



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 21

(2001-2002)

Om lov om endringer i skatte- og
avgiftslovgivningen (endret skatte- og
avgiftsopplegg 2002)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 9. november 2001,
godkjent i statsråd samme dag. (Regjeringen Bondevik II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- Lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

I denne proposisjon inngår:

1. Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
2. Forslag om utvidelse av den foreslåtte skattefradragssystemet for FoU-kostnader
3. Forslag om endringer i skattleggingen av opsjoner i arbeidsforhold
4. Forslag om å etablere hjemmel for arbeidsgiveravgift for skattefritt overskudd av kjøregodtgjørelse
5. Forslag om endringer av utbytteskatten
6. Forslag om endringer i merverdiavgiftsloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

2.1 Forslag om heving av bunnfradraget ved beregning av prosentinntekt av bolig

Departementet viser til at det i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 punkt 2.2.2 er foreslått å heve bunnfradraget ved beregning av prosentinntekt av bolig.

Prosentinntekt av bolig- eller fritidseiendommer beregnes med utgangspunkt i eiendommens ligningsverdi pr. 1. januar i ligningsåret. Etter gjeldende regler skal prosentinntekten beregnes til 2,5 prosent av ligningsverdien opp til 451 000 kroner. For boligeiendommer skal det ved beregningen av prosentinntekt gis et bunnfradrag i ligningsverdien på 51 250 kroner. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekten beregnes til 5 prosent. Bunnfradraget gis ikke ved beregning av prosentinntekt av fritidseiendom.

Regjeringen foreslår å heve bunnfradraget til 80 000 kroner. Hevingen av bunnfradraget gjennomføres ved endring i skatteloven. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 7-11 første ledd bokstav d. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

2.2 Heving av særfradraget for alder og uførhet mv.

Regjeringen foreslår i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) punkt 2.2.4 å lønnsjustere særfradraget for alder og uførhet mv.

Særfradraget gis med hjemmel i skatteloven § 6-81. Etter gjeldende regler gis det fradrag med inntil 1 470 kroner pr. påbegynt måned fra den tiden skattyter er 70 år, tar ut alderspensjon etter folketrygdloven § 19-6 eller mottar lovbestemt uførestønad/-pensjon på grunn av betydelig nedsatt ervervsevne. Til sammen utgjør dette maksimalt 17 640 kroner i særfradrag for skattytere som kan kreve fradrag for hele inntektsåret. Øvrige skattytere som mottar lovbestemt uførestønad eller uførepensjon mv. gis halvt særfradrag.

Beløpsgrensen har, gjennom henvisninger fra skatteloven §§ 6-82 til 6-85, betydning også for særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne og for usedvanlig store kostnader ved sykdom.

Regjeringens forslag innebærer at særfradraget økes til 1 530 kroner pr. måned, det vil si maksimalt 18 360 kroner pr. år.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-81. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

3 Utvidelse av forslaget til en ordning med skattefradrag for FoU-kostnader

3.1 Innledning

I Ot. prp. nr. 1 (2001-2002) fremmet regjeringen Stoltenberg forslag til ny § 16-40 i skatteloven. Forslaget innebærer adgang til skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU). I bestemmelsens første ledd ble det foreslått å begrense adgangen til fradrag til kun å omfatte små foretak, slik dette er definert i regnskapsloven § 1-6. Regjeringen har i Ot. meld. nr. 2 (2001-2002) Om tilbaketrekking av deler av Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 - lovendringer, trukket lovforslaget, og fremmer i stedet i denne proposisjonen et nytt forslag som innebærer en dobling av grensene for størrelsen på de foretak som gis rett til skattefradrag.

De øvrige bestemmelsene for ordningen med skattefradrag for kostnader til FoU i det opprinnelige lovforslaget foreslås opprettholdt. Av tekniske grunner har en imidlertid valgt å fremme et nytt, samlet lovforslag til ny § 16-40. Som for det tidligere forslaget, foreslås bestemmelsen å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2002.

3.2 Departementets forslag

I regnskapsloven § 1-6 defineres små foretak som virksomheter hvor to av de tre følgende vilkårene er oppfylt; selskapet har mindre enn 40 millioner kroner i salgsinntekt, selskapet har mindre enn 20 millioner kroner i balansesum, og selskapet har færre enn 50 ansatte.

Etter departementets vurdering vil en avgrensning av adgangen til å kreve skattefradrag for kostnader til FoU basert på en henvisning til regnskapsloven § 1-6 bli for snever. En slik avgrensning innebærer at en rekke mellomstore foretak i norsk målestokk vil falle utenfor, samtidig som disse er i en situasjon hvor de har ressurser og kapasitet til å utnytte de mulighetene som ligger i et skattefradrag til FoU. Det vises i denne sammenheng også til EUs retningslinjer for statsstøtte til små og mellomstore bedrifter. Mellomstore bedrifter er her definert som foretak med maksimum 250 ansatte, og med en årlig omsetning og balansesum på inntil henholdsvis 40 og 27 millioner euro (henholdsvis ca. 320 og 216 millioner kroner). Små foretak er definert som virksomheter med færre enn 50 ansatte og med en årlig omsetning og balansesum på henholdsvis 7 og 5 millioner euro (henholdsvis ca. 56 og 40 millioner kroner).

Departementets forslag innebærer at virksomheter som oppfyller to av de tre følgende vilkårene gis rett til skattefradrag; virksomheten har mindre enn 80 millioner kroner i salgsinntekt, har mindre enn 40 millioner kroner i balansesum og færre enn 100 ansatte. Dette innebærer en dobling av alle de tre takene etter regnskapsloven. Forståelsen av begrepene salgsinntekt, balansesum og ansatte skal være den samme som etter regnskapsloven. De øvrige

delene av lovforslaget er identisk med Stoltenberg-regjeringens forslag. Det vises i denne sammenheng til Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) kapittel 5.

Når departementet ikke foreslår å sette takene enda høyere, har dette bl.a. sammenheng med at kostnadseffektiviteten i støtten som gis gjennom skattefradraget normalt vil avta når foretaket har en mer betydelig størrelse. Dette skyldes at fradraget for disse bedriftene i stor grad vil komme til erstatning for kostnader som foretakene i dag bærer selv. I tillegg kommer at de større foretakene normalt er mindre avhengige av offentlig støtte for å gjennomføre FoU-prosjekter, samtidig som de i praksis lettere vil kunne oppnå tilskudd til større prosjekter gjennom eksisterende ordninger administrert av Norges forskningsråd.

Provenytapet av ordningen anslås på noe sikt til 510 millioner kroner pr. år. Dette innebærer en økning på om lag 110 millioner kroner i forhold til Stoltenberg-regjeringens forslag.

Hevingen av takene for størrelsen på de virksomheter som skal omfattes av fradragsretten medfører at avgrensningen ikke lenger kan følge av en henvisning til regnskapsloven § 1-6. Dette innebærer samtidig at også allmennaksjeselskaper under takene vil kunne komme inn under ordningen, jf. regnskapsloven § 1-5 nr. 1. For øvrig vil adgangen til fradrag, som etter det tidligere forslaget, omfatte aksjeselskap, deltakerlignet selskap og enkeltmannsforetak som kommer inn under de fastsatte takene. I et deltakerlignet selskap må beregningsgrunnlaget for skattefradraget være selskapets kostnader, det vil si at det kun gis skattefradrag for prosjekter inntil 4 (eventuelt 8) millioner kroner i selskapet. I tillegg må samme begrensning gjelde på den enkelte andelseiers hånd, uavhengig av om denne deltar i flere selskaper med FoU-grunnlag. Også for enkeltmannsforetak må kriteriene knyttes til den virksomhet som kostnadene til FoU står i forbindelse med.

