



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2020–2021)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2021

Skatter, avgifter og toll 2021



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2020–2021)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2021

Skatter, avgifter og toll 2021

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2021	17	
1.3 Dynamiske virkninger	20	
1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	21	
1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget	29	
1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	31	
1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	42	
2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet	44	
2.1 Innledning	44	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	45	
2.3 Direkte skatter	50	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	50	
2.3.2 Bedriftsbeskatning	54	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning	57	
2.4 Indirekte skatter	59	
2.4.1 Merverdiavgiften	59	
2.4.2 Særavgifter	60	
2.4.3 Toll	64	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter	64	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	65	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	67	
2.8 Metoder for provenyberegninger	68	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ	68	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	69	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	69	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	70	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del II Forslagene	71	
3 Personskatt	73	
3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag	73	
3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt	73	
3.1.2 Trinnskatt	73	286–287
3.1.3 Trygdeavgift	74	275
3.1.4 Minstefradrag	74	277, 288
3.1.5 Personfradrag	75	289
3.1.6 Andre grenser og fradrag	75	277, 289
3.2 Boligsparing for ungdom (BSU)	75	
3.2.1 Innledning og sammendrag	75	277
3.2.2 Gjeldende rett	76	
3.2.3 Vurderinger og forslag	76	
3.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	78	
3.3 Naturalytelser	78	
3.3.1 Innledning og sammendrag	78	
3.3.2 Gjeldende rett	79	
3.3.3 Vurderinger og forslag	80	
3.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	81	
3.4 Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet	82	276–277
3.5 Oppjusteringsfaktor for renteinntekter som ekstrabeskattes	82	277
3.6 Oppheve arveavgift for dødsfall før 2014	83	
3.6.1 Innledning og sammendrag	83	283
3.6.2 Gjeldende rett	83	
3.6.3 Vurderinger og forslag	84	
3.6.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	84	
3.6.5 Ikrafttredelse	84	
3.7 Særreglene om beskatning av utenlandske arbeidstakere	84	288
3.8 Skattører og fellesskatt	85	287–288
4 Formuesskatt	86	
4.1 Økt verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler mv.	86	276
4.2 Forenkle verdsettelsesreglene for bolig og næringseiendom	87	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
4.2.1	Innledning og sammendrag	87	276
4.2.2	Gjeldende rett	87	
4.2.3	Vurderinger og forslag	88	
4.2.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	88	
4.2.5	Ikrafttredelse	89	
4.3	Forenklet dokumentasjonskrav for næringseiendom	89	
4.4	Formuesverdi for boliger berørt av endret kommunestruktur	89	
4.5	Økt verdsettelse av primærboliger med høy verdi	90	
4.5.1	Innledning og sammendrag	90	276
4.5.2	Gjeldende rett	90	
4.5.3	Vurderinger og forslag	90	
4.5.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	91	
4.5.5	Ikrafttredelse	91	
4.6	Økt verdsettelse av fritidsboliger	91	
5	Eiendomsskatt	92	
5.1	Fritak for eiendomsskatt for reindriftsanlegg	92	
5.1.1	Innledning og sammendrag	92	274
5.1.2	Gjeldende rett	92	
5.1.3	Vurderinger og forslag	92	
5.1.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	92	
5.1.5	Ikrafttredelse	93	
5.2	Maksimal eiendomsskattesats for bolig og fritidsbolig	93	274
5.3	Opphevelse av eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd	93	274
6	Kildeskatt på renter og royalty mv.	94	
6.1	Innledning og sammendrag	94	278–280, 284, 287
6.2	Formål med kildebeskatning	95	
6.2.1	Generelt	95	
6.2.2	Særlig om overskuddsflytting	95	
6.3	Skatteutvalgets utredning og regjeringens oppfølging	96	
6.3.1	Skatteutvalgets forslag	96	
6.3.2	Oppfølging av skatteutvalgets forslag	97	
6.4	Høringen	97	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
6.4.1	Overordnet	97
6.4.2	Generelle synspunkter til støtte for kildeskatt på renter og royalty mv.	98
6.4.3	Generelle innvendinger mot kildeskatt på renter og royalty mv.	98
6.5	Departementets vurderinger av høringsinstansenes generelle synspunkter	99
6.6	Kildeskatt på rentebetalinger	100
6.6.1	Kort om høringsforslaget	100
6.6.2	Gjeldende rett	100
6.6.3	Kildeskatt på renter i noen utvalgte land	101
6.6.4	Behovet for kildeskatt på renter	102
6.6.5	Avgrensning til rentebetalinger til nærstående i lavskatteland	104
6.6.6	Nærmere om skattesubjektene (de skattepliktige)	106
6.6.7	Hvilke renteinntekter er skattepliktige – når anses Norge som kildestat?	107
6.6.8	Rentebegrepet	110
6.6.9	Nærståendevurderingen	111
6.6.10	Forholdet til rentebegrensningsregelen	114
6.7	Kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler	114
6.7.1	Kort om høringsforslaget	114
6.7.2	Gjeldende rett	115
6.7.3	Kildeskatt på royalty mv. i noen utvalgte land	115
6.7.4	Behovet for kildeskatt på royalty mv.	116
6.7.5	Avgrensning til betalinger til nærstående i lavskatteland	121
6.7.6	Nærmere om skattesubjektene (de skattepliktige)	123
6.7.7	Hvilke inntekter er skattepliktige – når skal Norge anses som kildestat?	124
6.7.8	Nærmere om hvilke inntekter fra immaterielle rettigheter som omfattes (royaltybegrepet)	125
6.7.9	Nærståendevurderingen	127
6.7.10	Leiebetalinger for visse fysiske eiendeler – hvilke betalinger omfattes av kildeskatteplikten?	127
6.8	Terskelbeløp for når kildeskatteplikt på renter og royalty mv. inntreer?	129
6.8.1	Høringsforslaget	129
6.8.2	Høringsinstansenes merknader	129
6.8.3	Vurderinger og forslag	130

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
6.9	Kildeskattesatsen for renter og royalty mv.	130	
6.9.1	Høringsforslaget	130	
6.9.2	Høringsinstansenes merknader	130	
6.9.3	Vurderinger og forslag	131	
6.10	Når oppstår kildeskatteplikt? Nærmere om innvinning og tidfesting ..	131	
6.10.1	Høringsforslaget	131	
6.10.2	Høringsinstansenes merknader	131	
6.10.3	Vurderinger og forslag	132	
6.11	Tilpasning til EØS-retten	133	
6.11.1	Innledning	133	
6.11.2	Høringsforslaget	133	
6.11.3	Høringsinstansenes merknader	133	
6.11.4	Nærmere om EØS-retten	135	
6.11.5	Vurderinger og forslag	135	
6.12	Unngåelse av dobbeltbeskatning og forholdet til skatteavtalene	136	
6.13	Fastsetting og betaling av kildeskatt	136	
6.13.1	Innledning	136	
6.13.2	Nærmere om trekkpliktens omfang	137	
6.13.3	Nærmere om trekkplikt når det ikke skjer en ordinær betaling	138	
6.13.4	Adgang for den trekkpliktige til å endre fastsettingen	138	
6.13.5	Refusjon av for mye fastsatt skatt	138	
6.13.6	Den trekkpliktiges ansvar for uriktig skattetrekk	138	
6.13.7	Skattemyndighetenes adgang til å endre fastsettingen	139	
6.13.8	Forholdet mellom reglene om trekkplikt og EØS-retten	139	
6.14	Økonomiske og administrative konsekvenser	139	
6.15	Ikrafttredelse	141	
7	Vannkraftbeskatning	142	
7.1	Innledning og sammendrag	142	277–278
7.2	Vannkraftnæringen	144	
7.3	Gjeldende rett	147	
7.3.1	Skatteregler for vannkraftanlegg	147	
7.3.2	Nærmere om grunnrenteskatt	148	
7.4	Oppfølgingen av Kraftskatteutvalget	150	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.4.1	Kraftskatteutvalgets forslag	150	
7.4.2	Oppsummering av høringsinnspill	150	
7.4.3	Oppfølging av Kraftskatteutvalget	155	
7.5	Vurderinger og forslag	155	
7.5.1	Bakgrunn	155	
7.5.2	Nærmere om utforming av en nøytral grunnrenteskatt	155	
7.5.3	Vurdering av økt friinntektsrente for nye investeringer	159	
7.5.4	Forslag om kontantstrømskatt for nye investeringer	160	
7.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	163	
7.7	Ikrafttredelse	164	
8	Næringsbeskatning for øvrig	165	
8.1	Avgift på produksjon av fisk	165	
8.1.1	Innledning og sammendrag	165	315
8.1.2	Bakgrunn	165	
8.1.3	Gjeldende rett	165	
8.1.4	Vurderinger og forslag	166	
8.1.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	167	
8.2	Reindriftsfradraget	167	277
8.3	Tidsavgrenset unntak fra begrenset skatteplikt	167	275
8.4	Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk	168	295
9	Merverdiavgift	169	
9.1	Innledning	169	
9.2	Merverdiavgift på alternativ behandling	169	
9.2.1	Innledning og sammendrag	169	282
9.2.2	Gjeldende rett	170	
9.2.3	Høringen	171	
9.2.4	Vurderinger og forslag	174	
9.2.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	177	
9.2.6	Ikrafttredelse	177	
9.3	Merverdiavgift på kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling	178	
9.3.1	Innledning og sammendrag	178	282
9.3.2	Gjeldende rett	178	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
9.3.3	Utenlandsk rett	180	
9.3.4	Høringen	180	
9.3.5	Vurderinger og forslag	182	
9.3.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	186	
9.3.7	Ikrafttredelse	186	
9.4	Endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri – anmodningsvedtak nr. 787 (2019–2020)	186	
9.4.1	Innledning og sammendrag	186	
9.4.2	Gjeldende rett	187	
9.4.3	Utenlandsk rett	189	
9.4.4	Høringen	191	
9.4.5	Vurderinger og forslag	192	
9.4.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	198	
9.4.7	Ikrafttredelse	198	
10	Særavgifter	199	
10.1	Innledning	199	
10.2	Avgift på alkohol	199	297
10.3	Avgift på tobakksvarer mv.	201	298
10.4	Avgift på motorvogner mv.	202	
10.4.1	Innledning	202	
10.4.2	Engangsavgift	202	299–302
10.4.3	Avgift på trafikforsikringer	210	304–305
10.4.4	Vektårsavgift	211	305–306
10.4.5	Omregistreringsavgift	211	307–308
10.5	Veibruksavgift på drivstoff	212	308
10.5.1	Motvirke prisutslag av økt CO ₂ -avgift	213	
10.5.2	Motvirke prisutslag av økt omsetningskrav for biodrivstoff	215	
10.5.3	Øke veibruksavgiften på LPG	215	
10.5.4	Øke veibruksavgiften på naturgass	215	
10.6	Avgift på elektrisk kraft	216	309–310
10.7	Grunnavgift på mineralolje mv.	219	310
10.8	Avgift på smøreolje mv.	219	311
10.9	CO ₂ -avgift på mineralske produkter	219	311–312
10.9.1	Avgifter i klimapolitikken	221	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
10.9.2	Økte avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser	223	
10.9.3	Økt CO ₂ -avgift på mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart	224	
10.9.4	Avvikle fritaket for CO ₂ -avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser	224	
10.9.5	Avgift på naturgass til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven	225	
10.10	Avgift på forbrenning av avfall	225	313
10.11	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten	229	295
10.12	Svovelavgift	229	312–313
10.13	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER)	230	313–314
10.14	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	230	314
10.15	Avgift på utslipp av NO _x	230	314–315
10.16	Miljøavgift på plantevernmidler	231	315
10.17	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet	231	315
10.18	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.	232	316
10.19	Avgift på alkoholfrie drikkevarer	232	316–317
10.20	Avgift på sukker	233	317
10.21	Avgift på drikkevareemballasje	234	318
10.22	Flypassasjeravgift	234	318
10.23	Totalisatoravgift	235	
10.24	Dokumentavgift	235	319–320
10.25	Avgift på frekvenser mv.	236	320
10.26	Inntekter ved tildeling av tillatelser	236	320
11	Toll	237	
11.1	Innledning	237	321
11.2	Toll på landbruksvarer	237	
11.2.1	Administrative tollnedsettelse	237	
11.2.2	Fordeling av tollkvoter	238	
11.3	WTO-saker/multilaterale forhandlinger	238	
11.4	Nye og endrede frihandelsavtaler	239	
11.5	Avvikling av toll på roser fra GSP+-land	239	
12	Sektoravgifter og gebyrer	241	
12.1	Innledning	241	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
12.2	Endringer i sektoravgifter og reduksjon av overprisede gebyrer	242	
12.2.1	Sektoravgift tobakk	242	
12.2.2	Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	242	
12.2.3	Ny sektoravgift – kontrollavgift fiskeflåten	242	
12.2.4	Reduksjon av overprisede gebyrer under Brønnøysundregistrene . .	244	
12.2.5	Redusert overprising av gebyret for utlegg	244	
13	Skatteforvaltning	247	
13.1	Endringer i reglene om forfall for forskuddsskatt	247	280
13.2	Deling av inntektsopplysninger og flytting av tilsynsmyndighet – anmodningsvedtak nr. 596 (2017–2018)	247	
13.2.1	Innledning og sammendrag	247	275, 281, 283
13.2.2	Bakgrunn og gjeldende rett	248	
13.2.3	Høringen	249	
13.2.4	Vurderinger og forslag	250	
13.2.5	Personvernkonsekvenser	254	
13.2.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	255	
13.2.7	Ikrafttredelse	255	
13.3	Rapporteringsordning for tildelte opsjoner i små oppstartsselskap . .	256	
13.3.1	Innledning og sammendrag	256	284
13.3.2	Bakgrunn	256	
13.3.3	Høringen	256	
13.3.4	Merknader fra høringsinstansene	257	
13.3.5	Vurderinger og forslag	257	
13.3.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	258	
13.3.7	Ikrafttredelse	258	
13.4	Utleggstrekk i a-meldingen	258	
13.4.1	Innledning og sammendrag	258	282, 285
13.4.2	Bakgrunn og gjeldende rett	258	
13.4.3	Høringen	259	
13.4.4	Merknader fra høringsinstansene	259	
13.4.5	Vurderinger og forslag	259	
13.4.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	260	
13.4.7	Ikrafttredelse	260	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
14	Opprettinger og presiseringer av lovtekst	261
14.1	Skatteloven § 2-3 fjerde ledd	261 275
14.2	Skatteforvaltningsloven § 2-13	261 283
14.3	Skattebetalingsloven § 14-11 og § 16-41	261 279
14.4	Eigedomsskattelova § 4	261 274
Del III	Omtalesaker	263
15	Rederiskatteordningen – anmodningsvedtak nr. 784 (2019–2020)	265
16	Merverdiavgiftskompensasjon i undervisningssektoren mv. ..	266
16.1	Innledning	266
16.2	Generelt om merverdiavgiftskompensasjons-ordningen	266
16.3	Nærmere om dommens betydning	267
17	Avgift på fiskeriene – anmodningsvedtak nr. 554 (2019–2020)	268
18	Overgangsordning i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen	269
19	Midlertidig forhøyede avskrivningssatser	271
A	Forslag til lovvedtak	274
B	Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak	286
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	322
2	Skattestatistikk for 2018	340
3	Toll	356



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2020–2021)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2021

Skatter, avgifter og toll 2021

*Tilråding fra Finansdepartementet 25. september 2020,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

Del I
Hovedtrekk

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen arbeider for et bærekraftig velferds-samfunn gjennom å omstille norsk økonomi, legge til rette for vekst og det grønne skiftet, flere jobber og sosial mobilitet. Skatte- og avgiftspolitikken skal bidra til dette.

Regjeringen vil bruke skatte- og avgiftssystemet til å finansiere fellesgoder, oppnå mer effektiv ressursutnyttelse og gi bedre vilkår for norsk næringsliv, samtidig som skattesystemet skal ha en sosial profil. Norsk privat eierskap skal styrkes, og det skal lønne seg å jobbe, spare og investere. Skatter og avgifter skal også stimulere til mer miljøvennlig atferd. Forbedringer av skatte- og avgiftssystemet er derfor en sentral del av regjeringens økonomiske politikk og et viktig virkemiddel for å fremme økonomisk vekst.

I møtet med pandemien har det vært gjennomført en rekke store, midlertidige skatte- og avgiftstiltak, først og fremst i form av utsettelse av skatte- og avgiftsinnbetalinger som summerer seg til om lag 13 mrd. kroner bokført i 2020. Det er også vedtatt nye, varige skatte- og avgiftslettelser på 2,8 mrd. kroner etter at 2020-budsjettet ble vedtatt i desember 2019. Regjeringen har samlet sett redusert skatter og avgifter med om lag 27 mrd. 2020-kroner påløpt siden den tiltrådte. I tillegg ble det våren 2020 vedtatt midlertidige skattelettelser til petroleumsvirksomheten som er anslått å ha en nåverdi på 8 mrd. kroner.

Regjeringen har blant annet gjennomført følgende endringer til og med 2020:

- Inntektsskatten for personer og selskap er redusert. Nedsettelsen av skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra 28 til 22 pst. bidrar til å stimulere sparing og investeringer og til å gjøre økonomien mer vekstkraftig. Reduksjon i marginalsattesene for personer og fjerningen av skatteklasse 2 har styrket arbeidsinsentivene.
- Skatt på næringsvirksomhet, herunder selskapsskatt, er redusert med om lag 6,8 mrd. kroner netto.
- Formuesskatten er redusert med om lag 8 mrd. kroner. Lettelser bidrar til å stimulere sparingen, tilførselen av norsk egenkapital og investeringer i næringsvirksomhet. Skattesatsen er redusert, bunnfradraget er økt, og det er innført en verdsettelsesrabatt på 35 pst. for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Verdsettelse av formuesobjekter har blitt jevnere.
- Arveavgiften er fjernet. Det letter likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte og er en stor forenkling.
- Kringkastingsavgiften er fjernet og erstattet med ordinær skattefinansiering.
- Det er gjennomført flere endringer for å stimulere gründervirksomhet. Blant annet er en gunstig skatteordning for opsjoner i små oppstartsselskap innført og senere utvidet, og det er innført en skatteinsentivordning for investeringer i slike virksomheter.
- Skattefunnordningen, som stimulerer til forskning og innovasjon i næringslivet, er utvidet.
- Det har vært en klar dreining i retning av miljøbegrunnede avgifter.
- I CO₂-avgiften på mineralske produkter er det generelle avgiftsnivået økt, mens flere fritak og reduserte satser er avviklet.
- I bilavgiftene er engangsavgiften lagt om i miljøvennlig retning, og de betydelige avgiftsfordelene for elbiler er forsterket. Det har bidratt til økende andel null- og lavutslippsbiler i nybilparken og redusert proveny for staten.
- Båtmotoravgiften, årsavgiften for campingvogner samt engangsavgiften for veteranbiler og amatørbygde kjøretøy er fjernet.
- Omregistreringsavgiften er redusert og forenklet.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2021

Skatte- og avgiftsopplegget for 2021 skal bidra til å løse langsiktige utfordringer samtidig som det er godt tilpasset den situasjonen norsk økonomi nå er i. Det følger opp Granavolden-plattformen,

fremmer verdiskaping og aktivitet, priser miljøskadelige aktiviteter, beskytter skattegrunnlagene og gir brede lettelser.

Et effektivt og vekstfremmende skattesystem er viktig både i gode og dårlige tider. Det bidrar til at produksjonsressursene utnyttes best mulig og hindrer at skattereglene er avgjørende for aktørenes tilpasning. Sammen med et velfungerende kapitalmarked gir dette det beste utgangspunktet for omstilling og høy produktivitet. Et godt utformet skattesystem kan også bidra til å dempe utslagene av konjunktursvingninger.

Erfaringene fra det siste halvåret viser at skattesystemet, sammen med inntektssikringssystemet, bidrar til en høy grad av automatisk stabilisering av økonomien. Når omsetning og inntekter har sviktet, er også skatter og avgifter redusert, og skattenes inndragende effekt er dempet. Omvendt vil skattesystemet trekke inn større inntekter når økonomien igjen bedres. Denne motsykliske funksjonen til skattesystemet forutsetter at skattegrunnlagene samsvarer godt med faktiske inntekter. Inntektssikringssystemet er godt utbygget og virker også stabiliserende på økonomien. De automatiske stabilisatorene i budsjettet anslås å være sterkere i Norge enn i mange andre land, på grunn av omfattende velferdsordninger og et forholdsvis høyt skattenivå.

Selv om de automatiske stabilisatorene er forholdsvis sterke, er de ikke tilstrekkelige til å stabilisere økonomien ved så store sjokk som pandemien har ført med seg. Skattetiltakene som er iverksatt i forbindelse med pandemien, er i hovedsak utsettelse av skattebetalinger. Det har bedret likviditeten til bedriftene i en situasjon der omsetningen har falt. Det er også vedtatt midlertidige nedsettelse av enkelte skattearter, både av generell art og rettet mot spesielt utsatte næringer.

Regjeringens skatte- og avgiftsforslag for 2021 skal bidra til at økonomien kommer tilbake i en tilstand med høy sysselsetting og god ressursutnyttelse, jf. Meld. St. 1 (2020–2021) kapittel 1. Det krever brede skattegrunnlag og at skattesystemet legger til rette for at ressursene blir benyttet der avkastningen og verdiskapingen er høyest. Regjeringen mener det er viktig å bevare de gode egenskapene ved skattesystemet. Et skattesystem som vrir ressursbruken bort fra anvendelsene som gir den høyeste avkastningen for samfunnet, kan forsinke oppgangen og varig svekke økonomiens vekstkraft.

Regjeringen legger med sitt forslag til skatte- og avgiftsopplegg til rette for at veksten som kommer, er bærekraftig og ivaretar miljø og klima. En enhetlig og bredest mulig prising av klimagassut-

slipp i form av kvoter og avgifter motiverer til klimavennlige investeringer og gjør at utslippsreduksjonene kommer der de er billigst. Samtidig reduseres behovet for støtte på utgiftssiden. Slik kan Norge nå våre klimaforpliktelser uten å bruke mer penger enn nødvendig.

Samlede nye skatte- og avgiftslettelser i 2021 som følge av regjeringens forslag er om lag 2,6 mrd. kroner påløpt og 1,8 mrd. kroner bokført. Samlede skatte- og avgiftslettelser under denne regjeringen med forslaget til statsbudsjett er om lag 29,5 mrd. 2021-kroner, fullt innfasert.

Skatter

I forslaget til 2021-budsjett prioriterer regjeringen brede lettelser i inntektsskatten for personer og en videre nedtrapping av formuesskatten for arbeidende kapital; aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom. Regjeringen foreslår å redusere trinnskatten med 0,2 prosentenheter i trinn 1 og 2 og å øke satsen i minstefradragene for lønn/trygd og pensjon med 1 prosentenheter. Lettelsene gir noe økt kjøpekraft til brede lag av befolkningen. Det kommer økonomien til gode på kort sikt. Samtidig kan reduserte trinnskattesatser over tid virke positivt på arbeidsmarkedet. Verdsettelsesrabatten for arbeidende kapital foreslås økt fra 35 til 45 pst. Det vil gjøre det mer lønnsomt å kanalisere privat sparing til investeringer i næringsvirksomhet og arbeidsplasser.

Regjeringen foreslår å forenkle og forbedre formuesverdsettelsen til gunst for skattytere som velger å dokumentere verdien av bolig eller næringseiendom ved å bruke sikkerhetsventilen. Dokumentert verdi skal alltid kunne legges til grunn for formuesfastsettingen av slik bolig og eiendom og med samme verdsettelsesrabatt som ved bruk av beregnede verdier.

BSU-ordningen har som mål å hjelpe unge inn i boligmarkedet. Om lag en tredjedel av skattefradragene i BSU-ordningen går imidlertid til unge som allerede eier en bolig. Regjeringen foreslår derfor å målrette BSU-ordningen mot de som ikke eier bolig og samtidig øke det maksimale årlige sparebeløpet i ordningen fra 25 000 kroner til 27 500 kroner. Regjeringen foreslår også å øke frikortgrensen til 60 000 kroner. Det vil særlig komme studenter og skoleelever til gode.

Regjeringen foreslår å øke grensen for skattefrie gaver i ansettelsesforhold fra 2 000 til 5 000 kroner. Det vil gjøre det enklere og mer fleksibelt for arbeidsgiver å velge skattefrie naturalytelser og samtidig utvide rommet for slike ytelser for arbeidstaker.

Regjeringen ønsker å stimulere ansatte til å bli medeiere i selskapet de jobber i. Det foreslås derfor å øke den maksimale skattefrie fordelingen ved ansattes kjøp av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs fra 5 000 til 7 500 kroner samtidig som satsen økes fra 20 til 25 pst.

Regjeringen ønsker å legge til rette for god utnyttelse av Norges vannkraftressurser. Det foreslås å legge om grunnrenteskatten til en kontantstrømskatt. Kraftforetak kan da utgiftsføre investeringskostnader umiddelbart istedenfor at de kommer gradvis til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt over en periode på inntil 67 år. Omlegging av grunnrenteskatten for vannkraft til en kontantstrømskatt tilfører kraftforetakene betydelig likviditet og legger til rette for lønnsomme investeringer. Den er solid faglig fundert og legger til rette for stabilitet og forutsigbarhet.

For å motvirke overskuddsflytting foreslår regjeringen å innføre kildeskatt på 15 pst. på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler fra foretak med virksomhet i Norge til nærstående foretak i lavskatteland. For å gi Skatteetaten og næringslivet bedre tid til å innrette seg trer endringene i kraft 1. juli 2021. Hovedformålet med forslaget er å motvirke at overskudd flyttes til lavskatteland gjennom feilprising av transaksjoner mellom foretak i samme konsern.

Avgifter

Regjeringen legger til rette for en grønn omstilling ved å foreslå å øke det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. I tillegg utvides avgiften på klimagasser ved å oppheve fritak i CO₂-avgiften og ved å innføre avgift på forbrenning av avfall. Regjeringen omtaler hvilke prinsipper som bør ligge til grunn for bærekraftige bilavgifter frem til og etter 2025 i punkt 4.6 i Meld. St. 1 (2020–2021) *Nasjonalbudsjettet 2021*. Samtidig foreslås det å innføre lik sats i trafikforsikringsavgiften for elbiler som for motorsykler og å øke kravet til elektrisk rekkevidde i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. I tillegg økes CO₂-komponenten i engangsavgiften for personbiler og varebiler. Disse forslagene er i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter.

Regjeringen foreslår reduserte satser i veibruksavgiften for å motvirke at økt CO₂-avgift og økt omsetningskrav for biodrivstoff skal gi økte pumpepriser. Videre foreslås det å trappe opp veibruksavgiften på naturgass og LPG.

Regjeringen foreslår å oppheve unntaket for merverdiavgift for alternativ behandling og kos-

metisk kirurgi og kosmetisk behandling. Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling vil fortsatt unntas dersom inngrepet eller behandlingen er medisinsk begrunnet og finansieres helt eller delvis av det offentlige.

Regjeringen foreslår å gradere avgiften på alkoholfrie drikkevarer etter sukkerinnhold fra 1. juli 2021. Avgiften vil være reelt uendret for drikkevarer med høyest sukkerinnhold, mens produkter med mindre sukker eller kun tilsatt kunstig søtstoff får redusert avgift. Regjeringens forslag innebærer at avgiften i større grad utformes ut fra helse- og ernæringsformål.

Andre forslag til endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår også andre endringer i skatte- og avgiftsreglene med provenyvirkning i 2021:

- Innslagspunktet i trinnskattens trinn 3 reduseres med 2 600 kroner.
- Formuesverdsettelsen av primærboliger med verdi over 15 mill. kroner økes.
- Formuesverdien av fritidsbolig oppjusteres med 20 pst.
- Arveavgiften for dødsfall som inntraff før 2014, oppheves.
- Maksimal eiendomsskattesats for bolig- og fritidseiendom reduseres fra 5 til 4 promille.
- Reindriftsfradraget økes til samme nivå som jordbruksfradraget.
- Anlegg i reindriftsnæringen fritas fra eiendomsskatt på lik linje med jordbruks- og skogbrukseiendom.
- Det innføres et skattefritak for arbeidsgiverfinansiert influensavaksine.
- Personfradraget lønnsjusteres.
- Enkelte beløpsgrenser i skattesystemet holdes nominelt uendret. Dette gjelder blant annet fagforeningsfradraget, kilometersatsene i reisefradraget, foreldrefradraget, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensningsregelen, særskilt fradrag i tiltakssoenen i Troms og Finnmark, fisker- og sjømannsfradragene og maksimal samlet sparing i BSU.
- Det innføres en produksjonsavgift i havbruksnæringen i tråd med forslaget fremmet i Revidert nasjonalbudsjett 2020.
- Renteinntekter som beskattes som aksjeutbytte, vil bli justert med oppjusteringsfaktoren for utbytte.
- Personlige skattyteres frist for å betale forskuddsskatt for andre og fjerde termin forlenges med én måned.

- Overgangen til nye CO₂-verdier basert på WLTP i engangsavgiften for varebiler gjennomføres provenynøytralt.
- Reglene for tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet endres.
- Toll på roser fra GSP+-land avvikles.
- De lave satsene i CO₂-avgiften på naturgass og LPG, elavgiften og grunnavgiften økes slik at de samsvarer med minstesatsene i energiskattedirektivet.
- Sektoravgiften for tobakksnæringen økes.
- Kontroll- og tilsynsavgiften for akvakulturanlegg økes.
- Det innføres en kontrollavgift for fiskeflåten.
- Overprising av gebyret for utlegg reduseres.

1.3 Dynamiske virkninger

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

Ulike skatter og avgifter har ulik virkning på ressursbruken i økonomien. Enkelte skatter og avgifter bidrar til bedre ressursbruk. Det gjelder blant annet avgifter som fører til at helse- og miljøskadelige aktiviteter prises riktigere. Riktig utformede grunnrenteskatter på stedbundne naturressurser vil virke nøytralt, slik at prosjekter som er lønnsomme før skatt, også vil være lønnsomme etter grunnrenteskatt. De fleste skattene fører derimot til at personer og bedrifter endrer sine beslutninger slik at ressursene utnyttes mindre effektivt. For eksempel gjør skatt på arbeid det mindre lønnsomt å arbeide. Tilsvarende blir det mindre lønnsomt å betale ned gjeld, sette penger i banken eller kjøpe aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer blir lønnsomme for bedriftene.

Mesteparten av skatteinntektene må komme fra skatter som isolert sett virker negativt på økonomien. For et gitt skattenivå blir de negative virkningene minst mulig dersom en legger størst vekt på skatter som i liten grad påvirker personers og bedrifters beslutninger, og dersom en har lave skattesatser på brede grunnlag fremfor høye sat-

ser på smale grunnlag. Høye satser på vridende skatter gir sterke motiver til å endre atferd. Det gjør at ressursene brukes mindre effektivt, og kan hemme den økonomiske veksten. Høye satser vil også gjøre det mer lønnsomt å omgå eller unndra skatten.

Satsreduksjoner kan derfor bidra til bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Potensialet for samfunnsøkonomiske gevinster ved skattereduksjoner vil avhenge av hvor høye satsene er i utgangspunktet, og hvor vridende den enkelte skattearten er på ressursbruken. For eksempel antyder økonomisk forskning at lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha spesielt gunstige virkninger. Skatteutvalget viste til internasjonal forskning og la til grunn at eendomsskatt og konsumskatter hemmer den økonomiske veksten mindre enn andre typer skatter, jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Utvalget pekte på at tradisjonell selskapsskatt og personlige inntektsskatter (skatt på arbeid og skatt på kapitalinntekter) reduserer den økonomiske veksten mest.

Skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer ble i perioden 2013–2019 redusert med 6 prosentenheter, fra 28 til 22 pst. Det støtter opp under vekstevnen i fastlandsøkonomien ved å stimulere til at investeringer og arbeidstilbud øker over tid. Særlig antas lavere selskapsskattesats å ha positiv virkning. Anslag fra Skatteutvalget tilsier at de gjennomførte endringene i selskapsskatten kan ha en selvfinansieringsgrad over tid på 20–40 pst.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer kombinert med en omlegging fra toppskatt til trinnskatt har redusert marginalsattesatsen på både arbeid og sparing. Samlet marginalsattesats på arbeid er siden 2013 redusert med mellom 1,4 og 3,7 prosentenheter for de som betaler trinnskatt (de som har minst 180 800 kroner i personinntekt i 2020). For personer som betaler skatt på alminnelig inntekt, men har lavere arbeidsinntekt enn trinnskattegrensen, er marginalsatten redusert med 4,3 prosentenheter i samme periode. Dette vil stimulere til arbeid og kan ha en viss selvfinansiering over tid.

Den reduserte skattesatsen på alminnelig inntekt for personer har isolert sett redusert marginalsatten på kapitalinntekter med 6 prosentenheter. Empirisk forskning antyder at høyere avkastning etter skatt samlet sett øker sparingen, men det er usikkert hvor stor effekten er.

Den gjennomførte reduksjonen i formuesskattesatsen fra 1,1 til 0,85 pst. og reduksjonen i verdsettelsen av aksjer og driftsmidler i formuesskat-

ten vil, sammen med redusert skattesats på alminnelig inntekt, øke avkastningen etter skatt av å investere i aksjer og driftsmidler for de som er i formuesskatteposisjon. Videre dempes favoriseringen i formuesskatten av investeringer i primærbolig og fritidsboliger fremfor investering i næringsvirksomhet. På den annen side øker favoriseringen av aksjer og driftsmidler noe sammenlignet med sekundærbolig, bankinnskudd og obligasjoner. Den reduserte verdsettelsen kan bidra til at en større del av sparingen kanaliseres til investeringer i næringsvirksomhet. Den kan også bidra til økte investeringer i virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført sine prosjekter. Lavere formuesskatt antas på denne bakgrunn å ha en positiv langsiktig virkning på norsk økonomi og arbeidsplasser.

Departementet antar at det tar tid før dynamiske virkninger av endringer i inntekts- og formuesskatt påvirker skatteinntektene. For eksempel kan det ta tid for personer å øke sitt arbeidstilbud siden de ofte må øke stillingsandelen eller finne ny jobb. Derimot antas det at endringer i avgifter påvirker priser og etterspørsel allerede i løpet av det første året. I provenyanslagene for de fleste særavgiftene er det derfor tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres.

1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer

Tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av regjeringens forslag. Provenyvirkningene av skatte- og avgiftsopplegget beregnes i forhold til referansesystemet for 2021. Referansesystemet for 2021 er basert på 2020-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- eller formuesvekst.

Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i referansesystemet i hovedsak justert til 2021-nivå med anslått lønnsvekst på 2,2 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått konsumprisvekst fra 2020 til 2021 på 3,5 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 2,2 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2021 som i 2020. I referansesystemet er alle mengdeavgifter justert med anslått vekst i konsumprisene fra 2020 til 2021. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2020 til 2021.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av regjeringens forslag til skatte- og avgiftsopplegg for 2021. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2021. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Skatt på inntekt for personer	-2 025	-1 618
Redusere trinnskatten med 0,2 prosentenheter i trinn 1 og 2 og redusere innslagspunktet i trinn 3 med 2 600 kroner	-1 855	-1 485
Øke satsene i minstepfradragene for lønn og pensjon med 1 prosentenheter.....	-220	-175
Målrrette BSU mot de som ikke eier bolig og øke maksimalt årlig sparebeløp fra 25 000 til 27 500 kroner.....	460	370
Øke frikortgrensen fra 55 000 til 60 000 kroner.....	-70	-55
Øke grensen for skattefrie gaver fra 2 000 til 5 000 kroner	-450	-360
Innføre skattefritak for arbeidsgiverfinansiert influensavaksine	-10	-8
Øke skattefrie fordel fra 5 000 til 7 500 kroner og øke satsen fra 20 til 25 pst. ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs i arbeidsgiverselskapet	-50	-40
Lønnsjustere personfradraget.....	-65	-55
Videreføre satser og beløpsgrenser nominelt mv.....	235	190
Formuesskatt mv.	-1 570	-1 263
Øke verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler mv. fra 35 til til 45 pst.	-1 370	-1 100
Redusere verdsettelsen av bolig og næringseiendom ved å forenkle sikkerhetsventilen	-300	-240
Øke verdsettelsen av primærboliger med markedsverdi over 15 mill. kroner.....	28	20
Oppjustere formuesverdiene av fritidsbolig med 20 pst.	75	60
Oppheve arveavgift fra dødsfall før 2014	-3	-3
Næringsbeskatning	-68	231
Innføre kildeskatt på renter og royalty til nærstående selskap fra 1. juli 2021	245	245
Innføre produksjonsavgift i havbruksnæringen ¹	500	0
Øke reindriftsfradraget til samme nivå som jordbruksfradraget.....	-1	-1
Endre grunnrenteskatten for vannkraftverk til kontantstrømskatt for nye investeringer ²	-800	0
Innføre oppjusteringsfaktor for renteinntekter som beskattes som aksjeutbytte	3	2
Innføre senere forfall for forskuddsskatt for personlige skattytere.....	-15	-15
Miljø- og bilavgifter	1 093	884
Øke det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser med 5 pst. utover prisjustering	360	330
Redusere veibruksavgiften for å kompensere for økt CO ₂ -avgift	-190	-170
Redusere veibruksavgiften for å kompensere for økt omsetningskrav for biodrivstoff	-200	-185
Øke CO ₂ -avgiften på innenriks kvotepliktig luftfart med 5 pst. utover prisjustering.....	22	20
Øke CO ₂ -avgiften i petroleumsvirksomheten med 7 pst. utover prisjustering ³	-	-

Tabell 1.1 fortsetter

	Påløpt	Bokført
Øke CO ₂ -komponenten i engangsavgiften for personbiler.....	200	185
Øke CO ₂ -komponenten i engangsavgiften for varebiler	80	75
Øke CO ₂ -avgiften for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon mv.....	10	9
Øke lav sats i CO ₂ -avgiften på naturgass og LPG på grunn av lav kronekurs.....	3	3
Innføre avgift på forbrenning av avfall	120	110
Utvide fritaket for gods- og passasjertransport i grunnavgiften på mineralolje til alle fartøy i næring	-15	-14
Øke veibruksavgiften på LPG	2	1
Øke veibruksavgiften på naturgass ⁴	1	0
Innføre lik sats i trafikksikringsavgift for elbiler som motorsykler	300	150
Øke kravet til elektrisk rekkevidde i engangsavgiften for ladbare hybridbiler.....	400	370
Engangsavgift for varebiler – provenynøytral overgang til nye CO ₂ -verdier basert på WLTP	0	0
Merverdiavgift	325	265
Oppheve unntak for merverdiavgift for alternativ behandling.....	250	210
Oppheve unntak for merverdiavgift for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling	100	80
Endre reglene for omtvistede krav i bygg- og anleggsbransjen.....	-25	-25
Andre avgifter og toll	-170	-147
Gradere avgiften på alkoholfrie drikkevarer etter sukkerinnhold fra 1. juli 2021	-175	-150
Avvikle toll på roser fra GSP+-land	0	0
Øke lave satser i elavgiften og grunnavgiften på mineralolje pga. svak kronekurs.....	5	3
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-223	-178
Øke sektoravgiften for tobakksnæringen	11	11
Øke kontroll- og tilsynsavgiften for akvakulturanlegg	4	4
Innføre kontrollavgift for fiskeflåten.....	42	42
Redusere overprising av gebyret for utlegg	-279	-234
Forslag til nye skatte- og avgiftsendringer i 2021	-2 638	-1 826

¹ Merinntektene er bundet ved at inntektene skal inngå i Havbruksfondet.

² Omleggingen er provenynøytral i nåverdiforstand.

³ Økningen i CO₂-avgiften anslås å øke provenyet med om lag 100 mill. kroner påløpt og om lag 50 mill. kroner bokført. Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond utland og påvirker derfor ikke handlingsrommet for 2021.

⁴ I provenyanslaget er det tatt hensyn til kompensasjoner på utgiftssiden på 2 mill. kroner.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2021 samt anslag for 2020 og regnskapstall for 2019, fordelt på kapittel og post.

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

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2020			
			Regnskap 2019	Saldert budsjett	Anslag NB 2021	Forslag 2021
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv. ¹	76 933	80 900	76 400	68 500
	72	Fellesskatt	108 286	119 000	117 900	107 270
	74	Selskapsskatt	85 445	86 700	88 600	67 900
	75	Formuesskatt fra personlige skattytere ¹	–	–	–	2 600
	76	Kildeskatt på utbytte ¹	–	–	–	5 410
	77	Kildeskatt på rentebetalinger ²	–	–	–	40
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger ²	–	–	–	200
	79	Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler ²	–	–	–	5
5502		Finansskatt				
	70	Skatt på lønn.....	2 042	2 080	1 700	2 170
	71	Skatt på overskudd.....	1 241	2 460	2 460	2 560
5506	70	Avgift på arv og gaver	44	0	55	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	43 011	41 800	7 100	8 900
	72	Særskatt på oljeinntekter	90 490	90 600	15 700	-600
	74	Arealavgift mv.	1 505	1 600	1 500	1 600
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.....	5 371	5 900	5 900	6 000
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	2	1	1	1
5511		Tollinntekter				
	70	Toll	3 247	3 100	3 000	3 200
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	232	300	230	235
5521	70	Merverdiavgift	305 886	325 600	294 000	321 300
5526	70	Avgift på alkohol.....	14 425	14 500	15 625	13 900
5531	70	Avgift på tobakksvarer mv.	6 549	6 700	8 000	6 700
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	13 104	12 000	9 500	10 130
	72	Trafikkforsikringsavgift.....	9 149	9 100	9 200	9 500
	73	Vektårsavgift	335	340	340	360

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2020			Forslag 2021
			Regnskap 2019	Saldert budsjett	Anslag NB 2021	
	75	Omregistreringsavgift	1 336	1 250	1 350	1 425
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin	5 252	4 900	4 200	4 050
	71	Veibruksavgift på autodiesel	9 984	10 100	9 400	9 100
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	7	20	10	13
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	10 672	11 300	10 500	11 400
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	1 948	1 900	1 700	1 740
	71	Avgift på smøreolje mv	112	115	115	125
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift	8 067	8 700	8 300	8 670
	71	Svovavgift	12	1	2	2
5546	70	Avgift på forbrenning av avfall ²	-	-	-	110
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretten (TRI).....	0	0	0	0
	71	Tetrakloretten (PER).....	1	1	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og per- fluorkarboner (PFK)	304	390	295	335
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	64	55	55	60
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	101	65	65	65
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske natur- forekomster enn petroleum.....	1	1	1	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvin- ningsrett av mineraler etter mineralloven ...	6	6	2	2
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.....	1 528	1 490	1 500	1 550
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.....	3 054	3 200	2 900	2 140
5557	70	Avgift på sukker mv	191	200	200	200
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	1 971	2 100	2 120	2 200
	71	Miljøavgift på kartong.....	52	50	50	55
	72	Miljøavgift på plast	31	30	30	30
	73	Miljøavgift på metall.....	5	5	5	5
	74	Miljøavgift på glass.....	88	95	85	90

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2020			Forslag 2021
			Regnskap 2019	Saldert budsjett	Anslag NB 2021	
5561	70	Flypassasjeravgift	1 947	1 900	260	1 600
5562	70	Totalisatoravgift	127	120	20	0
5565	70	Dokumentavgift	10 315	10 800	10 700	11 680
		Sektoravgifter ³	3 734	3 762	3 558	3 870
5583	70	Avgifter på frekvenser mv.....	297	343	341	273
5584	70	Utgåtte avgifter	0	-	-	-
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift	148 508	156 500	154 200	155 130
	72	Arbeidsgiveravgift	194 253	202 600	185 700	203 000
Sum skatter og avgifter til statsbudsjettet			1 171 269	1 224 680	1 054 877	1 056 803

¹ Til og med 2020 er formuesskatt for personlige skattytere og kildeskatt på utbytte inkludert i post 70.

² Ny fra 2021.

³ Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 12.1.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til regelendringer i 2021, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsopplegget for 2021 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2021. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt mv.	-1 495
	72	Fellesskatt mv. fra personlige skattytere	-10
	74	Selskapsskatter mv. fra upersonlige skattytere utenom petroleum	0
	75	Formuesskatt	-1 266
	76	Kildeskatt på utbytte	0
	77	Kildeskatt på rentebetalinger	40
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger	5
	79	Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler.....	200
5502		Finansskatt	
	70	Skatt på lønn.....	-1
	71	Skatt på overskudd	0
5506	70	Avgift av arv og gaver.....	-3
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	0
	72	Særskatt på oljeinntekter	0
	74	Arealavgift mv	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ²	-
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen .	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	0
5521	70	Merverdiavgift	265
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakksvarer mv.	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift	630
	72	Trafikkforsikringsavgift	150
	73	Vektårsavgift.....	0
	75	Omregistreringsavgift.....	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.....	-35

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	-320
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	3
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	3
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	-14
	71	Avgift på smøreolje mv.	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO ₂ -avgift	347
	71	Svovelavgift	0
5546	70	Avgift på forbrenning av avfall.....	110
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloretten (TRI)	0
	71	Tetrakloretten (PER)	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	15
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	0
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum.....	0
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven.....	0
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	-155
5557	70	Avgift på sukker mv.	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	5
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast.....	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5561	70	Flypassasjeravgift	0
5562	70	Totalisatoravgift	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Sektoravgifter og overprisede gebyrer ³	-178

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift.....	-16
	72	Arbeidsgiveravgift	-104
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til statsbudsjettet ⁴			-1 824

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 3.8 for omtale av de kommunale skatteørene.

² For 2021 foreslås det å øke avgiftssatsene med 7 pst. utover prisjustering. Den foreslåtte økningen anslås å gi et brutto merproveny på om lag 315 mill. kroner. Netto merproveny er om lag 50 mill. kroner, etter skatt (78 pst.) og SDØE. Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond utland og påvirker derfor ikke handlingsrommet for 2021.

³ Hvilke sektoravgifter og overprisede gebyrer som endres, fremgår av tabell 1.1 og kapittel 12.

⁴ Avviket fra tabell 1.1 skyldes kompensasjoner på utgiftssiden, jf. fotnote 4 i tabell 1.1.

Kilde: Finansdepartementet.

1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Regjeringens skattepolitikk kjennetegnes av vekstfremmende lettelse som brede grupper av befolkningen har fått del i. Trolig blir det en betydelig forskjell mellom fordelingsvirkningene på noe lengre sikt, når effektene av skattelettelsene fullt ut er innfaset, og fordelingsvirkningene i det enkelte budsjettåret. I analysene som gjengis nedenfor, er det de helt kortsiktige fordelingsvirkningene av forslag til skatteendringer for 2021 som tallfestes.

Regjeringens skatteopplegg for 2021 gir lettelse til brede grupper av befolkningen. Om lag 78 pst. av skattyterne får lavere skatt med forslaget. Om lag 19 pst. av skattyterne får om lag uendret skatt. Om lag 3 pst. av skattyterne får økt skatt. Det er de med de laveste inntektene som får mest skattelettelse målt i prosent av inntekten. Det skyldes i hovedsak innretningen av lettelsene i inntektsskatten (økt frikortgrense, økt sats i minstepdragene i lønn/trygd og pensjon samt lettelsene i trinnskattens trinn 1). Målt i kroner er det likevel de med de høyeste inntektene som får mest skattelettelse. Det skyldes i hovedsak at økningen i verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler mv. gir lavere formuesskatt.

Beregningene inkluderer alle endringer i inntekts- og formuesbeskatningen av personer som det er mulig å regne på i SSBs skattemodell LOTTE-Skatt. Til sammen utgjør dette en netto skattelettelse på om lag 2,8 mrd. kroner påløpt. I beregningene av hvordan skatteopplegget slår ut

for ulike grupper sammenlignes skatten som følger av regjeringens forslag, med skatten som følger av referansesystemet for 2021.

Noen av forslagene som gjelder skatt på inntekt for personer, er ikke med i fordelingsberegningene. Det gjelder økningen i grensen for skattefrie gaver, skattefritak for arbeidsgiverfinansiert influensavaksine, økt skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs i arbeidsgiverselskapet, endret verdsettelse av eiendom som følge av at terskelen i sikkerhetsventilen i formuesskatten oppheves, økning av reindriftsfradraget til samme nivå som jordbruksfradraget og bortfallet av krav om arveavgift for dødsfall før 2014. Disse forslagene anslås å gi ytterligere skattelettelse på om lag 0,8 mrd. kroner påløpt. Virkninger av endringer i næringsbeskatningen, avgifter og sektoravgifter og overprisede gebyrer inngår heller ikke.

Beregning av fordelingsvirkninger utføres på dagens skattegrunnlag. Anslagene må derfor forstås som virkningene på kort sikt. Det er en utfordring at en med anslag kun på kortsiktige fordelingsvirkninger ikke får tallfestet virkningene av tilpasninger over tid. Et hovedmål med regjeringens skattepolitikk har vært å gjøre det mer lønnsomt å investere, arbeide og spare. En rekke skatteendringer vil gi tilpasninger som har betydning for fordelingen over tid. Det er en fare for at tiltak som enkelt lar seg regne på, får for stor oppmerksomhet, på bekostning av positive virkninger av en skattepolitikk som øker investeringer og arbeidstilbud. Disse virkningene vil komme gradvis og lar seg ikke like lett tallfeste. Det oppstår dermed en forskjell mellom fordelingsvirkningene på noe lengre sikt, når virkningen av en skatte-

Tabell 1.4 fortsetter

endring har fått full effekt, og på helt kort sikt for det enkelte budsjettåret. Skatteendringer som stimulerer arbeidstilbudet, kan for eksempel bidra til utjevning. Lavere marginalsatter styrker insentivene til arbeid og vil over tid bidra til jevnere fordeling dersom flere kommer i arbeid. Det vises til punkt 1.3 om dynamiske virkninger.

Tabell 1.4 viser hvordan regjeringens forslag til personskatteendringer for 2021 på kort sikt slår ut i gjennomsnitt for ulike grupper. Om lag halvparten av lettelsene går til personer med brutto-

inntekt under 700 000 kroner. Skattelettelsen som andel av bruttoinntekten utgjør om lag 0,1 pst. i gjennomsnitt. Gjennomsnittlige lettelser målt i kroner er forholdsvis like for de fleste inntektsgruppene, men er høyere for gruppen med over 1 mill. kroner i bruttoinntekt. Lettelsene for den sistnevnte inntektsgruppen skyldes i hovedsak lavere formuesskatt på aksjer og driftsmidler mv. For alle skattytere sett under ett reduseres skatten med om lag 600 kroner i gjennomsnitt, hvorav redusert formuesskatt utgjør om lag 300 kroner.

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i personbeskatningen for alle personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2021

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Prosent	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Kroner	Gjennomsnittlig endring i skatt. Kroner	Endring i pst. av bruttoinntekten	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt. Kroner
0–100 000 kr	385 300	4,4	1 600	-200	-0,5	-100
100 000–200 000 kr	310 900	6,5	10 000	-300	-0,2	0
200 000–250 000 kr	294 000	7,9	17 700	-400	-0,2	0
250 000–300 000 kr	322 700	12,7	34 800	-400	-0,1	0
300 000–350 000 kr	361 700	16,4	53 300	-300	-0,1	0
350 000–400 000 kr	329 500	18,9	71 000	-300	-0,1	-100
400 000–450 000 kr	324 700	21,0	89 200	-400	-0,1	-100
450 000–500 000 kr	311 100	22,4	106 400	-400	-0,1	-100
500 000–550 000 kr	288 300	23,5	123 100	-500	-0,1	-100
550 000–600 000 kr	258 100	24,3	139 500	-500	-0,1	-100
600 000–700 000 kr	399 100	25,4	164 300	-600	-0,1	-100
700 000–800 000 kr	246 800	27,3	203 900	-600	-0,1	-200
800 000–1 000 000 kr	258 700	29,7	262 800	-800	-0,1	-400
1 mill. kr og over	298 200	35,4	574 200	-3 400	-0,2	-2 900
I alt	4 389 000	25,1	125 600	-600	-0,1	-300

¹ Endret skatt av endrede personskatteregler som kan analyseres i SSBs skattemodell, LOTTE-Skatt. Anslagene er før eventuelle tilpasninger. Endringer i næringsbeskatningen, avgifter, toll og sektoravgifter og overprisede gebyrer inngår ikke i analysen.

² Bruttoinntekt omfatter lønns- og kapitalinntekt før skatt og skattefrie ytelser.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt.

For gruppen lønnstakere anslås samlet lettelse til om lag 1,6 mrd. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på 700 kroner, herav om lag 400 kroner i redusert formuesskatt.

Selvstendig næringsdrivende kommer som gruppe godt ut av skatteendringene. Samlede let-

telser for denne gruppen utgjør om lag 130 mill. kroner. Dette innebærer en gjennomsnittlig lettelse på om lag 1 300 kroner, hvorav 900 kroner kan tilskrives formuesskattelettelsene.

Alderspensionister får samlet sett en skattelettelse på om lag 600 mill. kroner. Dette tilsvarer en

gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 600 kroner, hvorav 200 kroner kan tilskrives formuesskattelettelsene.

Trygdede får samlet sett en skattelettelse på nesten 180 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 400 kroner, hvorav lettelsene i formuesskatten utgjør 50 kroner.

Enkelte forslag som gjelder skatt på inntekt for personer, er ikke inkludert i fordelingsberegningene, jf. omtale ovenfor. Disse endringene utgjør om lag 180 kroner i lavere skatt per skattyter i gjennomsnitt, men endringene kan ikke fordeles etter bruttoinntekt eller sosioøkonomisk gruppe.

1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.5 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2020 og regjeringens forslag for 2021. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller priser fra 2020 til 2021 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 2,2 pst., konsumprisveksten til 3,5 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 1,4 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets nettside.

Tabell 1.5 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2020 og forslag for 2021

	2020-regler	Forslag 2021	Endring 2020–2021
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	22 pst.	22 pst.	-
Bedrifter ²	22 pst.	22 pst.	-
<i>Skatt på grunnrentenæringer</i>			
Petroleum (særskatt)	56 pst.	56 pst.	-
Vannkraft (grunnrenteskatt)	37 pst.	37 pst.	-
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt	180 800 kr	184 800 kr	2,2 pst.
Sats.....	1,9 pst.	1,7 pst.	-0,2 pst.-enheter
Trinn 2			
Innslagspunkt	254 500 kr	260 100 kr	2,2 pst.
Sats.....	4,2 pst.	4,0 pst.	-0,2 pst.-enheter
Trinn 3			
Innslagspunkt	639 750 kr	651 250 kr	1,8 pst.
Sats ³	13,2 pst.	13,2 pst.	-
Trinn 4			
Innslagspunkt	999 550 kr	1 021 550 kr	2,2 pst.
Sats.....	16,2 pst.	16,2 pst.	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2020-regler	Forslag 2021	Endring 2020–2021
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	54 650 kr	59 650 kr	9,2 pst.
Opptrappingsatts.....	25 pst.	25 pst.	-
<i>Sats</i>			
Lønnsinntekt mv.	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Fiske, fangst og barnepass ⁴	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Annen næringsinntekt	11,4 pst.	11,4 pst.	-
Pensjonsinntekt mv.	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Sats på bruttoinntekt for utenlandske arbeidstakere (kildeskatt).....</i>			
	25 pst.	25 pst.	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁵	14,1/10,6 pst.	14,1/10,6 pst.	-
Sone II.....	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa.....	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V.....	0 pst.	0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift.....	46,4 pst.	46,4 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift.....	53,0 pst.	53,0 pst.	-
Pensjonsinntekt ⁶	43,3 pst.	43,3 pst.	-
Næringsinntekt ⁷	49,6 pst.	49,6 pst.	-
Utbytte ⁷	46,7 pst.	46,7 pst.	-
<i>Personfradrag</i>	51 300 kr	52 450 kr	2,2 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats.....	45 pst.	46 pst.	1 pst.-enhet
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁸	104 450 kr	106 750 kr	2,2 pst.

Tabell 1.5 fortsetter

	2020-regler	Forslag 2021	Endring 2020–2021
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats.....	31 pst.	32 pst.	1 pst.-enhet
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense.....	87 450 kr	88 700 kr	1,4 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt⁹</i>			
.....	31 800 kr	31 800 kr	-
<i>Særfradrag for enslige forsørgere</i>			
.....	51 804 kr	51 804 kr	-
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp	32 330 kr	32 620 kr	0,9 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	204 150 kr	206 050 kr	0,9 pst.
Sats.....	16,7 pst.	16,7 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	306 300 kr	310 700 kr	1,4 pst.
Sats.....	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats.....	55 pst.	55 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig	147 450 kr	147 450 kr	-
Gift.....	135 550 kr	135 550 kr	-
Formuestillegget			
Sats.....	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift.....	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Troms og Finnmark (tiltakssonen)..</i>			
.....	15 500 kr	15 500 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense.....	80 000 kr	80 000 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2020-regler	Forslag 2021	Endring 2020–2021
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense.....	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	90 000 kr	90 000 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38 pst.	38 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag.....	190 400 kr	190 400 kr	-
Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning ¹⁰	40 000 kr	40 000 kr	-
<i>Fradrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km ¹¹	1,56/0,76 kr	1,56/0,76 kr	-
Nedre grense for fradraget.....	23 100 kr	23 900 kr	3,5 pst.
Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner	50 000 kr	50 000 kr	-
Maksimal verdi av skattefrie rabatt for personalrabatter	8 000 kr	8 000 kr	-
Maksimal verdi av skattefrie gaver mottatt i arbeidsforhold.....	2 000 kr	5 000 kr	150 pst.
Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.	3 850 kr	3 850 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20 pst.	20 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp.....	25 000 kr	27 500 kr	10 pst.
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	300 000 kr	300 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn.....	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første.....	15 000 kr	15 000 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2020-regler	Forslag 2021	Endring 2020–2021
<i>Formuesskatt</i> ¹²			
Kommune			
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 500 000 kr	-
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	1 500 000 kr	1 500 000 kr	-
Sats	0,15 pst.	0,15 pst.	-
Verdsettelsesrabatter ¹³			
Primærbolig	75 pst.	75 pst.	-
Primærbolig med høy verdi ¹⁴	75 pst.	50 pst.	-25 pst.-enheter
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	10 pst.	10 pst.	-
Aksjer og driftsmidler (inkl. næringsseiendom) og tilordnet gjeld	35 pst.	45 pst.	10 pst.-enheter
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
Finansskatt på overskudd	3 pst.	3 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁵	24 (30) pst.	24 (30) pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.) ¹⁶	20 pst.	20 pst./30 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ¹⁷	4 (6/10/20) pst.	4 (6/10/20) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke er satsen 18,5 pst.

² Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. både i 2020 og i 2021.

³ For skattytere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke er satsen 11,2 pst. i trinn 3 både i 2020 og i 2021.

