ 1-3-2. Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke/campingvogn*

Satsen settes fra første døgn til:

- kr 169 per døgn.

*§ 1-3-3. Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.*

Skattytere som har bodd på pensjonat/internat o.l., hvor de ikke har mulighet til å tilberede frokost eller aftens, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 261 per døgn regnet fra og med første døgn.

*§ 1-3-4. Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer – hotellopphold*

Fradragssats for familieforsørgere og enslige settes til kr 460 per døgn. Når kostnader til frokost er inkludert i romprisen eller disse kostnadene blir refundert etter regning, settes fradragssatsen til kr 385.

Ved tjenestereiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarer den godtgjørelse som utbetales for vedkommende land etter statens særavtale for reiser i utlandet.

Kan ikke skattyteren godtgjøre å ha bodd på hotell, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen i § 1-3-3 eller hybel-/brakkesatsen i § 1-3-2.

*§ 1-3-5. Fradrag for kost på besøksreiser for skattyter som har fri kost på arbeidsstedet*

Merkostnader til kost når reisen mellom sted for arbeidsopphold og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, og kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver, settes til kr 75. Det kan kreves fradrag for høyere kostnader dersom disse dokumenteres.

*§ 1-3-6. Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted*

For skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, settes fradraget til kr 75 per dag. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. For lønnsstagerer inngår fradraget i minstefradraget.

*§ 1-3-7. Fradrag for småutgifter*

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og som enten krever fradrag for faktiske kostnader til kost eller har helt eller delvis fri kost eller hyretillegg, gis i tillegg fradrag for "småutgifter" (kostnad til telefon, avis o.l.) med kr 40 per døgn.

*§ 1-3-8. Langtransportsjåfører – fradrag for merkostnader til kost i utlandet*

For langtransportsjåfører på turer i utlandet settes merkostnadene til kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter.

*§ 1-3-9. Beregning av antall fraværsdøgn*

Fradragene ovenfor beregnes på grunnlag av følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri	280 dager
Fri annenhver lørdag	255 dager
Fri hver lørdag	240 dager

Det er forutsatt hjemreise hver uke. Hvis dette ikke er tilfelle, må antall fraværsdøgn forhøyes.

*Reiser mellom hjem og fast arbeidssted**§ 1-3-10. Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendlers besøksreiser til hjemmet*

For samlet reiselengde i året opp til 35 000 km, settes fradraget til kr 1,40 per km.

For samlet reiselengde over 35 000 km settes fradraget til kr 0,70 per km.

*Forskjellige arbeidskostnader mv.*

Nedenfor følger fradragssatser til bruk for arbeidstakere som har kostnader som overstiger



minstefradraget. Dersom kostnadene ikke overstiger minstefradraget, skal minstefradraget benyttes.

*§ 1-3-20. Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke*

For bil som ikke lignes som yrkesbil, gis fradrag for bruk i yrket med kr 3,00 per km (arbeidssted i Tromsø kr 3,05).

For andre framkomstmidler gis fradrag etter satsene i § 1-2-6, nest siste avsnitt.

*§ 1-3-21. Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere*

Når bygningsarbeidere selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, settes fradraget for håndverktøy til kr 2 200 per år.

*§ 1-3-22. Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører*

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved likningen med kr 2 200 per år.

*§ 1-3-23. Fradrag for faglitteratur*

Når vilkårene for fradrag er oppfylt, gis fradrag for faglitteratur med inntil kr 1 500 per år uten nærmere spesifisering.

*§ 1-3-24. Spesielle fradragssatser for journalister mv.*

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas uten spesifisering til fradrag med inntil kr 1 500 i inntektsåret. Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 250. Når kostnadene til reise i yrket ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 200 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

*§ 1-3-25. Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet*

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet som ledd i inntektsgivende arbeid, gis det fradrag med kr 6 per deltaker per møte til dekning av kostnadene til strøm, fyring, rengjøring, slitasje o.l.

*§ 1-3-26. Standardfradrag for bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)*

Benytter eieren minst halvparten av eiendommen til egen bolig regnet etter utleieverdien, gis det standardfradrag med kr 1 500 for de kostnader som knytter seg til den del av eiendommen som brukes i eierens ervervsvirksomhet.

I stedet for standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til ervervsdelen av boligen.

For lønnstakere inngår kostnadene i minstefradraget.

*Andre kostnader*

*§ 1-3-30. Fradrag for kostnader til doktormiddag*

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for kostnader til middag for opponent, veiledere mv. inntil kr 17 600, begrenset til kr 880 per kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

*§ 1-3-40. Fradragssats for barnepassere*

Den som passer andres barn i eget hjem, herunder driver familiebarnehage som næringsvirksomhet i eget hjem, kan istedenfor fradrag for faktiske kostnader, kreve standardfradrag. Standardfradraget skal utgjøre 50 prosent av vederlaget for barnepass, men høyst kr 950 per måned for hvert barn til dekning av kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv. Har skattyter valgt standardfradrag, er valget bindende for de neste 5 inntektsår såfremt forholdene ikke endres vesentlig.

*Kapittel 2. Innenfor virksomhet*

*§ 2-1. Formuessatser*

Er ikke annet bestemt nedenfor eller i takseringsreglene for øvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

*§ 2-1-1. Faste eiendommer*

Her inngår forretningseiendommer, jordbruks-eiendommer, hotell-, losji- og bevertningsbygg, industri-, kontor- og lagerbygg, tomtearealer mv.

For slike eiendommer skal det foretas en generell økning av likningsverdiene per 1. januar 2008 med 10 prosent.

For enkeltstående eiendommer som er steget i verdi fra 1. januar 2007 pga. påkostninger mv., kan likningsverdien heves utover denne satsen. Det samme gjelder dersom påkostninger mv. er foretatt tidligere år uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene.

For enkeltstående eiendommer som har likningsverdi vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer i kommunen, vil tillegget i likningsverdien kunne reduseres eller falle bort.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for endring av likningsverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

Ved første gangs taksering av faste eiendommer, skal likningsverdien verken overstige 80 prosent av eiendommens kostpris (for nybygg inkludert grunn) eller 80 prosent av eiendommens markedsverdi.

Tidligere fastsatte likningsverdier som overstiger 80 prosent av markedsverdien, skal settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 80 prosent av dokumentert markedsverdi.

For å beregne formuesverdien av varige rettigheter (feste-, jakt-, fiskerettigheter mv.), kapitaliseres brutto leieverdi med en netto kapitaliseringsfaktor. Faktoren er for 2007 satt til 10.

#### § 2-1-2. Driftsløsøre

Formuesverdien for driftsløsøre settes til den likningsmessig nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Er saldoen negativ, settes formuesverdien til kr 0. Positiv saldoverdi reduseres dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi.

Fast teknisk utstyr skal formueslignes sammen med bygningen (driftsmidlet). Dette gjelder også den delen av det faste utstyret som inngår i saldogruppe d. Vanligvis skal likevel ikke verdien på saldogruppe d reduseres ved formuesberegningen. Slik reduksjon skal bare foretas dersom det kan dokumenteres at samlet salgsværdi på driftsmidlene i saldogruppe d, ikke medregnet det faste tekniske utstyret, er lavere enn gruppens saldoverdi.

#### § 2-1-3. Innkjøpt varelager

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a.

#### § 2-1-4. Tidsbegrensede rettigheter

Avskrivbare tidsbegrensede rettigheter skal verdsettes til skattemessig nedskrevet verdi.

#### § 2-1-5. Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.

##### a) Skip – med kjent kostpris

Verdsettingsreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boligrigger, fiskefartøyer, taubåter mv. (jf. Ot.prp.nr.1 (1997-1998) punkt 6.4)

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 prosent av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 prosent. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

##### Leveringsår:

År 1 .....	85 prosent av kostpris
År 2 .....	72 prosent av kostpris
År 3 .....	61 prosent av kostpris
År 4 .....	52 prosent av kostpris
År 5 .....	44 prosent av kostpris
År 6 .....	37 prosent av kostpris
År 7 .....	31 prosent av kostpris
År 8 .....	26 prosent av kostpris
År 9 .....	22 prosent av kostpris
År 10 .....	19 prosent av kostpris
År 11 .....	16 prosent av kostpris
År 12 .....	14 prosent av kostpris
År 13 .....	12 prosent av kostpris
År 14 .....	10 prosent av kostpris
År 15 .....	10 prosent av kostpris

Skip levert i 1992 eller tidligere, verdsettes til 10 prosent av kostpris. Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsværdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsværdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med "salgsværdien" menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

Selv om et skip skifter eier, skal skipets kostpris som nytt legges til grunn for beregningen.