Det følger av regnskapsloven § 1-6 at kriteriene knyttet til antall ansatte i foretaket mv. må være oppfylt ved «de to siste årsregnskap». Ved frikoblingen fra regnskapsloven § 1-6 oppstår spørsmål om fastsettelse av et nytt tidspunkt for når vilkårene til størrelse mv. må være oppfylt. Det fremgår av regnskapsloven § 1-7 at regnskapsåret følger kalenderåret. Årsregnskapet skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. regnskapsloven § 3-1 første ledd annet punktum. Samtidig fastsetter ligningsloven § 4-7 nr. 1 den ordinære selvangivelsesfristen til utgangen av februar i året etter inntektsåret. Dette innebærer at plikten til å avlegge årsregnskap for det korresponderende inntektsåret utløper etter fristen for å inngi selvangivelse. Anvendelse av regnskapsåret vil derfor medføre at kravet til antall ansatte mv. vil måtte knyttes til året forut for inntektsåret. Det følger imidlertid av skatteloven § 14-4 annet ledd at årsregnskapet skal legges til grunn ved ligningen av virksomheter som er underlagt regnskapsplikt i henhold til regnskapsloven, med mindre annet er særskilt bestemt i skattelovgivningen. De kriteriene som oppstilles med hensyn til salgsinntekt og balansesum vil derfor fremgå også av det skattemessige årsregnskapet som følger selvangivelsen. På denne bakgrunn foreslår departementet å knytte vilkårene til det inntektsåret kostnadene er påløpt og som det kreves fradrag for. Foretaket vil på vanlig måte måtte dokumentere overfor ligningsmyndighetene at kravene er oppfylt, herunder kravet til antall

ansatte. Ligningsmyndighetene vil ha full adgang til å prøve om vilkårene er til stede.

For virksomheter undergitt begrenset regnskapsplikt i henhold til regnskapsloven § 1-2 annet ledd gjelder ikke bestemmelsen om at skattyters årsregnskap skal legges til grunn ved den skattemessige tidfestingen av inntekter og utgifter. Kriteriene for avgrensning av adgangen til fradrag til FoU kan derfor ikke baseres på et skattemessig årsregnskap i disse tilfellene. Slike virksomheter vil imidlertid være undergitt plikt til å levere næringsoppgave som vedlegg til selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1. Næringsoppgaven vil kunne fungere som et årsoppgjør med samlet resultat og balanse i foretaket, jf. Ot. prp. nr. 1 (1999-2000) side 81. På denne måten vil ligningsmyndighetene ha mulighet til å avgjøre om vilkårene for skattefradrag for FoU er til stede. Departementet foreslår at kravet til antall ansatte mv. også for virksomheter med begrenset regnskapsplikt, knyttes til det aktuelle inntektsåret som kravet om fradrag gjelder.

Det vises til forslag til ny § 16-40.

4 Endring av reglene for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold

4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at skatten og arbeidsgiveravgiften på fordel ved opsjon i arbeidsforhold beregnes som om opsjonsfordelen var blitt skattlagt i de årene opsjonen har løpt.

Videre foreslås det endring i tidspunktet for skattlegging av børsnoterte opsjoner, slik at også disse først skattlegges ved innløsning eller salg av opsjonen. Dette vil medføre en likebehandling av børsnoterte og ikke-børsnoterte opsjoner. Se St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 punkt 2.2.8.

4.2 Gjeldende rett

Reglene om skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold fremgår av skatteloven § 5-14 tredje ledd med tilhørende forskriftsbestemmelser. Når det gjelder ikke-børsnoterte opsjoner, skattlegges opsjonsfordelen ved innløsning eller salg av opsjonen, jf. skatteloven § 5-14 tredje ledd bokstav a. For børsnoterte opsjoner skattlegges fordelen ved tildelingen av opsjonen, og en eventuell ytterligere verdistigning skattlegges ved innløsning eller ved salg, jf. skatteloven § 5-14 tredje ledd bokstav b. Opsjonsfordelen skattlegges som lønnsinntekt og inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. For personer med særlig høy inntekt blir det beregnet toppskatt etter høyeste sats og ekstra arbeidsgiveravgift.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

For departementets vurderinger av behovet for endringer i opsjonsbeskatningen, vises det til St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002). Nedenfor følger departementets forslag til lovteknisk gjennomføring.

For det første foreslås det at børsnoterte opsjoner og ikke-børsnoterte opsjoner likebehandles skattemessig. Det foreslås derfor endring i tidspunktet for skattlegging av børsnoterte opsjoner, slik at disse bare skattlegges ved innløsning eller salg av opsjonen.

Videre foreslås det en lettelse i beregningen av skatten ved innløsning eller salg av opsjoner. Opsjonsfordelen kan i prinsippet anses som opptjent gjennom hele opsjonens løpetid, men den skattlegges først ved innløsning eller salg. I det året opsjonen innløses eller selges kan inntekten til opsjoninnehaveren bli svært høy, og på grunn av toppskatten kan samlet skatt bli høyere enn om fordelen hadde blitt beregnet jevnt utover opsjonens løpetid. Likeledes kan arbeidsgiveravgiften bli høy på grunn av den ekstra arbeidsgiveravgiften for inntekter over 16 ganger folketrygdens grunnbeløp (G). Det kan synes rimelig at det ved skattleggingen tas hensyn til dette. Departementet foreslår

derfor at skatten og arbeidsgiveravgiften i innløsnings- eller salgsåret beregnes som om opsjonsfordelen var blitt skattlagt i de årene opsjonen har løpt, i de tilfeller dette er en fordel for skattyter. For å få en enklest mulig ordning, foreslår departementet at skatten beregnes som om opsjonsfordelen er oppkjøpt med et likt beløp i de inntektsårene opsjonen har løpt. Dette skal gjelde uavhengig av hvor lang tid opsjonen har løpt i det enkelte inntektsår.

Den foreslåtte beregningsmåten gjør at det må foretas en omberegning av skatten, herunder også trygdeavgift og eventuelt toppskatt, for hvert av årene opsjonshaver har besittet opsjonen. Videre må minstefradraget korrigeres, samt at det må tas hensyn til eventuell skattebegrensning.

Når det gjelder omberegning av skattepliktig beløp, vil departementet vurdere nærmere om det er mest hensiktsmessig at skattyter må sette frem krav om omberegning eller om ligningsmyndighetene skal vurdere skatteoppgjøret til alle skattytere som har realisert opsjoner, og på eget tiltak omregne skatten i de tilfeller dette vil være en fordel for skattyter. Når det gjelder arbeidsgiveravgift, er det arbeidsgiver selv som må foreta en eventuell omberegning og beregne korrekt avgift. Ordningen vil innebære noe merarbeid både for ligningsmyndighetene og for arbeidsgiverne.

Departementet vil i samarbeid med Skattedirektoratet foreta nærmere utforming av ordningen, og vil komme tilbake med nødvendige reguleringer i forskrift. Det foreslås en forskriftshjemmel i skatteloven § 5-14 tredje ledd for omberegning av skatten. Når det gjelder omberegningen av arbeidsgiveravgiften, antar departementet at det er tilstrekkelig hjemmel for forskriftsregulering i folketrygdloven § 23-2 siste ledd.