Tabell 1.5 fortsetter

- 4 Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 8,2 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. trygdeavgift.
- 5 I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket betaler i arbeidsgiveravgift etter denne satsen, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For det overskytende avgiftsgrunnlaget brukes satsen på 14,1 pst. I 2021 er fribeløpet 500 000 kroner per foretak. For godstransport på vei i sone Ia er fribeløpet 250 000 kroner.
- 6 For personer som omfattes av skattefradraget for pensjonsinntekt, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 48,0 pst. i 2020 og 47,8 pst. i 2021.
- 7 Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. I 2021 er selskapsskatten med regjeringens forslag 22 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,44.
- 8 Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 106 750 kroner for 2021.
- 9 Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.
- 10 I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 ble det innført en ny ordning for skattefavoredert individuell sparing til pensjon. Maksimalt fradragbeløp i denne ordningen er 40 000 kroner. Den gamle IPS-ordningen videreføres med 15 000 kroner i maksimalt fradrag (samordnes med innskudd i den nye ordningen slik at samlet fradrag ikke kan overstige 40 000 kroner) for de som allerede sparer i ordningen.
- 11 Redusert sats på 0,76 kroner gjelder for reiser etter samlet årlig reiselengde overstiger 50 000 km.
- 12 Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som får skatten fastsatt under ett for felles formue, er innslagspunktet det dobbelte av hva tabellen viser.
- 13 Verdsettelsesrabattene gjelder for eiendeler eid direkte av formuesskattepliktige.
- 14 Redusert verdsettelsesrabatt for primærbolig gjelder for boligverdi over 15 mill. kroner.
- 15 Ordinær avskrivningssats for saldogruppe c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisk kraft til fremdrift.
- 16 Som tiltak for å avhjelpe den økonomiske situasjonen knyttet til koronaviruset, er det innført en startavskrivning på 10 pst. for nyanskaffede driftsmidler som føres på saldogruppe d (maskiner, inventar mv.). Startavskrivning kommer i tillegg til ordinær avskrivning på 20 pst. Forslaget får virkning for anskaffelser og påkostninger fra og med 20. juni 2020 (tidspunktet for godkjenning av tiltaket fra EFTAs overvåkingsorgan (ESA)) til 31. desember 2020.
- 17 Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst. Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år. Kostnader for etablering av frukt- og bærfelt kan avskrives som anlegg med henholdsvis 20 og 10 pst. årlig.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.6 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2021. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 3,5 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

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

Tabell 1.6 Avgiftssatser i 2020 og foreslåtte satser for 2021

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats	15	15	-
Lav sats ¹	12	12	-
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/ vol.pst. per liter	7,84	8,11	3,4
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. per liter	5,11	5,29	3,5
<i>Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter</i>			
0,0–0,7 vol.pst.....	-	-	-
0,7–2,7 vol.pst.....	3,51	3,63	3,4
2,7–3,7 vol.pst.....	13,18	13,64	3,5
3,7–4,7 vol.pst.....	22,83	23,63	3,5
Gjæret alkoholholdig drikk fra 3,7 til og med 4,7 vol.pst, produsert ved små bryggerier.	varierer	varierer	-
<i>Avgift på tobakksvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram.....	268	277	3,4
Sigaretter, kr/100 stk.....	268	277	3,4
Røyketobakk, kr/100 gram	268	277	3,4
Snus, kr/100 gram.....	109	113	3,7
Skrå, kr/100 gram	109	113	3,7
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	4,10	4,24	3,4
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a ²			
Egenvekt, kr/kg			
første 500.....	0	0	-
neste 700 kg	25,90	26,81	3,5
neste 200 kg	64,55	66,81	3,5
neste 100 kg	201,72	208,78	3,5
resten.....	234,60	242,81	3,5
NO _x -utslipp, kr per mg/km	74,53	77,14	3,5

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 87 g/km.....	0	0	-
neste 31 g/km	773,91	985,23	27,3
neste 37 g/km	867,25	1 104,05	27,3
neste 70 g/km	2 272,56	2 352,10	3,5
resten.....	3 625,17	3 752,05	3,5
fradrag for utslipp under 87 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 87 g/km	792,95	820,70	3,5
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km	932,92	965,57	3,5
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b³			
egenvekt, pst. av personbilavgift	20	20	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	75	75	-
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 84 g/km.....	-	0	-
neste 30 g/km	-	259,52	-
neste 36 g/km	-	290,83	-
resten.....	-	635,07	-
fradrag for utslipp under 84 g/km, gjelder ned til 48 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 84 g/km	-	250,85	-
fradrag for utslipp under 48 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 48 g/km	-	295,14	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe c⁴			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget.....	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f⁵			
Slagvolumavgift, kr/cm³			
første 225 cm ³	0	0	-
neste 675 cm ³	30,85	31,93	3,5
resten.....	72,09	74,61	3,5
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 75 g/km.....	0	0	-
neste 60 g/km	686,39	710,41	3,5
resten	928,10	960,58	3,5

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	14,49	15,00	3,5
neste 100 kg	28,98	29,99	3,5
resten.....	57,94	59,97	3,5
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW.....	23,27	24,08	3,5
neste 20 kW	46,56	48,19	3,5
resten.....	93,09	96,35	3,5
Slagvolum, kr/cm³			
første 200 cm ³	2,56	2,65	3,5
neste 200 cm ³	5,11	5,29	3,5
resten.....	10,19	10,55	3,5
Minibusser. Avgiftsgruppe j⁶			
pst. av personbilavgift	40	40	-
 <i>Trafikkforsikringsavgift⁷, kr/døgn</i>			
Bensnbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkel- filter	8,12	8,40	3,4
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	9,47	9,80	3,5
Elbiler	0	5,85	ny
Motorsykler	5,65	5,85	3,5
Traktorer, mopeder mv.....	1,31	1,36	3,8
 <i>Vektårsavgift, kr/år</i>	 varierer	 varierer	 -
 <i>Omregistreringsavgift</i>	 varierer	 varierer	 -
 <i>Veibruksavgift på drivstoff</i>			
Bensin ⁸ , kr/liter	4,91	5,01	2,0
Autodiesel ⁹ , kr/liter	3,62	3,58	-1,1
Bioetanol ¹⁰ , kr/liter	2,37	2,45	3,4
Biodiesel ¹¹ , kr/liter.....	3,62	3,66	1,1
Naturgass, kr/Sm ³	1,02	1,82	78,4
LPG, kr/kg.....	3,48	4,27	22,7

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats	16,13	16,69	3,5
Redusert sats	0,505	0,532	5,3
<i>Grunnavgift på mineralolje mv., kr/liter</i>			
Mineralolje	1,68	1,74	3,6
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter	0,212	0,227	7,1
<i>Avgift på smøreolje</i>			
	2,27	2,35	3,5
<i>CO₂-avgift på mineralske produkter</i>			
Bensin, kr/liter	1,26	1,37	8,7
<i>Mineralolje, kr/liter</i>			
generell sats.....	1,45	1,58	9,0
innenriks kvotepliktig luftfart	1,39	1,51	8,6
innenriks luftfart	1,39	1,51	8,6
<i>Naturgass, kr/Sm³</i>			
generell sats.....	1,08	1,17	8,3
kjemisk reduksjon mv.....	-	0,29	ny
kvotepliktige	0,061	0,065	6,6
<i>LPG, kr/kg</i>			
generell sats.....	1,63	1,77	8,6
kjemisk reduksjon mv.....	-	0,44	ny
<i>CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten</i>			
mineralolje, kr/liter	1,15	1,27	10,4
naturgass, kr/Sm ³	1,15	1,27	10,4
naturgass som slippes ut til luft, kr/Sm ³	7,93	8,76	10,5
<i>Avgift på forbrenning av avfall, kr/tonn CO₂.....</i>			
	-	149	ny

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
<i>Svovelavgift, øre/liter</i>	13,55	14,02	3,5
<i>Avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER), kr/kg</i>	74,76	77,38	3,5
<i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO₂-ekvivalenter</i>	544	591	8,6
<i>Avgift på utslipp av NOx, kr/kg</i>	22,69	23,48	3,5
<i>Avgift på produksjon av fisk, kr/kg</i>	-	0,40	ny
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg</i>	21,22	21,96	3,5
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer, kr/liter</i>			
Ferdigvare ¹²	3,51	3,63	3,4
Konsentrat (sirup) ¹²	21,35	22,10	3,5
Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker.....	1,76	1,82	3,4
Konsentrat (sirup) basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker.....	10,67	11,04	3,5
<i>Avgift på sukker, kr/kg</i>	8,20	8,49	3,5
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,23	1,27	3,3
<i>Miljøavgift</i>			
glass og metall.....	5,99	6,20	3,5
plast.....	3,62	3,75	3,6
kartong og papp	1,48	1,53	3,4
<i>Flypassasjeravgift¹³, kr/passasjer</i>			
Lav sats	76,5	79	3,3

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2020-regler	Forslag 2021	Endring i pst.
Høy sats.....	204	211	3,4
<i>Totalisatoravgift</i> ¹⁴ , pst. av bruttoomsetning	-	-	-
<i>Dokumentavgift</i> , pst. av salgsverdi.....	2,5	2,5	-

¹ Den lave merverdiavgiftssatsen er midlertidig redusert fra 12 til 6 pst. i perioden fra 1. april 2020 til og med 31. oktober 2020.

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

³ Gruppe b: Varebiler klasse 2. I budsjettet for 2021 legges det opp til overgang til WLTP-verdier som grunnlag for CO₂-komponenten. I 2020 benyttes NEDC-verdier. Overgangen innebærer at gjeldende CO₂-satser for 2020 ikke er direkte sammenlignbare med forslaget for 2021 og satsene for 2020 er derfor ikke gjengitt i tabellen.

⁴ Gruppe c: Campingbiler. For campingbiler foreslås det inntil videre å bruke en egen slagvolumkomponent i stedet for CO₂-komponenten. Oppgitt andel på 22 pst. av personbilsatsene refererer til satsene i vektkomponenten for personbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁵ Gruppe f: Motorsykler. Kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er registrert, ilegges stykkavgift og avgift på motoreffekt i tillegg til avgift på slagvolum.

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

⁷ Avgiften som den enkelte forsikring utløser, beregnes ut fra de avgiftsatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe. For forsikringer som er tegnet eller hadde hovedforfall før 1. mars 2020 gjelder 2019-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall fra 1. mars 2020 til 28. februar 2021 gjelder 2020-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall etter 1. mars 2021 gjelder 2021-satser.

⁸ Bensin som har et svovelinnhold under 10 ppm.

⁹ Diesel som har et svovelinnhold under 10 ppm.

¹⁰ Bioetanol omsatt utenfor omsetningskravet var frem til 1. juli 2020 unntatt veibruksavgift.

¹¹ Biodiesel omsatt utenfor omsetningskravet var frem til 1. juli 2020 unntatt veibruksavgift.

¹² Regjeringen foreslår at avgiften på ferdigvare og konsentrat differensieres etter sukkerinnhold fra 1. juli 2021.

¹³ Avgiften er midlertidig opphevet i perioden fra 1. januar 2020 til og med 31. oktober 2020.

¹⁴ Avgiften ble midlertidig avvirket i 2020 og gjeninnføres ikke i 2021.

Kilde: Finansdepartementet.

1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.7 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 215 mrd. kroner i 2020. Av dette tilfaller snaut 83 pst. staten, i underkant av 15 pst. kommunene og knapt 3 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens

skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 40 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 34 pst. av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer fra personlige skattytere, mens om lag 26 pst. kommer fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Statens inntekter fra skatter og avgifter i petroleumssektoren var negative i 2020. Det skyldes de midlertidige endringene i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020), som blant annet innebærer at investeringskostnader samt en friinntekt på 24 pst. kan utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget.

Tabell 1.7 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2020. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	536,5	341,5	162,0	33,0
Skatt på alminnelig inntekt.....	297,4	115,1	149,4	33,0
Trinnskatt.....	71,9	71,9	-	-
Trygdeavgift	151,9	151,9	-	-
Formuesskatt.....	15,4	2,7	12,7	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	68,0	66,4	1,4	0,3
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	67,7	66,0	1,4	0,3
Formuesskatt.....	0,4	0,4	-	-
<i>Finansskatt</i>	4,6	4,6		
Skatt på lønn.....	2,0	2,0		
Skatt på overskudd.....	2,6	2,6		
<i>Eiendomsskatt</i>	14,8	-	14,8	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	185,7	185,7	-	-
<i>Avgifter</i>	398,8	398,8	-	-
Merverdiavgift.....	294,2	294,2	-	-
Særavgifter og toll	104,6	104,6	-	-
<i>Petroleum</i>	-39,1	-39,1	-	-
Skatt på inntekt.....	-45,0	-45,0	-	-
Avgift på utvinning mv.	5,9	5,9	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i>	46,4	46,4	0,0	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper ¹	32,0	32,0	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	1,6	1,6	-	-
Andre skatter og avgifter ²	12,8	12,8	0,0	-
Samlede skatter og avgifter	1 215,8	1 004,3	178,3	33,2
Herav direkte skatter	584,9	373,4	178,3	33,2

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

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

Kilde: Finansdepartementet.

2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet

2.1 Innledning

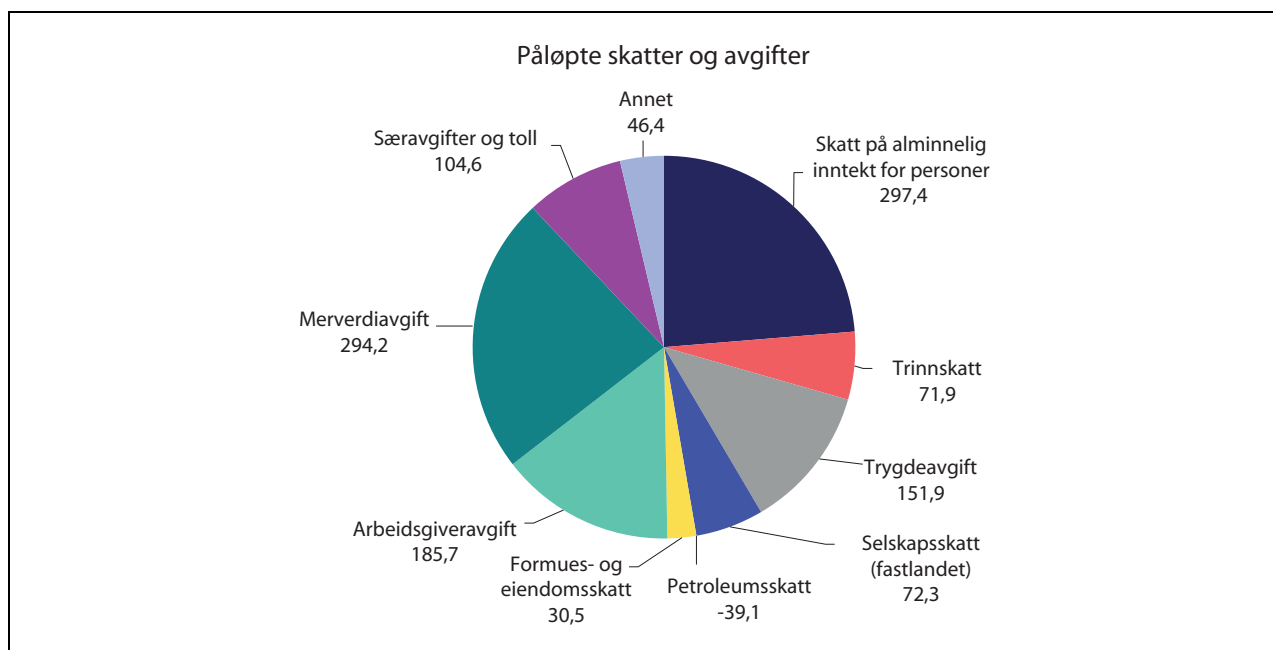
Skatter og avgifter er nødvendige for å finansiere offentlige tjenester og overføringer, men kan hemme effektiviteten i økonomien. Skattesystemet bør innrettes slik at det bidrar til høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. Det vil bidra til å gjøre det isolerte samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning lavest mulig. Skattesystemet bør heller ikke påføre skattyterne og myndighetene unødige store administrative kostnader. Skattesystemet bidrar til å omfordele inntekt. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt går opp i gode tider og ned i dårlige. Avgifter som priser negative eksterne virkninger, som for eksempel forurensning, gir bedre utnyttelse av samfunnets ressurser.

I dette kapitlet gis det en oversikt over hovedreglene i skatte- og avgiftssystemet. Beskrivelsen tar utgangspunkt i reglene for 2020. Det finnes

også noen unntak fra hovedreglene, såkalte skatteutgifter. Skatteutgiftene er omtalt i punkt 2.7 og er nærmere beskrevet i vedlegg 1. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner for 2020. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.7 og viser at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt for personer, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

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

Direkte skatter omfatter blant annet inntektskatt for personer og bedrifter, arbeidsgiveravgift, formuesskatt og eiendomsskatt. De direkte skattene inkludert arbeidsgiveravgift utgjør i 2020 i overkant av 63 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Inntektskatt for personer, inkludert trygdeavgift og trinnskatt, utgjør 44 pst. av samlede skatte- og avgiftsinntekter, mens inntektskatt og arbeidsgiveravgift for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet og finansskatt, utgjør i underkant av 18 pst. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene, inkludert arbeidsgiveravgiften,



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner. Anslag for 2020. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

utgjør 21 pst. av skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge.

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, toll og sektoravgifter, og utgjør 33 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften utgjør 24 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Toll har liten betydning for skatteinntektene.

Statens inntekter fra skatter og avgifter i petroleumssektoren anslås negative i 2020, jf. tabell 1.7. Det skyldes de midlertidige endringene i petroleums-skatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020), som blant annet innebærer at investeringskostnader samt en friinntekt på 24 pst. kan utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

Skattesystemet påvirker arbeidstilbud, forbruk, sparing og investeringer. Da er det viktig at skattesystemet er utformet med utgangspunkt i noen grunnleggende prinsipper for at ressursene i samfunnet kan utnyttes mest mulig effektivt. Dette kan oppnås ved

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

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygd på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser, likebehandling av næringer, virksomhetsformer og investeringer, og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at det progressive skattesystemet faktisk skal bidra til omfordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen i 1992 og endringer i etterfølgende år utvidet skattegrunnlaget slik at det ble bedre samsvar mellom skattbar inntekt og

faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag og relativt lave satser ble videreført ved skatte-reformene fra 2006 og 2016.

Unntak og særordninger som avviker fra de generelle reglene, gjør skattesystemet mindre effektivt. De kan også gjøre skattesystemet mer komplisert og krevende, både for skattyterne og for Skatteetaten. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre. Inntektene fra enkelt-skatter og -avgifter bør som hovedregel ikke øremerkes bestemte utgiftsformål. Slike bindinger hindrer effektiv prioritering av midler over budsjettets utgiftsside.

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

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

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

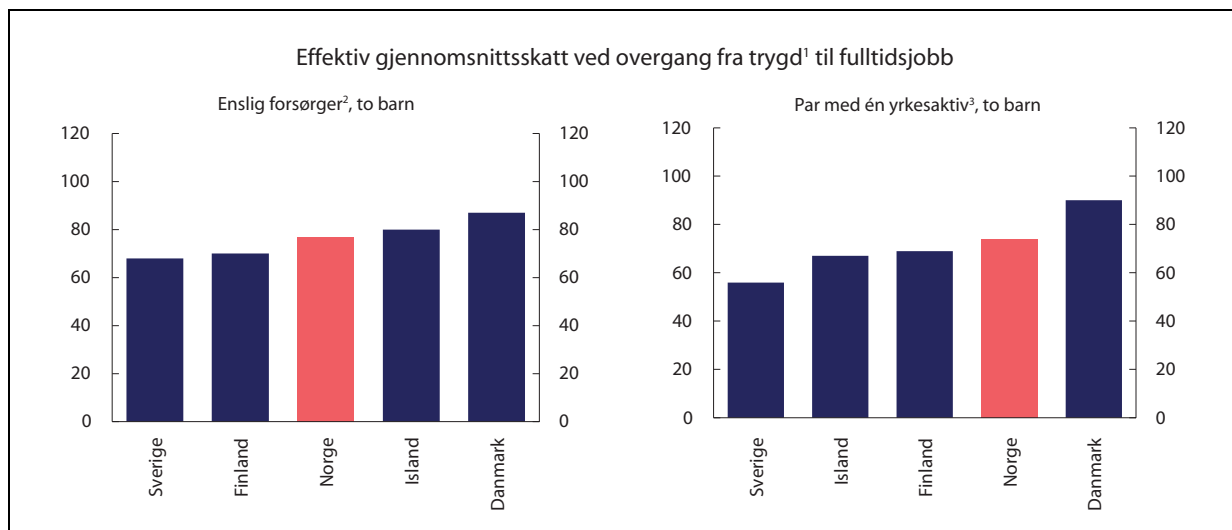
Personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Endringer i skattesystemet har derfor liten betydning for denne gruppen. Mange med vedvarende lav inntekt er ikke i arbeid. Skattereglene bør i størst mulig grad utformes slik at det lønner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for tapt arbeidsinntekt som følge av helseproblemer eller arbeidsledighet, er dessuten samspillet mellom trygde- og skatteregler vesentlig for insentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. En utfordring i skatte- og velferdspolitikken er å balansere hensynet til inntektssikring mot hensynet til arbeids-

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

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

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

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2019. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. Eksempelvis vil en enslig forsørger med to barn og inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet reelt skattlegges med i underkant av 80 pst. av brutto arbeidsinntekt når en inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2019. Prosent

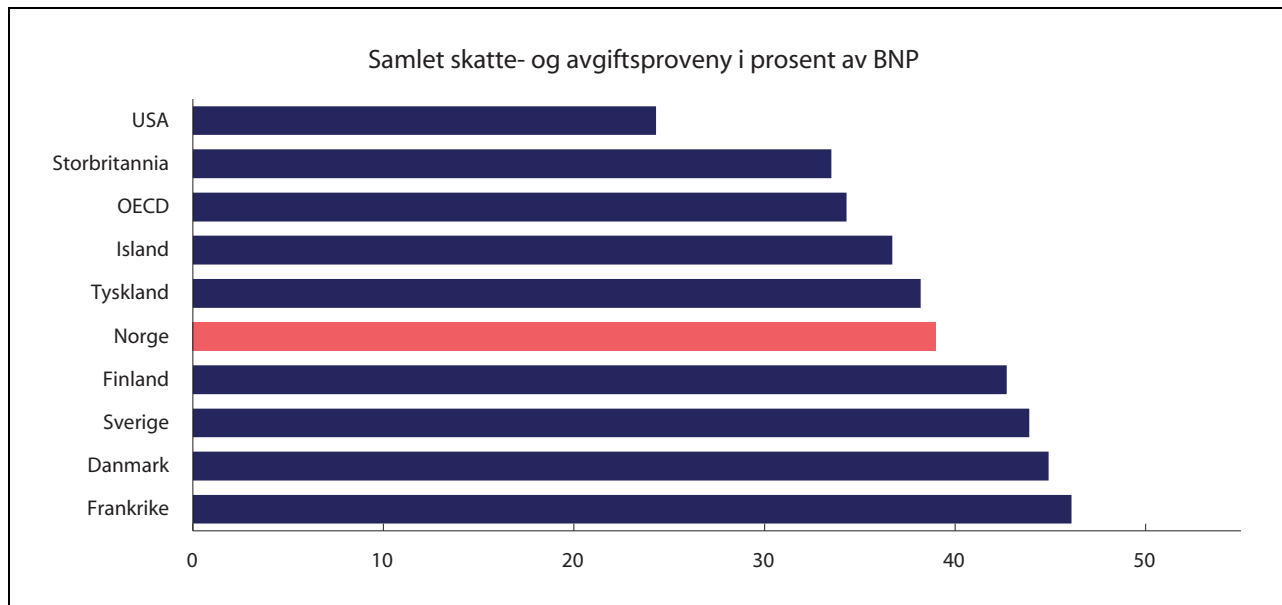
- 1 Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2019. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.
- 2 Tar utgangspunkt i 67 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.
- 3 Tar utgangspunkt i 100 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregningen av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten ved overgang til fullt arbeid. Ektefellen/samboeren antas å være hjemmeværende.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

insentiver. Dette illustreres i boks 2.1, som viser at det i noen tilfeller kan være liten økonomisk gevinst ved å arbeide fremfor å motta trygd.

Miljøavgifter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelig aktivitet og motiverer enkeltperso-

ner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. Bruk av miljøavgifter samsvarer dessuten med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter kan benyttes til å styrke velferdsord-



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land og OECD¹. 2018. Prosent

¹ Uveid gjennomsnitt for OECD.

Kilde: OECD Revenue Statistics.

ningene og fellesgodene eller til å redusere andre skatter og avgifter.

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

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

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

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet (BNP) for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land og forskjeller i det samlede skattenivået. En slik sammenligning tar ikke hensyn til andre inntektskilder enn skatt og heller ikke at andelen skatte- og avgiftsinntekter vil variere noe avhengig av blant annet i hvilken grad offentlige pensjons- og trygdeutbetalinger er skattepliktige. Figuren viser at Norge har et skatte- og avgiftsnivå som er høyere enn gjennomsnittet i OECD, men lavere enn flere av de andre nordiske landene. I Norge finansieres en del av de totale utgiftene over offentlige budsjetter av olje- og fondsinnntekter fra Statens pensjonsfond utland. For 2020 utgjør dette om lag 20 pst. av totale utgifter over offentlige budsjetter.

Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 38 og 44 pst. av BNP. I Sverige har andelen ligget mellom 43 og 50 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 44 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 32 og 35 pst. av BNP.

Den økte mobiliteten til kapital, varer og tjenester innebærer at forskjeller i beskatning mellom land kan få økt betydning. Norge må ha gode generelle skatte- og avgiftsregler for å beholde og tiltrekke seg næringsvirksomhet og kapital. Lokaliseringsbeslutninger avhenger imidlertid av mer enn skatt. Politisk stabilitet, god infrastruktur, til-

Boks 2.2 Særlig om arbeidet med EØS og skatt

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmonisere norske skatte- og avgiftsregler med EUs forordninger og direktiver. Vi behøver derfor ikke ha felles skattesatser med EU, og vi bestemmer selv hvilke inntekter og transaksjoner vi vil inkludere i våre skatte- og avgiftsgrunnlag. Likevel setter EØS-avtalens generelle bestemmelser om plikt til å overholde *de fire friheter og forbudet mot statsstøtte* klare begrensninger på innholdet i de norske skattereglene. Ved at Norge overholder disse EØS-forpliktelsene også på skatteområdet, er vi med på å sikre at norske personer og selskaper kan delta i det indre markedet på lik linje med personer og selskaper i de øvrige EØS-statene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i Brussel og EFTA-domstolen i Luxembourg har det overordnede kontrollansvaret for at EØS-avtalen overholdes. ESA kan ta opp saker om norske skatteregler på eget initiativ eller på bakgrunn av klager fra norske eller utenlandske personer og selskaper som mener en skatteregel er i strid med EØS-retten.

Internt i Norge er det Regjeringen og Stortinget som skal sørge for at skattereglene er i overensstemmelse med EØS-avtalen. I enkeltsaker håndheves skattereglens samsvar med EØS-retten av Skatteetaten, Skatteklagenemnda og eventuelt de norske domstolene. Både Skatteklagenemnda og norske domstoler har i sine enkeltsaker adgang til å forelegge EØS-spørsmål for EFTA-domstolen til såkalt *rådgivende uttalelse* om hvordan EØS-retten er å forstå. Som begrepet tilsier har domstolen rett, men ikke plikt, til å følge EFTA-domstolens uttalelse om det EØS-rettslige spørsmålet. Høyesterett har imidlertid uttalt at EFTA-domstolens tolkninger av EØS-retten skal tillegges stor vekt og bare kan fravikes hvis det foreligger tungtveiende grunner for det.

De fire friheter – retten til fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer/etableringer – innebærer at vi i utgangspunktet ikke kan ha regler som behandler grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn rent nasjonale bevegelser og transaksjoner. Slik forskjellsbehandling vil anses som et hinder for den frie bevegelse over landegrensene. For indirekte skatt innebærer dette blant annet at varer og tjenester må ilegges samme merverdiavgift på det norske markedet uavhengig av om varene er produsert, eller om tjenesteyter er etablert, i Norge eller i en

annen EØS-stat. Innenfor direkte skatt er reglene om utbyttebeskatning et eksempel på at norsk skattelovgivning har blitt endret som følge av EØS-avtalen. Her medførte kapitalfriheten og etableringsfriheten at vi ikke kunne skattlegge aksjeutbytte betalt mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn tilsvarende utbyttebetalinger mellom skattytere i Norge.

I visse tilfeller kan imidlertid Norge opprettholde eller innføre regler som i utgangspunktet innebærer et element av diskriminering, dersom det foreligger såkalte *rettferdiggjøringsgrunner*. Det er særlig EU-domstolen som gjennom rettsspraksis har utpenslet hvilke legitime hensyn som kan forsvare skatteregler som i utgangspunktet forskjellsbehandler nasjonale og grenseoverskridende bevegelser. På skatteområdet er det spesielt hensynet til å sikre balansert fordeling av skatteinntekter mellom statene og å motvirke skatteomgåelse som kan begrunne en diskriminerende regel. Effektiv skatteinnkreving er også et relevant hensyn. Vilåret for å kunne anvende en diskriminerende regel, er i tillegg at regelen er egnet og nødvendig for å tilgodese det aktuelle hensynet, og at den ikke er strengere enn dette hensynet tilsier.

Ut fra slike rettferdiggjøringsgrunner har Norge for eksempel rett til å beskatte aksjeeiere som flytter ut av Norge for den del av aksjegevinsten som er opparbeidet mens skattyter var bosatt/hjemmehørende i Norge, til tross for at aksjegevinsten ikke blir realisert ved utflyttingen. Her utløses altså skatteplikten ved selve bevegelsen over landegrensen, mens en skattyter som kun flytter internt i Norge, først ville blitt skattlagt for gevinsten ved faktisk realisasjon. Grunnen til at denne forskjellsbehandlingen aksepteres EØS-rettslig, er hensynet til å sikre en balansert fordeling av skattegrunnlaget mellom EØS-statene og å motvirke omgåelse. Men selv om norske skattemyndigheter i slike tilfeller kan fastsette latent gevinst ved utflytting til en annen EØS-stat, kan de ikke automatisk kreve *betaling* av skatten på dette tidspunktet. Plikten til å betale den fastsatte skatten kan utsettes til aksjen faktisk realiseres, eller betales i rater over flere inntektsår. Dette sikrer at den restriktive skatteregelen ikke går lenger enn hensynet til en balansert fordeling av skatteinntektene og motvirkning av skatteomgørelser tilsier.

Boks 2.2 forts.

I den senere tid har EU vedtatt direktiver som ikke bare tillater, men også *pålegger* medlemsstatene å innføre skatteregler som i utgangspunktet er restriktive. Dette illustrerer at hensynet til fri flyt i visse tilfeller må vike for hensynet til å motvirke skatteomgåelse. Som nevnt krever ikke EØS-avtalen at norske regler harmoniseres med disse skattedirektivene, men direktivenes innhold er viktige som indikasjon på hvor langt hensynet til de fire friheter anses å rekke når det er i konflikt med behovet for å bekjempe illojale skattetilpasninger.

Statsstøtteforbudet innebærer at Norge ikke kan ha skatteregler som gir enkeltforetak, eller grupper av foretak, gunstigere skattemessig behandling enn hovedregelen for slike foretak tilsier. Bakgrunnen er at statsstøtte kan ha uønskede konkurransevirkninger. Både fordeler for *enkeltforetak* og fordeler for visse *sektorer* eller *geografiske områder* rammes. Forbudet gjelder selv om støtten gis likt til både norske og utenlandske foretak, og forutsetter altså ikke diskriminering.

Den nærmere vurderingen av om en skatteregel utgjør statsstøtte, følger en fast EØS-rettslig prosedyre. Først vurderes det om skatteunntaket utgjør en økonomisk fordel, dernest om fordelene er selektiv, det vil si begunstiger enkelte foretak eller bestemte foretaksgrupper. Videre må fordelene påvirke konkurransen og ha en påvirkning på samhandelen mellom EØS-statene. Når skatteregler er under vurdering, er ofte selektivitetsvurderingen den mest krevende. Selektivitetsvurderingen foretas i tre trinn: 1) Fastleggelse av referansesystemet, det vil si hva er hovedregelen? 2) Utgjør skatteregelen under vurdering et avvik fra referansesystemet? 3) Selv om regelen utgjør et avvik, kan den begrunnes ut fra referansesystemets logikk?

Selv om man etter en slik vurdering konkluderer med at en skatteregel innebærer statsstøtte (utgjør en selektiv fordel, vrir konkurransen og påvirker samhandelen), finnes det hjem-

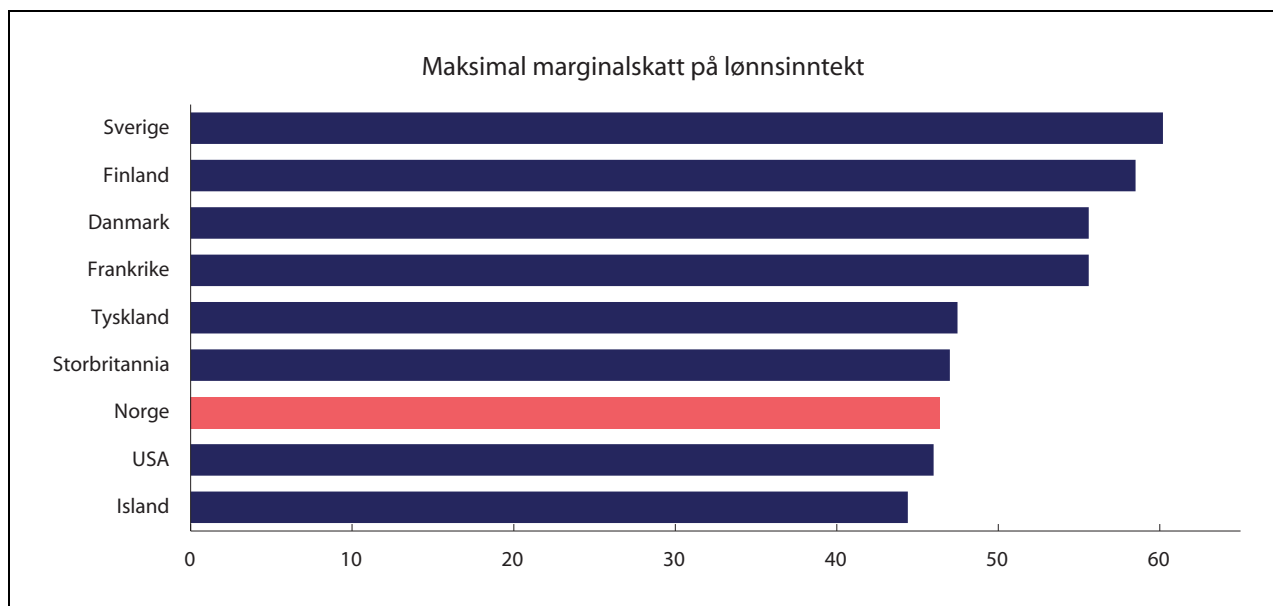
mel i EØS-avtalen for likevel å anse statsstøtten som lovlig. Dette kalles «forenlig støtte» («compatible aid»). Europakommisjonen og ESA har gitt utfyllende retningslinjer for hva som kan anses som støtte forenlig med EØS-avtalen. Dette gjelder blant annet støtte til regionale formål, miljøformål, opplæringsformål, forskning og utvikling, og til små og mellomstore bedrifter. Retningslinjene er ofte svært omfattende og setter strenge betingelser for at støtten skal kunne anses forenlig.

Norske myndigheter må notifisere ESA om skatteregler de mener utgjør forenlig støtte, og ESA må godkjenne støtten før den kan iverksettes, med hjemmel i retningslinjene eller direkte i EØS-avtalens statsstøttebestemmelse. I visse tilfeller kan notifikasjonsprosessen ta noen måneder, mens den kan ta flere år i mer komplekse saker. Noen typer støtte kan på nærmere betingelser meldes under en forenklet prosedyre hjemlet i den såkalte gruppeunntaksforordningen. Eksempler på at skatteregler kan bli ansett som forenlig støtte er den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften (regionalstøtte), støtte til el-kjøretøy (miljøstøtte) og støtte gjennom Skattefunn (støtte til forskning og utvikling). I visse tilfeller kan støtte være tillatt uten notifikasjon eller melding, dersom kriteriene i forordningen for bagatellmessig støtte er oppfylt. Tanken bak å tillate bagatellmessig støtte er at slik støtte anses å ha så liten påvirkning på samhandelen, at den ikke bør forbys. I tillegg er det administrativt forenkende å ha lavere grad av kontroll med ordninger hvor støttelebeløpene er av begrenset størrelse.