##### b) Skip – med ukjent kostpris

Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 prosent av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 prosent årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdig-

bygd. Restverdien blir stående videre som formuesverdi.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med "salgsverdien" menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

#### c) Påkostninger

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger over 20 prosent av skipets kostpris som nytt eller brukt, anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 prosent i år 1 med en årlig reduksjon på 15 prosent av gjenværende verdi i 15 år. Verdien kan ikke settes lavere enn 10 prosent av påkostningens kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. § 2-1- 5 a.

Formuesverdien av det «opprinnelige» skipet må reduseres med eventuell forholdsmessig verdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 prosent av skipets kostpris vil ikke bli gjenstand for særskilt verdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20-prosentgrensen.

#### d) Kontrakter

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 prosent av kontraktprisen.

#### (§ 2-2 Inntektssatser)

##### § 2-3. Fradragssatser

Regnskapspliktige skattytere gis fradrag etter faktiske kostnader, dokumentert ved bilag, med mindre annet er bestemt nedenfor.

##### § 2-3-1. Fradrag for småutgifter ved yrkesopphold utenfor hjemmet

I tillegg til dokumenterte merkostnader til kost, kan det kreves fradrag for småutgifter som skattyter har ved opphold utenfor hjemmet pga. reise i virksomhet, med kr 40 per døgn.

##### § 2-3-2. Kostnader til kost og losji til ansatte (når disse ikke er fastsatt etter tariff)

Satsene er oppført under § 1-2-17 «Fordel ved kost og losji når fordelene ikke er fastsatt etter tariff».

##### § 2-3-3. Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole

Normalsatser for arbeid utført av barn:

Alder	1.1.-31.3.2007	1.4.-31.12.2007
	Timesats	Timesats
17 år .....	kr 87	kr 91
16 år .....	kr 84	kr 88
15 år .....	kr 73	kr 76
14 år .....	kr 64	kr 67
13 år .....	kr 57	kr 60

Det kan bare unntaksvis bli tale om å fradragføre lønn til egne barn under 13 år.

For barn mellom 13 og 16 år er timesatsene redusert skjønnsmessig i forhold til satsene for barn i alderen 16-18 år. Eventuell overgang til høyere sats gjelder fra og med den måneden vedkommende fylder år.

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som betaling for arbeid.

I tillegg til vanlig lønns- og trekkoppgave skal skjemaet «Særskilt oppgave over lønn og annen godtgjørelse til ektefelle og barn» (RF-1160) fylles ut og leveres sammen med selvangivelsen.

##### § 2-3-4. Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten

For campingvogn, som er anskaffet til privat bruk, som også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte i eierens virksomhet, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i virksomheten. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 90 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 prosent av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

##### § 2-3-5. Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet

Der skattyter benytter egne private formuesobjekter i virksomhet, gis fradrag etter samme satser som for lønnstakere, se kapittel 1.

- a) Bruk av privat bil/båt i virksomheten:  
Satsene er oppført under § 1-3-20, ev. under § 1-2-6, nest siste avsnitt.
- b) Campingvogn brukt av eieren til overnatting – i egen virksomhet:  
Satsen er oppført under § 1-3-1.
- c) Bruk av eget hjem til møte- og kursvirksomhet:  
Satsen er oppført under § 1-3-25 .
- d) Bruk av bolig i ervervsvirksomhet (hjemmekontor):  
Satsen er oppført under § 1-3-26 .

#### § 2-3-6. Avgrensning av representasjonskostnader

Jf. Skattedirektoratets forskrift til skatteloven 22. november 1999 nr. 1160 § 6-21 .

Fradrag for kostnader til uteservering, som nevnt i forskriftens § 6-21-2 (1) 4. punktum, kan ikke overstige kr 360 per person.

Fradrag for kostnader til gavegjenstand med firnamerke og/eller firmanavn knyttet til gjenstanden, som nevnt i forskriftens § 6-21-5 (1), kan ikke overstige kr 200 per gjenstand.

Fradrag for oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser, etter forskriftens § 6-21-6 1. punktum, kan ikke overstige kr 200 per tilfelle.

#### § 2-3-7. Kostnader til sjøhyre mv. for ikke bokføringspliktige fiskere

Foreligger ikke dokumentasjon, kan fradrag for merkostnad til sjøhyre mv. godtas med inntil kr 2 200 for helårsfiskere og kr 1 500 for sesongfiskere. Fradraget inngår i et ev. minstefradrag.

### Kapittel 3. Spesielle verdsettingsregler og satser for primærnæringene

#### § 3-1. Formuessatser

Er ikke annet bestemt nedenfor eller foran i denne forskrift, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter innlektsåret, jf. skatteloven § 4-1 .

#### § 3-1-1. Skogbrukseiendommer

Formuesverdien på skog skal settes til avkastningsverdien, jf. skatteloven § 4-11 , annet ledd .

Fastsettelsen av formuesverdiene på skog er hjemlet i likningsloven § 7-1 , nr. 3 og i forskrift gitt

av Skattedirektoratet etter delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998. Revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

Formuesverdien på skogeiendommer ble revidert i 2006. Ved beregningen ble nyttet skogfaktor 8.

For 2007 er skogfaktor satt til 4. Alle formuesverdier som ble fastsatt i 2006, vil automatisk bli endret i samsvar med endret skogfaktor. Den nye formuesverdien for 2007 vil fremgå av forhåndsutfylt selvangivelse, PSAN.

Om beregning av formuesverdi på bortleide rettigheter knyttet til skogeiendommen (feste-, jakt-, fiskerettigheter mv.), se § 2-1-1 siste avsnitt. Formuesverdien på jaktrettighet utnyttet av skattyteren selv, beregnes ved at antall felte dyr innen de forskjellige kategoriene som er nevnt under § 3-2-5, multipliseres med de verdiene som er angitt der. Det totale produktet multipliseres med kapitaliseringsfaktor 10.

#### § 3-1-2. Jordbrukseiendommer

Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11 første ledd. Om fastsettelsen av formuesverdien, se kapittel 2, § 2-1-1 «Faste eiendommer».

For driftsløsøre vises til § 2-1-2.

#### § 3-1-3. Varelager, buskap og oppdrettsfisk

Varebeholdning settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for egentilvirkede varer, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a. Som tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn.

#### a. Buskap

Reglene om verdsetting av buskap er gitt i § 4 i forskrift til ligningsloven «Regnskapsforskrifter for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk» fastsatt av Skattedirektoratet 5. mars 1984.

1) *Storfe*

	Ordinære satser	Satser for Jersey-rasen	I prosent av voksne dyr
Kyr tilført i året (har kalvet) .....	kr 4 000	kr 3 000	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet) .....	kr 2 800	kr 2 100	70
Kviger under 12 måneder .....	kr 1 200	kr 900	30
Okser over 12 måneder .....	kr 2 800	kr 2 100	70
Okser under 12 måneder .....	kr 1 200	kr 900	30

2) *Griser*

	Ordinære satser	I prosent av voksne dyr	
Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder) .....	kr 1 500		
Slakteferdige griser .....	kr 1 000	100	
Slaktegriser ca. 4 måneder .....	kr 800	80	
Slaktegriser ca. 3 måneder .....	kr 600	60	
Smågriser ca. 2 måneder .....	kr 400	40	
Smågriser under 2 måneder .....	kr 200	20	
			Gjess, kalkuner .....
			Ender .....
			per stk. kr 80
			per stk. kr 50

Innkjøpte dyr (kyllinger) til oppfôring skal settes til innkjøpsprisen med tillegg av medgåtte fôr-kostnader mv. fram til årsskiftet.

5) *Pelsdyr*

Satsene nedenfor skal nyttes ved fastsettelsen av formuesverdier på levende dyr og usolgte skinn. Disse satsene har ingen betydning for inntektslikningen av enkeltpersonforetak og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 8-1 første ledd, bokstav a. For aksjeselskaper skal satsene også nyttes ved inntektslikningen.