Det vises til forslagene til endringer i skatteloven § § 5-14 tredje ledd og 19-2 femte ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

5 Lovteknisk regulering av nytt skatteregime for kjøregodtgjørelse

Etter en samlet budsjettmessig og skattepolitisk vurdering har Regjeringen opprettholdt forslaget til innstramming i den skattemessige behandlingen av kjøregodtgjørelse i yrket, jf. St.prp. nr. 1 (2001-2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 2.2.9. Endringen innebærer at det innføres skatteplikt på differansen mellom statens satser og 2,05 kroner pr. kilometer for kjøregodtgjørelse utover 4 000 kilometer. Det ilegges arbeidsgiveravgift på differansen mellom statens satser og 2,05 kroner pr. kilometer uavhengig av kjørelengde. For skattytere som ikke får kjøregodtgjørelse (næringsdrivende) vil fradrags-satsen for kjøring utover 4 000 kilometer settes ned fra 3,20 kroner pr. kilometer til 2,05 kroner pr. kilometer.

Det nye skatteregimet for kjøregodtgjørelse reiser noen lovtekniske og praktiske spørsmål som søkes løst nedenfor.

Som varslet i St.prp. nr. 1 (2001-2002) kan overskuddet defineres i Skattedirektoratets takseringsregler. Det er ikke like naturlig at skattefritaket for overskuddet på den første del av kjøringen forankres i takseringsreglene. Dette skyldes at takseringsreglene systematisk sett gjelder kvantifiserings- og verdsettingsspørsmål, ikke materielle skattefritak for definerte fordeler. En vil derfor innarbeide skattefritaket for de første 4 000 kilometerne i departementets skatteforskrift, med hjemmel i skatteloven § 5-15 annet ledd. Skattedirektoratets regler om forskuddstrekk, som bør ha tilsvarende fritak for de første 4 000 kilometerne, kan så tilpasses dette.

En oppnår da at bare arbeidstakere med mer omfattende tjenestekjøring med kjøregodtgjørelse etter statens satser, blir underlagt skattetrekk og ligning av standardoverskudd. Har arbeidstakeren kjøregodtgjørelse fra flere arbeids- eller oppdragsgivere i løpet av året, anvendes trekkfritaket fortrinnsvis av hovedarbeidsgiver, eventuelt den første av disse i året. Arbeidstakeren bør i slike tilfeller varsle arbeids- eller oppdragsgiver nr. 2 mv. om hvor mye av det skattefrie området for kjøregodtgjørelse som er brukt opp tidligere, slik at restskatt kan unngås. Ved ligningen anvendes skattefritaket for 4 000 kilometer felles for samlet kjøregodtgjørelse. Arbeidsgivernes årlige lønnsinnbetretninger skal som før omfatte både trekkfri og trekkpliktig kjøregodtgjørelse.

Ved beregningen av arbeidsgiveravgift for hver tomånedlige termin må arbeidsgiveren ikke bare ta hensyn til de trekk- og skattepliktige overskudd som vil inngå i det vanlige lønnsbegrep, men også ta hensyn til trekkfritt overskudd av kjøregodtgjørelse for de første 4 000 kilometer. I dag er avgiftsplikten avledet av trekkplikten når det gjelder slike overskudd. Det er derfor behov for en lovendring for å kunne inkludere også trekkfrie overskudd som nevnt i avgiftsgrunnlaget. En slik lovendring ble ikke fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2001-2002). Departementet fremmer derfor nå forslag til en slik lovendring. De provenymessige konsekvensene av dette er allerede innarbeidet i forslaget fra regjeringen Stoltenberg.

Det kan innvendes at det nye skatteregimet for kjøregodtgjørelse fører til noe merarbeid for arbeidsgivere som utbetaler slik godtgjørelse. Men det er i

tilfelle en konsekvens av at utbetalingen er større enn de kostnader som kjøringen normalt medfører. Dersom kjøregodtgjørelsen i det enkelte tilfelle begrenses til det skattemessig godkjente kostnadsnivå (p.t. 2,05 kroner pr. kilometer), vil arbeidsgivers administrative arbeid med avgiftsberegning og skattetrekk mv. av overskudd normalt bortfalle.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i folketrygdloven § 23-2 tredje ledd. Endringen foreslås å tre i kraft 1. januar 2002.

6 Endring av utbytteskatten

6.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med skatteopplegget for 2001 ble det vedtatt å innføre en midlertidig skatt på aksjeutbytter på 11 prosent, utover et bunnbeløp på 10 000 kroner. Denne utbytteskatten er foreslått videreført for inntektsåret 2002 i St.prp. nr. 1 (2001-2002), fremlagt av regjeringen Stoltenberg. Det foreslås nå å oppheve skatt på utbytte fra og med inntektsåret 2002.

For å hindre omgåelser av utbytteskatten ble det i forbindelse med skatteopplegget for 2001 også vedtatt endringer i gevinstbeskatningen ved innløsning av aksjer, likvidasjon av selskapet og ved aksjonærers salg av aksjer til selskapet. Disse særskilte endringene i gevinstbeskatningen foreslås nå opphevet.

Forslagene vil få virkning for aksjonærer/andelshavere i aksjeselskap, allmennaksjeselskap og likestilte selskaper og sammenslutninger etter skatteloven § 10-1.

6.2 Gjeldende rett

Aksjeselskapers inntekt beskattes som alminnelig inntekt med en skattesats på 28 prosent. Aksjeselskapers alminnelige inntekt inkluderer også overskudd som deles ut til aksjonærene i form av utbytte. Utbytte er i utgangspunktet skattepliktig som alminnelig inntekt for aksjonæren. For å unngå at hele inntekten også beskattes på aksjonærens hånd, gjelder godtgjørelsesmetoden. For utbytte utdelt fra og med 5. september 2000 beregnes godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med 17/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 10-12 første ledd. Dette tilsvarer en skatt på utbytte på 11 prosent. For utbytte utdelt til aksjeselskap og likestilt selskap, gis det likevel full godtgjørelse, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd bokstav a. Videre er det fastsatt en skjermingsregel i skatteloven § 10-12 annet ledd bokstav b, som skal hindre at utbytte til aktive aksjonærer blir beskattet på aksjonærens hånd, når inntekten samtidig beskattes som personinntekt fra delingspliktig selskap.

For å motvirke omgåelser av utbytteskatten ved innløsning av aksjer, likvidasjon av selskapet og ved salg av aksjer til selskapet får aksjonæren etter gjeldende rett bare benytte 17/28 av akkumulert positivt RISK-beløp på realisasjonstidspunktet, når aksjer realiseres på denne måten, jf. skatteloven § 10-12 annet ledd annet og tredje punktum. Det medfører at en eventuell skattepliktig gevinst ved realisasjon blir tilsvarende høyere.

6.3 Vurderinger og forslag

En videreføring av utbytteskatten kan gi aksjonærer motiver til å holde overskudd tilbake i etablerte selskaper, og på den måten hindre at kapital anvendes der den er samfunnsøkonomisk mest lønnsom. Videre kan det innebære

at kapitalinntekter som opptjenes i selskapssektoren skattlegges hardere enn andre kapitalinntekter. Denne forskjellsbehandlingen kan i seg selv være vanskelig å forsvare, og kan også innebære at gjeldsfinansiering blir skattemessig favorisert fremfor aksjekapitalfinansiering. Det vises til St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 punkt 2.2.1 for nærmere omtale.

Det foreslås derfor at godtgjørelsen etter § 10-12 første ledd igjen skal beregnes til mottatt (lovlig) utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt, slik at utbytte i realiteten blir skattefritt for aksjonæren. Ved beskatning av utbytte på aksjonærens hånd godtgjøres da aksjonæren den skatten selskapet har betalt på overskuddet. Dette gjøres ved at aksjonæren gis et fradrag i utlignet skatt med et beløp tilsvarende det mottatte utbyttet multiplisert med aksjonærens skattesats. Dette er identisk med hva som var gjeldende for utbytte som var besluttet utdelt før 5. september 2000. Endringen vil gjøre særregelen for utbytte som mottas av aksjeselskap eller likestilt selskap i skatteloven § 10-12 annet ledd bokstav a, og skjermingsregelen for aktive aksjonærer i skatteloven § 12-10 annet ledd bokstav b, overflødige. Skatteloven § 12-10 annet ledd foreslås derfor opphevet.