Finansdepartementet behandler hvert år en rekke skattesaker med sider mot EØS-avtalen. Departementet har i den forbindelse jevnlig møter og korrespondanse med blant annet ESA og Europakommisjonen. Dette arbeidet er med på å sikre Norges interesser på skatteområdet, samtidig som forpliktelsene etter EØS-avtalen overholdes.

gang på godt kvalifisert arbeidskraft, godt fungerende finansielle markeder, eiendomsrett og et stabilt og forutsigbart regelverk betyr også mye

for de samlede rammebetingelsene for næringsvirksomhet.



Figur 2.4 Høyeste marginalsatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til arbeidstakers trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2019. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 22 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt er alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, trygdeytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minste-fradrag, fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag.

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

Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom nedre grense for å betale trygdeavgift, bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag) og satsstrukturen i trinnskatten. Trinnskatten har fire trinn der satsene øker for hvert innslagspunkt. Boks 2.3 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalsatt på lønn uten arbeidsgiveravgift

er 46,4 pst. i 2020. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalsatt til 53,0 pst. av samlet lønnskostnad. Figur 2.4 viser høyeste marginalsatt på lønnsinntekt i enkelte land. Her inngår arbeidstakers bidrag til trygdeordninger (trygdeavgiften i Norge), mens arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger for arbeidstaker (arbeidsgiveravgiften i Norge) holdes utenfor. Figuren viser at høyeste marginalsatt i Norge er på nivå med høyeste marginalsatt i land som Tyskland og Storbritannia, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalsatt på lønnsinntekt.

Skatt på pensjonsinntekt

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

Det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for personer med avtalefestet pensjon (AFP) og alderspensjonister. Skattefradraget medfører at det ikke betales skatt av en pensjonsinntekt på inntil om lag 209 000 kroner i 2020, som er noe høyere enn minste pensjonsnivå for enslige. Over dette innslagspunktet betales det mindre samlet skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt når den er

Boks 2.3 Beregning av skatt på lønnsinntekt

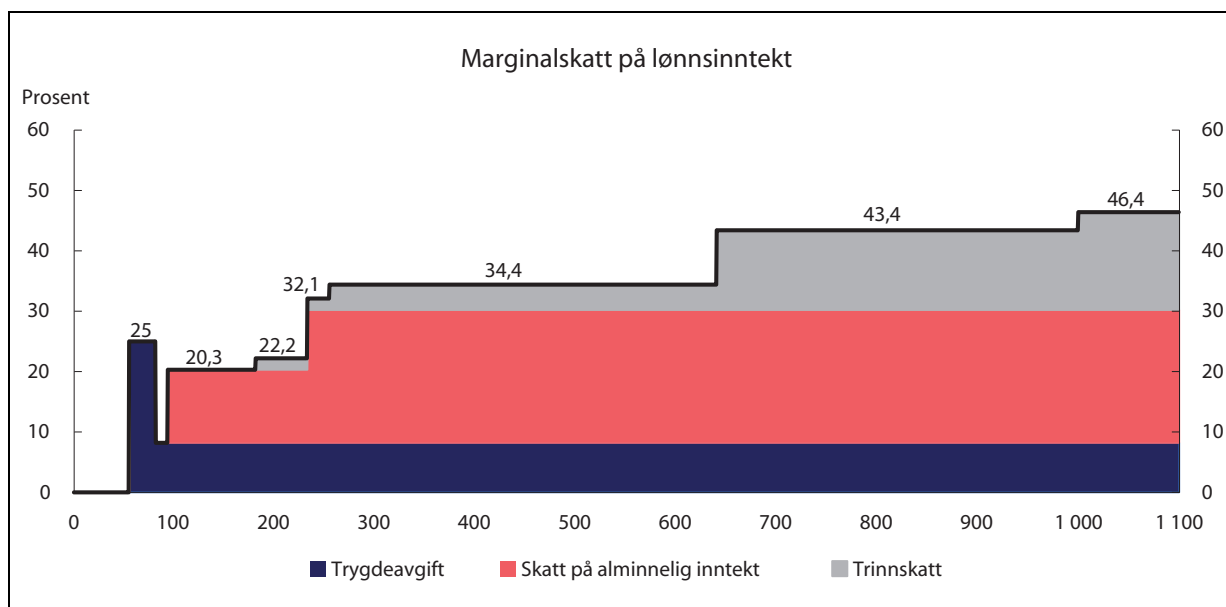
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Der som marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av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

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

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2020-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Frem til nedre grense for å betale trygdeavgift (54 650 kr) betales ingen skatt. Av inntekt over den nedre grensen betales opptrappingsatts (25 pst.) inntil det løn-

ner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats (8,2 pst.) av hele inntekten. Denne overgangen inntreffer når inntekten overstiger om lag 81 300 kroner. Når inntekten er større enn om lag 93 300 kroner, overstiger den summen av personfradraget og minstefradraget (45 pst. av inntekten). Det gjør at skattyter får fastsatt skatt av alminnelig inntekt (22 pst.). Da øker marginalskatten til 20,3 pst. (8,2 pst. + 22 pst. × (100 pst. – 45 pst.)). Når inntekten overstiger det første innslagspunktet i trinnskatten (180 800 kr), betales 1,9 pst. i trinnskatt. Da øker marginalskatten til 22,2 pst. Når inntekten overstiger om lag 232 100 kroner, får skattyter maksimalt minstefradrag (104 450 kr), og marginalskatten øker til 32,1 pst. (8,2 pst. + 22 pst. + 1,9 pst.). Denne marginalskatten gjelder inntil innslagspunktet for trinn 2 i trinnskatten (254 500 kr). Da øker trinnskatten til 4,2 pst., og marginalskatten løftes til 34,4 pst. Deretter øker trinnskatten til 13,2 pst. ved innslagspunktet til trinn 3 (639 750 kr), og til 16,2 pst. ved innslagspunktet til trinn 4 (999 550 kr). Ved disse punktene øker marginalskatten til henholdsvis 43,4 pst. og 46,4 pst.

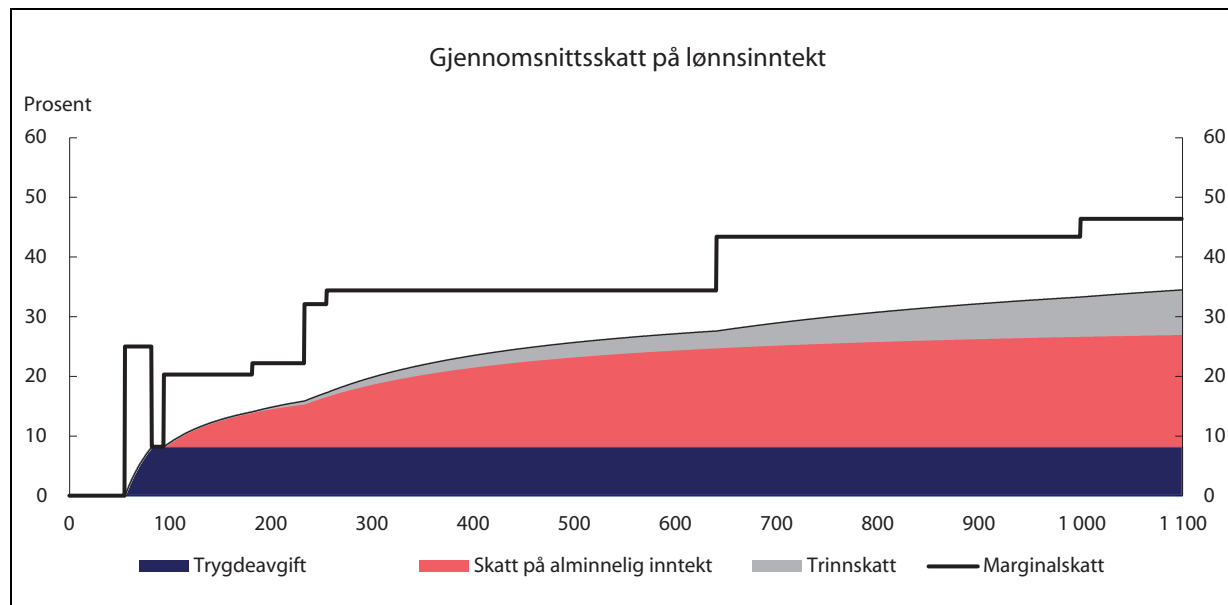


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2020-regler for en lønntaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.3 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten øker med inntekt og i all hovedsak er vesentlig lavere enn marginals-katten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2020-regler for en lønnstaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

over et nivå som om lag tilsvarer minstepensjon, slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre når pensjonsinntekten stiger.

Figur 2.7 viser andel skatt med 2020-regler på henholdsvis pensjonsinntekt for AFP-/alderspensionister og lønnsinntekt for lønnstakere. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis pensjon og lønn. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 300 000 kroner utgjør 12,6 pst. av pensjonsinntekten, mens andelen skatt på samme lønnsinntekt er 19,9 pst.

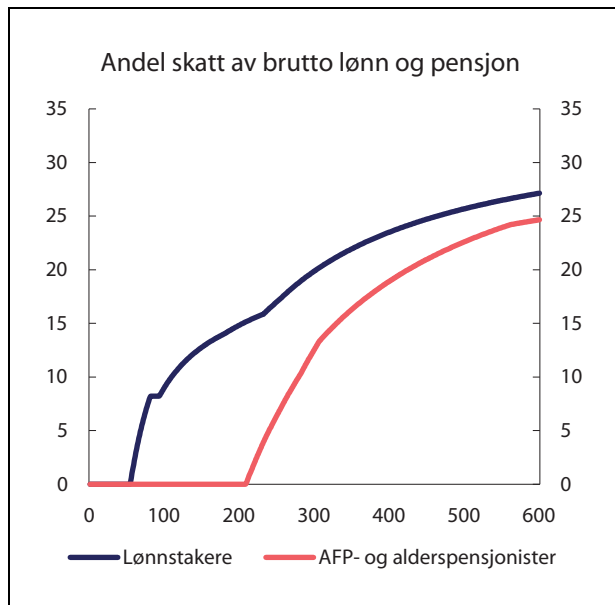
Skatt på aksjeinntekter til personer

Forskjellen mellom de høyeste marginals-kattesatsene på lønnsinntekt og aksjeinntekt bør ikke være for stor. Med vesentlig lavere marginals-kattesats på aksjeinntekt enn på lønnsinntekt vil det lønne seg å ta ut reell arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt (inntektsskifting). I 2020 er forskjellen mellom høyeste effektive marginals-katt på lønn og aksjeutbytte 6,3 prosentenheter, se figur 2.8.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skattes på eierens hånd. Aksjeinntekter som overstiger skjermingsfradraget, multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å motvirke at marginals-katten på utbytter ble redusert, og motivet til inntektsskifting forsterket, da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert. I 2020 er oppjusteringsfaktoren 1,44.

Formålet med skjermingsfradraget er å motvirke vridninger i husholdningenes investeringer og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten. Skjermingsfradraget regnes ut ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget, som er aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, med en skjermingsrente. Skjermingsrenten er renten på tre måneders statskasseveksler med et tillegg på 0,5 prosentenheter.

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



Figur 2.7 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2020-regler.¹ Prosent

¹ Det er forutsatt at skattyterne kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan trekkes fra i senere utbytter og gevinster på aksjen.

Av praktiske hensyn er det eieren av aksjen den 31. desember et år som får skjermingsfradraget det året. Ved salg av aksjen får selgeren trekke tidligere ubenyttet skjermingsfradrag fra eventuell gevinst. Ved tap trekkes hele tapet fra i alminnelig inntekt. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag faller bort.

I 2017 ble det innført en ordning med aksjesparekonto der gevinster ved realisasjon av aksjer og fondsandeler ikke blir beskattet løpende, men først når midlene tas ut av kontoen. I 2019 ble ordningen utvidet til også å gjelde utbytte. Ubeskattet gevinst og utbytte som ikke tas ut av kontoen, regnes ikke med i grunnlaget for beregning av skjermingsfradrag. Skatteutsettelsen er derfor ingen skattekreditt, men motsvares av en høyere skatt på tidspunktet for uttak.

Skatt på næringsinntekt

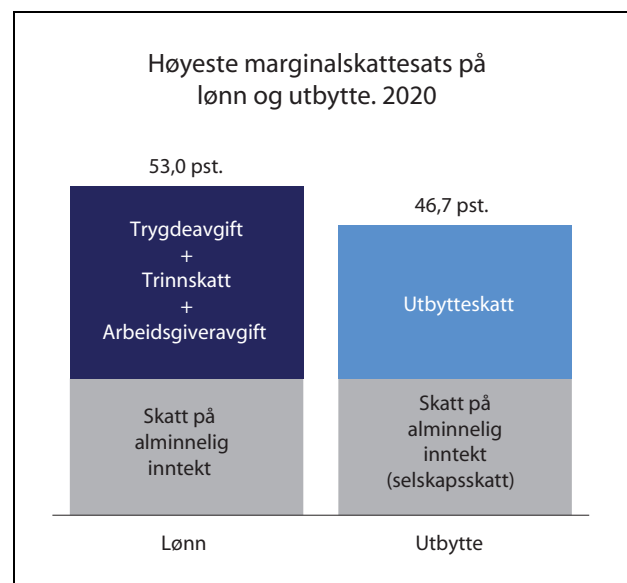
Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i selskap med deltakerfastsetting (ansvarlig selskap, komman-

dittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor skjermingsfradraget, kun skal skattlegges én gang som alminnelig inntekt. Det gjør at det er stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

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

Inntekt fra enkeltpersonforetak ut over skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og ilegges trinnskatt og trygdeavgift. Den beregnede personinntekten blir altså skattlagt løpende. Aksjeinntekt blir derimot skattlagt som alminnelig inntekt først ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Denne forskjellen må ses i sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi.

Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke selvstendig næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Samtidig har selvstendig næringsdrivende i en del tilfeller lavere sosiale ytelser enn lønnstakere. Næringsdrivende fiskere betaler trygdeavgift etter mellomomsats (som lønn-



Figur 2.8 Maksimal marginalsatt på lønn og utbytte med 2020-regler. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

stakere), men ilegges i tillegg en produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk.

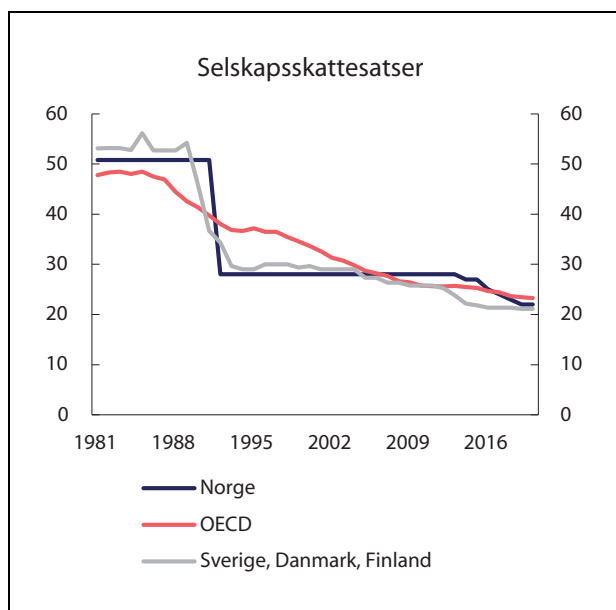
2.3.2 Bedriftsbeskatning

Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Satsen for arbeidsgiveravgiften er differensiert avhengig av hvor bedriften er lokalisert. Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at virksomheter i spredtbygde områder får lavere arbeidsgiveravgift enn virksomheter i andre kommuner. Satsen for arbeidsgiveravgiften varierer fra null i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke til 14,1 pst. i sentrale strøk, jf. tabell 1.5. Målet med ordningen er å motvirke nedgang i folketallet i spredtbygde områder ved å stimulere sysselsetting og grunnlag for næringsvirksomhet i områder med særskilte distriktsutfordringer. Ordningen omfattes av statsstøttereglene og er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan ESA. Arbeidsgiveravgiften fører til at marginals-katten på lønn øker, jf. figur 2.8.

Alminnelig selskapskatt

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 22 pst. i 2020. Underskudd kan fremføres og trekkes fra mot



Figur 2.9 Formelle selskapskattesatser.¹ 1981–2020. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for Sverige, Danmark og Finland og for OECD.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og kostnader (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

Fritaksmetoden innebærer at selskap i utgangspunktet fritas for beskatning av mottatt utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig faller fradragsretten bort for tilsvarende tap. Målet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren, det vil si at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskap.

Selskapsskattesatsen i Norge lå uendret på 28 pst. i perioden 1992–2013. Satsen ble deretter gradvis redusert til 22 pst. fra 2019. En selskapskattesats på 22 pst. er litt under gjennomsnittet i OECD og noe høyere enn gjennomsnittet for Sverige, Danmark og Finland, se figur 2.9.

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

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2019. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). I beregningene er det forutsatt en tenkt investering fordelt på noen utvalgte investeringsobjekter samt at investeringen delvis er finansiert med egenkapital og delvis med gjeld.

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.10 viser samlet formell marginals-katt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2020.

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2019. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,1	12,3
Storbritannia	19,0	20,2	22,7
Finland.....	20,0	19,6	18,7
Sveits.....	21,1	18,6	12,4
Sverige.....	21,4	19,4	14,5
Danmark	22,0	19,8	14,6
Norge.....	22,0	20,8	18,2
Hellas.....	24,0	26,6	23,9
Nederland	25,0	22,5	16,7
Østerrike	25,0	23,1	18,8
Spania	25,0	30,1	36,0
USA.....	25,9	27,5	26,7
Canada.....	26,6	24,0	21,2
Italia	27,8	24,6	19,3
Belgia.....	29,6	24,9	13,6
Japan	29,7	34,1	38,1
Tyskland.....	29,9	28,9	23,3
Frankrike.....	34,4	33,4	30,2

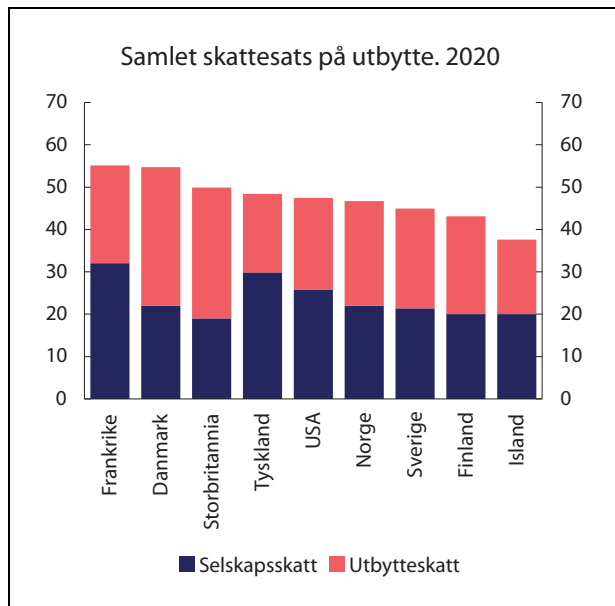
Kilde: OECD, Leibniz Centre for European Economic Research (ZEW) (TAXUD/2019/DE/312, *Effective Tax Levels Using the Devereux/Griffith Methodology – Final Report 2019*).

Økt økonomisk integrasjon og økte investeringer over landegrensene har gjort det lettere for flernasjonale selskaper å flytte overskudd mellom land. Flere land har innført særlig gunstige skatteordninger, for eksempel for en del immaterielle eiendeler, som innebærer at de reelle effektive skattesatsene kan bli langt lavere enn det som fremkommer av tabell 2.1. OECD og EU har utarbeidet konkrete anbefalinger og planer for å motvirke internasjonal skatteplanlegging. Som oppfølging av skattereformen er det gjennomført regelendringer i Norge som skal motvirke overskuddsflytting, både ved å redusere selskapsskattesatsen og ved målrettede tiltak som for eksempel begrensninger i rentefradraget og tiltak for å lette informasjonsutvekslingen med andre land.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning, i tillegg til den ordinære overskuddsskatten. Særskattesatsen er 56 pst. i 2020.

Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. På enkelte punkter skiller imidlertid petroleumsbeskatningen seg fra den ordinære bedriftsbeskatningen. Inntekter fra salg av råolje verdsettes med administrativt fastsatte normpriser. Investeringer avskrives over seks år. I særskattegrunnlaget trekkes det i tillegg fra en friinntekt, som skal kompensere selskapene for at investeringskostnaden ikke kommer til fradrag umiddelbart, men gradvis gjennom avskrivnin-



Figur 2.10 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2020. Prosent

Kilde: OECD.

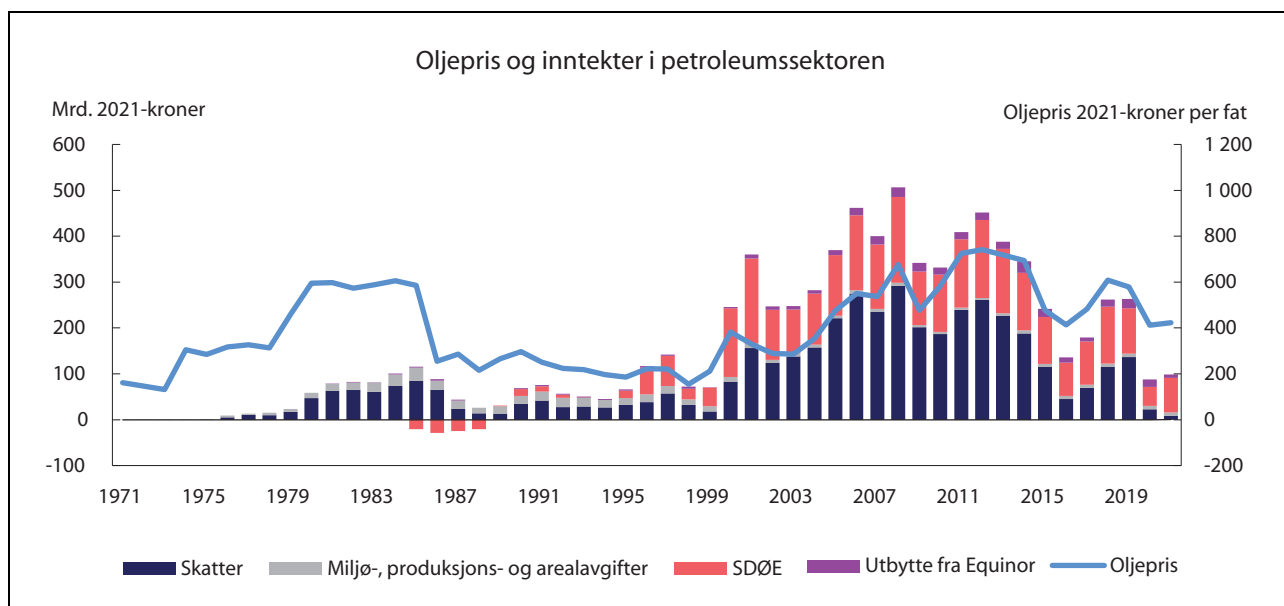
gene. Dersom et selskap går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt fremføres med et rentetillegg. Dersom selskapet aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomheten på norsk sokkel. Systemet er dermed utformet slik at selskapene har sikkerhet for å få full verdi av skattefradra-

gene. Sikre fremtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsatt med en risikofri rente etter ordinær skatt er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag i særskatt), høyere enn ved en nøytral petroleumsskatt, jf. vedlegg 1 punkt 3 og Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 5.4.

Våren 2020 ble det innført midlertidige endringer i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020), som innebærer at investeringskostnader samt en friinntekt på 24 pst. kan utgiftsføres umiddelbart i særskattegrunnlaget. Endringene omfatter investeringskostnader som pådras i 2020 og 2021, samt investeringskostnader som er omfattet av plan for utbygging og drift (PUD) eller plan for anlegg og drift (PAD) inkommet til Olje- og energidepartementet før 1. januar 2023 og godkjent av departementet før 1. januar 2024. I tillegg kan skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt for inntektsårene 2020 og 2021 kreves utbetalt. Med de midlertidige endringene økes verdien av investeringsfradragene ytterligere, jf. vedlegg 1 punkt 3.

SDØE, hvor staten deltar finansielt direkte i lisenser, er også en viktig del av statens inntekter fra sokkelen. SDØE har samme egenskaper som en feltvis kontantstrømskatt, ved at staten løpende dekker sin andel av investeringer og driftskostnader og får den samme andel av inntektene.

Figur 2.11 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Statens



Figur 2.11 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren og oljeprisutvikling. 2021-kroner¹

¹ Anslag for 2020 og 2021.

Kilde: Finansdepartementet.

inntekter tar utgangspunkt i netto overskudd i virksomheten, og skatteinntektene vil dermed automatisk tilpasse seg endret oljepris og endret lønnsomhet i næringen.

Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg grunnrenteskatt til staten med en skattesats på 37 pst. i 2020. Kraftverk med generatorer under 10 MVA er fritatt for grunnrenteskatt. Grunnlaget for grunnrenteskatt (grunnrenteinntekten) beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Selskapene har sikkerhet for å få utbetalt full skatteverdi av investeringsfradragene i grunnrenteskatten. Negativ grunnrenteinntekt i ett kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk. En friinntekt fastsatt på bakgrunn av en risikofri rente sikrer dermed at nåverdien av skattefradragene tilsvarende investeringskostnaden, og at lønnsomme prosjekter før grunnrenteskatt også er lønnsomme etter grunnrenteskatt.

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

Rederibeskatning

Rederibeskattede selskap har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipenes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip mv. som tilfredsstiller miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Det stilles en rekke krav for å kvalifisere for skattefritak etter rederiskatteordningen, blant annet at selskapet eier eller leier skip av en viss størrelse, og som er i fart over en viss distanse. For eksempel omfatter ordningen ikke skip i rutetrafikk mellom norske havner med

kortere distanse, fiske- og fangstfartøy eller lystfartøy mv.

Finansskatt

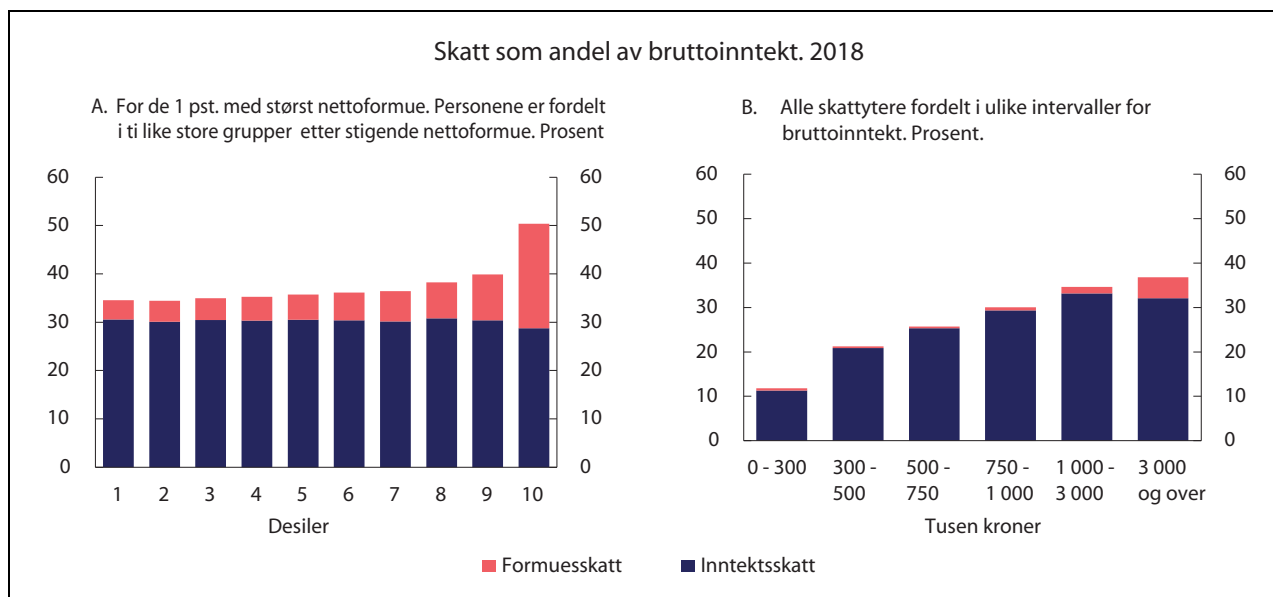
Det ble i 2017 innført en finansskatt på lønninger og overskudd til erstatning for manglende merverdiavgift i finansnæringen. Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, først og fremst fordi det ville vært krevende å fastsette et egnet grunnlag for å beregne avgift på marginbaserte tjenester, eksempelvis bankenes rentemarginer. Finansskatten omfatter finansielle virksomheter og består av en skatt på 5 pst. på lønninger (grunnlaget for arbeidsgiveravgift) og en skatt på selskapsoverskudd ved at skattesatsen på alminnelig inntekt er tre prosentenheter høyere enn for annen virksomhet.