3) *Småfe*

	Ordinære satser	I prosent av voksne dyr	
Sauer tilført i året (over 12 måneder) .....	kr 350		
Sauer under 12 måneder .....	kr 210	60	
Geiter tilført i året (over 9 måneder) .....	kr 200		
Geiter under 9 måneder .....	kr 60	30	
			Sølvrev .....
			Blårev og annen rev .....
			Mink .....
			Ilder .....
			kr 240
			kr 210
			kr 90
			kr 50

6) *Hester*

Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galopp-sport Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galopp-sport, føres opp med antatt salgsværdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 15 000. Denne verdi økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 2007, skal verdsettes til minst kr 35 000. Er hesten forsikret og 15 prosent av forsikringssummen overstiger satsene foran, legges 15 prosent av forsikringssummen til grunn. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsværdi.

4) *Fjørfe*

Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 14-5-3 skal verpehøner og kyllinger verdsettes til slakteverdi. Slakteverdien settes til:

Verpehøner .....	per stk. kr 4
Kyllinger .....	per stk. kr 4

Satsene for verdsetting av avlsdyr av gjess, kalkuner og ender av eget oppal, og/eller innkjøpte, fastsettes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til:

**Andre hester**

Hester av eget oppal, fastsettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

	Fjording	Dølahest
Hester inntil 1 år .....	kr 1 100	kr 1 500
Hester inntil 2 år .....	kr 2 800	kr 3 900
Hester inntil 3 år .....	kr 4 400	kr 6 200
Hester over 3 år .....	kr 5 500	kr 7 700

**7) Andre dyr**

Formuessatsene for rein er fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 4-11, tredje ledd. Satserne har ingen betydning for inntektsansettelsen, jf. skatteloven § 8-1, første ledd, bokstav a.

Rein over 1 år .....	kr 570
Rein under 1 år (fjorårskalver) .....	kr 285
Bifolk (uten kube) .....	kr 250
Kaniner .....	kr 30

**b. Korn**

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Mathvete .....	kr 1,00
Fôrhvete .....	kr 1,00
Matrug .....	kr 0,90
Fôrrug .....	kr 0,90
Rughvete .....	kr 0,90
Bygg .....	kr 0,85
Havre .....	kr 0,75
Oljefrø .....	kr 2,00
Erter .....	kr 1,20

**c. Poteter**

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Matpoteter .....	kr 0,80
Fabrikkpoteter .....	kr 0,50

**d. Avlingslager til oppforing på egen buskap**

	Tilvirkningsverdi i kr per kg
Høy .....	kr 0,60
Halm, ubehandlet .....	kr 0,25
Halm, ammoniakkbehandlet .....	kr 0,45
Kålrot .....	kr 0,10
Grassilo .....	kr 0,15
Bygggrøpp .....	kr 1,00
Havregrøpp .....	kr 1,00

Tilvirkningsverdien på andre fôrmidler settes til kr 1,- per fôrenhet.

**e. Lager av skogsvirke (som ikke er levert)**

Tilvirkningsverdien settes til kostnadene ved hogst, kjøring mv. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

**f. Annet varelager for salg**

Salgsprodukter verdsettes til ca. 40 prosent av netto salgsverdi.

Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 prosent av netto salgsverdi ved engrossalg.

**g. Oppdrettsfisk, skjell mv.**

På grunn av risikoen for sykdom, skade, svinn etc. settes verdien på oppdrettsfisk og skjell til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av yngel/smolt/settefisk, til fôr og til leid arbeid.

Beholdning av blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

**§ 3-2. Inntektssatser**

§ 3-2-1. Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8-1

a) Melk per årsgeit .....	300 kg
b) Ull per voksen sau .....	3,5 kg
c) Ull per lam .....	1,5 kg
d) Egg per høne .....	14 kg
e) Honning per kube .....	30 kg

### § 3-2-2. Priser per kilo/liter på produkter uttatt til husholdning og føderåd

a) Poteter .....	kr 2
b) Melk .....	kr 3
c) Okse .....	kr 34
d) Kviqe .....	kr 31
e) Ku .....	kr 29
f) Kalv .....	kr 36
g) Lam .....	kr 38
h) Sau .....	kr 15
i) Geit/Kje .....	
Kje .....	kr 19
Geit .....	kr 10
j) Svin .....	
Slaktegris .....	kr 18
Purker .....	kr 13
k) Rein .....	kr 59
l) Fjørfe .....	
Høner, pris per stk. ....	kr 4
Kalkun, per kg .....	kr 15
And, per kg .....	kr 25
Kylling, per kg .....	kr 10
m) Ull .....	kr 35
n) Honning .....	kr 40
o) Egg .....	kr 11

### § 3-2-3. Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk

- Verdien av uttatt melk per husstandsmedlem: kr 480 per år. For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.
- Verdien av uttatte poteter per husstandsmedlem: kr 140 per år. For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve.
- Verdien av uttatt fisk per husstandsmedlem: Kr 700 per år. For barn under 10 år reduseres satsen med 50 prosent.

### § 3-2-4. Brutto leieverdi av kårbolig på gårdsbruk

Bruttoverdien av kårbolig på gårdsbruk skal settes til hva det vil koste å leie tilsvarende bolig i vedkommende distrikt. Hvis det ikke er noe reelt leiemarked i distriktet, må utleieverdien fastsettes ved skjønn.

For kårbolig på gårdsbruk skal det for inntektsåret 2007 foretas en generell økning på 10 prosent i forhold til inntektsåret 2006.

Dersom kårbolig på gårdsbruk er påkostet i løpet av inntektsåret, skal bruttoverdien økes, uav-

hengig av den foreskrevne generelle økningen, dersom dette er nødvendig for å komme opp til et passende nivå. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er kommet til likningsmyndighetenes kunnskap senere.

### § 3-2-5. Fordel ved nettolikning av egen utnyttet jaktrett

Når den som disponerer en jaktrett selv har utnyttet denne, skal nettofordelen pr. felte dyr ved likningen settes lik satsene som er gjengitt nedenfor:

Elgku .....	kr 3 900
Elgokse .....	kr 5 000
Elgkalv .....	kr 1 900
Reinsdyr (voksen) .....	kr 1 100
Hjort (voksen) .....	kr 1 900

### § 3-2-6. Verdi av eget brensel

Ved fastsettelsen av verdi for eget brensel må det foretas en totalvurdering i hvert enkelt tilfelle, der strømforbruk til privat bruk og eventuelt bruk av annet brensel hensyntas.

### § 3-2-7. Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen

Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 12 000 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galoppsport, settes uttaket til kr 8 500 og for ponnyer til kr 5 500. Satsene reduseres skjønnsmessig for fôll og unghester.

### § 3-2-8. Definisjon av «tre normalårsverk» i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 10-42-3 «Om overføring av skjerming mellom virksomheter»

Tre normalårsverk jf. § 10-42-3 a utgjør i den sammenheng 750 dagsverk eller 5 625 arbeidstimer.

### § 3-3. Fradragssatser

#### § 3-3-1. Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme

Drives gårdsturisme, der turister deltar i familiens måltider, kan det gis fradrag for kost tilsvarende satsene i § 1-2-17 med et tillegg på 30 prosent.

Det kan i stedet kreves fradrag for dokumenterte kostnader.

### § 3-3-2. Kostnader til kost mv. for ikke bokføringspliktige lottfiskere

Ikke bokføringspliktige lottakere som ikke tar del i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostnader til kost og (i tillegg) for «småutgifter» (kostnader til telefon, avis o.l.) med kr 40 per døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgifter, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnet kan nyttes en sats på kr 75 per dag.

### § 3-3-3. Kostnader ved bruttolikning av egen utnyttet jaktrett

Kostnader til gevær, ammunisjon, mv., kan bare føres til fradrag med inntil kr 2 200.