Forslaget om å oppheve utbytteskatten anslås til å ha en provenyvirkning på om lag 1,5 mrd. kroner påløpt og 1,2 mrd. kroner bokført i 2002.

Dersom utbytteskatten oppheves, er det ikke nødvendig å opprettholde reglene i skatteloven § 10-32 annet ledd annet og tredje punktum om avkorting i RISK-beløp, som skal motvirke omgåelser av utbytteskatten ved innløsning av aksjer, likvidasjon av selskapet og ved salg av aksjer til selskapet. Disse reglene foreslås derfor opphevet.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002. Det vises til forslag til endring i skatteloven §§ 10-12 første og annet ledd og 10-32 annet ledd.

7 Endringer i merverdiavgiftsloven

7.1 Innledning

Det fremgår av Sem-erklæringen at Regjeringen ønsker å foreta en justering av merverdiavgiftsreformen ved at enkelte tjenesteområder unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Departementet vil allerede nå følge opp dette ved å fremme forslag om at kjøreopplæring og tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten med virkning fra 1. januar 2002, se henholdsvis punkt 7.2 og 7.4. I forbindelse med at kjøreopplæring nå foreslås unntatt fra merverdiavgiftsplikten, legges det opp til overgangsordninger for å unngå uheldige avgiftsmotiverte tilpasninger knyttet til anskaffelser av personkjøretøy i slik virksomhet.

Regjeringen foreslår at flypassasjeravgiften avvikles fra 1. april 2002, se St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) Om endring av St.prp. nr. 1 om statsbudsjettet medregnet folketrygden 2002 punkt 2.2.9. Når denne avgiften avvikles, er det etter departementets mening ikke lenger grunnlag for å opprettholde den gunstige særordningen som nullsats for personbefordring med luftfartøy i merverdiavgiftssystemet innebærer. Departementet foreslår derfor at denne tjenesten tas ut av merverdiavgiftssystemet igjen, slik at luftfarten blir behandlet likt med annen persontransport, se punkt 7.3.

I Sem-erklæringen er det uttalt at Regjeringen vil unnta flere helsetjenester fra merverdiavgiftsplikten. En utvidelse av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester vil særlig gjelde ytterligere unntak for ulike typer tjenester innen alternativ medisin. Dette reiser flere vanskelige avgrensinger som nødvendiggjør nærmere utredninger. Dette arbeidet vil Finansdepartementet foreta i samarbeid med Sosial- og helsedepartementet. Det vises til omtalen i punkt 7.5.2.

Av Sem-erklæringen fremgår det videre at en vil vurdere endringer slik at merverdiavgiftsregelverket virker nøytralt for kommunenes beslutninger. Departementet vil følge opp dette, men dette reiser flere vanskelige problemstillinger som det er behov for å vurdere nærmere. Det er gitt en nærmere omtale av saken i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) punkt 2.4.1.

I forbindelse med at det fra 1. juli 2001 er innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, har departementet sett på den gjeldende praksis for forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Merverdiavgiftsreformen har i større grad aktualisert behovet for å foreta visse endringer. I samarbeid med Skattedirektoratet har departementet derfor nå foretatt en praksisomlegging. Det er gitt en omtale av dette i punkt 7.5.1.

7.2 Kjøreopplæring

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble det vedtatt et generelt unntak for undervisningstjenester, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 før-

ste punktum. I tillegg til tradisjonelle undervisningstjenester omfatter unntaket også fritidsrettet undervisning. Kjøreopplæring ble imidlertid uttrykkelig unntatt fra dette avgiftsunntaket, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum. Om begrunnelsen for å innføre merverdiavgiftsplikt på kjøreopplæring vises det til forarbeidene til bestemmelsen, se Innst. O. nr. 24 (2000-2001) punkt 3.2.3, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) punkt 7.2.4. Etter gjeldende regler skal derfor næringsdrivende som driver med kjøreopplæring beregne utgående merverdiavgift på vederlaget som kreves for tjenesten. Motstykket til merverdiavgiftsplikten er at den som driver med kjøreopplæring har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette gjelder også anskaffelse og drift av personkjøretøy til bruk i kjøreopplæring.

Departementet foreslår å unnta kjøreopplæring fra den generelle merverdiavgiftsplikten med virkning fra 1. januar 2002. Dette er en oppfølging av Sem-erklæringen. Forslaget innebærer at undervisningstjenester nå generelt vil være unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Dette tilsvarer rettstilstanden før 1. juli 2001, og betyr at virksomheter som driver med kjøreopplæring ikke lenger vil være pliktig til å beregne utgående merverdiavgift av sin omsetning, samtidig som de ikke lenger vil ha adgang til å fradragføre inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i kjøreopplæring. Et unntak for kjøreopplæring vil ikke gi noen store avgrensingsproblemer siden det allerede er gitt et generelt unntak for undervisningstjenester.

Næringsdrivende som driver med kjøreopplæring har, i motsetning til øvrige avgiftspliktige (med unntak av yrkesmessig bilutleie), etter gjeldende rett også adgang til å fradragføre inngående avgift ved anskaffelse av personkjøretøy. For å unngå avgiftsmotiverte anskaffelser er slike kjøp underlagt egne bestemmelser om bindingstid, som innebærer at fradragsført avgift skal tilbakeføres forholdsmessig dersom personkjøretøy selges eller omdisponeres før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert. Nærmere regler om dette er gitt i forskrift nr. 90 til merverdiavgiftsloven (Forskrift 24. januar 1989 nr. 58 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig kjøreopplæring eller utleievirksomhet).

Når kjøreopplæring unntas fra merverdiavgiftsplikt, vil det oppstå spørsmål om avgiftsbehandlingen av personkjøretøy som er anskaffet i perioden fra 1. juli 2001 til 1. januar 2002. For å unngå avgiftsmotivert tilpasning og for å likebehandle kjøreskoler som har benyttet seg av fradragsretten i forhold til andre kjøreskoler som ikke har benyttet seg av dette, vil departementet foreslå at det for disse kjøretøyene skal foretas forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift. Forslaget innebærer at virksomheter som driver med kjøreopplæring kun får nyttiggjort seg fradragsretten for personkjøretøy i den perioden de faktisk har vært avgiftspliktige. Alle virksomheter som har anskaffet personkjøretøy i denne perioden skal etter forslaget foreta en forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift når kjøreopplæring på nytt unntas fra merverdiavgiftsplikt.

For mange næringsdrivende som driver med kjøreopplæring vil en slik forholdsmessig tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift kunne representere en uforutsett merkostnad, som påløper ved innberetningen av siste opp-

gavetermin. Virksomhetene vil derfor kunne få likviditetsproblemer ved denne avregningen. For å avhjelpe dette vil departementet foreslå at det gis hjemmel i forskrift for utsatt innbetalingsfrist for det beløp som skal tilbakeføres.

Et generelt unntak for undervisningstjenester som også omfatter kjøreopplæring, vil gi et provenytap på i størrelsesorden 300 millioner kroner på årsbasis og 240 millioner kroner på 2002-budsjettet ved iverksettelse fra 1. januar 2002. Anslaget forutsetter at det innføres overgangsregler som motvirker avgiftsmotiverte kjøp i perioden frem til unntaket for merverdiavgift trer i kraft. Hvis det ikke innføres regler slik som foreslått, vil provenytapet på 2002-budsjettet øke med om lag 10 millioner kroner til 250 millioner kroner.