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

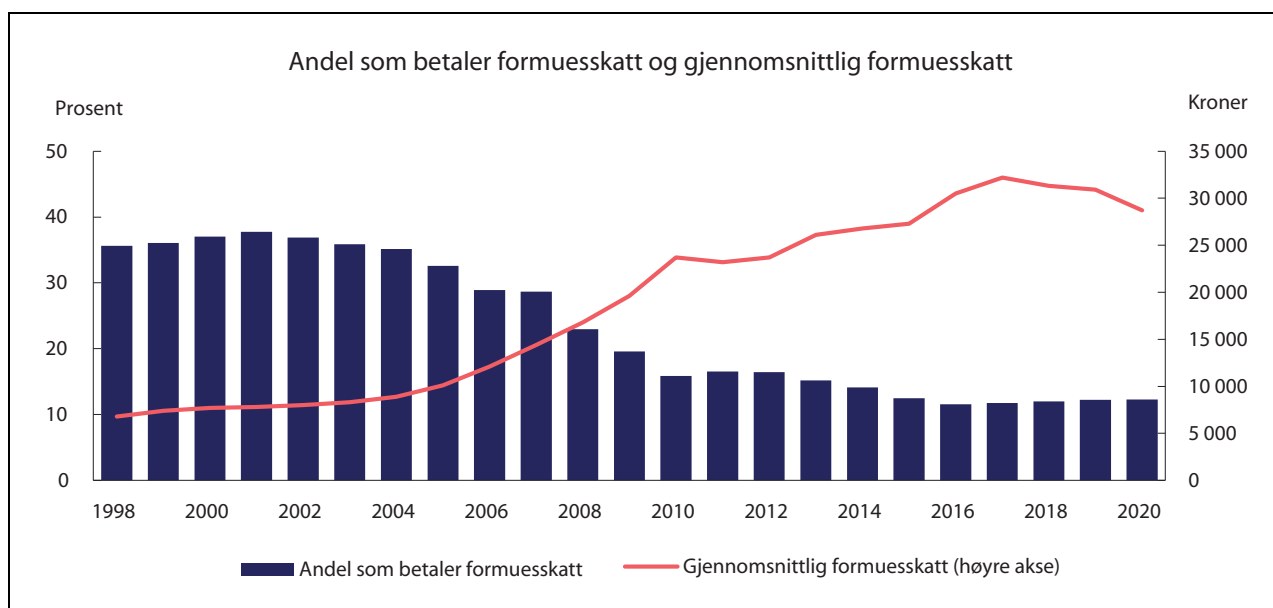
Personlige skattytere betaler formuesskatt på 0,85 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,5 mill. kroner i 2020. Ektefeller får et felles bunnfradrag på 3 mill. kroner. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figur 2.12 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik omsetningsverdi. Flere formuesobjekter verdsettes imidlertid til dels betydelig lavere enn omsetningsverdi. Primærbolig (boligen en bor i) verdsettes til 25 pst. av beregnet omsetningsverdi, mens sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom) verdsettes til 90 pst. Formuesverdiene av fritidsboliger tar utgangspunkt i historiske byggekostnader og fastsettes ikke som for primær- og sekundærbolig til en andel av anslått markedsverdi. En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere skattemessig formuesverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattyter. For sekundærboliger tilsvarende sikkerhetsventilen dokumentert omsetningsverdi. Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom, ble oppjustert fra 25 til 35 pst. våren 2020 i forbindelse med Prop. 126 L (2019–2020) *Endringer i skatte-loven (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet)*. Næringseiendom har en sikkerhetsventil på



Figur 2.12 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2018. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

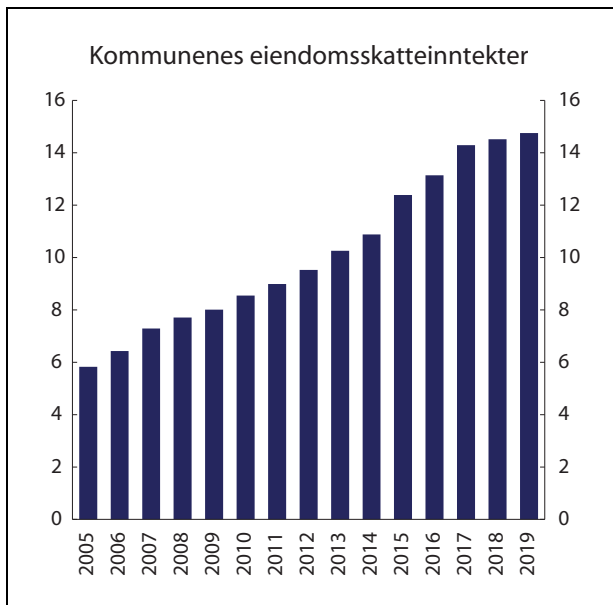
Figur 2.13 Andel (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt. 1998–2020. Anslag for 2019 og 2020. 2020-kroner¹ Formuesskatt før eventuelle nedsettelse som følge av 80-prosentregelen (kun relevant for årene 1998–2008).

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

78 pst. (nedjustert fra 90 pst. for 2020). Det gis fradrag for gjeld ved fastsettelse av formuesskatt. Gjeld tilordnet primærbolig, fritidseiendom, bankinnskudd mv. verdsettes fullt ut. Gjeld tilordnet næringsseiendom, sekundærboliger, aksjer og driftsmidler verdsettes med samme formelle rabatt som eiendelen. Gjelden fordeles forholdsvis ut fra hvor stor andel de ulike formuesei-

endelene utgjør av brutto formue (i fordelingen inngår bolig, næringsseiendom, aksjer og driftsmidler uten formelle verdsettingsrabatter).

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert over tid som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 12,3 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2020, jf. figur 2.13. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formu-



Figur 2.14 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2005–2019. Mrd. 2019-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

esskatt, har i hovedsak økt over perioden, men har gått noe ned de par siste årene.

Eiendomsskatt

Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor de rammene eiedomsskattelova setter. Inntektene tilfaller i sin helhet kommunen. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget, for bolig og fritidsbolig er maksimal skattesats 5 promille i 2020. Eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes ved alminnelig taksering hvert tiende år. For bolig kan kommunene alternativt velge å bruke formuesskattegrunnlagene for verdsetting. 86 kommuner benytter seg av denne muligheten i 2020, og eiendomsskattegrunnlaget vil da utvikle seg i tråd med markedsprisene. Kommunene må bruke en reduksjonsfaktor ved taksering av bolig og fritidseiendom på minst 30 pst. De kan også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Fra 2017 har kommunene kunnet velge å frita fritidseiendommer for eiendomsskatt. Tre kommuner benytter seg av denne muligheten i 2020. For eiendomsskatt på kraftanlegg gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2020 har 319 av 356 kommuner innført eiendomsskatt, hvorav 245 har eiendomsskatt på bolig

i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 14,7 mrd. kroner i 2019, hvorav 7,7 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer. Figur 2.14 viser utviklingen i samlede eiendomsskatteinntekter til kommunene i perioden 2005–2019.

Skatt på eiendom internasjonalt

Boks 2.4 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene.

2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

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

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har også en alminnelig sats på 25 pst. Satsene i de skandinaviske landene er høye i internasjonal sammenheng. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige. I boks 2.5 sammenliknes merverdiavgiftssystemene i ulike OECD-land.

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. I Norge er matvarer omfattet av redusert sats på 15 pst., mens flere tjenester er omfattet av lav sats på 12 pst. Den laveste satsen er vedtatt redusert midlertidig til 6 pst. fra 1. april til 31. oktober 2020 som en konsekvens av pandemien.

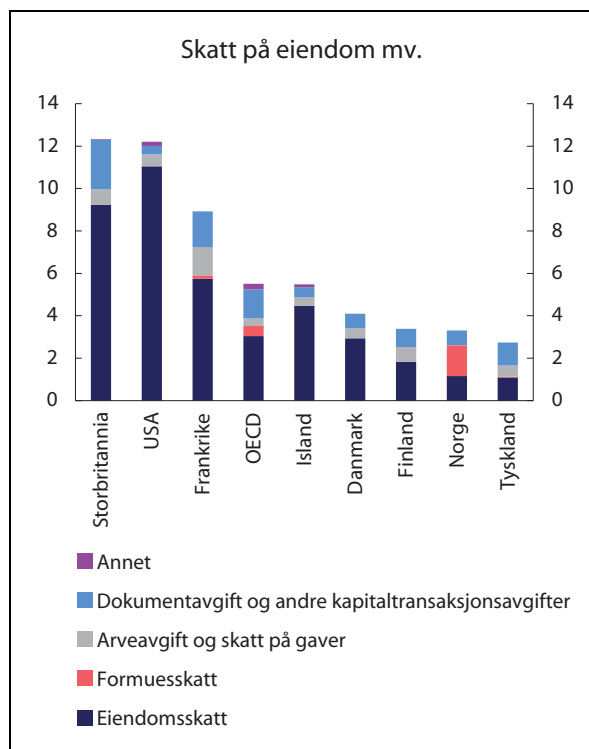
Enkelte varer og tjenester har fritak ved såkalt nullsats, som innebærer full fradragsrett for merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats, men at det ikke beregnes merverdiavgift av omsetningen. Flere tjenester er unntatt fra merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Virksomheter som står utenfor merverdiavgiftssystemet, får ikke fradrag

Boks 2.4 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattearter. Skatt på eiendom omfatter skatter for bruk, eierskap og overføring av eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge er både kommunal eiendoms-skatt, formuesskatt og dokumentavgift omfattet.

For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på eiendom. Det gjelder for eksempel i USA, hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendoms-skatt ved beregning av den føderale inntekts-skatten. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av bruttoskattene.

Figur 2.15 viser inntektene fra skatt på eiendom i utvalgte OECD-land. I Norge utgjør skatteinntektene fra eiendom 3,3 pst. av de samlede skatteinntektene. Dette er godt under OECD-gjennomsnittet på 5,5 pst. Anslaget for Norge inkluderer som nevnt de samlede inntektene fra formuesskatt og omfatter dermed også skatt på formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom er derfor mindre enn 3,3 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter i inntekts-skatten.



Figur 2.15 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2018¹

¹ Tall for OECD er et uvektet gjennomsnitt for de landene som har rapportert for 2018.

Kilder: OECD Revenue Statistics Database og Finansdepartementet.

for merverdiavgift på varer og tjenester som de anskaffer.

Bruk av reduserte satser, fritak og unntak medfører at en fjerner seg fra et enkelt, generelt system med én sats på alt forbruk av varer og tjenester. Dermed vil merverdiavgiften påvirke sammensetningen av forbruk og produksjon og valget mellom egenproduksjon og eksterntleveranser i sektorer som er unntatt fra avgiftsplikten. I tillegg blir de administrative kostnadene høyere. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn, støtte bestemte formål eller til å vri forbruket i en ønskelig retning. Hvis for eksempel hensikten er å redusere forbruket av goder som anses skadelig for den enkelte og samfunnet, vil det være mer effektivt å benytte særavgifter.

2.4.2 Særavgifter

Særavgiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader ved bruk av helse- og miljøskadelige produkter og for å påvirke atferden til forbrukerne i ønsket retning.

Særavgifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særavgifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader ved produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særavgifter har kun som formål å skaffe staten inntekter og omtales ofte som fiskale avgifter. Et eksempel på en slik avgift er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom. Andre avgifter har også som formål å påvirke forbruk eller atferd. Dette gjelder i første rekke miljøavgiftene og avgiftene på alkohol og tobakk.

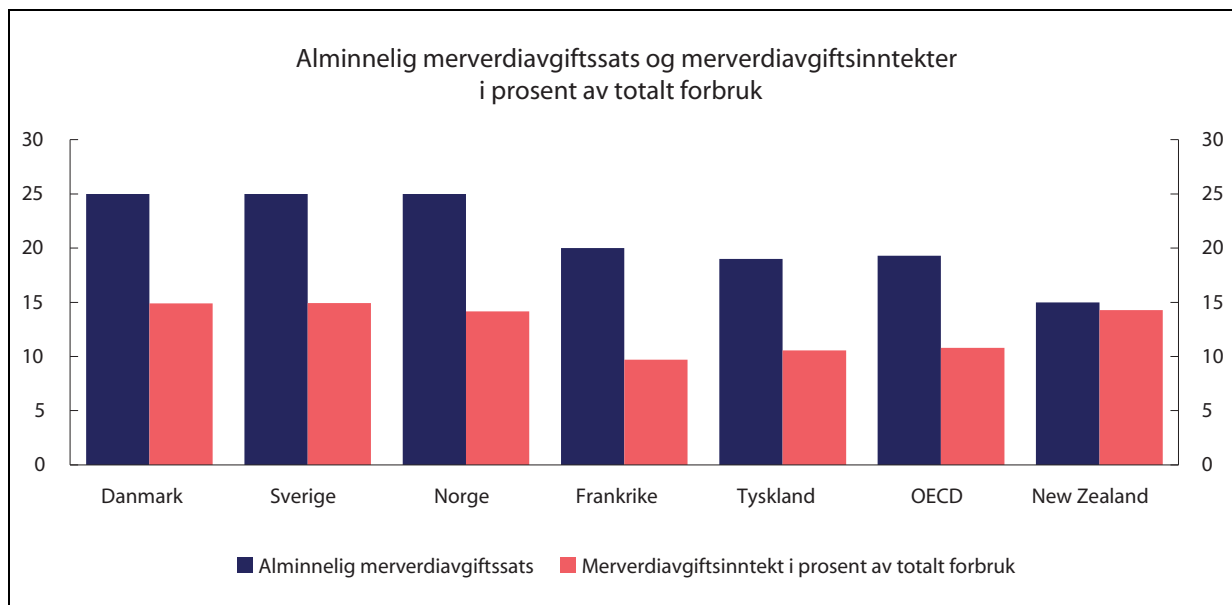
Boks 2.5 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

Merverdiavgiften er innført i om lag 170 land. I OECD-landene utgjør nå merverdiavgiftsinntektene i gjennomsnitt 20 pst. av samlede skatteinntekter.

OECD sammenligner merverdiavgiftssystemene i de enkelte medlemslandene og de ulike systemenes evne til å skaffe inntekter. Dette gjøres ved å sammenligne de faktiske merverdiavgiftsinntektene for et land med hva inntektene hadde vært om alt forbruk, både privat og offentlig, var ilagt den generelle satsen i landet. Hvis alt forbruk beskattes med den generelle merverdiavgiftssatsen, vil også inntektene fra merverdiavgiften som andel av forbruket være lik merverdiavgiftssatsen. Lavere inntektsandel enn den generelle satsen kan skyldes flere forhold. Bruk av reduserte satser, fritak og unntak bidrar for eksempel til å redusere inntektsandelen. Forhold ved skatteinnkreving og etterlevelse, herunder omfanget av skatteplanlegging, unndragelse og svindel, kan også

påvirke inntektsandelen. Selv om inntektsandelen som en indikator på effektivitet i merverdiavgiftssystemet må tolkes med forsiktighet, kan den gi et bilde av hvor effektivt merverdiavgiftssystemet fungerer. En avvikling av reduserte satser, fritak og unntak ville dessuten gjort det mulig å opprettholde statens inntekter med en lavere sats.

Figur 2.16 viser de alminnelige merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og utvalgte andre land. Figuren viser også inntekt fra merverdiavgiften som andel av forbruk. Norge har en like høy alminnelig merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige, men inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er likevel noe lavere. New Zealand har et merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den alminnelige satsen, også offentlig forbruk.



Figur 2.16 Alminnelig merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2016

Kilder: OECD (2018) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på produserte inn-

satsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot omfatte alle kilder til miljøproblemet, og avgiftssatsen bør avspeile miljøskaden.

Miljøavgifter

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

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

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

Kostnaden ved å redusere utslipp eller annen miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. En riktig utformet miljøavgift bør omfatte alle kilder til et bestemt utslipp med én felles sats. Det legger til rette for å redusere utslippene til lavest mulig kostnad for samfunnet (kostnadseffektivitet). Kvoter er et annet sektorovergripende virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.6.

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

Bruken av miljøavgifter i Norge er omfattende, også sammenliknet med industrialiserte land i og utenfor Europa. Dette skyldes at tilnærmet all bruk av fossil energi i Norge er priset gjennom avgifter og/eller kvotesystemet, og at avgiftssatsene på bruk av fossile varer er relativt høye. OECD beregner regelmessig den effektive karbonprisen på energibruk i OECD- og G20-landene. Den effektive karbonprisen består av alle avgifter på energi, både eksplisitte klimaavgifter (som CO₂-avgiften) og andre avgifter (som veibruksavgiften og grunnavgiften på mineralolje), samt kvoteprisen. OECD beregner deretter et kar-

bonprisgap for hvert land. Karbonprisgapet er andelene utslipp fra energibruk som er priset lavere enn en referansepris. Et karbonprisgap på 100 pst. betyr at alle utslipp fra energibruk er priset lavere enn referanseprisen. Tilsvarende vil et karbonprisgap på 0 pst. bety at alle utslipp fra energibruk er priset over referanseprisen. I figur 2.17 under ser vi at for den mest ambisiøse referanseprisen, 60 euro per tonn CO₂, har Norge et estimert karbonprisgap på 38 pst. i 2015. Kun Sveits og Luxemburg har lavere karbonprisgap. Til sammenlikning har Danmark et karbonprisgap på 60 pst., Finland et karbonprisgap på 62 pst. og Sverige et karbonprisgap på 69 pst.

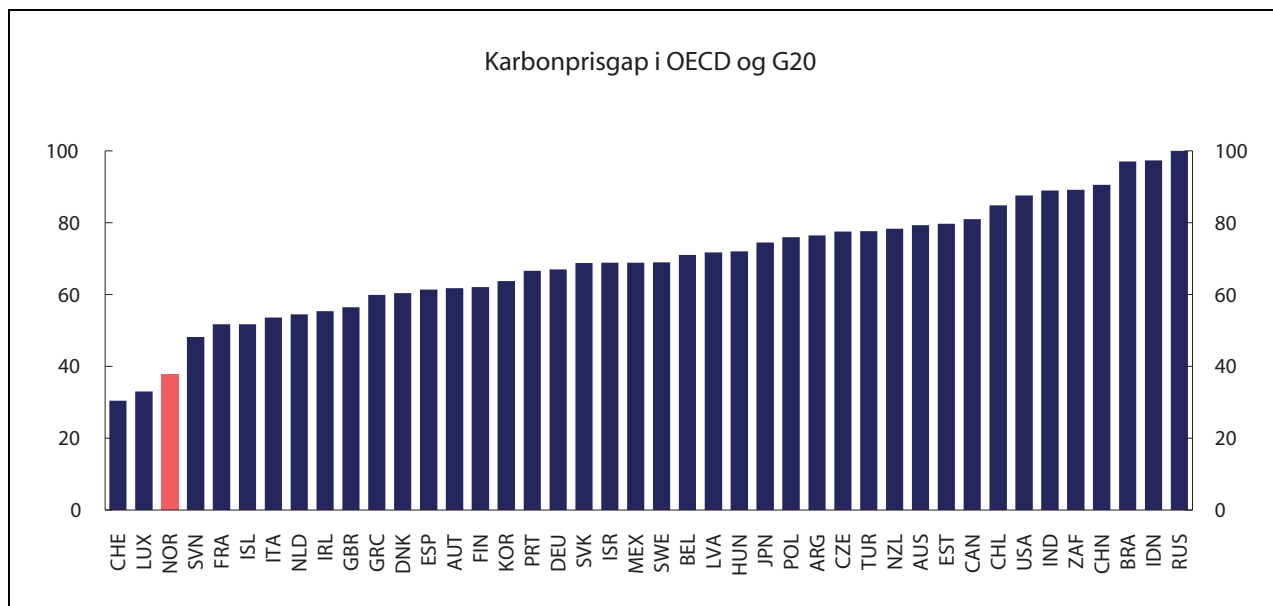
For 2020 er det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepiktige utslipp av klimagasser 544 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. Til sammenlikning er den gjennomsnittlige kvoteprisen for 2020 anslått til om lag 250 kroner per tonn CO₂. Noen sektorer er både kvotepiktige og ilagt CO₂-avgift. Prisene på utslipp av klimagasser som de ulike sektorene i Norge står overfor, er vist i figur 2.18. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp, og de samlede kostnadene blir lavest når alle står overfor den samme karbonprisen. Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et politisk ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer.

Miljøavgifter på energiprodukter kommer ofte i tillegg til avgifter som priser andre samfunnsøkonomiske kostnader ved energibruken. Miljøeffekten vil være et resultat av det samlede avgiftsnivået. Veibruksavgiften på drivstoff bidrar også til å begrense forbruket av bensin og diesel og dermed til å redusere utslipp av blant annet CO₂. Grunnavgiften på mineralolje er delvis fiskalt begrunnet, men ble også innført med mål om å hindre en miljømessig uheldig overgang fra oppvarming med elektrisk kraft til fyringsolje.

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

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alko-



Figur 2.17 Karbonprisgap på energibruk i OECD og G20-landene i 2015 ved en referansepris på 60 euro per tonn CO₂-ekvivalent.

Kilde: OECD.



Figur 2.18 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2020 og kvotepris på 250 kroner per tonn CO₂. Utslippstallene er fra 2018

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

hol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseutgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulempe ved røyking og alkoholforbruk for andre enn de som bruker varene.

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

Boks 2.6 Sammenhengen mellom avgifter og kvoter

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

avhenge av tilbudet av og etterspørselen etter kvoter.

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

mot de samfunnsmessige kostnadene ved disse aktivitetene.

2.4.3 Toll

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

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

Det er fastsatt maksimale tollsats gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO¹ har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avta-

len i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

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

2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet, men på noen områder brukes gebyrer og sektoravgifter. Finansdepartementet fastsatte i 2006 overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, som ble revidert i 2015. Gebyrordninger kan etableres når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor betaleren og det ikke betales for noe annet eller mer. Følgelig er en kostnadsriktig gebyrfinansiering ikke å anse som beskatning. Gebyrer som er satt høyere enn kostnaden ved å produsere og levere tjenesten, vil derimot ha et element av skjult skattlegging.

Sektoravgifter har et videre finansieringsformål, og endring av grunnlag eller sats for sektoravgifter regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sek-

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

toravgifter for å finansiere statlige utgifter. Sektoravgifter kan likevel anvendes til å finansiere felles tiltak overfor en næring eller sektor dersom avgiften betales av aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren. For eksempel finansieres virksomheten til flere tilsynsorganer helt eller delvis med sektoravgifter.

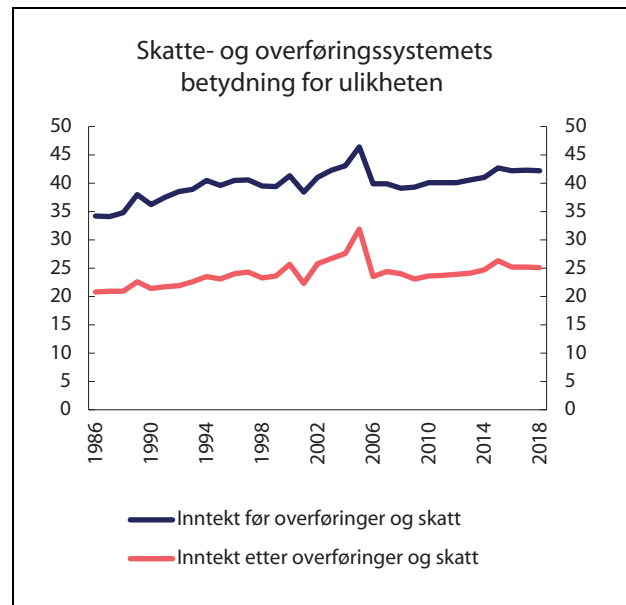
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

Det er mange og sammensatte faktorer som påvirker utviklingen i økonomisk ulikhet. Økonomiske konjunkturer og strukturelle forhold som innvandring, globalisering og endringer i husholdnings- og alderssammensetning i befolkningen påvirker utviklingen i ulikhet. Skattesystemet bidrar til omfordeling ved at det er progressivt utformet (gjennomsnittlig skattesats øker med nivået på inntekten) og fordi skatteinntektene bidrar til å finansiere overføringer til husholdningene og offentlige tjenester innenfor blant annet helse og utdanning, som også virker utjevne.

Personekstens betydning for inntektsfordelingen

Som omtalt i Nasjonalbudsjettet 2021 er Norge blant OECD-landene med lavest målt inntektsulikhet.² Inntektsulikheten har imidlertid økt litt i perioden 1986–2018, se figur 2.19.³ Skatter og overføringer reduserer inntektsulikheten med om lag 40 pst. Det samlede omfordelende bidraget fra skatter og overføringer har vært forholdsvis stabilt de siste 30 årene. Isolert sett har overførings-systemet blitt noe mindre omfordelende i denne perioden, hovedsakelig som følge av at stønadene fordeles jevnere over hele befolkningen. Skattesystemet har isolert sett blitt noe mer omfordelende.

Progressivitet i skattesystemet sikrer en direkte omfordeling fordi de som tjener mest, også bidrar mer. Figur 2.20 viser gjennomsnittlig fastsatt skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper i utvalgte år. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig frem ved at gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekten stiger med inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte



Figur 2.19 Gini-koeffisient for inntekt før og etter overføringer og skatt.¹ Prosent. Ekvivalent inntekt (EU-skala). 1986–2018

¹ Svingninger rundt årene 2000, 2005 og 2015 må sees i sammenheng med endringer i skattereglene som har ført til midlertidige skattetilpasninger.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

prosentvis forholdsvis mye mindre i skatt i 1994 og 2004 enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Særlig har innføringen av utbytteskatt i skattereformen i 2006 økt den gjennomsnittlige skatten i prosent av inntekt for de øverste inntektsgruppene.

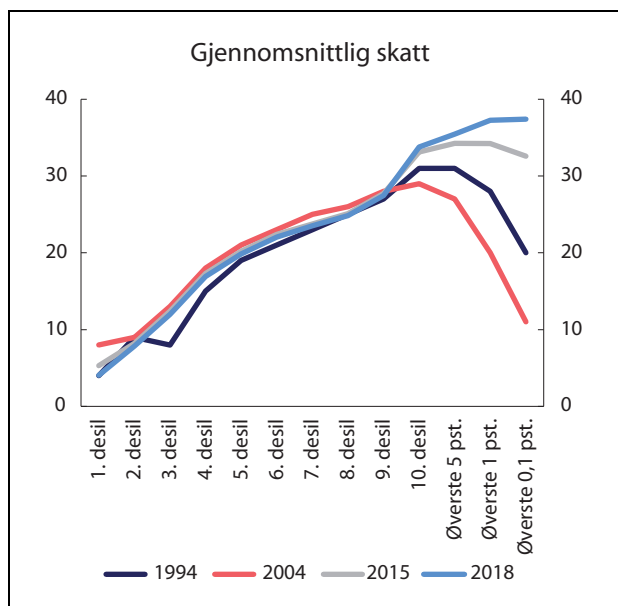
Figur 2.21A viser samlet skatt i 2017 og skattelettelse i perioden 2013–2017. Figur 2.21B viser samlet skatt i 2020 og skattelettelse i perioden 2017–2020. Figurene viser at brede grupper av befolkningen har fått ta del i skattelettelsene. Det har sammenheng med at skattesatsen på alminnelig inntekt er redusert fra 28 til 22 pst. i perioden 2013–2019. Figurene viser videre at skattesystemet er tydelig progressivt både før og etter skattelettelsene i de to periodene. Skattelettelsene utgjør en relativt liten andel av det samlede skatteinivået for de ulike inntektsgruppene og påvirker progressiviteten i skattesystemet i begrenset grad.

Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, bør en ideelt sett ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighetene.

² Meld. St. 1 (2020–2021) *Nasjonalbudsjettet 2021*

³ I Norge baserer mål for inntektsulikhet seg på inntektsstatistikken. Det er flere alternative inntektsarter som ikke inngår i inntektsstatistikken, for eksempel ulike naturalytelser, urealiserte gevinster og avkastningen av selveid bolig.



Figur 2.20 Gjennomsnittlig skatt som andel av bruttoinntekt. Prosent

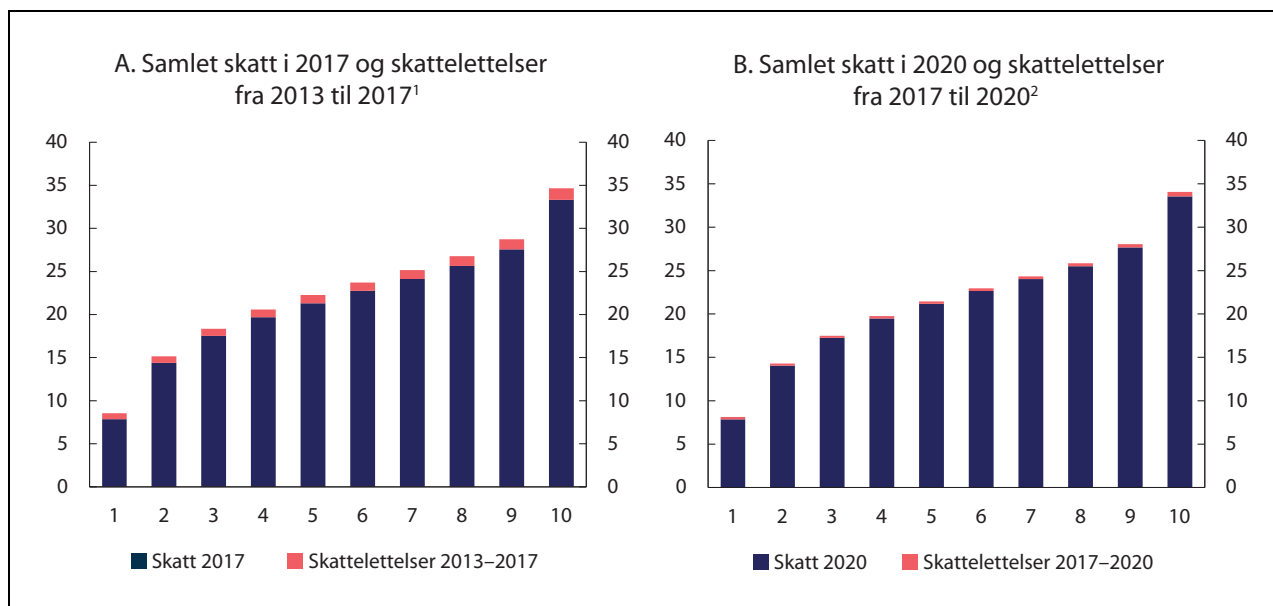
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Avgifter er indirekte skatter som, til forskjell fra direkte skatter, normalt ikke ilegges forbruker direkte, men indirekte via avgiftspliktige produsenter og importører. I hvor stor grad avgiftsbe-

lastningen overveltes i prisene til forbrukerne avhenger blant annet av tilbud og etterspørsel etter varene og tjenestene som omfattes av avgiften. Det foreligger imidlertid ingen informasjon som viser om avgiftene belastes henholdsvis privatpersoner eller næringsdrivende eller hvordan avgiftsinntektingen fordeler seg på ulike inntektsintervaller. Departementet gir ikke anslag på fordelingsvirkninger av endringer i enkeltavgifter. Departementet har i figur 2.22 fordelt aggregerte avgiftsinntekter etter inntektsdesiler basert på modellen Lotte-Konsum.

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

Figuren viser at personer med lave inntekter har lavere samlet skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye inntekter. Samtidig bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk.



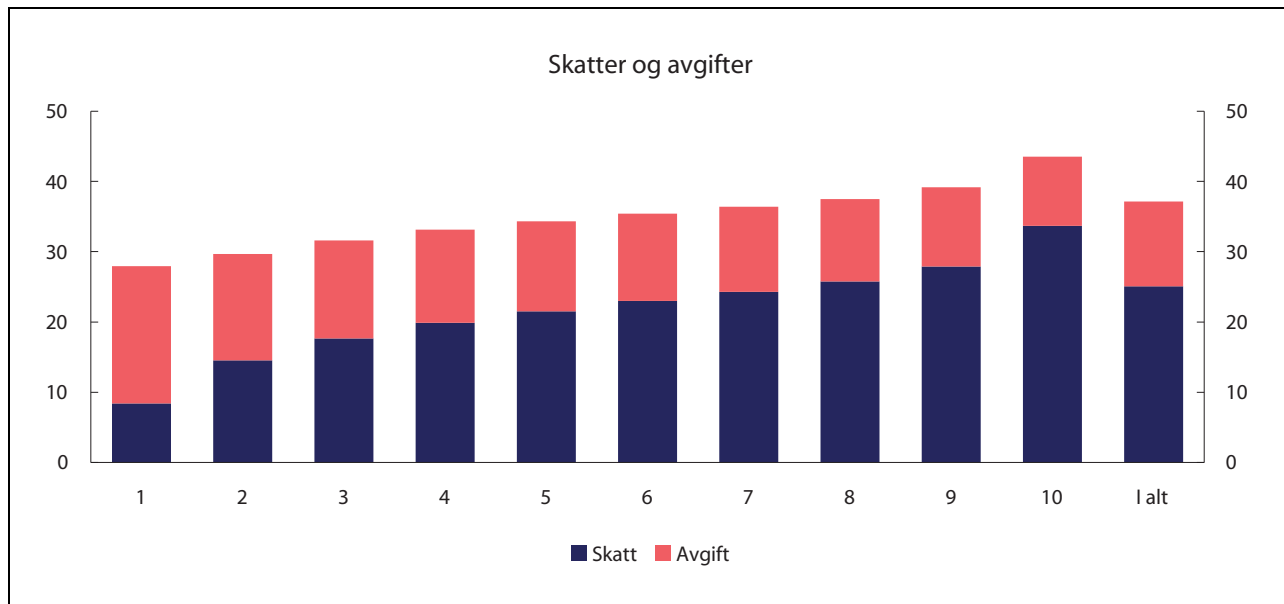
Figur 2.21 Samlet skatt og endring i skatt i prosent av ekvivalent inntekt etter inntektsdesiler. 2017 og 2020

¹ Beregningen omfatter skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, om lag 21,5 mrd. kroner netto. I beregningene er skattereglene i 2013 fremført til 2017-nivå for å anslå hva skatten ville vært i 2017 med 2013-regler. Dette sammenlignes så med skattereglene for 2017. Beregningene bruker datagrunnlag fra 2015.