#### Vedlegg 1.

### Regulativ for reiser i utlandet for statens regning/Satser for nattillegg og kostgodtgjørelse med virkning for inntektsåret 2007

#### Afrika

Algerie .....	1 310 *	550
Angola .....	1 200	790
Benin .....	1 260	700
Botswana .....	1 030	420
Egypt .....	950	380
Elfenbenskysten .....	1 220	660
Etiopia .....	1 110	340
Gabon .....	1 040	620
Gambia .....	760	290
Ghana .....	1 030	380
Guinea .....	820	390
Kamerun .....	1 210	490
Kenya .....	1 260	480
Lesotho .....	900	440
Liberia .....	710	300
Libya .....	1 950	420
Madagaskar .....	740	400
Malawi .....	760	360
Mali .....	710	540 **
Marokko .....	1 550	550
Mauritius .....	1 230	350
Mosambik .....	660	380
Namibia .....	850	350
Nigeria .....	1 750	510

Senegal .....	890	540
Seychellene .....	1 330	350
Sudan .....	990	450
Swaziland .....	1 000	320
Sør-Afrikarepublikken .....	1 050	500
Cape Town .....	1 750	650
Tanzania .....	1 140	300
Togo .....	750	380
Tunisia .....	1 500	620
Uganda .....	880	310
Zambia .....	1 130	410
Zimbabwe .....	940	530
Øvrige områder .....	860	530

#### Amerika

Antigua og Barbuda .....	1 190 *	660
Argentina .....	1 100	370
Bahamas .....	980	450
Barbados .....	1 320	480
Bermuda (Br) .....	1 460	590
Bolivia .....	750	150
Brasil .....	1 020	440
Canada .....	1 500	540
Chile .....	1 090	540
Colombia .....	950	400
Costa Rica .....	750	560
Cuba .....	900	520
Den dominikanske rep. ....	910	370
Dominica .....	590	360
Equador .....	650	310
Grenada .....	1 150	400
Guatemala .....	810	410
Guyana .....	820	350
Haiti .....	720	300
Jamaica .....	950*	350
Mexico .....	1 500	840
Nederlandske Antiller .....	900	400
Nicaragua .....	740	360
Panama .....	750	440
Paraguay .....	790	220
Peru .....	840	500
Puerto Rico .....	1 150	400
St. Kitts-Nevis .....	1 300	540
St. Lucia .....	890	650
St. Vincent .....	1 040	710
Surinam .....	660	240
Trinidad og Tobago .....	980	530
Uruguay .....	680	240
USA .....	1 490	600
New York by .....	1 850	810
Washington D.C .....	1 740	950
Venezuela .....	1 270	440
Øvrige områder .....	860	500



## Asia

Afghanistan .....	780	440
Armenia .....	1 240	670
Aserbajdsjan .....	1 640	530
Bahrain .....	1 540***	580 ***
Bangladesh .....	1 200	360
Brunei .....	720	320
Burma (Myanmar) .....	1 380	900
Fillipinene .....	1 680	490
Forente Arabiske Emirater .	2 200 *	770 ***
Georgia .....	1 080	430
India .....	1 890 *	500 *
Indonesia .....	1 530	670
Irak .....	500	650
Iran .....	980	300
Israel .....	1 480	820
De palestinske områder .....	790	360
Japan .....	1 450	930
Osaka .....	1 660	1 000
Tokyo .....	1 920	1 080
Jordan .....	1 340	900
Kambodsja .....	1 270	800
Kasakhstan .....	1 220	600
Kina .....	1 260	600
Hongkong .....	1 400	750
Shanghai .....	1 300	700
Kuwait .....	1 750 ***	530 ***
Kypros .....	1 750	730
Laos .....	1 190	360
Libanon .....	1 480	930
Malaysia .....	1 250	560
Maldivene .....	1 000	370
Mongolia .....	650	610
Nepal .....	950	300
Oman .....	1 170	320
Pakistan .....	1 800	390
Qatar .....	2 530 ***	650***
Saudi-Arabia .....	1 000	480
Singapore .....	1 620	640
Sri Lanka .....	610	290
Syria .....	1 330	540
Sør-Korea .....	1 290	550
Seoul .....	1 490	830
Taiwan .....	1 390	630
Thailand .....	1 730	810
Tyrkia .....	1 410	600
Istanbul .....	1 750	710
Vietnam .....	1 250	410
Yemen .....	1 040	260
Øst-Timor .....	960 *	400 *
Øvrige områder .....	860	570

## Australia/Oseania:

Australia .....	1 610	750
Fiji .....	1 310	440
New Zealand .....	1 700	650
Papua Ny-Guinea .....	1 340	400
Øvrige områder .....	950	630

## Europa:

Albania .....	1 020	360
Belgia .....	1 150	690
Brussel .....	1 280	710
Bosnia-Hercegovina .....	780 **	420 **
Bulgaria .....	870	390 *
Danmark .....	1 040	580
København .....	1 400	710
Estland .....	1 200	520
Finland .....	1 240	630
Frankrike .....	930	600
Paris .....	1 370	730
Hellas .....	1 230	680
Hviterussland .....	590	600
Irland .....	1 680	780
Island .....	1 560	790
Italia .....	1 050	650
Firenze .....	1 100	670
Milano .....	1 250	820
Roma .....	1 250	750
Venezia .....	1 300	800
Kroatia .....	980	630
Latvia .....	910	430
Liechtenstein .....	1 040	880
Litauen .....	1 170 *	410 *
Luxembourg .....	1 580	750
Makedonia .....	950	380
Malta .....	780	460
Moldova .....	850	300
Monaco .....	750	600
Montenegro .....	630	320
Nederland .....	1 070	620
Amsterdam .....	1 360	650
den Haag .....	1 250	620
Polen .....	1 000	480
Portugal .....	1 220	520
Romania .....	1 370	500
Russland .....	700	490
Moskva .....	1 810 *	950
St. Petersburg .....	1 350	620 *
Serbia .....	620	270
Beograd .....	1 000	400
Slovakia .....	1 100	480
Slovenia .....	750	540

Spania .....	750	650
Barcelona .....	1 250	810
Madrid .....	1 300	850
Storbritannia .....	980	660
London .....	1 300	900
Sveits .....	1 090	600
Genève .....	1 320	630
Zürich .....	1 320	640
Sverige .....	1 450	610
Tsjekkiske republikk .....	1 150	500
Tyskland .....	1 100	630
Ukraina .....	1 220	650
Ungarn .....	1 050	570
Østerrike .....	940	540
Wien .....	1 150	630

\* Gjeldende fra 1. mars 2007. Se PM 4/2007.

\*\* Gjelder med tilbakevirkende kraft fra 1. januar 2007. Se PM 4/2007.

\*\*\* Gjelder fra 1. juli 2007. Se PM 9/2007.

For følgende områder/land i Europa fastsettes administrativt disse satser:

Andorra: .....	som for Spania
Færøyene: .....	som for Danmark
Gibraltar: .....	som for Storbritannia
Grønland: .....	som for Danmark
Guernsey (inkl. Alderney og Sark): .....	som for Storbritannia
Jersey: .....	som for Storbritannia
Kanariøyene: .....	som for Spania
Kosovo: .....	som for Serbia
Madeira: .....	som for Portugal
Man: .....	som for Storbritannia
Nord-Irland: .....	som for Storbritannia
San Marino: .....	som for Italia
Vatikanstaten: .....	som for Rom
Åland: .....	som for Finland

I følgende byer kan nattillegget overskrides med inntil 75 prosent av gjeldende sats uten å innhente forhåndstillatelse:

#### Afrika:

Cape Town, Nairobi.

#### Amerika:

Mexico by, New York by, Saõ Paulo, Santiago de Chile, Washington D.C.

#### Asia:

Bangalore, Bombay (Mumbai), Hongkong, Istanbul, New Dehli, Osaka, Seoul, Tokyo.

#### Europa:

Amsterdam, Athen, Barcelona, Berlin, Brussel, Düsseldorf, Genève, den Haag, Helsingfors, London, Madrid, Milano, Moskva, München, Paris, Praha, Roma, St. Petersburg, Stockholm, Venezia, Wien og Zürich.

Kostnadene må legitimeres.

#### Vedlegg 2. Div. satser

#### Statens særavtale for kostgodtgjørelse (innenlandsreiser), gjeldende for 2007:

Kostgodtgjørelse for dagsreiser på mer enn 15 km:

For reiser inntil 5 timer: ..... kr 140,- (legitimert).

For reiser fra og med 5 timer inntil 9 timer: ..... kr 140,-.

For reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer: ..... kr 200,-.

For reiser over 12 timer: ..... kr 320,-.

Kostgodtgjørelse ved overnatting på reiser på mer enn 15 km: .....

For reiser fra og med 8 timer og inntil 12 timer: ..... kr 250,-.

For reiser fra og med 12 timer: ..... kr 460,-.

Satser for bruk av egen bil etter statens særavtale, gjeldende for 2007:

For inntil 9 000 km i kalenderåret: ..... kr 3,00 per km.

Over 9 000 km i kalenderåret: . kr 2,40 per km.

For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø: ..... kr 0,05 per km i tillegg til satsene over.

For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,70 per km.

Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,50 per km.

Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr 0,50 per km per arbeidstaker.

Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av andre egne framkomstmidler etter statens særavtale, gjeldende for 2006:

Motorsykkel over 125 ccm: .....	kr 2,45 per km.
Moped og motorsykkel opp til og med 125 ccm: .....	kr 1,35 per km.
Snøscooter: .....	kr 6,10 per km.
Båt med motor fra og med 50 hk: .....	kr 6,00 per km.
Båt med motor inntil 50 hk: .....	kr 3,10 per km.
Andre framkomstmidler: .....	kr 1,00 per km.

**Forskrift 18.12.2007 nr. 1496: om takseringsregler til bruk ved ligningen av utenlandske artister for inntektsåret 2008 etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister**

Fastsatt av Skattedirektoratet 18. desember 2007 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 og delegeringsvedtak av 22. januar 1982 nr. 1998.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

*1.0 Fradragposter*

*Fradrag for utgifter til kost*

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til kost i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med følgende satser:

- Kr 460 pr. døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell.
- Kr 385 pr. døgn når artisten sannsynliggjør å ha bodd på hotell og får fradrag for utgifter til losji inkl. frokost eller disse utgiftene refunderes etter regning.
- Kr 269 pr. døgn når det sannsynliggjøres at artisten mv. har bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter.
- Kr 174 pr. døgn når artisten har bodd privat eller på hybel, brakke, leilighet mv. med kokemuligheter, eller han ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg i forbindelse med arrangementet.

Utgifter til kost som artisten har dekket for utenlandske medarbeidere i forbindelse med arrangementet i Norge innrømmes etter samme satser pr. døgn pr. person.

Krav om sannsynliggjøring innebærer at artisten i vedlegg til oppgjørsblanketten må fremlegge en fortløpende oppstilling over hvordan vedkommende har innrettet seg i forbindelse med arrangementet i Norge. Oppstillingen skal minst inneholde følgende opplysninger:

- dato for avreise fra og ankomst til utlandet
- dato for ankomst til og avreise fra Norge
- reisemåte og reisevei
- navn og adresse på overnattingssted/ utleier. Ved flere overnattingssteder skal dato for overnattingene angis
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji.

*1.2 Fradrag for utgifter til bruk av eget transportmiddel*

*1.2.1 Fradragspost for bruk av bil*

Når artisten sannsynliggjør at han har hatt utgifter til transport med eget transportmiddel i forbindelse med arrangement i Norge, innrømmes fradrag med kr 3,00 pr. km

**Forskrift 18.12.2007 nr. 1539: om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkingen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2008 etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard**

Fastsatt av Skattedirektoratet 18. desember 2007 med hjemmel i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 7-1 nr. 1 og delegeringsvedtak 22. januar 1982 nr. 1998.

Merknad: Denne forskriften fastsettes av Skattedirektoratet hvert år. I den forbindelse gjennomgås samtlige beløpsgrenser. Departementet har derfor ikke undersøkt når hvert enkelt beløp ble endret sist.

*§ 1. Verdsettelse av naturalytelser*

Når arbeidstakeren skattlegges ved trekk i lønn (lønnstrekkingen), skal følgende naturalytelser verdsettes slik:

Fritt opphold (kost og losji)	kr 100 pr. døgn
Kost (alle måltider) .....	kr 73
Kost (to måltider) .....	kr 57
Kost (ett måltid) .....	kr 38

Losji (eget rom eller delt rom) .....	kr 27
Fri bolig inntil 40 kvm .....	kr 1 500 pr. måned
41-65 kvm .....	kr 2 300 pr. måned
66-125 kvm .....	kr 3 900 pr. måned
over 125 kvm .....	kr 4 600 pr. måned
Fri bil .....	kr 1 100 pr. måned

### § 2. Overskudd på utgiftsgodtgjørelser

Overskudd på utgiftsgodtgjørelser er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på godtgjørelser til dekning av utgifter ved reiser/ opphold utenfor hjemmet, både med og uten overnatting, innenlands og utenlands, skal det legges til grunn de samme regler og samme satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2008.

Ved beregning av overskudd på fast godtgjørelse for bruk av egen bil i yrket, skal 1/3 av godtgjørelsen, maksimalt kr 900 pr. måned, anses for medgått til dekning av utgifter. Den øvrige delen er skattepliktig.

Ved beregning av overskudd på arbeidsgivers dekning av utgifter til bruk av egen bil og egen snøscooter i yrket, skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2008.

For godtgjørelse til dekning av kostnader til elektronisk kommunikasjon og fordel ved arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon skal det legges til grunn de samme regler og satser som gjelder for utbetaling av trekkfrie utgiftsgodtgjørelser på fastlandet for 2008.

### Forskrift 15.08.2008 nr. 929: om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt

#### § 6. Unntak fra rapporteringsplikten for mindre oppdrag

Plikten til ukrevet å gi opplysninger etter ligningsloven § 6-10 gjelder ikke ved tildeling av oppdrag hvor avtalt vederlag er under kroner 10 000.

(Beløpsgrensen trådte i kraft 1. september 2008).

### Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

#### § 23-2. Arbeidsgiveravgift

##### Sjuende ledd:

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når lønnen ikke gir fradragsrett for arbeidsgiveren og arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næring. Bortfallet av avgiftsplikt etter første punktum gjelder bare når slik lønn fra husholdningen ikke overstiger 60.000 kroner i inntektsåret. Departementet kan i forskrift avgrense avgiftsfritaket etter første og andre punktum og gi regler til utfylling og gjennomføring av det.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

##### Åttende ledd:

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid for veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon når lønnsutgiftene ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet. Fritaket etter første punktum gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter er opp til 450.000 kroner, og bare for lønnsutbetalinger opp til 45.000 kroner per ansatt. Lønnsutgifter til næringsvirksomhet inngår ikke i grensebeløpene i forrige punktum. Departementet kan i forskrift avgrense avgiftsfritaket etter første til tredje punktum og gi regler til utfylling og gjennomføring av det.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

#### § 23-3. Trygdeavgift

3. Høy sats av personinntekt som er fastsatt etter skatteloven § 12-2 og som ikke går inn under nr. 1 eller 2.

Av ytelser til livsopphold etter kapitlene 4, 8, 9 og 14 beregnes det avgift med satsene for den inntekten som ytelsene erstatter.

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 39.600 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 39.600 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2007.)

## **Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)**

*§ 2-32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.*

*annet ledd*

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For veldedige og allmenntilgode 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 Fribeleg i kontanter og privat innbo m.v.*

(I) Personlig skattyters formue i

- a) kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner, (Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)
- b) privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 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 3 150 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 2008.)

*§ 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 3 150 kroner eller 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 2008.)

*§ 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 12 800 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

*§ 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 endret 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 115 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

#### § 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 pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b) Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19-6 i folketrygdeloven eller mottar støtte et-

ter lov om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.

- c) Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(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 pr. 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.

*§ 7-2 Utleieinntekt mv.*

(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. Ektefel-

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 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 71 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av reineier som har drevet reindriftsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003. Beløpsgrensen på 71 500 kroner ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2006.)

(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 bagatelmessig 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 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 endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

*§ 8-3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere*

(2) Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsav-

setninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14-82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

(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.)

#### § 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 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2-14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

#### § 16-40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestem-



melsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a) Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b) Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

#### § 17-10 Begrensning i samlede skatter

(1) Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,8 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)

#### Forskrifter til skatteloven

##### **Forskrift 1999-11-19 nr. 1158 forskrift til utfylling og gjennomføring av mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.**

#### § 5-12-21. Fastsettelse av fordelten

##### *Første ledd:*

Fordel som nevnt i § 5-12-20 fastsettes til 4000 kroner, likevel begrenset til den del av tjenestens verdi som overstiger 1000 kroner. Dersom arbeidsgiver dekker kostnader til flere elektroniske kommunikasjonstjenester for samme skattyter, herunder utgiftsgodtgjørelse for slike kostnader, fastsettes fordelten til 6000 kroner, likevel begrenset til den del av tjenestens verdi som overstiger 1000 kroner.

(Beløpsgrensen i første ledd, knyttet til arbeids-

giverfinansiert elektronisk kommunikasjon, ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.)

#### § 5-15-1. Gaver i ansettelsesforhold

(1) Gave fra arbeidsgiver i anledning av mottakerens 25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består i annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 8.000 kroner. Når gaven består i gullklokke med inskripsjon, regnes verdi inntil 12.000 kroner ikke som skattepliktig inntekt.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

(2) Jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiver regnes ikke som skattepliktig inntekt når gaven består av annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 3.000 kroner. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave etter disse bestemmelsene regnes gave fra arbeidsgiver i anledning av at

- a) bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25,
- b) mottakeren gifter seg eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år,
- c) mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst ti år i bedriften.