Departementet viser til forslag til opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum, forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 annet ledd, og forslag til overgangsbestemmelse.

7.3 Luftfarten

Fra 1. juli 2001 er det innført merverdiavgift med nullsats på personbefordring med luftfartøy. Nullsats innebærer at flyselskapene er fritatt fra plikten til å beregne utgående merverdiavgift av vederlaget fra passasjerene (flybilletten), men fullt ut kan trekke fra inngående merverdiavgift på sine anskaffelser til bruk i virksomheten som gjelder personbefordring. All persontransport for øvrig, uansett transportmiddel, er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Dette betyr eksempelvis at næringsdrivende som driver med personbefordring med tog, buss, taxi og båt ikke er merverdiavgiftspliktige for denne virksomheten. Virksomhetene skal ikke beregne utgående merverdiavgift av vederlaget for persontransporten, men de har heller ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten (persontransportdelen).

Innføring av merverdiavgift med nullsats på personbefordring med luftfartøy må sees i sammenheng med omleggingen av flypassasjeravgiften, som skjedde fra 1. april 2001 for å bringe avgiften i overensstemmelse med EØS-avtalen. Nullsatsen i merverdiavgiftssystemet ble innført for å redusere belastningen av omleggingen av flypassasjeravgiften for innenlandsflygninger. Samlet ble endringene gjennomført innenfor en provenynøytral ramme. Innføring av nullsats innebar isolert sett en avgiftslettelse for luftfarten på om lag 300 millioner kroner på årsbasis. Om den nærmere bakgrunnen for disse endringene vises det til omtalen i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) punkt 6.2.2.

Regjeringen foreslår at flypassasjeravgiften avvikles fra 1. april 2002, se St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001-2002) punkt 2.2.9. Når denne avgiften avvikles er det etter departementets mening ikke lenger grunnlag for å opprettholde den gunstige særordningen som nullsatsen for luftfarten i merverdiavgiftssystemet innebærer.

Ved å ta personbefordring med luftfartøy ut av merverdiavgiftssystemet, vil flyselskapene på nytt få delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften ved at varetransport er avgiftspliktig, mens innenlands persontransport holdes utenfor. Dette betyr at flyselskapene ikke lenger vil få fradragsrett for inngå-

ende merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den del av virksomheten som gjelder personbefordring innenlands. Inngående merverdiavgift av de anskaffelser som foretas, må derfor fordeles i forhold til bruken i de respektive virksomhetsområder som er henholdsvis innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet. For anskaffelser til virksomhetsområder både innenfor og utenfor merverdiavgiftsområdet (fellesanskaffelser), skal det etter regelverket foretas en forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift etter anskaffelsens antatte bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten. For å fastslå den antatte bruk, kan det være aktuelt å benytte seg av ulike hjelpestørrelser. Eksempelvis kan omsetningstallene i enkelte tilfeller være relevante ved den forholdsmessige fordelingen. Departementet vil imidlertid understreke at en forutsetning for dette er at disse hjelpestørrelsene må være knyttet til de virksomhetsområder hvor anskaffelsene faktisk blir brukt, og at en slik forenklet fordelingsmåte i rimelig grad gjenspeiler bruken av anskaffelsene. Regelverket om fordeling av inngående merverdiavgift for næringsdrivende med delte virksomheter gir opphav til kompliserte rettsspørsmål, og er vanskelig å praktisere både for virksomhetene og forvaltningen.

Selv om en konsekvens av å holde luftfarten utenfor merverdiavgiftssystemet er at flyselskapene på nytt må forholde seg til et mer komplisert regelverk, kan ikke departementet se at dette gir tilstrekkelig grunn til å videreføre nullsatsen etter at flypassasjeravgiften nå foreslås avvirket. Departementet viser også til at hele persontransportområdet i prinsippet bør likebehandles for å unngå eventuelle konkurransevridninger mellom de ulike transportformene. Ved å ta personbefordring med luftfartøy ut av merverdiavgiftssystemet vil all persontransport, uansett transportmiddel, være unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester.

På denne bakgrunn foreslår departementet at personbefordring med luftfartøy tas ut av merverdiavgiftssystemet som ledd i avviklingen av flypassasjeravgiften.

Forslaget nødvendiggjør enkelte endringer i merverdiavgiftsloven. For det første er det nødvendig å oppheve bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 9 annet punktum, som fastsetter at unntaket for persontransport ikke gjelder for personbefordring med luftfartøy. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 14, som fastsetter ordningen med nullsats for luftfarten, må også oppheves. I tillegg må bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 14 annet ledd nr. 5 tredje avsnitt oppheves. Denne bestemmelsen ble gitt for at virksomheter som driver med personbefordring med luftfartøy, skulle oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i denne virksomheten. Rettstilstanden på dette området vil etter disse lovendringene tilsvare den som gjaldt før 1. juli 2001.

Forslaget nødvendiggjør også endring i forskrift nr. 48 til merverdiavgiftsloven (Forskrift 14. september 1971 nr. 1 om frivillig registrering av skipsrederier), hvor det er åpnet for en frivillig registreringsordning for rederier som frakter passasjerer med skip i utenriksfart. Ordningen innebærer at rederiene som oppfyller vilkårene for frivillig registrering i merverdiavgiftsmanntallet og som søker om dette, kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten med utenriks personbefordring. Det skal likevel

ikke beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget som oppkreves fra passasjerene.

Denne ordningen omfattet tidligere også flyselskaper som befordret passasjerer i utenriksfart. Ordningen for flyselskapene var imidlertid ikke lenger nødvendig, da det fra 1. juli 2001 ble innført nullsats for luftfarten i merverdiavgiftssystemet. Forskriften ble derfor endret med virkning fra dette tidspunktet, slik at den nå kun gjelder for skipsrederier. Som følge av forslaget om at personbefordring med luftfartøy på nytt skal ut av merverdiavgiftssystemet, er det nødvendig å reversere denne endringen. Forskriften vil bli endret slik at den frivillige registreringsordningen igjen skal omfatte flyselskaper som befordrer passasjerer i utenriksfart, det vil si at rettstilstanden også her blir som før 1. juli 2001. Departementet vil for orden skyld presisere at det ikke vil være adgang for flyselskapene til å bli frivillig registrert for innenlands personbefordring.

På usikkert grunnlag er det anslått at å fjerne ordningen med nullsats for luftfarten i merverdiavgiftssystemet kan gi et merproveny på om lag 300 millioner kroner på årsbasis. Ved iverksettelse fra 1. april 2002 vil dette gi merinntekter på om lag 225 millioner kroner påløpt og om lag 175 millioner kroner bokført i 2002.

Departementet viser til forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven §§ 5 b første ledd nr. 9 annet punktum, 14 annet ledd nr. 5 tredje ledd og 16 første ledd nr. 14. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. april 2002.

7.4 Trygghetsalarmtjenester

Som en følge av merverdiavgiftsreformen er det fra 1. juli 2001 innført merverdiavgift på omsetning av tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer. Departementet legger frem forslag om at omsetning av tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer unntas fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette er en oppfølging av Sem-erklæringen.