² Beregningen omfatter skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, om lag 7,9 mrd. kroner netto. I beregningene er skattereglene i 2017 fremført til 2020-nivå for å anslå hva skatten ville vært i 2020 med 2017-regler. Dette sammenlignes så med skattereglene for 2020. Beregningene bruker datagrunnlag fra 2018.

Begge beregningene er mer usikre enn de ordinære ettårige analysene som gjennomføres i forbindelse med budsjettene, men gir likevel en indikasjon på betydningen av skatteendringene i periodene 2013–2017 og 2017–2020.

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



Figur 2.22 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt. 2020-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Det er inntekten etter skatt som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen fordelt seg forholdsvis likt i de ulike inntektsgruppene.

2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

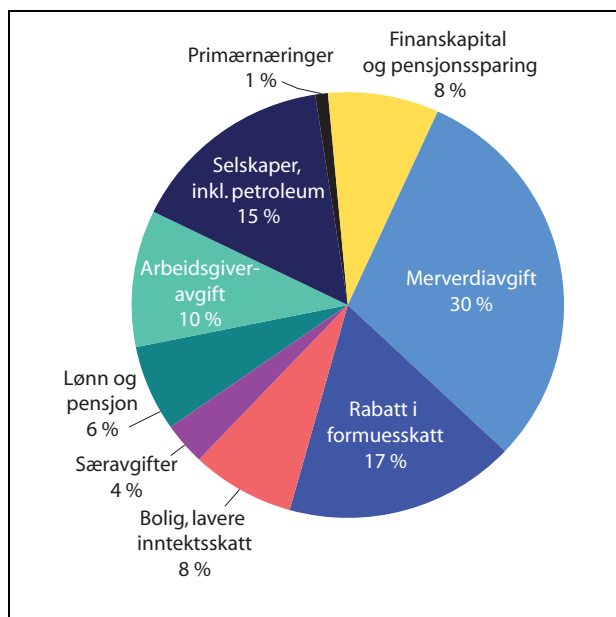
I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være basert på et ønske om å ivareta andre hensyn eller å tilgodese bestemte formål.

Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regler. Et eksempel er fiskale avgifter på innsatsfaktorer i næringsvirksomhet.

I motsetning til tiltak over budsjettets utgifts-side vedtar ikke Stortinget nivået på skatteutgifter og skattesanksjoner i de årlige budsjettene. Skatteutgifter blir dermed ikke gjenstand for årlige budsjettmessige prioriteringer på samme måte som ordninger på utgiftssiden. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon om det som er innarbeidet i skatte- og avgiftsreglene. Oversikten over skatteutgifter er ikke fullstendig, blant annet har det ikke vært mulig å kvantifisere alle skatteutgiftene. Vedlegg 1 gir en detaljert oversikt over departementets beregninger av skatteutgifter og skattesanksjoner samt en nærmere analyse av skatteutgifter.

Størrelsen på skatteutgifter og skattesanksjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene i 1992, 2006 og 2016. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssatser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden, det vil si at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier. Ved beregningene ser en bort fra atferdsendringer. Beregningene vil derfor i mange tilfeller ikke tilsvare et realistisk anslag på provenytapet av skatteutgiften.



Figur 2.23 Netto skatteutgifter i 2020 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

Figur 2.23 viser hvordan netto skatteutgifter i 2020 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er unntak i merverdiavgiftssystemet den største skatteutgiften og utgjør om lag 30 pst. av de samlede skatteutgiftene. Skatteutgifter ved selskapsbeskatningen med petroleumsvirksomhet utgjør om lag 15 pst. Rabatter i formuesskatten utgjør 17 pst., mens lavere inntektsskatt av bolig utgjør om lag 8 pst. av de samlede skatteutgiftene. Skatteutgifter ved finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 8 pst. av samlede skatteutgifter, mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 10 pst. og 6 pst. Særavgiftene utgjør 3 pst. av de samlede netto skatteutgiftene, og primærnæringer utgjør 1 pst.

2.8 Metoder for provenyberegninger

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

forslag til endringer i skatte- og avgiftsregelverket har.

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

Nedenfor oppsummeres beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirksomhetene av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser⁴ i skatte- og avgiftsregelverket justeres hvert år i takt med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

Referansesystemet for *skatt* er basert på gjeldende skatteregler for inneværende år, hvor fradrag og inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert med anslått lønnsvekst. En skattyter som kun har standard fradrag (personfradrag og minstefradrag) og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt som er identisk med anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Pensjonsskattefradraget justeres ut fra veksten i minstenivået i alderspensjonen for enslige og veksten i ordinær alderspensjon. I perioden 2021–2030 innføres garantipensjon etter ny opptjeningsmodell. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetting lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet som i inneværende år, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og enkelte andre grenser i personbeskatningen justeres med anslått prisvekst.

⁴ Prosentsetninger, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trygdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året forut.

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

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

2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

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

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

2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

Endringer i skatter, avgifter og enkelte offentlige utgifter kan ha betydning for offentlige finanser utover den umiddelbare, direkte budsjettvirkningen. Det skyldes at endringene kan påvirke bedriftenes og husholdningenes atferd. For eksempel vil en økning i en særavgift normalt føre til at prisen på varen øker, og at etterspørselen etter varen reduseres.

Det er rimelig å anta at det vil ta tid før endringer i beskatningen av arbeids- og trygdeinntekter vil slå ut i atferdsendringer som gir et varig endret arbeidstilbud. Mange har fast arbeidstid og kan derfor ikke endre arbeidstiden uten å finne seg ny jobb eller reforhandle eksis-

terende arbeidskontrakter. På denne bakgrunn vil som regel provenyvirkningen uten atferdsendringer være den mest relevante å innarbeide i budsjettet.

I en del tilfeller kan det imidlertid være relevant å legge til grunn atferdsvirkninger allerede første året. Generelt skjer finansielle tilpasninger forholdsvis raskt, mens realøkonomiske tilpasninger tar lengre tid. For eksempel ble utbyttene mer enn halvert fra 2000 til 2001 som følge av den midlertidige utbytteskatten i 2001. I 2015 var det en sterk vekst i utbyttene, blant annet som en følge av den varslede økningen i utbytteskatten. Også ved avgiftsendringer kan tilpasninger i konsumet skje ganske fort. Generelt innarbeider departementet derfor atferdsvirkninger i budsjettanslagene for avgifter. I noen tilfeller kan det også være aktuelt å legge til grunn relativt raske tilpasninger ved enkelte endringer i inntektsskatten for personer. Ett eksempel er omleggingen av pensjonistbeskatningen i 2011, der departementet antok en viss virkning på arbeidstilbudet første året.

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

Normalt vil en provenyberegning som inkluderer atferdsvirkninger, kun inneholde den direkte virkningen på skatteinntektene gjennom det skattegrunnlaget som blir direkte påvirket av regelendringen. Provenyberegningen vil da både ta hensyn til regelendringen og hvordan atferdsendringer hos husholdninger og bedrifter vil påvirke skattegrunnlaget.

I enkelte tilfeller bør en ta hensyn til at endringer i ett skattegrunnlag vil gi atferdsvirkninger som også vil påvirke andre skattegrunnlag.

Regelendringen vil da ha en indirekte virkning på skatteprovenyet via et skattegrunnlag som ikke er direkte berørt av regelendringen. For eksempel vil en økning i avgiftene på brennevin ikke bare øke prisen og redusere etterspørselen etter brennevin. Økningen kan også vri alkoholkonsumet fra brennevin til vin eller øl. En økning i avgiften på brennevin kan derfor øke provenyet fra avgiftene på vin og øl.

2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk

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

En skattelettelse som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.⁵ Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økono-

mien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes. Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort. Over tid må alle skattelettelser uansett finansieres gjennom økte skatteinntekter eller reduserte utgifter. Det vil isolert sett redusere etterspørselen etter varer og tjenester, og således motvirke utslaget på aktivitetsnivå og budsjettbalanse av den initiale skattelettelsen. Kortsiktig økning i etterspørselen ved ufinansierte skatte- og avgiftslettelser må ikke forveksles med varige virkninger av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene som er relevante å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

⁵ Tilsvarende vil økte trygder også øke disponibel inntekt i privat sektor. Etterspørselsvirkninger er derfor et generelt resultat av en ekspansiv finanspolitikk, og er ikke spesielt knyttet til skattepolitikken.

Del II
Forslagene

3 Personskatt

3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag

3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt

Da regjeringen overtok i 2013, var skattesatsen på alminnelig inntekt 28 pst. Enigheten i Stortinget om en skattereform (Innst. 273 S (2015–2016)) innebar at skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap skulle reduseres til 23 pst. i 2018. Ytterligere reduksjoner av skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer skulle vurderes i lys av utviklingen internasjonalt, og spesielt i våre naboland.

Skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert til 22 pst. i budsjettet for 2019. Det ble vist til at Norge fortsatt hadde den høyeste selskapsskattesatsen i Norden, og at flere land hadde redusert eller varslet reduksjoner av selskapsskatten. Lavere skattesats på alminnelig inntekt for både personer og selskap stimulerer til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Lavere skattesats reduserer også gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Regjeringen foreslår ingen endringer i skattesatsen på alminnelig inntekt i 2021, men vil fort-

sette å følge med på den internasjonale utviklingen.

3.1.2 Trinnskatt

Trinnskatt på personinntekt ble innført i 2016. Hensikten var å dekke inn hoveddelen av provenytapet i personbeskatningen som følge av lavere skattesats på alminnelig inntekt, men slik at samlet skattesats (summen av skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt) ble redusert. Trinnskatten har fire innslagspunkter med stigende skattesats for hvert innslagspunkt. Trinn 3 og 4 erstattet den tidligere toppskatten. Siden 2013 er marginals-katten redusert, og mest for de laveste inntektene. Det er i tråd med Granavolden-plattformen, der det fremgår at regjeringspartiene vil «gjøre det mer lønnsomt å jobbe, spesielt for personer med lave inntekter, blant annet ved å senke skatten på inntekt».

Regjeringen foreslår i 2021-budsjettet ytterligere lettelser i inntektsbeskatningen ved å redusere marginals-katten på relativt lave inntekter, jf. tabell 3.1. Satsene i trinn 1 og 2 i trinnskatten foreslås redusert med 0,2 prosentenheter, dvs. til 1,7

Tabell 3.1 Marginals-katt på lønn ekskl. arbeidsgiveravgift i de ulike trinnene for trinnskatten¹

	Personinntekt Kroner	Trinnskatt 2020. Pst.	Forslag til trinnskatt 2021. Pst.	Marginal- skatt 2021. Pst.	Endring i marginal- skatt 2020–2021. Pst.-enheter	Endring i marginal- skatt 2013–2021. Pst.-enheter
–	Under 184 800	0,0	0,0	20,1	-0,2	-4,5
Trinn 1 ²	184 800 – 260 100	1,9	1,7	21,8/31,9	-0,4/-0,2	-2,8/-3,9
Trinn 2	260 100 – 651 250	4,2	4,0	34,2	-0,2	-1,6
Trinn 3 ³	651 250 – 1 021 550	13,2	13,2	43,4	–	-1,4
Trinn 4	1 021 550 og over	16,2	16,2	46,4	–	-1,4

¹ Det er lagt til grunn at skattyter har lønns- eller trygdeinntekt og kun standard fradrag, og at det betales skatt på alminnelig inntekt.

² Det første tallet for marginals-katt i trinnskattens trinn 1 gjelder for de som har inntekt under om lag 232 100 kroner (overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget).

³ For skattytere i tiltaks-sonen Troms og Finnmark fylke er skattesatsen 11,2 pst. i trinnskattens trinn 3. Marginals-katten blir dermed 41,4 pst. Endringen i marginals-katt 2013–2021 utgjør -1,4 prosentenheter, som for øvrige deler av landet.

Kilde: Finansdepartementet.

pst. i trinn 1 og 4,0 pst. i trinn 2. Personer med lave inntekter vil også få redusert marginalsatt gjennom økt minstefradrag, se punkt 3.1.4. Lettelserne vil gi noe økt kjøpekraft til brede lag av befolkningen og kan stimulere etterspørselen på kort sikt i en krevende situasjon for norsk økonomi. Samtidig kan reduserte trinnskattesatser over tid virke positivt på arbeidsmarkedet.

Satsene for høyere inntekter foreslås holdt uendret på 13,2 pst. i trinn 3 (11,2 pst. i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke) og 16,2 pst. i trinn 4. Innslagspunktet i trinn 3 foreslås justert med forventet lønnsvekst og deretter satt ned med 2 600 kroner, til 651 250 kroner. Det gir noe mindre lettelse på inntekter over 651 250 kroner, fordi mer av inntekten beskattes i trinn 3 (med en høyere sats) i stedet for i trinn 2. Innslagspunktene for de øvrige trinnene foreslås justert med forventet lønnsvekst, til 184 800 kroner i trinn 1, 260 100 kroner i trinn 2 og 1 021 550 kroner i trinn 4.

Forslaget anslås samlet sett å redusere provenyet med 1 855 mill. kroner påløpt og 1 485 mill. kroner bokført i 2021 sammenlignet med referansesystemet.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 3-1.

3.1.3 Trygdeavgift

Personlige skattytere betaler en trygdeavgift på personinntekt som overstiger en nedre grense på 54 650 kroner i 2020. Siden det ikke innkreves restskatt for beløp under 100 kroner, er den såkalte frikortgrensen noe høyere enn den nedre grensen for å betale trygdeavgift. Den utgjør 55 000 kroner i 2020. Det betyr at man kan tjene inntil 55 000 kroner uten at det trekkes skatt av lønn. Deretter betales det 25 pst. trygdeavgift på den delen av personinntekten som overstiger den nedre grensen, inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter de ordinære satsene av hele personinntekten. De ordinære satsene i trygdeavgiften er 8,2 pst. på lønns- og trygdeinntekt, 11,4 pst. på næringsinntekt og 5,1 pst. på pensjonsinntekt. Det betyr at en skattyter med lønnsinntekt opp til om lag 81 300 kroner vil betale trygdeavgift etter opptrappingssatsen, mens en med høyere inntekt vil betale trygdeavgift etter de ordinære satsene.

Frikortgrensen gjør det enkelt for de som har sitt første møte med arbeidslivet, og det kan bidra til å motivere skoleelever og studenter til deltids- og sesongarbeid. På den annen side utsetter frikortgrensen tidspunktet for når unge må forholde seg til skattesystemet og bidra til å finansiere velferdssamfunnet.

Den nedre grensen for å betale trygdeavgift ble sist oppjustert i 2017. Regjeringen ønsker å gi unge arbeidstakere, studenter og andre med midlertidig lav inntekt en skattelettelse, og foreslår derfor å øke den nedre grensen i trygdeavgiften med 5 000 kroner i 2021. Det vil øke frikortgrensen fra 55 000 kroner i 2020 til 60 000 kroner i 2021. Lettelsen utgjør om lag 70 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til endring i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.1.4 Minstefradrag

Det gis minstefradrag i lønns-, trygde- og pensjonsinntekt når alminnelig inntekt fastsettes. I 2020 utgjør minstefradraget 45 pst. av samlet lønn og trygd, med et maksimalt nivå på 104 450 kroner. Minstefradraget i lønn var opprinnelig et sjablongfradrag for å dekke utgifter til opptjening av inntekten, men har over tid også fått en fordelingsmessig begrunnelse. Selvstendig næringsdrivende får fradrag for faktiske kostnader i næringsvirksomheten.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget fra 45 pst. av samlet lønn og trygd, til 46 pst. I tillegg foreslår regjeringen at maksimalt minstefradrag økes med anslått lønnsvekst til 106 750 kroner. Med forslaget for 2021 vil overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget skje ved en inntekt på om lag 232 100 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 6-1 første ledd. Departementet viser videre til forslag til endring av skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Fra og med 2005 har det vært et eget minstefradrag i pensjonsinntekt. Det utgjør 31 pst. av samlet pensjonsinntekt med et maksimalt nivå på 87 550 kroner i 2020. Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget i lønn blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til opptjening av inntekten. Samlet skatt er likevel betydelig lavere for pensjonister enn andre skattytere med like store inntekter. Det skyldes dels at pensjonister betaler lavere trygdeavgift (5,1 pst. i stedet for 8,2 pst.), dels at det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for alderspensjonister på inntil 32 330 kroner i 2020.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget i pensjonsinntekt til 32 pst. I tillegg foreslår

regjeringen å øke maksimalt minstefradrag med veksten i ordinær alderspensjon, til 88 700 kroner.

Å øke satsene i minstefradragene for lønn og pensjon med 1 prosentenhet anslås å redusere provenyet med 220 mill. kroner påløpt og 175 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 6-1 annet ledd. Departementet viser videre til forslag til endring av skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.1.5 Personfradrag

Det gis et personfradrag i alminnelig inntekt. I alminnelig inntekt inngår alle skattepliktige inntekter. Fradraget er 51 300 kroner i 2020. Regjeringen foreslår å lønnsjustere personfradraget, til 52 450 kroner i 2021. Lønnsjusteringen anslås å redusere provenyet med om lag 65 mill. kroner påløpt og 55 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 6-3.

3.1.6 Andre grenser og fradrag

Skattefradraget for pensjonsinntekt ble innført i forbindelse med pensjonsreformen i 2011. Skattefradraget trappes ned med pensjonsinntekten, i to trinn med ulike satser. Fradraget sikrer at enslige pensjonister med minstenivået for alderspensjon ikke betaler skatt. Regjeringen foreslår å øke det maksimale fradragbeløpet fra 32 330 kroner til 32 620 kroner.

I tråd med formålet med fradraget legges utviklingen i minstenivået for alderspensjon for enslige til grunn ved fastsettelsen av innslagspunktet for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget. I ny opptjeningsmodell for alderspensjon i folketrygden erstattes minstepensjon av garantipensjon. Det første årskullet som delvis omfattes av ny opptjeningsmodell for alderspensjon, 1954-kullet, fyller 67 år i 2021. Mens minstenivået i alderspensjonen for 1953-kullet utgjør 100 pst. av minste pensjonsnivå, utgjør minstenivået i alderspensjonen for 1954-kullet summen av 90 pst. av minste pensjonsnivå og 10 pst. av garantipensjonsnivået. Veksten i det sammenvektede minstenivået gjør at innslagspunktet for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget økes fra 204 150 kroner til 206 050 kroner. Innslagspunktet for nedtrapping i trinn 2 i fradraget økes med vekst i ordinær alderspensjon fra 306 300 kroner til 310 700 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 6-5.

Bunnbeløpet i reisefradraget foreslås økt med anslått prisvekst fra 23 100 kroner til 23 900 kroner, jf. forslag til endring av skatteloven § 6-44 første ledd annet punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

En rekke beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv., maksimalt foreldrefradrag, særskilt fradrag i deler av Troms og Finnmark fylke (tiltakssonen), kilometersatsene i reisefradraget, maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensingsregelen, særfradraget for enslige forsørgere, fiskerfradraget, sjømannsfradraget, bunnbeløpet i formuesskatten og maksimal samlet sparing i BSU.

Nominell videreføring av disse beløpsgrensene øker provenyet med om lag 235 mill. kroner påløpt og 190 mill. kroner bokført i 2021. Anslaget inkluderer samspillseffekter og avrundinger ved endringer i skatt på inntekt og formue for personer.

Det vises til tabell 1.5 for en oversikt over forslagene til ulike satser, grenser og fradrag i personbeskatningen.

3.2 Boligsparing for ungdom (BSU)

3.2.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen vil målrette ordningen med boligsparing for ungdom (BSU) mot unge som ikke eier bolig.

BSU-ordningen gir et fradrag i skatt for personer under 34 år som sparer på BSU-konto. Formålet er å sette unge bedre i stand til å kjøpe bolig.

Tall for bruken av BSU-ordningen viser imidlertid at om lag en tredjedel av skattefradragene gis til personer som allerede eier bolig. Dagens regler er derfor ikke tilstrekkelig innrettet mot formålet.

Regjeringen foreslår at fradrag i skatt etter BSU-ordningen ikke gis til personer som allerede eier bolig, samtidig som maksimalt årlig sparebeløp økes fra 25 000 kroner til 27 500 kroner. Det innebærer at man raskere kan spare opp større beløp i ordningen, og at det blir lettere å utnytte rammen for samlet sparing før boligkjøp.

Samlet sett anslås forslaget å øke provenyet med om lag 460 mill. kroner påløpt og 370 mill.

Tabell 3.2 Regelverksutvikling i BSU-ordningen. 1992–2020

Inntektsår	Maks. årlig beløp	Maks. samlet beløp
1992–1997	10 000 kroner	60 000 kroner
1998–2008	15 000 kroner	100 000 kroner
2009–2013	20 000 kroner	150 000 kroner
2014–2015	25 000 kroner	200 000 kroner
2016–2020	25 000 kroner	300 000 kroner

Kilde: Finansdepartementet.

kroner bokført i 2021. Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 16-10. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.2.2 Gjeldende rett

Reglene om BSU-ordningen er gitt i skatteloven § 16-10 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Etter disse bestemmelsene kan personer få fradrag i skatt på grunnlag av innskudd på boligsparekonto. Fradraget gis i trygdeavgift, trinnskatt og skatt på alminnelig inntekt, men ikke i formuesskatt.

Skattefradrag for BSU-sparing gis frem til og med det inntektsåret man fyller 33 år. Fradraget utgjør 20 pst. av innbetalt sparebeløp, og maksimalt årlig sparebeløp er 25 000 kroner. Dermed kan man hvert år få redusert skatten med inntil 5 000 kroner. Totalt kan man spare 300 000 kroner (pluss renter) i ordningen. Når man når dette beløpet, gis ikke ytterligere fradrag.

De oppsparte midlene må benyttes til erverv av bolig eller nedbetaling av gjeld på bolig som er ervervet etter at sparingen startet. Fra og med det året man tar ut penger fra BSU-kontoen, kan skattyter ikke lenger få fradrag for eventuell videre sparing på kontoen, og det kan ikke opprettes ny BSU-konto senere.

Hvis innskuddet på BSU-kontoen benyttes til annet formål, må skattefradragene som tidligere er gitt betales tilbake gjennom et tillegg i fastsatt skatt.

Skattefradrag gis ikke med høyere beløp enn summen av fastsatte inntektsskatter og trygdeavgift. For ektefeller som skattlegges særskilt etter skatteloven § 2-11, følger det av forskrift at eventuelt overstigende fradragsbeløp kan overføres til den andre ektefellen.

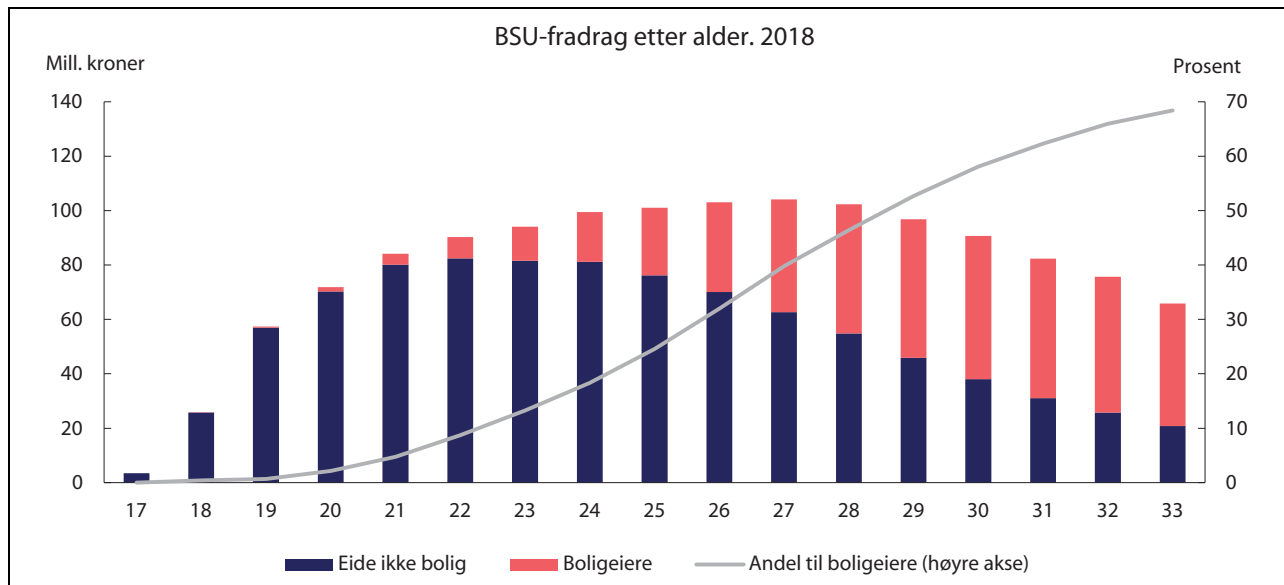
BSU-ordningen ble innført fra inntektsåret 1992. Fra 1992 kunne man maksimalt spare 10 000 kroner per år og 60 000 kroner samlet. Etter dette er ordningen utvidet flere ganger ved å øke det maksimale årlige sparebeløpet og det maksimale samlede sparebeløpet, se tabell 3.2.

3.2.3 Vurderinger og forslag

Formålet med BSU-ordningen er å gi unge i etableringsfasen et særlig insentiv til å spare for senere kjøp av egen bolig. Skattefradraget bidrar til å øke avkastningen etter skatt på BSU-sparing og gjør dermed slik sparing attraktiv. Det er likevel usikkert i hvilken grad samlet sparing øker, fordi BSU-sparing også kan oppnås ved å flytte sparing fra andre spareformer.

Formålet med at man ikke kan fortsette å få fradrag for BSU-sparing etter uttak fra BSU-kontoen, er å gi ordningen et element av sparing til førstegangsetablering. Hvis man ikke tar ut penger når man kjøper bolig, er det likevel fullt mulig å fortsette sparingen og få nye skattefradrag inntil man fyller 34 år. Det vil i de aller fleste tilfeller lønne seg ettersom dette er sparing med høy avkastning og lav risiko. Innestående på BSU-konto kan dessuten telle med som egenkapital i vurderingen av om kravene i boliglånsforskriften er oppfylt, selv om pengene ikke tas ut samtidig med låneopptaket. Også i tilfeller der samlet grense for sparing er oppnådd, vil den relativt høye renten bankene tilbyr på slike kontoer, kunne gjøre det gunstig å la kontoen stå urørt og heller låne mer.

Statistikk innhentet fra Skattedirektoratet bekrefter at mange fortsetter BSU-sparingen etter at de har kjøpt bolig. For inntektsårene 2013–2018 har mellom 32 og 38 pst. av verdien av BSU-fradragene hvert år gått til personer som allerede eier bolig. Andelen som gis til boligeiere, øker sterkt med alder, se figur 3.1, som viser fordelin-



Figur 3.1 Skattefradrag for BSU etter alder og boligeierskap. 2018. Mill. kroner og andel til boligeiere

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

gen for inntektsåret 2018. Til personer som var 29 år og eldre ble det i hver aldersgruppe gitt mer i BSU-fradrag til boligeiere enn til personer som ikke eide bolig. For 33-åringer gikk 68 pst. av fradraget til boligeiere. Boligeierne fikk også i gjennomsnitt noe større fradrag per person enn personer som ikke eide bolig.

Provenybortfallet som følge av BSU-ordningen (den såkalte skatteutgiften) anslås til om lag 1,4 mrd. kroner i 2021 om ordningen videreføres uendret. Samtidig viser statistikken at reglene ikke er tilstrekkelig målrettet mot de som skal etablere seg for første gang. Regjeringen mener derfor at BSU-ordningen bør lukkes for dem som allerede eier bolig.

For unge som ikke eier bolig, foreslås det at det maksimale årlige sparebeløpet økes til 27 500 kroner. Siden 2013 vil maksimalt årlig beløp da være økt fra 20 000 kroner til 27 500 kroner, mens maksimalt samlet sparebeløp er doblet fra 150 000 kroner til 300 000 kroner.

Departementet viser for øvrig til punkt 3.1.3, der det foreslås å øke frikortgrensen med 5 000 kroner. Dette er også en skattelettelse som i stor grad kommer unge skattytere til gode.

Nærmere om forslaget

Regjeringens forslag innebærer at det fra og med 2021 ikke lenger gis skattefradrag for sparing i BSU når man eier bolig. Med bolig menes både primær- og sekundærbolig, men ikke fritidseiendom.

Det foreslås videre at det ikke skilles mellom helt og delvis eierskap. Et slikt skille vil skape vanskelige grensedragnings spørsmål, i tillegg til at det vil være administrativt krevende å gjennomføre. Ved ekteskapelig felleseie hvor den ene ektefellen er reell eneeier av hele den felles boligen, vil felleseiet i seg selv ikke medføre at den andre ektefellen anses å eie bolig. En ektefelle som har krav på BSU-fradrag, kan ikke overføre fradraget til ektefelle som eier bolig og som dermed ikke har fradragsrett på selvstendig grunnlag.

Ved vurderingen av eierforhold er det de reelle eierforholdene som skal legges til grunn. Reelle eierforhold vil i de fleste tilfeller være i samsvar med de formelle eierforholdene som fremgår av grunnboken. Departementet viser til skattyters opplysningsplikt, og at det er de alminnelige omgåelsesbetraktningene og bevisvurderingene som skal legges til grunn, på samme måte som ved vurderingen av andre forhold som har betydning for anvendelsen av skattereglene. Tilsvarende vurderinger gjøres blant annet ved fastlegging av hvem som er eier i formuesskattesammenheng.

Med «eie av bolig» menes både direkte og indirekte eierskap. Det innebærer at man ikke vil ha rett til fradrag dersom man eier bolig gjennom for eksempel aksjeselskap eller borettslag.

Hvordan man har ervervet boligen, er uten betydning. For eksempel vil arvede boliger omfattes.

Skattyter som ikke har krav på BSU-fradrag, må rette i skattemeldingen hvis fradraget feilaktig

er oppført der, jf. skatteforvaltningslovens regler om opplysningsplikt. Dette kan være aktuelt dersom eierforholdene som fremgår av grunnboken er uriktige, misvisende eller utilstrekkelige for å fastlegge hvem som har krav på BSU-fradrag. Dette kan for eksempel være tilfelle hvor skattyter eier en bolig indirekte, eller hvor skattyter eier en del av en bolig og kun én eller flere andre deleiere er hjemmelshavere etter grunnboken.

Det foreslås at skjæringstidspunktet for vurderingen av om skattyter har rett til fradrag, settes til 31. desember i inntektsåret. Det innebærer at skattyter som eier bolig per 31. desember, ikke vil ha rett til fradrag etter BSU-ordningen i dette inntektsåret. Skattyter som tidligere har eid bolig, men ikke disponert over BSU-midlene til denne boligen, vil kunne få fradrag for hele inntektsåret forutsatt at han eller hun ikke eier bolig per 31. desember.

Vilkårene for boligsparing skal ikke anses brutt dersom skattyter som har mistet fradrag retten, anvender de oppsparte midlene til nedbetaling av gjeld på egen bolig. Skattyter må dermed ikke tilbakebetale fradrag for tidligere år i slike tilfeller. Nedbetaling av slik gjeld skal altså i disse tilfellene likestilles med kostnad til erverv av bolig, jf. forskrift til skatteloven § 16-10-4 femte ledd. Departementet vil vurdere om dette bør presiseres nærmere i forskriftsteksten.

For at skattyter skal kunne benytte de oppsparte BSU-midlene til å finansiere en bolig, er det etter *gjeldende regler* et vilkår at boligen er anskaffet etter at kontrakten om sparing med skattefradrag ble inngått. Er boligen anskaffet før kontoen ble opprettet, og skattyter bruker midlene til å nedbetale samme bolig, vil vilkårene for BSU-ordningen anses brutt, og skattyter må tilbakebetale tidligere fradrag.