(Beløpsgrensen i annet ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

(4) Premie fra arbeidsgiver for forslag til forbedring av organisasjon og arbeidsmetoder i bedriften regnes ikke som skattepliktig for mottakeren når premien består av annet enn pengebeløp. Dette gjelder bare for verdier inntil 2.500 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med 1984.)

(5) Gave fra arbeidsgiver til ansatt regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottakeren så langt arbeidsgiverens utgifter i løpet av inntektsåret ikke overstiger 600 kroner for den enkelte lønnstaker og arbeidsgiver ikke krever fradrag for kostnadene. Bestemmelsen gjelder bare når gaven består av annet enn pengebeløp.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2004.)

#### § 5-15-2. Gaver utenfor ansettelsesforhold

Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon regnes ikke som skattepliktig inntekt når verdien av gaven ikke overstiger 500 kroner. Skattefritaket gjelder bare når gaven består av annet enn pengebeløp.

*§ 5-15-4. Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker av arbeidsgiver*

(4) Fordelen ved privat bruk av datautstyr etter denne bestemmelsen er skattefri også når arbeidstaker helt eller delvis finansierer datautstyret ved trekk i lønn. Slikt trekk reduserer arbeidstakerens brutto skattegrunnlag og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Trekket må finansiere en utplassert datamaskin, og kan ikke overstige 280 kroner pr. måned. Trekket kan ikke finansiere projektor eller skjerm større enn 19".

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med 14. oktober 2005.)

*§ 5-15-5. Arbeidsgivers tilskudd til barnehage for ansattes barn*

*Annet ledd:*

Arbeidsgivers tilskudd til annen barnehage enn bedriftsbarnehage, oppad begrenset til 3 000 kroner per måned per plass, er ikke skattepliktig så fremt den ansattes egenbetaling (foreldrebetaling) tilsvarer maksimalpris i henhold til bestemmelser om maksimalgrense, jf. barnehageloven § 15. Er egenbetalingen lavere enn maksimalprisen, skal arbeidsgivers tilskudd likevel regnes som skattepliktig for den del som tilsvarer differensen mellom maksimalpris og egenbetalingen. Skatteplikten forutsetter at reduksjonen av egenbetalingen skyldes arbeidsgivers tilskudd til barnehagen.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

*§ 5-15-6. Enkelte andre naturalytelser mv.*

(2) Arbeidsgivers tilskudd til kjøp av matkuponger for ansatte, regnes ikke som skattepliktig inntekt når kupongordningen er generell for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Matkupongenes pålydende må ikke overstige 50 kroner for hver arbeidsdag, og arbeidsgiverens tilskudd må maksimalt utgjøre 50 prosent av dette. En enkelt kupong må ikke være pålydende mer enn 50 kroner. Den ansatte må ikke ha tilbud om bedriftskantine eller annen mulighet for å spise til subsidierte priser foranlediget av arbeidsforholdet. Matkupongene kan bare anvendes til kjøp av vanlig mat og drikke i forbindelse med arbeidet. Den ansatte kan ikke motta vekslings i kontanter eller i annen form ved innløsning av kuponger. Kupongene skal være påstemplet bedriftens navn. De kafeer mv. som mottar kupong som vederlag for servering, skal returnere denne til utsteder sammen med kopi av regning

hvor det fremgår hvilke varer som er utlevert på kupongen. Kupongene kan bare benyttes av ansatt som har sin hovedbeskjeftigelse i bedriften i vedkommendes arbeidstid. Skattefritaket gjelder ikke for vedkommende arbeidstaker i det aktuelle inntektsåret dersom noen av de ovennevnte vilkår for kupongordning brytes.

(9) Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, og skattyters øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger 45.000 kroner i inntektsåret. Når skattyter får refundert reisekostnader, er det et vilkår for skattefritak at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag. Når dekningen av arbeidsreise skjer som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritak at godtgjørelsen ikke overstiger de satser som er fastsatt i Skattedirektoratets årlige takseringsregler for beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av bil mv. Videre er det et vilkår at bilgodtgjørelsen legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren. Reiseregningen må inneholde følgende opplysninger:

- arbeidstakerens navn, adresse og underskrift,
- dato for avreise og hjemkomst for hver reise,
- formålet med reisen,
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer, og
- total utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt trip-teller) ved begynnelsen og slutten av hver reise.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2008.)

*§ 5-15-7. Inntekt av naturproduksjon utenfor virksomhet*

(1) Som skattepliktig inntekt regnes ikke avkastning av hobbyvirksomhet. Det samme gjelder avkastning av hage- og naturprodukter som kan høstes fritt. For salgsinntekter av slike produkter er skattefritaket begrenset til et beløp på 4.000 kroner.

*§ 5-20-12. Unntaksregler*

(2) Dersom samlet årlig avkastning av sparing under forsikringstakerens kapitalforsikring(er) i selskapet ikke overstiger 300 kroner, har selskapet ikke plikt til

- a) å foreta skattetrekk etter reglene i § 5-20 del III, og

- b) å sende oppgave over avkastningen til ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 6-7.

#### § 6-44-4. Fradrag for kostnader til ferge og bom

(1) Det gis fradrag for kostnader til ferge og bom dersom kostnadene overstiger 3.300 kroner i året. Fradrag for kostnader til ferge gis som alternativ til fradrag etter standardsatsen for reiseavstand med ferge.

(Beløpsgrensen ble endret med virkning fra og med inntekståret 2000.)

#### § 8-1-11. Definisjoner

I skatteloven § 8-1 sjettede ledd betyr:

2. Biinntekter: Omsetning i annen næringsvirksomhet dersom denne omsetningen ikke overstiger 30.000 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntekståret 2004.)

#### § 8-2-1. Skattefordel ved bruk av skogfond til bestemte formål

(3) Anvendelse av skogfond med skattefordel til skogsveier m.m.

- b) Bruk av skogfond til sommervedlikehold av skogsbilveier, gir skattefordel, men ikke vintervedlikehold av skogsbilvei (snøbrøyting, strøing mv.) og vedlikehold av traktorvei. Bruk til løpende, hyppig sommervedlikehold av skogsbilvei, som høvling, skraping, slådding, salting, vegetasjonsfjerning og -sprøyting mv., gir bare skattefordel for årlige kostnader inntil 4 kroner per meter behandlet vei. Bruk til vedlikeholdsgrusing, grøfterensk og annen grøfteopparbeiding, samt til utskiftning av stikkrenner og andre tekniske deler av veien, gir bare skattefordel for tiltak i henhold til vedlikeholdsprogram med kostnadsoverslag som er forhåndsgodkjent av skogmyndigheten. Begrensningene i de to foregående punktum gjelder ikke ved utbedring av betydelig veiskade ved flom, ras eller annen uforutsett hendelse.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntekståret 2007.)

#### § 10-12-10. Nedre grense for andelskapital i samvirkeforetak

Andelskapital på inntil 3000 kroner i samvirkeforetak kan ikke danne grunnlag for skjerming. Andelskapital utover grensen etter første punktum inn-

går i sin helhet i grunnlaget for skjerming. Dette samme gjelder når renten på andelskapitalen overstiger grensen for skatteplikt etter forskriften § 10-11-1.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntekståret 2006.)

#### § 14-62-2. Avskrivningssatser

(2) Dersom driftsmidlet har inntaksverdi lavere enn 15.000 kroner, kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret.

(Beløpsgrensen ble innført ved forskrift 08.02.1993 nr. 95)

#### § 16-40-6. Nærmere om fradragsgrunnlaget

(3) Prosjektkostnadene beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter. Ved beregningen av personal- og indirekte kostnader begrenses antall timer for egne ansatte til maksimalt 1850 timer pr. år, og timesatsen begrenses til maksimum 500 kroner pr. time.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntekståret 2007.)

#### § 19-2-1. Almennelige bestemmelser om differansesaldi (jf. skatteloven § 19-2 annet ledd c)

(9) Differansesaldo til inntektsføring skal inntektsføres i sin helhet når saldoen er mindre enn 15.000 kroner. Differansesaldo til fradragsføring kan fradragsføres i sin helhet når saldoen er mindre enn 15.000 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført ved forskrift av 19. nov. 1999 nr. 1114.