Med trygghetsalarm forstås den type alarm som benyttes innen helse- og omsorgssektoren. Trygghetsalarmmottaket kan opereres av det offentlige eller det private. Trygghetsalarmen brukes av eldre/uføre, og er mobil slik at den kan bæres av brukeren. Ved utløsning av trygghetsalarmen kommer det assistanse til brukeren, eventuelt kan brukeren via tilkoblet telefon få ordnet den ønskede hjelp. Trygghetsalarmmottaket vil ha informasjon om brukerens helsesituasjon. Trygghetsalarmmottaket vil også ha informasjon om kontaktpersoner og ha tilgang til nøkler til brukerens bolig. På alarmmottaket befinner det seg profesjonelt helsepersonale som kan vurdere en nødsituasjon. Med begrepet trygghetsalarm menes følgelig ikke sikkerhets-/tyverialarm på boliger, næringsbygg eller lignende. Heller ikke vakt- og vektertjenester som benyttes i næringslivet eller i tilknytning til boliger for å holde uvedkommende borte omfattes.

Kjøp og installasjon av trygghetsalarm belastes med merverdiavgift. Dette fulgte tidligere av den alminnelige regel om merverdiavgift ved varekjøp og oppregnede tjenester. Merverdiavgiftsplikten på kjøp og installasjon av trygghetsalarm har foreligget siden innføringen av merverdiavgiften i Norge i 1970. Merverdiavgiftsreformen har ikke ført til noen endring på disse punktene.

I forhold til drift av trygghetsalarmer vil unntaket for sosiale tjenester ofte få anvendelse, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 2. Slik drift er i dag en del av pleie- og omsorgstjenestene i kommunen. Eventuell egenbetaling/gebyr/serviceavgift mv. som belastes brukeren for dekning av trygghetsalarmtjenester, er unntatt fra merverdiavgift. Dette gjelder også når private, eksempelvis Falken, utfører alarmtjenesten på vegne av kommunen. Unntaket for merverdiavgift forutsetter imidlertid at brukeren av tjenestene har fått tildelt trygghetsalarmen etter vedtak i kommunen. Dette gjelder uavhengig av om det er pleie- eller omsorgstjenestene eller eksempelvis brannvesenet som har fattet vedtaket.

Kommunene har noe ulik praksis når det gjelder tildeling av alarmer og administrering av alarmtjenesten. I en del kommuner står eldre på venteliste for tildeling av trygghetsalarm. For de som står på venteliste for tildeling av kommunal trygghetsalarm og i ventetiden anskaffer alarmtjeneste av egne midler, har departementet tolket loven slik at det ikke skal betales merverdiavgift på eventuell egenbetaling for dekning av drift av alarmtjenesten. Dette unntaket fra merverdiavgiftsplikt forutsetter imidlertid også at det foreligger et kommunalt vedtak om tildeling av trygghetsalarm.

I de tilfeller hvor det ikke foreligger noe kommunalt vedtak om tildeling av trygghetsalarm, vil brukeren etter 1. juli 2001 måtte betale merverdiavgift på egenbetaling/gebyr/serviceavgift som belastes brukeren for dekning av trygghetsalarmtjenester. Som nevnt har kommunene ulik praksis når det gjelder tildeling av trygghetsalarmer. I noen kommuner har eldre rett til trygghetsalarm etter en viss alder, mens andre kommuner ikke har noen slik ordning.

Departementet foreslår at omsetning av trygghetsalarmtjenester generelt unntas fra merverdiavgift. Unntaket vil gjelde uavhengig av om det foreligger et kommunalt tildelingsvedtak og hvem som utfører tjenesten. Unntaket vil videre gjelde uten hensyn til hvilket behov brukeren har for trygghetsalarm og i hvilken alder og tilstand brukeren befinner seg.

Forslaget innebærer at omsetning av tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer (selve tjenesteytingen) unntas fra merverdiavgiftsplikt. Med drift av trygghetsalarmer menes den virksomhet som foregår ved trygghetsalarmmottaket, eksempelvis overvåking og utrykning. Den etablerte avgiftsplikten ved salg og installasjon videreføres.

Siden trygghetsalarmtjenester som oftest vil komme innenfor unntaket for sosiale tjenester, vil forslaget medføre ubetydelige provenyvirkninger.

Departementet viser til forslag til ny nr. 15 i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2002.

7.5 Omtale av enkelte områder

7.5.1 Forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør

Innledning

Departementet har i lys av innføringen av generell merverdiavgiftsplikt på tjenester sett nærmere på gjeldende praksis for forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør. Merverdiavgiftsreformen har i større grad aktualisert behovet for å foreta visse endringer. Departementet har i samarbeid med Skat-

tedirektoratet nå foretatt en praksisomlegging. Omleggingen innebærer en utvidelse av ordningene, se nærmere nedenfor. Som en oppfølging av reformen finner departementet det naturlig å informere Stortinget om hovedtrekkene i omleggingen. Departementet vil for øvrig sette i gang et arbeid med å formalisere retningslinjene i en forskrift. Dette vil gjøre regelverket mer tilgjengelig og sikre en mest mulig ensartet praktisering.

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. Et hovedprinsipp bak avgiften er derfor at den ikke skal belastes de næringsdrivende i omsetningskjeden. Dette hensynet ivaretas gjennom fradragsretten de næringsdrivende har for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet, se merverdiavgiftsloven § 21. For å ha fradragsrett, samt plikt og rett til å beregne utgående merverdiavgift på omsetningen, må en virksomhet være registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Etter regelverket skal en næringsdrivende registreres når avgiftspliktig omsetning har nådd en grense på 30 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder. For veldedige og allmenntilgittige organisasjoner gjelder det en grense på 140 000 kroner. Disse reglene fremgår av merverdiavgiftsloven § 28 første ledd første og annet punktum.

I en oppstartsperiode vil en næringsdrivende kunne ha store investeringer. Det skal ofte foretas investeringer i driftsmidler eller varebeholdning, virksomheten skal markedsføres og organisasjonen skal utvikles. Store kostnader kan derfor påløpe før det foreligger omsetning. Uten registrering i merverdiavgiftsmanntallet kan en virksomhet ikke trekke fra inngående merverdiavgift på slike anskaffelser. Den næringsdrivende vil imidlertid ofte ha et likviditetsmessig behov for fortløpende å kunne fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelsene. En nektelse av fradragsrett i slike tilfeller vil dessuten være et brudd med prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at anskaffelser som faktisk skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke skal avgiftsbelegges. På denne bakgrunnen er det et behov for å tillate registrering i merverdiavgiftsmanntallet før omsetningsgrensen er nådd.

Merverdiavgiftsloven § 28 første ledd fjerde punktum fastslår at avgiftsmyndighetene kan samtykke i at registrering skjer før dette tidspunkt når det foreligger særlige forhold. En slik forhåndsregistrering vil gi adgang til å trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten før registreringsgrensen er nådd. Departementet har hjemmel til å gi forskrift om avgrensning og utfylling på dette området, se merverdiavgiftsloven § 28 femte ledd. Dette er ikke blitt gjort, men det er utarbeidet nærmere retningslinjer hvor det under visse vilkår er gitt adgang til registrering før omsetningsgrensen er nådd. Disse retningslinjene bygger på langvarig forvaltningspraksis.

Det har også i praksis utviklet seg en ordning med tilbakegående avgiftsoppgjør. Denne ordningen fremgår ikke direkte av merverdiavgiftsloven, men er forutsatt i forarbeidene til merverdiavgiftsloven, se Ot.prp. nr. 17 (1968-69) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven). På side 58 i denne lovproposisjonen er det uttalt:

«... Overskrides beløpsgrensen før 12 måneder er gått, skal registrering skje. Det kan da foretas tilbakebetaling av eller tillates gitt fradrag for inngående avgift på kjøp i perioden fra start til registrering.»