Etter forslaget til *nye regler* vil det ikke kunne opprettes en konto med rett til skattefradrag dersom skattyter allerede eier en bolig. Gjeldende regel som krever at BSU-kontrakten må være inngått *før* ervervet av boligen for å få skattefradrag, vil da være overflødige. Departementet foreslår derfor å oppheve dette vilkåret.

For skattytere som har opprettet BSU-konto før nye regler får virkning, men etter at egen bolig ble ervervet, innebærer opphevelsen av vilkåret en lempning. Disse boligeierne kan etter lovendringen benytte de oppsparte midlene til å dekke gjeld på den boligen de ervervet før BSU-kontrakten ble inngått, uten at BSU-vilkårene anses brutt og dermed uten at tidligere fradrag må tilbakebetales.

Departementet presiserer at forslaget ikke innebærer et krav om at midlene må tas ut av BSU-kontoen samtidig med boligervervet. Personer som av ulike hensyn ønsker å la midlene stå urørt til tross for at skattefradrag ikke lenger gis, for eksempel på grunn av gunstige rentevilkår, kan fortsatt gis anledning til det dersom dette tilbys av banken.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 16-10 første ledd og tredje ledd første punktum. Departementet vil gjennomføre nødvendige tilpasninger i tilhørende forskriftsbestemmelser.

Dersom utilsiktede tilpasninger tilsier det, vil departementet vurdere å fastsette nærmere regler i forskrift med hjemmel i § 16-10 åttende ledd.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte endringene i BSU-ordningen antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Samlet sett anslås endringene å øke provenyet med om lag 460 mill. kroner påløpt og 370 mill. kroner bokført i 2021.

3.3 Naturalytelser

3.3.1 Innledning og sammendrag

Naturalytelser (andre ytelser enn kontanter) som mottas i arbeidsforhold og utgjør en privat, økonomisk fordel, skattlegges som hovedregel som lønn. Dette gjelder uavhengig av om ytelsene gis av arbeidsgiver eller av tredjeparter (forretningsforbindelser). Arbeidsgivere plikter å verdsette og innrapportere eventuelle skattepliktige naturalytelser som ansatte mottar i arbeidsforholdet. Det er av praktiske årsaker og rimelighetshensyn likevel skattefritak for enkelte naturalytelser. Skattefrie naturalytelser gir ikke grunnlag for opptjening av rettigheter i folketrygden som pensjonsopptjening og dagpenger ved arbeidsledighet.

Stortinget vedtok med virkning fra 2019 klare regler for skattlegging av naturalytelser. Dette var etterspurt av både arbeidsgivere, arbeidstakere, skattemyndigheter og Sivilombudsmannen. Som følge av uklarhetene i regelverket som gjaldt inntil 2019, var det noe mangelfull etterlevelse av reglene. Klare regler for innrapportering, verdsetting og grensene for skattefrihet er

grunnleggende for at regelverket kan etterleves og for forutsigbarheten. Reglene er utformet etter en avveining mellom hensynet til at regelverket skal være enkelt å praktisere, og hensynet til å sikre at inntekt fra arbeid faktisk blir skattlagt. Skattlegging av naturalytelser innebærer administrative byrder for arbeidsgiverne sammenlignet med om lønn utbetales til konto. Samtidig skal virksomheter med ansatte som av ulike grunner mottar naturalytelser, ha minst mulig ressursbruk ved oppfølgingen av regelverket.

Regjeringen ønsker å forbedre regelverket for naturalytelser ytterligere, slik at det blir mindre ressurskrevende å etterleve for arbeidsgiverne og fremstår som rimeligere for skattyter. Det er lagt vekt på at regelverket fortsatt skal ha en klar innramming av skattefriheten og forebygge uheldige tilpasninger som kan føre til overdreven bruk av naturalytelser, på bekostning av økonomisk og administrativ rasjonell avlønning i form av kontant lønn.

Regjeringen foreslår å heve tersklene for skatte- og rapporteringsplikt for naturalytelser ved å øke den årlige beløpsgrensen for skattefrie gaver til ansatte fra 2 000 til 5 000 kroner fra 2021. Sammen med grensen for maksimal verdi av skattefrie personalrabatter (8 000 kroner), vil ansatte i virksomheter som omsetter varer eller tjenester, kunne motta rabatterte varer og tjenester for inntil 13 000 kroner skattefritt i året. På usikkert grunnlag anslås forslaget å redusere provenyet med 450 mill. kroner påløpt og 360 mill. kroner bokført i 2021.

Regjeringen foreslår videre å innføre skattefritak for influensavaksine finansiert av arbeidsgiver. Skattefritaket vil også omfatte eventuelle framtidige pandemivaksiner. Forslaget anslås på usikkert grunnlag å redusere provenyet med 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet vil gjennomføre endringene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) med hjemmel i skatteloven § 5-15 annet ledd. Endringene vil få virkning fra og med inntektsåret 2021.

Videre vil Finansdepartementet i samarbeid med Skattedirektoratet gjennomføre endringer i Skatteetatens veiledning til reglene for naturalytelser, slik at det blir enklere og mindre ressurskrevende for arbeidsgiverne å etterleve reglene. Dette arbeidet blir lagt opp med sikte på at endringene i veiledningen blir gjennomført innen utgangen av 2020.

3.3.2 Gjeldende rett

Utgangspunktet om skatteplikt

Etter skatteloven § 5-1 er økonomiske fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig inntekt, med mindre det er gitt særskilte skattefritak. En naturalytelse er en «økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter», jf. skatteloven § 5-12 første ledd. Naturalytelser kan innebære privatøkonomiske fordeler av større eller mindre verdi, eksempelvis når arbeidstakeren mottar varer eller tjenester gratis eller til underpris. Vilkåret om at fordelene må være vunnet ved arbeid, innebærer at skattyteren må ha fått fordelene i sammenheng med arbeid eller på grunn av et arbeidsforhold. Skatteplikten gjelder uavhengig av om fordelene gis direkte fra arbeidsgiver eller fra tredjeparter, typisk arbeidsgivers forretningsforbindelser. Arbeidsgivers forretningsforbindelser forstås vidt. I tillegg til arbeidsgivers kunder og leverandører omfatter det tilfeller hvor ansatte kjøper varer/tjenester og får kostnadene refundert av arbeidsgiveren.

Naturalytelser verdsettes som hovedregel til omsetningsverdi/markedsverdi, jf. skatteloven § 5-12 annet ledd, jf. § 5-3, og skattlegges etter de alminnelige skattereglene. Det innebærer at verdien settes til hva det koster å kjøpe varen/tjenesten i sluttbrukermarkedet. Verdien fastsettes på tidspunktet naturalytelsen blir mottatt av skattyter.

Arbeidsgiver har plikt til å innrapportere og gjennomføre forskuddstrekk av skattepliktige naturalytelser ansatte mottar i arbeidsforholdet, jf. skatteforvaltningsloven § 7-2 første og annet ledd og skattebetalingsloven § 5-4, jf. § 5-6.

Arbeidsgiver skal svare arbeidsgiveravgift av trekkpliktige naturalytelser, jf. folketrygdloven § 23-2 tredje ledd.

Skattefrie naturalytelser er som hovedregel fritatt for innrapportering, jf. skatteforvaltningsforskriften § 7-2-2.

Skattefrihet innenfor visse rammer for gaver, personalrabatter mv.

I forskrift til skatteloven § 5-15-1 er det gitt regler om skattefritak for gaver i arbeidsforhold inntil bestemte beløpsgrenser. Det er en generell beløpsgrense for gaver i arbeidsforhold inntil 2 000 kroner i året, jf. bestemmelsens tredje ledd. Beløpsgrensen gjelder både gaver fra egen arbeidsgiver og fra tredjeparter. Det er et vilkår for skattefrihet at gaven må bestå av annet enn pengebøp. Gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, anses som en naturalytelse. Det samme

gjelder når ansatte mottar penger til kjøp av en gave og leverer kvittering til arbeidsgiveren for kjøpet av gaven.

Beløpsgrensen gjelder for naturallytelser generelt og gir fritt valg av hvilke naturallytelser som kan gis skattefritt innenfor beløpsgrensen. Det er likevel et vilkår for skattefrihet at gavene gis som ledd i en generell ordning i bedriften, jf. bestemmelsens fjerde ledd.

Videre er det i forskriften gitt skattefritak på nærmere vilkår for jubileums- og oppmerksomhetsgaver ved angitte anledninger for inntil 4 000 kroner i året og for oppnådd tjenestetid i bedriften etter 20 år for inntil 8 000 kroner.

Etter gjeldende rett er det også skattefritak for oppmerksomhetsgaver av bagatellmessig verdi som gis ved spesielle anledninger, eksempelvis når en ansatt får barn, ved sykdom osv. Dette kan for eksempel være blomster, konfekt, rimelig vinflaske mv. Skattefritaket følger av praksis, og er omtalt i Skatteetatens veileder «Skatte-ABC». Dette fritaket gjelder i tillegg til beløpsgrensene i forskrift til skatteloven § 5-15-1, og både for gaver fra arbeidsgiver og tredjeparter.

I forskriften er det gitt skattefritak for personalrabatter på varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet eller konsern. Skattefritaket gjelder for verdier inntil 8 000 kroner i året. Det er ingen begrensning knyttet til rabattsats, slik at rabatten kan gis med inntil 100 pst. av varens/tjenestens verdi (gratis). Kun rabatter som medfører en lavere pris til arbeidstaker enn prisen som er tilgjengelig i sluttbrukermarkedet, anses som personalrabatt. Personalrabatter skatlegges bare for den del som overstiger det skattefrie maksimalbeløpet.

Det særlige skattefritaket for personalrabatter og skattefritaket for årlige gaver på 2 000 kroner kan kombineres, slik at ansatte kan motta skattefrie personalrabatter på 10 000 kroner i året.

Influenzavaksine

Etter gjeldende rett er arbeidsgivers dekning av influenzavaksine en skattepliktig fordel for den ansatte, med mindre vaksinasjonen anses som spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen og derfor er omfattet av skattefritaket for bedriftshelsetjenester. Det er ofte tilfellet for helsepersonell, men i begrenset grad for andre grupper ansatte. Generell sykdomsrisiko i samfunnet er ikke tilstrekkelig for å være omfattet av skattefritaket etter gjeldende rett.

3.3.3 Vurderinger og forslag

Innledning

Formålet med regjeringens forslag til endringer er at de skal bidra til færre administrative byrder for arbeidsgiver ved etterlevelsen av reglene. For arbeidstakerne handler det først og fremst om at skattereglene skal oppfattes som forståelige og legitime. Samtidig er det i arbeidstakers interesse at naturallytelsene ikke brukes som erstatning for ordinær lønn i større omfang, ettersom skattefrie telser ikke gir grunnlag for rettigheter i folketrygden, eksempelvis i form av pensjonsopptjening og dagpenger ved arbeidsledighet.

Departementet har vurdert ulike lempninger i reglene for skattlegging av naturallytelser for å redusere ressursbruken ved skattleggingen. Flere av lempningene som er vurdert, vil føre til for store tilpasningsmuligheter og risiko for å svekke inntektsskattegrunnlaget. For eksempel vil innføring av skattefrie prosentats for personalrabatt for hver vare/tjeneste, i stedet for en øvre beløpsgrense, fjerne rammen for skattefriheten og gi både arbeidstaker og arbeidsgiver et sterkt økonomisk insentiv til å avlønne med produkter i stedet for kontant lønn. Tilsvarende tilpasningsmuligheter vil oppstå ved generelt å frita gaver under en viss verdi fra rapporteringsplikt uten begrensning i antall gaver eller øvre beløpsgrense. Regjeringen vil ikke gå videre med denne typen forslag til endringer.

For å unngå at inntektsskattegrunnlaget svekkes for mye og at avlønning vris fra kontant lønn til varer og tjenester, er det avgjørende at de grunnleggende prinsippene for skattlegging av naturallytelser fastholdes. Verdien av naturallytelser bør settes til markedsverdi, arbeidsgiver må ha plikt til å innrapportere skattepliktige naturallytelser, og det må være en klar innramming av skattefriheten for naturallytelser.

Øke beløpsgrensen for årlige, skattefrie gaver

Regjeringen foreslår å øke den generelle beløpsgrensen for skattefrie gaver mottatt i arbeidsforhold fra 2 000 kroner til 5 000 kroner i året. Videre foreslår regjeringen å fjerne vilkåret om at gaver fra arbeidsgiver må gis som ledd i en generell ordning i bedriften. Det vil gi økt fleksibilitet for arbeidsgivere og ansatte.

Når verdien av naturallytelsene ligger innenfor beløpsgrensen, vil arbeidsgiver være fritatt for pliktene til å innrapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av beløpet. Dersom verdien av naturallytelser overstiger beløpsgren-

sen, vil det være skatte- og innrapporteringsplikt for den delen som overstiger beløpsgrensen.

Arbeidsgiver vil stå fritt til å velge hvilke naturalytelser som skal gis skattefritt til de ansatte innenfor beløpsgrensen. Den årlige beløpsgrensen for skattefrie gaver blir i realiteten et skattefritt beløp for naturalytelser generelt. Ansatte kan eksempelvis få helt eller delvis skattefrie dekning av kollektivkort, abonnement på treningssenter, billetter til konsert- eller andre kulturarrangementer, eller en utvidet personalrabattordning, jf. omtalen nedenfor.

Den foreslåtte beløpsgrensen vil omfatte naturalytelser fra både arbeidsgiver og tredjeparter, slik som gjeldende gavegrense. Oppmerksomhetsgaver ved spesielle anledninger fra arbeidsgiver og tredjeparter vil fortsatt være skattefrie og kommer i tillegg til den foreslåtte beløpsgrensen. Ved endringen i veiledningen til regelverket omtalt under punkt 3.3.4, vil det praksisbaserte skattefritaket for oppmerksomhetsgaver av mindre verdi fra arbeidsgiver og tredjeparter bli justert i liberaliserende retning.

En økning av gavegrensen vil også gjelde for virksomheter som omsetter varer og tjenester, hvor reglene om skattefrie personalrabatter også får anvendelse. Ved å kombinere det foreslåtte økte skattefrie beløpet for gaver med beløpsgrensen for skattefrie personalrabatter på 8 000 kroner, kan ansatte i virksomheter som omsetter varer eller tjenester, motta personalrabatter med verdier inntil 13 000 kroner i året skattefritt. Ansatte i selskap eller konsern som for eksempel omsetter persontransporttjenester, vil kunne motta privatreiser med verdi inntil 13 000 kroner i året skattefritt.

De foreslåtte endringene i gaveregelen gjennomføres i forskrift med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Skattefritak for influensa- og pandemivaksiner

Regjeringen foreslår å innføre skattefritak for influensavaksine dekket av arbeidsgiver. Selv om vaksinen i dag kan gis skattefritt innenfor beløpsgrensen for gaver, vil et eget skattefritak for influensavaksinen være en lettelse for både arbeidsgiver og arbeidstaker.

I lys av pandemien og en mulig vaksine mot Covid-19 foreslår departementet at skattefritaket skal gjelde generelt for vaksiner mot smittsomme sykdommer og pandemier med stor negativ virkning for samfunnet.

Den foreslåtte endringen gjennomføres i forskrift med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslagene skal bidra til forenklinger for arbeidsgiver og arbeidstaker ved etterlevelsen av regelverket for naturalytelser. Økningen i beløpsgrensen for gaver og fjerning av vilkåret om at gaven må gis som en generell ordning i virksomheten, vil gi betydelig mer fleksibilitet. Virksomheter vil i større grad kunne tilpasse interne rutiner etter omfanget av slike avlønningsordninger og praksis for gaver. For skatteformål vil det være unødvendig med detaljerte oversikter over gavene for arbeidsgivere som holder seg godt innenfor beløpsgrensene. Videre vil rapporteringsplikten til skattemyndighetene først oppstå når ytelsene til den enkelte ansatte overstiger 5 000 kroner (eventuelt 13 000 kroner for personalrabatter). For arbeidsgivere som fortsatt velger å ha mer omfattende eller komplekse ordninger for avlønning utover beløpsgrensene, vil det fremdeles være administrative kostnader av å følge reglene. For mottakerne av naturalytelser vil de foreslåtte endringene bidra til lempeligere regler enn i dag, ved at ytelsene av høyere verdi kan mottas skattefritt.

Ved siden av endringene i regelverket vil Skatteetaten få i oppdrag å se nærmere på den veiledningen som gis til næringslivet på dette området. Hensikten er at en slik gjennomgang også skal bidra til forenklinger for næringslivet. Et område hvor næringslivet kan ha behov for mer veiledning, er verdsetting av ytelsene av uklar eller varierende verdi, og ytelsene som ikke tilbys på sluttbrukermarkedet.

Videre vil veiledningen legge til rette for en enklere praktisering av arbeidsgivers oppfølging av reglene om innrapportering mv. av naturalytelser som ansatte mottar fra arbeidsgivers forretningsforbindelser og andre tredjeparter. En justering av det praksisbaserte skattefritaket for mindre oppmerksomhetsgaver fra arbeidsgiver og tredjeparter i liberaliserende retning, vil også gi enklere etterlevelse for næringslivet.

Forslaget om å øke gavegrensen anslås på usikkert grunnlag å redusere provenyet med 450 mill. kroner påløpt og 360 mill. kroner bokført i 2021. Forslaget om å innføre et skattefritak for influensavaksiner anslås på usikkert grunnlag å redusere provenyet med 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2021.

3.4 Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet

Regjeringen ønsker å stimulere ansatte til å bli medeiere i selskapet de jobber i, og foreslår å øke den fordelten i form av aksjer til underkurs som ansatte kan motta skattefritt.

Hvis ansatte erverver aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet til underkurs, oppnås en fordel vunnet ved arbeid. Denne fordelten er som hovedregel skattepliktig. Den skattepliktige fordelten utgjør i utgangspunktet differansen mellom markedspris og det den ansatte betaler for aksjen. Fordelen inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift og føres til inntekt hos den ansatte det året den ansatte blir eier av aksjene.

Etter skatteloven § 5-14 første ledd kan det likevel, på nærmere vilkår, gis en skattefri fordel i form av underkurs ved ansattes erverv av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet. Den skattefrie fordelten utgjør 20 pst. av markedsverdien av aksjen, men maksimalt 5 000 kroner per ansatt per inntektsår.

Skattefritaket gjelder bare hvis tilbudet om aksjekjøp omfatter alle ansatte i selskapet, men likevel slik at det kan stilles vilkår om en viss minste ansettelsestid, eller at aksjer fordeles etter ansiennitet. Aksjetegningen kan også skje proporsjonalt med lønnens størrelse.

Ordningen skal stimulere til medeierskap i selskapet, og regjeringen har i Granavolden-plattformen uttalt at ordningen skal styrkes. Den maksimale skattefrie fordelten ble oppjustert fra 1 500 til 3 000 kroner i forbindelse med Statsbudsjettet 2017 og ytterligere oppjustert til 5 000 kroner våren 2020 ved Stortingets behandling av Prop. 126 L (2019–2020) *Endringer i skatteloven (økonomiske tiltak i møte med virusutbruddet)*. Regjeringen foreslår å styrke ordningen ytterligere fra 2021 ved å øke beløpsgrensen til 7 500 kroner og å øke satsen fra 20 pst. til 25 pst.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2021. Det antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 5-14 første ledd bokstav a. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.5 Oppjusteringsfaktor for renteinntekter som ekstrabeskattes

Etter skatteloven § 5-22 ekstrabeskattes renter på lån fra personlig skattyter til selskap. Skatteplikten etter denne bestemmelsen kommer i tillegg til den alminnelige skatteplikten for renteinntekter. Formålet er å hindre at skattleggingen av utbytte omgås ved at det i stedet for innskudd av aksjekapital gis lån til selskapet slik at overskudd kan utdeles som fradragsberettigede renter.

Etter aksjonærmodellen beskattes kapitalinntekt først én gang i selskap med skattesats for alminnelig inntekt, som er på 22 pst. i 2020. Når inntekten betales til aksjonær som utbytte, beskattes den delen av inntekten som overstiger et skjermingsfradrag, på eierens hånd én gang til med skattesatsen for alminnelig inntekt. Aksjeinntekter som overstiger skjermingsfradraget, multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å motvirke at marginalskatten på utbytter ble redusert, og motivet til inntektsskifting ble forsterket, da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert. I 2020 er oppjusteringsfaktoren 1,44. Det gir en samlet marginalskatt på 46,7 pst. på selskapsinntekt som utbetales som utbytte.

Renter på lån til et selskap er fradragsberettiget for selskapet og skattepliktig som alminnelig inntekt på långiverens hånd. Den totale skattebelastningen på renteinntektene på mottakers hånd vil i slike tilfeller tilsvare skattesatsen på alminnelig inntekt. Med aksjonærmodellen ville det derfor i utgangspunktet kunne være skattemessig lønnsomt for en investor å ta ut overskudd fra selskapet som renter i stedet for som utbytte. For å avhjelpe dette problemet ble det ved innføringen av aksjonærmodellen i 2005 innført en ekstra skatt på renteinntekter på lån fra personlige skattytere til aksjeselskap, når renten på lånet er over et visst nivå, jf. Ot.prp. 1 (2004–2005) punkt 5.6.4 og skatteloven § 5-22. Grunnlaget for beskatningen er faktiske påløpte renter etter skatt (skattesats på alminnelig inntekt) som overstiger en beregnet skjerming. Skjermingen beregnes månedvis, og skjermingsrenten tilsvare den som benyttes til å beregne skjermingsfradrag for aksjeinntekt, dvs. Norges Banks rente på statskassesevksler med tre måneders løpetid med et tillegg på 0,5 prosentenheter, nedjustert med skattesatsen på alminnelig inntekt på 22 pst.

Reglene for ekstrabeskatning av renteinntekter gjelder blant annet ikke renter av mengde-

gjeldsbrev som omsettes i organiserte markeder eller renter på innskudd i bank.

Da oppjusteringsfaktoren for aksjeinntekter ble innført i 2016, ble denne ikke gjort gjeldende for renteinntekter utover skjermingsfradrag etter reglene i skatteloven § 5-22. Det innebærer at marginalsatten på renteinntekter fra selskap for personer har blitt gradvis redusert i takt med reduksjonene i skattesatsen på alminnelig inntekt over årene 2016–2019. Med dagens skattesats på 22 pst. blir marginalsatten på slike renteinntekter utover skjermingsfradrag 39,1 pst.

Lavere samlet beskatning av renteinntekter sammenlignet med aksjeinntekter gir uheldige insentiver til å finansiere selskap med lån fremfor egenkapital. Formålet med særregelen i skatteloven § 5-22 tilsier at slike renteinntekter oppjusteres med oppjusteringsfaktoren for utbytte, på lik linje med aksjeinntekt. Det fremmes derfor forslag om at slike renteinntekter skal oppjusteres med oppjusteringsfaktoren for utbytte fra og med 2021. Med forslaget vil marginalsatten på renteinntekter utover skjerming tilsvare marginalsatten for aksjeinntekt utover skjerming.

Forslaget antas å ha begrensede administrative virkninger. Forslaget anslås å øke provenyet med 3 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 5-22 annet ledd.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

3.6 Oppheve arveavgift for dødsfall før 2014

3.6.1 Innledning og sammendrag

Arveavgiften ble opphevet med virkning fra 1. januar 2014. Arveavgiften ble opprettholdt for arv etter dødsfall før 2014 for å sikre lik behandling av offentlig og privat skifte. Arv fra dødsbo oppstått før 2014 der offentlig skifte ennå ikke er avsluttet, er dermed fortsatt arveavgiftspliktig.

Antall saker har falt sterkt de siste årene. Det samme gjelder innbetalt arveavgift. Arveavgiften gir dermed lite skatteinntekter samtidig som den medfører en del saksbehandling for de avgiftspliktige, Skatteetaten og domstolene. Departementet foreslår å oppheve arveavgift på arv etter dødsfall før 2014.

Departementet foreslår at opphevelsen gis virkning for arveavgift som ikke har forfalt til betaling innen 1. januar 2021.

Det anslås at endringen gir et provenytap på 3 mill. kroner påløpt og bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til nytt tredje ledd i lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2021.

3.6.2 Gjeldende rett

Arveavgiften ble opphevet fra 2014. Skjæringspunktet ble da satt ved gaver som gis, og arv etter dødsfall som skjer, 1. januar 2014 eller senere, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Det innebærer at det som utgangspunkt skal svares arveavgift (etter reglene i arveavgiftsloven) for arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014. Avgiftsplikten gjelder også når arvingene ved offentlig skifte får rådgivelsen over midlene i 2014 eller senere år. Bakgrunnen var å sikre at all arv etter dødsfall inntruffet før 1. januar 2014 skulle medføre avgiftsplikt uavhengig av arvingenes valg av privat eller offentlig skifte, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3.

Fra utgangspunktet om arveavgiftsplikt for arv etter dødsfall før 2014 gjelder noen unntak, herunder for arv fra uskiftebo, arv etter forsvunne personer og arv i form av inntektsnytelse og livsforsikringer.

For gaver som var gitt før 1. januar 2014, består avgiftsplikten selv om arveavgiften er opphevet for gaver som ytes 1. januar 2014 eller senere.

For å opprettholde arveavgiftsplikten må Stortinget treffe arveavgiftsvedtak også for alle senere budsjettår. Dette skyldes tidsbegrensningen for skattepålegg i Grunnloven § 75 a. Forslag om dette har vært fremmet hvert år i Prop. 1 LS.

Opprettholdelse av arveavgift for arv ved dødsfall før 1. januar 2014, medførte et behov for en særregel om fastsettelse av skattemessig inngangsverdi på eiendeler som erverves ved slik arv. For eiendeler som erverves ved gave som ytes og arv etter dødsfall i 2014 og senere, gjelder kontinuitetsprinsippet som hovedregel. Med kontinuitet menes her at mottaker av arv og gave overtar arvelaters/givers skattemessige inngangsverdi mv. på formuesverdiene. Erverv av eiendeler som er arveavgiftspliktig på grunnlag av arv etter dødsfall i 2013 eller tidligere, skal derimot følge de tidligere reglene om diskontinuitet. Dette innebærer at inngangsverdi mv. for slike formuesobjekt ved senere inntektsoppgjør, her-

under ved beregning av avskrivning eller ved realisasjon, settes til det beløpet som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. Reglene om diskontinuitet hindrer dobbel skattebelastning der det ilegges arveavgift.

3.6.3 Vurderinger og forslag

Det har gått mer enn seks år siden arveavgiften ble opphevet for nye arve- og gavetilfeller. De eldre tilfellene som eventuelt fortsatt er avgiftspliktige, knytter seg til dødsbo som har oppstått før 2014 og vært under offentlig skifte. Jo lengre tid som går fra arveavgiften ble opphevet, jo færre gjenværende tilfeller vil det være hvor dødsbo knyttet til dødsfall før 1. januar 2014 fortsatt står under offentlig skifte og ikke er helt eller delvis avsluttet.

Det finnes ingen oversikt over antall gjenværende tilfeller. Tall fra Skatteetaten over fastsettelse av arveavgift i perioden 2015–2019, viser et sterkt fall både i arveavgiftsbeløp og antall saker siden 2015. I 2015 var det 228 saker, mens det i 2019 kun var ni. Fastsatt arveavgift var om lag 90 mill. kroner i 2015 og om lag 180 mill. kroner i 2016, mens de i hvert av årene 2017 og 2018 kun var i overkant av 3 mill. kroner. Dette tilsier at arveavgiften etter hvert gjelder få tilfeller og gir små skatteinntekter. Samtidig krever den en del ressurser fra Skatteetaten, domstolene og de arveavgiftspliktige. Det er også nødvendig med et eget, årlig Stortingsvedtak om avgiftssatser for det som gjelder et fåtall av arvesaker.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve arveavgift for dødsfall før 2014, med virkning fra 2021.

Det vises til forslag til nytt tredje ledd i lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven).

Ved innføring av kontinuitet for arv og gave fra 2014 ble det bestemt at de arveavgiftspliktige tilfellene fra før 2014 skulle følge den tidligere regelen om diskontinuitet. Det innebærer at skattemessig inngangsverdi på eiendeler skrives opp til markedsverdi, men ikke høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Når gjenværende tilfeller fra før 2014 ikke lenger vil bli ilagt arveavgift ved utlodning, vil hovedregelen om kontinuitet også gjelde her. Arvingene må dermed tre inn i de skattemessige inngangsverdier og skatteposisjoner som gjaldt for arvelater. Dette gir likebehandling mellom arvetilfeller før og etter 2014, som ikke er arveavgiftspliktig.

3.6.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Tall fra Skatteetaten viser at innbetalt arveavgift fra gjenværende skifte for dødsfall inntrådt før 1. januar 2014 har vært sterkt fallende de siste årene. Provenyvirkningene antas å være beskjedne, anslagsvis 3 mill. kroner påløpt og bokført i 2021.

Opphevingen vil være administrativt forenkling for skattytere, domstolene og Skatteetaten.

3.6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at opphevingen av arveavgiften for arv fra dødsfall før 2014 skal tre i kraft 1. januar 2021. De arvetilfellene som er omfattet av arveavgiftsloven i dag, kan ved årsskiftet være på ulikt stadium i prosessen med arveavgift. Det må derfor være et nærmere skjæringspunkt som sier hvor langt en prosess må ha kommet for ikke å omfattes av opphevingen. Etter departementets oppfatning bør skjæringstidspunktet være forfallstidspunktet for arveavgiften. Ved offentlig skifte forfaller avgiftskravet samtidig med at utlodning skjer, jf. skattebetalingsloven § 10-31. Det er også rådighetstidspunktet og dermed det tradisjonelle skjæringstidspunktet for arveavgift i disse tilfellene. Etter forslaget vil dermed arveavgift for arv på dødsfall før 2014 bortfalle når arveavgiftskravet ikke har forfalt før 1. januar 2021.

3.7 Særreglene om beskatning av utenlandske arbeidstakere

Utenlandske arbeidstakere som skattlegges etter særreglene i skatteloven kapittel 19, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten, jf. Stortingets skattevedtak § 3-9. Det er i bestemmelsens andre punktum gjort unntak fra dette for skattytere som etter trygdeavtale eller forordning (EF) nr. 883/2004 ikke skal betale trygdeavgift til Norge, eller bare skal betale trygdeavgift med lav sats. For dem dette gjelder, skal skattesatsen reduseres i samsvar med plikten til å betale trygdeavgift til Norge.

Etter folketrygdloven skal også personer under 17 år og over 69 år betale trygdeavgift med lav sats, jf. lovens § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c. Ved en inkurie fremgår ikke dette av bestemmelsen i skattevedtaket. Departementet viser til at man ved innføringen av disse reglene ikke har hatt til hensikt å behandle skattytere under 17 år eller over 69 år annerledes enn skattytere som

Tabell 3.3 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2020 og forslag for 2021. Prosent

	2020	2021	Endring i prosentenhet
Kommuner	11,10	12,15	1,05
Fylkeskommuner	2,45	2,70	0,25
Fellesskatt til staten ¹	8,45	7,15	-1,30
Alminnelig inntekt.....	22,00	22,00	0,00

¹ Skattesatsen på fellesskatt til staten for tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke settes til 3,65 pst. i 2021.
Kilde: Finansdepartementet.

omfattes av unntaket for trygdeavtaler og nevnte EØS-forordning. At disse gruppene skal ha lavere sats, er også i tråd med vurderingene i forarbeidene og hvordan reglene praktiseres. Departementet foreslår derfor at det presiseres i Stortingets skattevedtak at skattytere som etter folke-trygdloven skal betale trygdeavgift etter lav sats, også omfattes av unntaket om redusert skattesats ved skattlegging etter reglene i skatteloven kapittel 19. Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 3-9.