#### § 6-50-3. Krav til regnskap, revisjon, maskinell innberetning og registrering i Enhetsregisteret

(1) Selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd skal føre ett samlet regnskap over mottatte gaver. Tros- og livssynssamfunn og registreringsenhet som nevnt i skatteloven § 6-50 annet ledd tredje punktum skal også føre samlet regnskap over mottatte gaver. Regnskapet skal være revidert av revisor, og vise at verdier tilsvarende de mottatte gaver er brukt eller satt av til et godkjent formål som nevnt i skatteloven § 6-50 første ledd. Kravet til revisjon gjelder bare hvis summen av de mottatte gaver overstiger 10.000 kroner i året. Registreringsenhetens regnskap skal vise forholdet mellom mottatte gaver og bruk av midler innenfor formålet i hvert tros- og livssynssamfunn tilknyttet registreringsenheten. Regnskapet i det enkelte

tros- og livssynssamfunn tilknyttet registreringsenheten skal ikke revideres etter reglene i denne forskrift.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2000.)

#### § 10-11-1. Samvirkeforetak – unntak fra skatteplikt

Mottatt rente av andelskapital i samvirkeforetak regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil 100 kroner. Dersom beløpet overstiger 100 kroner, regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

#### § 10-34-14. Melding om utbytte, beregnet godtgjørelse mv.

Selskap eller foretak som nevnt i § 10-34-10 som i løpet av inntektsåret har utdelt utbytte, jf. skatteloven § 10-11 annet ledd, skal gi mottaker av utbyttet melding om beregnet godtgjørelse, jf. skatteloven § 10-12. Meldingen skal inneholde selskapets/foretakets navn og organisasjonsnummer, utbytte som gir rett til godtgjørelse og godtgjørelsens størrelse. Gir utbytte ikke rett til fradrag i utlignet skatt for godtgjørelse skal dette nevnes særskilt. Bestemmelsen i denne paragraf gjelder ikke for utdeling fra obligasjonsfond, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd tredje punktum og når utbetalt rente fra samvirkeforetak ikke er høyere enn 100 kroner, jf. § 10-11-1.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

#### § 14-62-2. Avskrivningssatser

(2) Dersom driftsmidlet har inntaksverdi lavere enn 15 000 kroner, kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

#### § 16-40-5. Definisjon av små og mellomstore bedrifter (SMB)

##### første ledd

Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 20 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt dersom virksomheten oppfyller følgende vilkår:

- virksomheten har færre enn 250 ansatte,
- virksomheten har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 40 millioner euro, eller en årlig ba-

lansesum som ikke overstiger 27 millioner euro, og

- oppfyller kravet til uavhengighet som nevnt i annet ledd.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

#### **Lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.**

##### § 6 annet ledd

Det kan ikke fremsettes krav om kompensasjon før merverdiavgiftskostnadene i et kalenderår utgjør minst 20.000 kroner.

##### § 16 første ledd

Det skal justeres for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. 1 Det pliktes ikke å foreta justeringer mer enn 10 år regnet fra utløpet av året anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt.

#### **Forskrifter til lov om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.**

#### **Forskrift 12. desember 2003 nr. 1566 (nr. 128) om kompensasjon av merverdiavgift til kommuner, fylkeskommuner mv.**

##### § 6 første ledd

Ved endringer i bruken eller ved overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom, skal det justeres for kompensert merverdiavgift som ytes ved anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen, herunder om- eller påbygninger. Det samme gjelder reparasjon og vedlikehold av fast eiendom når utgiftene i løpet av et regnskapsår overstiger 200 000 kroner, merverdiavgift ikke medberegnet.

#### **Lov 17.06.2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav**

##### § 6-5. Fastsetting av forskuddsskatt for upersonlige skattytere

(2) Det skrives ikke ut forskuddsskatt når den utlignede skatt for vedkommende inntektsår ventes å bli mindre enn 2 000 kroner.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1974.)

*§ 10-20. Forskuddsskatt*

(1) Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. mai. Forfall er likevel tidligst tre uker fra den dag melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter. Blir forskuddsskatten utskrevet så sent at en eller flere terminer er passert, fordeles forskuddsskatten med like stort beløp på de resterende terminer. Dette gjelder likevel ikke forskuddsskatt under 2 000 kroner, som forfaller til betaling ved neste termin. Er alle terminer passert, forfaller forskuddsskatten til betaling tre uker etter at melding om forskuddsskatten ble sendt skattyter.

(Beløpsgrensen trer i kraft i 2009.)

*§ 10-21. Restskatt*

(1) Restskatt for personlige skattytere forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utlegging av skattemønstret er kunngjort, likevel tidligst 20. august i ligningsåret. Er restskatten 1 000 kroner eller mer, forfaller den til betaling i to like store terminer. Første termin forfaller som etter første punktum, mens annen termin forfaller fem uker senere

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1981.)

*§ 15-1. Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse av hensyn til skyldneren*

(3) I skattesaker treffes avgjørelser etter første ledd av skatteutvalget etter innstilling fra skatteoppkreveren. I saker som gjelder ettergivelse av skatt for mer enn 200 000 kroner, blir likevel avgjørelsen å treffe av departementet etter forslag fra skatteutvalget. Departementet fastsetter hvilket utvalg den enkelte kommune hører under, og kan i forskrift gi bestemmelser om den enkelte kommunes representasjon i skatteutvalget. For skattytere som utelukkende skal betale statsskatt, kan departementet bestemme at avgjørelse som nevnt i dette ledd kan legges til andre organer.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1992.)

**Forskrift til skattebetalingsloven:****Forskrift 21.12.2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)***§ 5-4-3. Minstegrenser for forskuddstrekk*

(1) Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk når det er forsvarlig grunn til å gå ut ifra at det samlede forskuddstrekket hos skattyteren ikke kommer til å utgjøre mer enn 200 kroner i terminen, jf. skattebetalingsloven § 5-11 første ledd. Arbeidsgiveren kan også la være å gjennomføre forskuddstrekk, når det er forsvarlig grunn til å gå ut ifra at de samlede trekkpliktige ytelser til skattyteren ikke kommer til å overstige 1 000 kroner i terminen.

(3) Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 første ledd, er fritatt for plikten til å beregne forskuddstrekk for verdien av kostbesparelse i hjemmet etter § 5-8-13 første til tredje ledd, når samlet lønnsutbetaling mv., eksklusiv beregnet kostbesparelse til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger 2 000 kroner. Trekkplikten inntreffer fra og med det tidspunktet hvor lønn mv. overstiger 2 000 kroner.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 1996.)

*§ 5-4-4. Minstegrense for trekkplikt i beløp som utbetales etter lønnsgarantiloven*

Forskuddstrekk kan unnlates i garantibeløp inntil 4 000 kroner etter lov 14. desember 1973 nr 61 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs m.v. § 1. Overstiger lønn mv. beløpsgrensen, skal forskuddstrekket beregnes av hele beløpet. I slike tilfeller skal det likevel ikke foretas forskuddstrekk i feriepenger. Dersom skattyteren krever det, skal det foretas forskuddstrekk også i ytelser under beløpsgrensen.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1981.)

*§ 5-6-11. Utgiftsrefusjoner*

(4) Refusjon av utgifter til elektronisk kommunikasjonstjeneste er trekkfri i den utstrekning refusjonen er skattefri etter bestemmelsene i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr 1158 til skatteloven § 5-11-10, jf. §5-12 del C. Reglene legges til grunn av arbeidsgiver ved beregning av forskuddstrekk. Ved gjennomføringen av forskuddstrekket fordeles det skattefrie grunnbeløpet forholdsmessig gjennom året. Fratrasket det skattefrie grunnbeløpet skal beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk maksimalt utgjøre 333 kroner per måned når godtgjørelsen gjelder én elektronisk

kommunikasjonstjeneste, og 500 kroner per måned ved to eller flere elektroniske kommunikasjonstjenester.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2006.)

#### § 5-6-15. Trekkfritak for mindre godtgjørelser

Utgiftsgodtgjørelser som utbetales med faste beløp per time, dag, uke, måned eller år, og som til sammen ikke overstiger sju kroner per arbeidsdag, kan arbeidsgiveren holde utenfor beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk dersom det er mest hensiktsmessig.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

#### § 5-6-31. Unntaksregler

(2) Selskapet har ikke plikt til å trekke skatt etter § 5-6-30 og sende oppgave over avkastningen til ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 6-7, dersom samlet årlig avkastning av sparing under forsikringstakerens kapitalforsikring(er) i selskapet ikke overstiger 300 kroner.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1987.)