Hovedformålet med ordningene med forhåndsregistrering og tilbakegående avgiftsoppgjør er at næringsdrivende ikke skal belastes med merverdiavgift på relevante anskaffelser til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Ved forhåndsregistrering får den næringsdrivende adgang til å gjøre fradrag for merverdiavgiften fortløpende i oppstartsfasen, mens et tilbakegående avgiftsoppgjør medfører at en næringsdrivende i ettertid avlastes disse utgiftene.

Praksisomleggingen innebærer i hovedtrekk at også tjenesteanskaffelser kan gi grunnlag for forhåndsregistrering. Samtidig samordnes ordningene ved at også merverdiavgift på tjenesteanskaffelser kan fradragsføres etter registreringstidspunktet ved tilbakegående avgiftsoppgjør.

Forhåndsregistrering

En virksomhet kan for det første søke om forhåndsregistrering på grunn av betydelige anskaffelser i en oppstartsperiode. Det blir ved denne vurderingen ikke tatt hensyn til anskaffelser som er fritatt etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17. Etter tidligere praksis har det kun vært investeringer i driftsmidler eller varebeholdning som kunne danne grunnlag for en forhåndsregistrering. Departementet er imidlertid av den oppfatning at det ikke bør være noen begrensninger med hensyn til hva slags anskaffelser som bør kunne kvalifisere for forhåndsregistrering. Merverdiavgift som påløper på eksempelvis anskaffelse av konsulenttjenester, forskningstjenester og advokattjenester ved etablering av en virksomhet, vil innebære en like stor likviditetsulempe for virksomhetene som investeringer i driftsmidler. På denne bakgrunnen er praksis lagt om. Tjenesteanskaffelser vil derfor også kunne danne grunnlag for forhåndsregistrering.

I kravet til betydelige anskaffelser ligger at det på søknadstidspunktet må være foretatt anskaffelser for minst 250 000 kroner årlig inklusive merverdiavgift. En slik beløpsgrense sikrer en lik praktisering av regelverket og en forenkling av saksbehandlingen. Departementet ser at for enkelte bransjer vil denne beløpsgrensen være for høy, slik at forhåndsregistrering i praksis ikke vil bli innrømmet. Denne ulempen vil imidlertid etter departementets mening i stor grad kompenseres gjennom de nye reglene for tilbakegående avgiftsoppgjør, se nedenfor. Departementet har derfor ikke foretatt noen endringer av praksis på dette punktet.

Forhåndsregistrering som gir rett til løpende fradragsføring innebærer at virksomhetene i en periode frem til omsetningen kommer opp på et visst nivå, vil levere negative omsetningsoppgaver. Det vil faktisk si at virksomhetene får betalt penger tilbake fra staten. I noen tilfeller kommer imidlertid omsetningen ikke i gang som forutsatt. Det vil da kunne være vanskelig for staten å innfordre disse pengene igjen i ettertid. Hensynet til statens inntekter tilsier derfor at det også bør være rammer for adgangen til forhåndsregistrering. Dette gjelder særlig i forhold til tilfeller hvor de aktuelle anskaffelsene selges videre uten merverdiavgift. I forlengelsen av dette krever praksis at det fremstår som overveiende sannsynlig at virksomheten, når normal drift foreligger, vil ha en omsetning godt over registreringsgrensen og at den vil drive i næring.

Det er videre et vilkår for forhåndsregistrering at tidsperioden fra søknad om forhåndsregistrering kommer inn til registreringsgrensen forventes nådd, ikke er mindre enn fire måneder. Uten en slik grense vil forhåndsregistrering kunne bli det normale, noe som ikke vil være i samsvar med merverdiavgifts-

loven § 28 som krever særlige forhold. Dersom virksomheten når registreringsgrensen før dette tidspunktet, er det etter departementets mening heller ikke noe stort praktisk behov for å benytte dette instituttet. Det mest hensiktsmessige i slike tilfeller vil være å benytte seg av muligheten for tilbakegående avgiftsoppgjør. Utvidelsen av adgangen til fradragsføring i ettertid innebærer også at det ikke lenger vil være en like stor fordel å bli forhåndsregistrert i forhold til å foreta et tilbakegående avgiftsoppgjør.

Ved forhåndsregistrering kan det samtidig etter søknad gis adgang til tilbakegående avgiftsoppgjør for investeringer foretatt før registreringstidspunktet. Forhåndsregistrerte virksomheter skal videre beregne utgående merverdiavgift av omsetning og uttak etter bestemmelsene i merverdiavgiftsloven uten hensyn til beløpsgrensen i § 28. Når omsetningen overstiger registreringsgrensen vil fylkesskattekontoret registrere virksomheten på vanlig måte. Dersom de generelle vilkårene for registrering ikke blir oppfylt innen den tidsfristen som er satt for forhåndsregistreringen, vil det bli etterberegnet merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 3.

En virksomhet kan også søke om forhåndsregistrering av praktiske grunner. Bakgrunnen for denne type registrering er at det ofte går kort tid fra en virksomhet starter omsetning til registreringsgrensen i merverdiavgiftsloven § 28 nås. Mange kommer over grensen ved første salgstilfelle eller første dag omsetningen finner sted. Dette vil eksempelvis være tilfelle ved oppstart av en matbutikk. Når registreringsgrensen er nådd plikter den næringsdrivende å beregne merverdiavgift av omsetningen, samtidig som den næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 44 ikke har rett til å anføre merverdiavgift i salgsdokumentet før han er registret i avgiftsmanntallet. Siden gjennomføringen av registreringen i merverdiavgiftsmanntallet normalt vil ta noe tid, har mange næringsdrivende derfor et praktisk behov for å bli registrert før omsetningsgrensen er nådd.

For å kunne bli forhåndsregistrert av praktiske grunner, må virksomheten sannsynliggjøre at omsetningen som et utgangspunkt vil overskride registreringsgrensen innen tre uker fra det tidspunkt omsetningen settes i gang. Registreringen får virkning fra den terminen som omsetningen starter opp. Inngående merverdiavgift fra tidligere terminer kan tilbakebetales etter søknad om tilbakegående avgiftsoppgjør.

Tilbakegående avgiftsoppgjør

Som nevnt et det også etablert en ordning med tilbakegående avgiftsoppgjør for å forhindre at avgiftspliktige virksomheter blir belastet med merverdiavgift på relevante anskaffelser foretatt før registreringstidspunktet.

Et sentralt vilkår for å kunne foreta et tilbakegående avgiftsoppgjør er at virksomheten må være registrert i merverdiavgiftsmanntallet, ordinært registrert eller forhåndsregistrert. Videre må anskaffelsene ha direkte sammenheng med omsetning i registrert virksomhet. Ved vurderingen av om dette vilkåret er oppfylt, legges det vekt på blant annet investeringsperiodens lengde og kontinuitet. Anskaffelsene må også ha vært til bruk innenfor avgiftspliktig virksomhet på anskaffelsestidspunktet. Eksempelvis vil det ikke foreligge fradragsrett for anskaffelser som tidligere har vært til bruk i hobbyvirksomhet og som tas i bruk i avgiftspliktig virksomhet. Videre må de aktuelle anskaffelsene

ikke være solgt videre (uten merverdiavgift). Det vil da ikke være grunnlag for et tilbakegående avgiftsoppgjør.

Det er ikke nødvendig å søke om tilbakegående avgiftsoppgjør for inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt i samme termin som en virksomhet blir registrert. Dette kan tas med på første omsetningsoppgave uten søknad.

Utvidelsen av praksis på dette området innebærer at det, med unntak av varer som er videresolgt (uten merverdiavgift) eller tatt ut av virksomheten før registreringen, gis fradrag for inngående merverdiavgift på alle typer anskaffelser til bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Fradragsretten ved tilbakegående avgiftsoppgjør får med andre ord samme omfang som om den næringsdrivende hadde vært registrert på anskaffelsestidspunktet. Det oppstilles med dette ikke lenger et krav om at anskaffelsene må være i behold før å få tilbakeført, eventuelt tilbakebetalt, merverdiavgiften. Tjenesteanskaffelser, eksempelvis konsulent- og forskningstjenester, vil derfor nå også være fradragsberettiget i ettertid.

Søknad om forhåndsregistrering eller tilbakegående avgiftsoppgjør behandles av fylkesskattekontorene, med Skattedirektoratet som klageinstans.

7.5.2 Alternativ medisin

Helsetjenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester. Om den nærmere bakgrunnen for unntaket vises det til forarbeidene til bestemmelsen, se Innst. O. nr. 24 (2000-2001) punkt 3.2.1, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) punkt 7.2.2. Unntaket er nærmere avgrenset i egen forskrift, se forskrift 15. juni 2001 nr. 682 om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av helsetjenester (Forskrift nr. 119).

I forbindelse med utarbeidelsen av forskriften ble det vurdert om tjenester som betegnes som alternativ medisin kunne omfattes av unntaket for helsetjenester. Denne vurderingen ble gjort i samarbeid med Sosial- og helsedepartementet. I forskriften er akupunktur og homøopati unntatt fra merverdiavgiftsplikten. I tillegg er også andre alternative behandlingsformer som utøves av offentlig godkjent helsepersonell unntatt. I Sem-erklæringen er det uttalt at man vil unnta flere helsetjenester fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Det er særlig for tjenesteområder innenfor alternativ medisin at avgrensningene av unntaket vil bli gjennomgått på nytt. Departementet vil følge dette opp, og se nærmere på disse avgrensningene. Avgrensningene reiser imidlertid flere vanskelige problemstillinger som det er behov for å få vurdert nærmere.

Departementet finner grunn til å understreke at for at en tjeneste skal komme innenfor unntaket for helsetjenester, må den i henhold til lovteksten kunne defineres som en helsetjeneste. Det er ikke gitt noen uttømmende definisjon av begrepet i loven. I lovforarbeidene er det imidlertid gitt en nærmere beskrivelse av rekkevidden av unntaket. Det er forutsatt en relativt streng praktisering av denne unntaksbestemmelsen.

Med alternativ medisin menes her terapiformer som vanligvis ikke ytes innenfor den etablerte helsetjenesten. Nøyaktig hvilke typer tjenester som

kommer inn under begrepet alternativ medisin er noe usikkert. I NOU 1998: 21 Alternativ medisin (Aarbakke-utvalget) er det imidlertid gitt en beskrivelse av de viktigste alternative behandlingsformer som finnes i Norge.

Det er som nevnt behov for en nærmere gjennomgang av regelverket på dette området. Denne gjennomgangen bør ses i sammenheng med Regjeringens arbeid med oppfølging av Aarbakke-utvalgets innstilling. I Sem-erklæringen er det bebudet at Regjeringen vil legge frem en stortingsmelding om alternativ medisin på bakgrunn av denne innstillingen. Departementet finner det derfor nødvendig å vente med å fremme forslag om en utvidelse av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester til det er foretatt en helsefaglig oppfølging av Aarbakke-utvalgets innstilling.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag til lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002)

I

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 b første ledd nr. 3 annet punktum oppheves.

§ 5 b første ledd ny nr. 15 skal lyde:

Tjenester som gjelder drift av trygghetsalarmer.

§ 14 annet ledd nr. 5 annet ledd første punktum skal lyde:

Avgift skal ikke svares av personkjøretøy til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet.

II

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 b første ledd nr. 9 annet punktum oppheves.

§ 14 annet ledd nr. 5 tredje ledd oppheves.

§ 16 første ledd nr. 14 oppheves.

§ 16 første ledd nr. 15 blir nr. 14.

III

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endring:

§ 23-2 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:

Det skal også betales arbeidsgiveravgift av overskudd på kjøregodtgjørelse som er fritatt for beskatning på grunn av kort kjørelengde.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-14 tredje ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Fordel ved innløsning eller salg av rett til erverv av eller salg av aksje eller grunnfondsbevis i arbeidsforhold, regnes som fordel vunnet ved arbeid etter § 5-10.

§ 5-14 tredje ledd bokstav b skal lyde:

Departementet gir forskrift om tidfesting av og beregning av det enkelte års skattepliktige inntekt etter bokstav a.

§ 6-81 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:

Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned.

§ 6-81 annet ledd skal lyde:

Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12-16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned.

§ 7-11 første ledd bokstav d første punktum skal lyde:

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 80 000 kroner i ligningsverdien.

§ 10-12 første ledd skal lyde:

(1) *Med godtgjørelse menesmottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt.*

§ 10-12 annet ledd oppheves.

Nåværende tredje, fjerde og femte ledd blir henholdsvis andre, tredje og fjerde ledd.

§ 10-32 annet ledd skal lyde:

(2) Inngangsverdien settes til anskaffelsesverdien, eventuelt med opp eller nedregulering med et beløp fastsatt etter § 10-34 eller § 10-35. *Anskaffelsesverdien* settes til det beløp skattyter har betalt for aksjen dersom ikke annet er bestemt.

§16-40 med deloverskrift skal lyde:

Fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling

§ 16-40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 20 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom virksomheten i inntektsåret oppfyller to av følgende tre vilkår;

- a. virksomheten har mindre enn 80 millioner kroner i salgsinntekt,
- b. virksomheten har mindre enn 40 millioner kroner i balansesum,
- c. virksomheten har færre enn 100 ansatte.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Samlet fradraggrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige dette beløpet.

(3) Det kan også gis fradrag etter annet ledd ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ved slike prosjekter gjelder kostnadsrammen pr. prosjekt, fordelt på deltakerne etter deltakerandel.

(4) For selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd gjelder kostnadsrammen også for selskapet.

(5) I konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 skal prosjekter med innbyrdes sammenheng behandles som ett prosjekt. Fradraggrunnlaget behandles da som i tredje ledd annet punktum.

(6) Overstiger fastsatt fradrag den utliknede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven.

(7) Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av denne paragraf, herunder gi regler om godkjenning av prosjekter og institusjoner, om hva som regnes som forsknings- og utviklingskostnader og om saksbehandlings- og klageregler for godkjenningsordningen.

Nåværende § 16-40 med deloverskrift blir ny § 16-50.

§ 19-2 femte ledd første punktum skal lyde:

Til bestemmelsen i § 5-14 tredje ledd bokstav a, gjelder følgende overgangsregler for rett til erverv eller salg av opsjoner ervervet i inntektsårene 1996-2001:

V

Endringene under I trer i kraft fra 1. januar 2002. Endringene under II trer i kraft fra 1. april 2002. Endringene under III trer i kraft fra 1. januar 2002. Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

Næringsdrivende som driver kjøreopplæring plikter å tilbakeføre en forholdsmessig del av fradragført inngående merverdiavgift av personkjøretøy anskaffet i perioden fra 1. juli 2001 til 1. januar 2002. Tilbakeføringsbeløpet skal utgjøre fradragført inngående merverdiavgift redusert med 1/36 for hver hele måned kjøretøyet har vært registrert i denne perioden, regnet fra tidspunktet for registreringen av kjøretøyet. Beregning av merverdiavgift tas med på omsetningsoppgaven for 6. termin 2001. Departementet kan gi forskrift med nærmere bestemmelser om tidspunktet for innbetaling av beløpet som skal tilbakeføres.