#### § 5-8-11. Privat bruk av arbeidsgivers bil

(2) I særlige tilfeller hvor listepreisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruken, kan fordelene fastsettes ved skjønn, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-5 annet ledd. Har arbeidstakeren hatt firmabilordning hele inntektsåret, settes fordelene ved beregningen av forskuddstrekk til 42 000 kroner for året.

(5) Ved privat bruk av arbeidsgivers bil som faller utenfor standardreglene etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 5-13-1 annet ledd, beregnes fordelene for arbeidsreiser inntil 4 000 km og annen privat kjøring etter en sats på 2,85 kroner per km. For arbeidsreiser som overstiger 4 000 km, beregnes fordelene for overskytende kilometer etter en sats på 1,40 kroner per km. Satsen(e) multipliseres med det antall kilometer som bilen faktisk er benyttet til arbeidsreise og annen privat kjøring.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2005.)

#### § 5-8-14. Privat bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon

(2) Forskuddstrekket gjennomføres ved at det skattefrie grunnbeløpet fordeles forholdsmessig gjennom året. Fratrasket det skattefrie grunnbeløpet skal grunnlaget for beregning av forskuddstrekk maksimalt utgjøre 333 kroner per måned når godtgjørelsen gjelder én arbeidsgiverfinansiert

elektronisk kommunikasjonstjeneste, og 500 kroner per måned ved to eller flere elektroniske kommunikasjonstjenester.

(Beløpsgrensene trådte i kraft i 2006.)

#### § 5-9-10. Beløpsgrense for fradrag for sjøfolk

Frdrag i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-9 bokstav d annet punktum er begrenset til 4 200 kroner per måned.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2003.)

#### § 6-3-2. Melding om endring i utskrevet forskuddsskatt for personlige skattytere

(2) Når det ved forhøyelse av forskuddsskatten blir sendt nytt skattekort til skattyter senere enn tre uker før 15. mars i inntektsåret, skal det sendes med oversikt over forfallstidspunktene og terminbeløpene for forhøyelsen (tillegget). Oversikten skal alltid sendes med det nye skattekortet dersom den opprinnelig utskrevne forskuddsskatten er under 2 000 kroner eller tillegget er under dette beløp.

(3) Ved nedsettelse skal forfallsoppgave sendes med det nye skattekortet, når tidligere forhøyd forskuddsskatt blir nedsatt eller når skatt som forfaller til betaling i mer enn to terminer blir satt ned til under 2 000 kroner.

(Beløpsgrensene trer i kraft i 2009.)

#### § 6-5-2. Endring i utskrevet forskuddsskatt

Skattyter kan kreve endring i utskrevet forskuddsskatt, når det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og utlignet skatt, jf. skattebetalingsloven § 6-5 fjerde ledd. Med større avvik skal forstås at avviket utgjør mer enn 10 prosent og ikke mindre enn 2 000 kroner.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2006.)

#### § 10-4-1. Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav

(1) Skatte- og avgiftskrav samt tilgodebeløp, inkludert eventuelle gebyrer og renter etter skattebetalingsloven § 11-5, som alene utgjør under 100 kroner betales eller tilbakebetales ikke. Dette gjelder likevel ikke for:

- sjømenn som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd, hvor beløpsgrensen er 2 000 kroner,
- betaling av krav på toll, merverdiavgift og sæ-

- ravgifter som kreves opp ved innførsel, jf. skattebetalingsloven § 10-41, hvor beløpsgrensen er 50 kroner, unntatt for alkoholholdig drikk og tobakk, hvor det ikke gjelder noen beløpsgrense,
- c) betaling av vektårsavgift med døgnsetts etter bestemmelsene om korttidsbruk av tilhenger jf. forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift § 7,
- d) engangsavgift på motorvogner, hvor beløpsgrensen er 200 kroner, og
- e) tilleggsavgift for forsinket betaling av årsavgift med redusert sats, hvor beløpsgrensen er 50 kroner.

(Beløpsgrensen i første ledd trådte i kraft i 2004 for skatte- og avgiftskrav. For tilgodebeløp trer beløpsgrensen i kraft i 2009. Beløpsgrensen i første ledd bokstav a trådte i kraft i 1989. Beløpsgrensen i første ledd bokstav b trådte i kraft i 2001. Beløpsgrensen i første ledd bokstav d trådte i kraft 1. januar 2008. Beløpsgrensen i første ledd bokstav e trådte i kraft i 2005.)

#### *§ 10-4-2. Beløpsgrense for renter og rentegodtgjørelse*

Forsinkelsesrenter, jf. skattebetalingsloven § 11-1 og § 11-3, mindre enn 50 kroner betales eller tilbakebetales ikke.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2000.)

#### *§ 10-10-3. Forfallsfrist for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift fra private arbeidsgivere*

(1) Når en arbeidsgiver bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, og de samlede utbetalinger ikke overstiger 60 000 kroner i løpet av året, kan arbeidsgiveren betale samlet forskuddstrekk og avgiftsbeløp beregnet på grunnlag av avgiftspliktige utbetalinger innen 15. januar i året etter inntektsåret. Dersom beløpsgrensen overskrides i løpet av året, skal arbeidsgiveren ved førstkommende forfallstidspunkt etter skattebetalingsloven § 10-10, jf. § 5-11 og folketrygdloven § 24-3, beregne og betale avgiftsbeløp på grunnlag av de avgiftspliktige utbetalinger som allerede er foretatt. For senere terminer i året gjelder da de ordinære forfallsfrister etter bestemmelsene nevnt i foregående punktum.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1999 for forskuddstrekk og trer i kraft i 2009 for arbeidsgiveravgift.)

#### *§ 10-20-1. Forfall ved forhøyelse av forskuddsskatt for personlige skattytere*

(2) Er tillegget under 2 000 kroner forfaller det til betaling 15. mai. Er imidlertid meldingen om forhøyelsen sendt senere en tre uker før 15. mai, forfaller tillegg under 2 000 kroner i sin helhet til betaling 15. september. Er melding sendt senere enn tre uker før 15. september, forfaller tillegget til betaling tre uker etter at meldingen er sendt.

(Beløpsgrensene trer i kraft i 2009.)

#### *§ 10-20-3. Forfall for nedsatt forskuddsskatt for personlige skattytere*

(2) Blir utskrevet forskuddsskatt som forfaller til betaling i mer enn to terminer, satt ned til mindre enn 2 000 kroner, forfaller den nedsatte skatten i sin helhet til betaling på forfallsdagen for siste termin av den tidligere utskrevne skatten.

(Beløpsgrensen trer i kraft i 2009.)

#### *§ 14-11-3. Betaling i forbindelse med inndragningsarbeidet*

(1) Skyldig avgift, tilleggsavgift for forsinket betaling og renter kan betales til den som foretar inndragningen ved frammøte i forbindelse med inndragningsarbeidet.

(2) I tillegg til skyldig avgift, tilleggsavgift for forsinket betaling og renter, må det betales et gebyr for å forhindre inndragning av kjennemerkene.

(3) Gebyret utgjør kr 900.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 1996.)

#### *§ 14-20-5. Godtgjørelse til statskassen ved bruk av tollkreditt*

Foretak som er innvilget tollkreditt, skal betale godtgjørelse til statskassen på kr 75,- for hver innførselsdeklarasjon som blir belastet foretakets tollkredittkonto. Godtgjørelsen forfaller til betaling samtidig med tollkreditten.

(Beløpsgrensen trådte i kraft i 2004.)

Offentlige institusjoner kan bestille flere eksemplarer fra:  
Departementenes servicesenter  
Post og distribusjon  
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no  
Telefaks: 22 24 27 86

Opplysninger om abonnement, løssalg og pris får man hos:  
Akademika AS  
Avdeling for offentlige publikasjoner  
Postboks 84 Blindern, 0314 OSLO  
E-post: offpubl@akademika.no  
Telefon: 22 18 81 00  
Telefaks: 22 18 81 01  
Grønt nummer: 800 80 960

Publikasjonen finnes på Internett:  
[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)  
Publikasjonen finnes også på:  
[www.statsbudsjettet.no](http://www.statsbudsjettet.no)

Trykk: OFA - 10/2008



241 491