3.8 Skattører og fellesskatt

Skattørene fastsettes innenfor et samlet opplegg for kommuneøkonomien og må ses i sammen-

heng med utviklingen i skattegrunnlagene, endringer i personbeskatningen og fordelingen av inntektene til kommuner og fylkeskommuner mellom overføringer og skatter.

I Prop. 105 S (2019–2020) *Kommuneproposisjonen 2021* ble det varslet at skattørene på vanlig måte fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet. Det ble også varslet at skattørene fastsettes med sikte på at skatteinntektene skal utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter.

De kommunale og fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere foreslås justert fra 2020 til 2021, se tabell 3.3.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2021 § 3-2 og § 3-8.

4 Formuesskatt

Regjeringen vil styrke privat sektor og investeringene i norske arbeidsplasser. Formuesskatten er derfor trappet ned vesentlig og innretningen endret. Formuesskattesatsen er redusert fra 1,1 til 0,85 pst., og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektepar). Det er innført en egen verdsettelsesrabatt for arbeidende kapital; aksjer og driftsmidler mv. (inkludert næringseiendom), som i 2020 er på 35 pst. Bankinnskudd og obligasjoner har ingen verdsettelsesrabatt, mens sekundærboliger har en rabatt på 10 pst. Primærboliger har en verdsettelsesrabatt på 75 pst. Samlede netto lettelser i formuesskatten under denne regjeringen utgjør om lag 8 mrd. kroner. Det har bidratt til å gjøre det mer lønnsomt å spare og å kanalisere sparingen til investeringer i norske arbeidsplasser og næringsvirksomhet.

Regjeringen ønsker å legge til rette for norsk næringsvirksomhet og styrke det norske private eierskapet ytterligere gjennom nye lettelser i formuesskatten. Verdsettelsesrabatten for arbeidende kapital foreslås økt fra 35 til 45 pst. Økningen i verdsettelsesrabatten gjør det mer lønnsomt å investere i norske arbeidsplasser og næringsvirksomhet. Norske og utenlandske eiere beskattes forskjellig avhengig av det enkelte lands innretning av skattesystemet når det gjelder eiendom, formue, utbytte, selskapsoverskudd, gevinster mv. I motsetning til de fleste andre land har Norge formuesskatt, og lavere formuesskatt vil redusere den samlede skattebelastningen for norske eiere.

Det fremmes videre forslag som vil gjøre det enklere og mer fordelaktig for skattytere å kreve formuesverdien nedsatt ved å dokumentere at verdien av boligen eller næringseiendommen er lavere enn den beregnede verdien. Forslaget innebærer at skattytere som velger å dokumentere verdien ved å bruke sikkerhetsventilen for bolig og næringseiendom, vil få de samme lave verdsettelsesrabattene som ved bruk av beregnet verdi. Forslaget er også en vesentlig forenkling for både skattytere og Skatteetaten. I tillegg skal det være tilstrekkelig å dokumentere verdien av næringseiendom hvert femte år – mot hvert år i dag. Det

åpnes for at eiere som får økt beregnet verdi av boligen som følge av endret kommunestruktur fra 1. januar 2020, i en overgangsperiode kan bruke den beregnede boligverdien for 2019, justert for boligprisvekst, som grunnlag for å få satt ned formuesverdien.

Regjeringen foreslår å øke verdsettelsen av primærboliger med høyere verdi enn 15 mill. kroner, slik det ble varslet i Prop. 126 L (2019–2020). Regjeringen foreslår også å oppjustere formuesverdiene av fritidsboliger med 20 pst. Det vil redusere etterslepet i formuesverdiene som har oppstått som følge av økte markedsverdier de siste årene.

Regjeringen vil videreføre formuesskattesatsen på 0,85 pst. og videreføre bunnfradraget på 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektepar).

4.1 Økt verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler mv.

I 2017 ble det innført en verdsettelsesrabatt for arbeidende kapital. Rabatten gjelder for aksjer og driftsmidler mv., inkludert næringseiendom, samt tilhørende gjeld. Rabatten var 25 pst. i 2019 og ble økt til 35 pst. i 2020. Regjeringen foreslår å øke rabatten ytterligere til 45 pst. fra 2021, i tråd med Granavolden-plattformen.

Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler mv. gjør det mer lønnsomt å kanalisere privat sparing til investeringer i norske arbeidsplasser og næringsvirksomhet. Den bidrar også til å dempe skattefavoriseringen av bolig relativt til næringsvirksomhet. Mange bedrifter er også rammet av konsekvensene av den pågående pandemien. Redusert skatt på aksjer og driftsmidler mv. kan bidra til at private eiere i større grad kan investere i eksisterende og nye arbeidsplasser.

Forslaget antas å redusere provenyet med om lag 1 370 mill. kroner påløpt og 1 100 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10, 4-12, 4-17 og 4-40. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.2 Forenkle verdsettelsesreglene for bolig og næringseiendom

4.2.1 Innledning og sammendrag

Formuesverdiene av bolig og næringseiendom beregnes i utgangspunktet ved en sjablongmetode. For at formuesverdiene ikke skal bli urimelig høye i enkelttilfeller, har eiere av primær- og sekundærboliger og næringseiendom mulighet til å få nedsatt den beregnede verdien til en lavere, dokumentert verdi (sikkerhetsventil).

I dag har sikkerhetsventilen en terskel for å kunne benyttes gjennom et krav til avvik mellom beregnet og dokumentert verdi. Terskelen ble innført av administrative hensyn da dagens verdsettelsessystem var nytt. Når avviket er tilstrekkelig og dokumentert verdi blir lagt til grunn, får skattyter samtidig en lavere verdsettelsesrabatt enn når den beregnede verdien benyttes. Dette kan gjøre at reglene er vanskelige å forstå, og at de kan oppleves som urimelig strenge. Administrative hensyn taler også mot å opprettholde disse reglene.

Regjeringen foreslår derfor at terskelen for å bruke dokumentert verdi for bolig og næringsseiendom fjernes, og at verdsettelsesrabattene ved bruk av dokumentert verdi settes lik rabattene ved bruk av beregnet omsetningsverdi.

Det anslås at endringen gir et provenytap på 300 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10, 4-12, 4-19 og 4-40. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.2.2 Gjeldende rett

Skattepliktig formue fastsettes som hovedregel til omsetningsverdien av skattyters eiendeler per 1. januar i skattefastsettingsåret, med fradrag for gjeld som skattyter hefter for, jf. skatteloven § 4-1.

Formuesverdien av boligeiendom settes i utgangspunktet til 25 pst. og 90 pst. av en *beregnet* omsetningsverdi for henholdsvis primærbolig og sekundærbolig. Skattyter kan kun ha én primærbolig, og dette vil normalt være den boligen skattyteren bor i ved inntektsårets utgang. Alle andre boliger vedkommende eier, regnes som sekundærboliger. Fritidsboliger, våningshus og boliger i utlandet og på Svalbard verdsettes etter særskilte regler.

Metoden for å beregne omsetningsverdien av boligeiendom er gitt i skatteloven § 4-10 annet

ledd. Omsetningsverdien finnes ved å multiplisere boligens areal med en beregnet gjennomsnittlig kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen fastsettes årlig av Skattedirektoratet og bygger på beregninger foretatt av Statistisk sentralbyrå (SSB).

Formuesverdien av næringseiendom settes i utgangspunktet til 65 pst. av en beregnet utleieverdi, jf. skatteloven § 4-10 fjerde ledd. Denne kalkuleres ulikt avhengig av om eiendommen regnes som utleid eller ikke. Nærmere regler om dette er gitt i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN).

For utleid næringseiendom settes den beregnede utleieverdien til gjennomsnittet av samlet brutto utleieinntekt for inntektsåret og de to foregående inntektsårene, fratrukket et sjablongmessig fradrag for eierkostnader på 10 pst., dividert med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 annet og fjerde ledd.

For ikke-utleid næringseiendom settes den beregnede utleieverdien til produktet av eiendommens areal og en sjablongberegnet kvadratmeterleie, multiplisert med 0,9, og deretter dividert med en kalkulasjonsfaktor, jf. FSFIN § 4-10-4 tredje og fjerde ledd.

De beregnede verdiene bygger på sjablongmetoder. Disse er enkle og administrativt håndterbare, men ikke presise nok i alle tilfeller.

Regelverket er derfor supplert med sikkerhetsventiler som gir mulighet til å benytte dokumentert verdi i stedet for den beregnede verdien. Ethvert avvik mellom beregnet og dokumentert omsetningsverdi kvalifiserer ikke for nedsettelse. Reglene er at dokumentert verdi kan benyttes der den beregnede verdien ligger 20 pst. eller mer over den dokumenterte (11 pst. for sekundærbolig).

Sikkerhetsventilen for boligeiendom innebærer at skattyter kan kreve at formuesverdien av primærbolig blir satt ned dersom 25 pst. av den *beregnete* omsetningsverdien overstiger 30 pst. av eiendommens *dokumenterte* omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10 første annet ledd. For sekundærbolig har skattyter krav på nedsettelse dersom 90 pst. av eiendommens beregnede omsetningsverdi overstiger eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Dersom avviket er stort nok, slik at skattyter kan benytte dokumentert verdi, skal dessuten formuesverdien settes høyere i prosent av denne verdien enn om formuesverdien baserer seg på den beregnede omsetningsverdien (30 pst. istedenfor 25 pst. for primærboliger, og 100 pst. istedenfor 90 pst. for sekundærboliger).

Skattyter må selv kreve slik nedsettelse og kunne dokumentere eiendommens reelle omsetningsverdi med takst/verdivurdering eller observerbar markedsverdi. Ved åpenbare feil og mangler kan takst/verdivurdering settes til side av skattemyndighetene. Det er et minstekrav at boligen er besiktiget både innvendig og utvendig. Med observerbar markedsverdi menes den oppnådde salgssummen for den konkrete eiendommen eller lik eiendom i samme område.

For næringseiendom innebærer sikkerhetsventilen at formuesverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom 65 pst. av den beregnede utleieverdien overstiger 78 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, jf. fjerde ledd. Dersom nedsettelse gis, øker verdsettelsen fra 65 til 78 pst. av dokumentert verdi. Omsetningsverdien kan for eksempel dokumenteres ved takst eller observerbar markedsverdi for den konkrete eiendommen.

4.2.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen foreslår at terskelen i sikkerhetsventilen for bruk av dokumentert omsetningsverdi for bolig- og næringseiendom fjernes. Dette innebærer at det ikke lenger kreves en differanse mellom beregnet og dokumentert verdi for at skattyter skal kunne kreve at dokumentert verdi legges til grunn ved formuesfastsettingen. Samtidig foreslås det at verdsettelsesrabattene ved bruk av dokumentert verdi settes lik rabattene ved bruk av beregnet omsetningsverdi. Dermed fjernes dagens forskjellsbehandling i verdsettelsen, som har vært til ugunst for skattytere som har benyttet seg av dokumentert verdi.

Skattyter kan dermed i praksis velge den laveste verdien av dokumentert omsetningsverdi og henholdsvis beregnet omsetningsverdi for boligeiendom eller beregnet utleieverdi for næringsseiendom. For primærbolig og næringseiendom vil det redusere formuesverdien for de som benytter sikkerhetsventilen, med inntil om lag 17 pst. For sekundærbolig er reduksjonen inntil 10 pst.

Uavhengig av om dokumentert eller beregnet omsetningsverdi legges til grunn ved formuesfastsettingen, skal primærboliger med regjeringens forslag verdsettes til 25 pst. for verdien av boligen opp til 15 mill. kroner og 50 pst. for verdi som overstiger dette, se punkt 4.5. Sekundærboliger verdsettes til 90 pst. Næringseiendom skal med regjeringens forslag i punkt 4.1 verdsettes til 55 pst.

Sikkerhetsventilen i sin nåværende form, med krav om et visst avvik for å gi rett til nedsettelse,

ble innført da systemet for å beregne omsetningsverdi av bolig var nytt. Den gang var det gode argumenter for å begrense skattemyndighetenes ressursbruk ved klagebehandling. Denne begrunnelsen er svekket som følge av endringer i skatteforvaltningsregelverket og utvikling av Skatteetatens systemer de senere årene.

Endringene av sikkerhetsventilen vil gi enklere og mer fordelaktige og forståelige regler for skattyterne.

Særlig om indirekte eie av næringseiendom

Stortinget har etter forslag i Prop. 1 LS (2019–2020) vedtatt en endring for å hindre at næringsseiendom verdsatt etter sikkerhetsventilen skulle gis rabatt to ganger – først på selskapets hånd, og deretter på aksjonæren eller deltakerens hånd. Departementet foreslår ikke endringer i denne rettsstillingen. De foreslåtte endringene i skatteloven § 4-10 gir likevel behov for å oppdatere henvisningen til sikkerhetsventilen i skatteloven § 4-12 syvende ledd annet punktum og § 4-40 tredje punktum. Departementet foreslår i den forbindelse å fjerne disse henvisningene i sin helhet. Etter departementets oppfatning vil ordlyden i skatteloven § 4-12 syvende ledd første punktum og § 4-40 annet punktum om at man ved fastsettelsen av selskapets nettoformue skal medregne eiendeler og gjeld til «full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i [skatteloven kapittel 4]», være dekkende.

Departementet foreslår at endringene i sikkerhetsventilene gjøres i skatteloven § 4-10. Det foreslås samtidig noen endringer i bestemmelsen som kun er av teknisk karakter, og ikke medfører endringer av gjeldende rettsstilling.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 første, nytt annet, tredje og syvende ledd, §§ 4-12, 4-19 og 4-40.

4.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Det anslås at forslaget gir et provenytnap på 300 mill. kroner påløpt og 240 mill. kroner bokført i 2021. Skattytere som dokumenterer bolig- eller eiendomsverdiene, vil få gunstigere verdsettelsesregler.

Departementet antar at forslaget vil gi regler som er systemteknisk enklere å håndtere for Skatteetaten.

Skatteetatens systemer håndterer ikke at det er ulike avviksgrenser for primær- og sekundærboliger. For primærboliger må avviket før skatt-

ytter kan kreve nedsettelse være på 20 pst. (30/25), mens avviket kun må være om lag 11 pst. (100/90) for sekundærboliger. Dette har resultert i feil skattefastsetting for enkelte skattytere fra og med inntektsåret 2017. Arbeidet med å rette opp for berørte skattytere som har kommet ugunstig ut, må skje manuelt og pågår fremdeles. Dette arbeidet er svært ressurskrevende for etaten. Med regjeringens forslag om å forenkle sikkerhetsventilen vil dette systemtekniske problemet løses, slik at tilsvarende feil ikke vil oppstå fra 2021 og fremover.

Det vil videre være positivt for skattyterne å få enklere og mer forståelige regler å forholde seg til. Det vil også redusere behovet for veiledning fra Skatteetaten, som i dag bruker vesentlige ressurser på dette området.

4.2.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.3 Forenklet dokumentasjonskrav for næringsseidendom

Næringsseidendom verdsettes i utgangspunktet til 65 pst. av en beregnet utleieverdi. Verdien kan likevel settes ned etter krav fra skattyter dersom denne verdien overstiger 78 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi (sikkerhetsventilen). Med forslagene i punkt 4.1 og punkt 4.2 vil næringsseidendom verdsettes til 55 pst. av beregnet eller dokumentert verdi.

Skattytere som fremlegger tilstrekkelig dokumentasjon av omsetningsverdien, har i utgangspunktet krav på nedsettelse for ett inntektsår.

Regjeringen foreslår at slik dokumentasjon kan få virkning både for det aktuelle og de fire påfølgende inntektsårene. Skattytere som opplever at den beregnede utleieverdien er for høy, vil dermed få en mindre dokumentasjonsbyrde enn i dag. En lignende ordning eksisterer allerede for boligeidendom.

Formuesverdien av næringsseidommen justeres årlig i takt med prisutviklingen som beregnes i modellen til SSB. Det foreslås derfor at skattyter som fremlegger tilstrekkelig dokumentasjon det første året, gis en forholdsmessig reduksjon i beregnet utleieverdi de påfølgende fire årene. Denne forholdsmessige reduksjonen tilsvarer det prosentvise avviket mellom beregnet utleieverdi og dokumentert omsetningsverdi i år én. Fra og med år seks må skattyter igjen fremlegge nødven-

dig dokumentasjon dersom næringsseidommens formuesverdi skal baseres på dokumentert omsetningsverdi.

Ordningen skal være valgfri å benytte for skattyter.

Ordningen forutsetter at skattyter selv krever og beregner nedsettelsen. I praksis må det gjøres ved hjelp av nye poster i et eksisterende skjema som innleveres for næringsseidendom i forbindelse med skattemeldingen. En mer automatisert prosess kan vurderes etter hvert som alle skattytere går over til ny skattemelding, men det vil tidligst være aktuelt fra og med inntektsåret 2022.

Endringen antas ikke å ha vesentlige provenyvirkinger eller administrative kostnader.

Departementet foreslår at en slik ordning fastsettes i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN). Det foreslås at ordningen innføres med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.4 Formuesverdi for boliger berørt av endret kommunestruktur

Fra 1. januar 2020 ble kommunestrukturen betydelig endret. Mange av sammenslåingene besto i at en sentral kommune ble slått sammen med en eller flere omegnskommuner.

For å beregne omsetningsverdier av boligeidendom benyttes en modell i Statistisk sentralbyrå (SSB). Beregnet omsetningsverdi fastsettes med utgangspunkt i en beregnet kvadratmeterpris multiplisert med boligens areal (P-rom). Kvadratmeterprisene beregnes årlig av SSB og avhenger av boligens størrelse, alder og geografiske plassering. Endret kommunestruktur gjør at boliger kan havne i andre prissoner i SSBs boligmodell slik modellen er bygget opp. Ved kommunesammenslåing kan boliger i sentrale kommuner få uendrede eller marginalt lavere beregnede omsetningsverdier, mens boliger i enkelte tidligere små og mindre sentrale kommuner kan få en brå økning i beregnede verdier i SSBs boligmodell, og dermed potensielt høyere eiendoms- og formuesskatt uten at boligens verdi reelt sett har økt.

I tilfeller der beregnet omsetningsverdi er høyere enn dokumentert verdi, kan skattyter kreve å få satt ned boligverdien ved å benytte seg av sikkerhetsventilen. I dag kan skattyter få satt ned formuesverdiene enten ved å dokumentere lavere markedsverdi med takst/verdivurdering eller observerbar markedsverdi.

Regjeringen foreslår i tillegg en overgangsregel fra og med inntektsåret 2020 for å ivareta skattyterne som kan få for høye beregnede formu-

esverdier som følge av endret kommunestruktur og endrede geografiske soner i SSBs boligmodell. Det foreslås at berørte skattytere i en overgangsperiode kan bruke 2019-verdier beregnet etter SSB-modellen, justert for prisvekst etter 2019, som formuesgrunnlag fra inntektsåret 2020.

Departementet vil sette i gang et arbeid med å revidere verdsettelsesmodellen for bolig. Varigheten av overgangsregelen vil bli vurdert i lys av fremdriften i dette arbeidet.

Overgangsregelen vil være en administrativ håndterbar løsning som ivaretar skattytere i sammenslåtte kommuner som får beregnet en for høy boligverdi. De berørte skattyterne vil få informasjon fra Skatteetaten om adgangen til å benytte 2019-verdier. Skattyter må selv fylle inn 2019-verdien ved innlevering av skattemeldingen dersom det er ønskelig.

Departementet viser også til forslaget i punkt 4.2 om forenkling av sikkerhetsventilen fra 2021. Denne forenklingen gir en lavere og mer treffsikker formuesverdsettelse for skattytere som krever nedsettelse av formuesverdien der verdsettelsen er for høy.

Forslaget antas å ikke ha provenyvirksomheter.

Departementet foreslår at regler om adgang til å benytte 2019-verdier som formuesgrunnlag fra inntektsåret 2020 fastsettes i Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN). Det legges opp til at forskriftsendringene gis virkning fra og med inntektsåret 2020.

4.5 Økt verdsettelse av primærboliger med høy verdi

4.5.1 Innledning og sammendrag

Primærbolig har en formell verdsettelsesrabatt på 75 pst. Regjeringen foreslår å øke verdsettelsen av primærboliger med høy verdi. Dette kan redusere insentivene til å spare i slike dyre boliger fremfor i næringsvirksomhet og vil bidra til en bedre sosial profil på formuesbeskatningen av bolig.

Det foreslås å redusere verdsettelsesrabatten for primærboliger til 50 pst. for den delen av verdien som overstiger 15 mill. kroner. Regjeringen ønsker ikke å skjerpe formuesskatten for boliger generelt, og det foreslås ingen endringer i verdsettelsesrabatten for boliger med en verdi under 15 mill. kroner.

Forslaget anslås å øke statens inntekter med om lag 28 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2021.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 annet ledd siste punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.5.2 Gjeldende rett

Primærboliger, som normalt vil være den ene boligen skattyter selv bor i, verdsettes til 25 pst. av en beregnet omsetningsverdi eller 30 pst. av en dokumentert omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-10. Kun fysiske personer kan ha en primærbolig for formuesskatteformål. En nærmere beskrivelse av reglene som gjelder for verdsettelse av boligeiendom er gitt under punkt 4.2.

Eie av primærbolig, i motsetning til de fleste andre eiendeler med verdsettelsesrabatt, gir ikke gjeldsreduksjon, jf. skatteloven § 4-19. Den forholdsmessige andelen av skattyters gjeld som tilordnes primærboligen, kommer derfor fullt ut til fradrag ved formuesfastsettingen. Kombinert med den lave verdsettelsen behandles primærboliger dermed svært gunstig for formuesskatteformål.

4.5.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen foreslår å øke formuesverdsettelsen av primærboliger med høy verdi, nærmere bestemt primærboliger med en beregnet eller dokumentert omsetningsverdi som overstiger 15 mill. kroner.

Etter gjeldende regler er verdsettelsesrabatten for primærboliger 75 pst. av beregnet verdi eller 70 pst. av dokumentert verdi.

Regjeringen foreslår å redusere verdsettelsesrabatten for primærboliger til 50 pst. for den delen av verdien som overstiger 15 mill. kroner. Verdsettelsesrabatten vil være 75 pst. av verdien opp til og med 15 mill. kroner. Med forslaget i punkt 4.2 vil den samme verdsettelsesrabatten gjelde både for dokumentert og beregnet verdi.

Det er tilsiktet at primærbolig er skattemessig favorisert i formuesskatten. Samtidig må hensynet til primærboligeierne avveies mot hensynet til å stimulere til investeringer i blant annet næringsvirksomhet. Lavere verdsettelsesrabatt for primærboliger med høy verdi bidrar til å balansere disse hensynene. Det vil kunne bidra til at en mindre del av sparingen går til investeringer i dyre boliger, slik at sparingen i større grad enn i dag kan gå til andre formuesobjekter der den samfunnsøkonomiske avkastningen er høyere.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 nytt annet ledd siste punktum.

4.5.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Det anslås at økt verdsettelse til 50 pst. for den delen av primærboligens omsetningsverdi som overstiger 15 mill. kroner, vil øke statens inntekter med om lag 28 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2021.

Det anslås at om lag 7 000 personer vil få økt skatten isolert sett med i gjennomsnitt om lag 3 900 kroner i året.

Endringen medfører ikke merarbeid for skattyter. Endringen antas heller ikke å ha vesentlige administrative kostnader for Skatteetaten, forutsatt at forslaget under punkt 4.2 vedtas. Dersom forslaget om å fjerne terskelen i sikkerhetsventilen ikke vedtas, vil en differensiering av eiendommer med en verdi over 15 mill. kroner kreve betydelige økte administrative kostnader hos Skatteetaten.

4.5.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

4.6 Økt verdsettelse av fritidsboliger

Fritidsboliger omfattes ikke av det særskilte verdsettelsessystemet for boligeiendom, jf. punkt 4.2. Skatteloven angir at formuesverdien av fritidsbolig maksimalt skal utgjøre 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi (maksimalgrensen), jf. § 4-10 første ledd, men gir ikke nærmere regler om hvordan selve verdsettelsen skal skje.

Verdsettelsesreglene følger av Skattedirektoratets takseringsregler. Disse innebærer at det

fastsettes en formuesverdi ved ferdigstilling av nye fritidsboliger, som maksimalt skal utgjøre 30 pst. av kostpris inkludert grunn eller 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi, jf. takseringsreglene § 1-1-1. Formuesverdiene av fritidsboliger endres ikke i forbindelse med etterfølgende overdragelse.

For primær- og sekundærboliger fanges den årlige utviklingen i markedsverdier opp av det særskilte verdsettelsessystemet for slike boliger. Formuesverdiene av fritidsboliger må derimot endres med generelle prosentvise justeringer fra år til år for at de skal gjenspeile utviklingen i markedsverdier. Formuesverdiene av fritidsbolig ble sist justert fra 2013 til 2014. Formuesverdiene ble da oppjustert med 10 pst. Manglende oppjustering siden har gitt et betydelig etterslep i de skattemessige formuesverdiene av fritidsboliger sammenlignet med de senere års utvikling i markedsverdier.

Regjeringen foreslår derfor at formuesverdiene av fritidsboliger oppjusteres med 20 pst. fra 2020 til 2021. Eventuelle formuesverdier som overstiger maksimalgrensen på 30 pst. etter denne oppjusteringen, kan skattyter kreve nedsatt på vanlig måte etter skatteloven § 4-10 nytt sjette ledd. Økningen av formuesverdiene av fritidsboliger reguleres i Skattedirektoratets takseringsregler.

Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 75 mill. kroner påløpt og 60 mill. kroner bokført i 2021.

I tråd med anmodningsvedtak fra Stortinget arbeides det med å utvikle et lignende verdsettelsessystem for fritidsboliger som for primær- og sekundærboliger. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet.

5 Eiendomsskatt

5.1 Fritak for eiendomsskatt for reindrifftsanlegg

5.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å innføre fritak for eiendomsskatt for anlegg i reindrifftsneringen, på lik linje med fritaket for jordbruk og skogbruk.

I forbindelse med forhandlingene om reindrifftsavtalen for driftsåret 2020/2021 orienterte finansministeren om at han ville vurdere å fremme forslag om å endre egedomsskattelova i løpet av 2020, slik at reindrifften kan gis samme fritak for eiendomsskatt som jordbruket og skogbruket, se Prop. 99 S (2019–2020) punkt 5.2.

Endringen består i at anlegg i reindrifftsneringen fritas for eiendomsskatt. Dette vil typisk være reingjerder, gjeterhytter og slakteanlegg. Forslaget har begrensede administrative og økonomiske konsekvenser for staten og berørte kommuner.

Det vises til forslag til endring i egedomsskattelova § 5 første ledd bokstav h. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2021.

5.1.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatt er en kommunal skatt på fast eiendom i kommunen. Kommunestyret avgjør om det skal skrives ut eiendomsskatt.

Loven inneholder en rekke utskrivingsalternativer, jf. egedomsskattelova § 3. Anlegg i reindrifftsneringen inngår i eiendomsskattegrunnlaget i lovens alternativ om utskriving i hele kommunen, samt i alternativer som omfatter næringsseiendommer.

Egedomsskattelova § 5 angir hvilke typer eiendommer som obligatorisk er fritatt for eiendomsskatt. I egedomsskattelova § 5 h er «eigedom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytt slik drift», fritatt for eiendomsskatt. Bestemmelsen har vært ansett for å omfatte tradisjonelt jordbruk som husdyrhold og dyrking av vekster. Reindrifft har ikke vært omfattet av denne bestemmelsen.

5.1.3 Vurderinger og forslag

En regel om fritak for eiendomsskatt for anlegg i reindrifftsneringen foreslås plassert i egedomsskattelova § 5 h sammen med bestemmelsene om fritak for jordbruk og skogbruk. Fritaket vil stille reindrifftsneringen på lik linje med jordbruksneringen i egedomsskattelova.

For kommunene utgjør inntektene fra eiendomsskatt på reindrifftsanlegg relativt beskjedne beløp. Et fritak vil medføre at kommunene ikke behøver å foreta kostnadskrevende taksering av anlegg som kan strekke seg over store områder. Med et obligatorisk fritak unngår man også faren for at eiendomsskatten i kommunen kan bli ugyltig som følge av manglende taksering og utskriving på anlegg i reindrifftsneringen.

Fritaket er obligatorisk for anleggene i reindrifftsneringen og omfatter alle utskrivingsalternativer. Fritaket vil bare gjelde for driftsdelen av reindrifftsanleggene. Fritaket vil omfatte reingjerder som blir brukt i neringen, reindrifftshytter som i hovedsak blir brukt i næringsformål, samt slakteanlegg for rein.

Det vises til forslag til endring i egedomsskattelova § 5 første ledd bokstav h.

5.1.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Etter kommunereformen i 2020 er det ifølge Landbruks- og matdepartementet 135 kommuner som regnes som reindrifftskommuner. Syv av disse kommunene skriver ikke ut eiendomsskatt i 2020.

SSBs eiendomsskattestatistikk gir ikke oversikt over omfanget av eiendomsskatt på reindrifftsanlegg. I en spørreundersøkelse rettet mot reindrifftskommunene i regi av KS på oppdrag for Finansdepartementet, svarte seks av 102 reindrifftskommuner at de skrev ut eiendomsskatt på reindrifftsanlegg. I to av disse kommunene var takstene så lave at eiendomsskatten ikke ga inntekter. I de fire andre kommunene var rapporterte inntekter fra eiendomsskatten ubetydelige.

Departementet legger derfor til grunn at det foreslåtte eiendomsskattefritaket for reindrifftsan-

legg innebærer begrensede administrative og økonomiske konsekvenser for staten og berørte kommuner.

5.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2021.

5.2 Maksimal eiendomsskattesats for bolig og fritidsbolig

Regjeringen foreslår å redusere maksimal eiendomsskattesats for bolig og fritidsbolig fra 5 til 4 promille. Forslaget følger opp Granavolden-plattformen, der det fremgår at regjeringen vil «[...] fortsette å redusere eiendomsskattesatsen og skattegrunnlaget.».

Fra 2020 ble maksimal eiendomsskattesats for bolig og fritidsbolig redusert fra 7 til 5 promille. Hensikten med å redusere satsen ytterligere til 4 promille er å senke skattetrykket i kommuner med høy eiendomsskatt på bolig og fritidsbolig, og forhindre at kommuner med lavere sats setter den opp til mer enn 4 promille.

Det isolerte inntektsbortfallet som følge av satsreduksjonen anslås til 380 mill. kroner for kommunene samlet. Justert for andre endringer kommunene kan gjøre i reglene, anslås faktisk inntektsbortfall for de berørte kommunene til 300 mill. kroner. Anslaget er usikkert.

Det vises til forslag til endring i eideomsskattelova § 11 første ledd annet punktum.

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2021.

5.3 Opphevelse av eideomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd

Fastsettelse av skattegrunnlaget for utskrivning av eiendomsskatt skjer som hovedregel ved kommunal taksering. For boligeiendom kan eiendomsskattetaksten alternativt bygge på boligens formuesverdi etter skatteloven § 4-10, jf. eideomsskattelova § 8 C flg. For eiendomsskatteformål skal skattegrunnlaget utgjøre 100 pst. av formuesgrunnlaget (boligverdien). Skattedirektoratet administrerer en dataportal hvor kommunene kan hente opplysninger om formuesgrunnlaget (boligverdien) for den enkelte eiendom. Dersom formuesgrunnlaget endres etter klage eller gjennom egenfastsettelse, vil dette også påvirke skattegrunnlaget for eiendomsskatten for kommuner som benytter den alternative verdsettelsesmetoden.

For det tilfellet at det skjer endringer i boligens formuesverdi, har eideomsskattelova i § 8 C-1 regler for omregning av skattegrunnlaget. I dataportalen oppgir Skattedirektoratet boligverdien til 100 pst., og det foretas fortløpende oppdatering av denne dersom det skjer endring av verdsettelsen som følge av klage eller egenfastsettelse. Kommunene vil derfor ikke ha behov for å foreta en omregning av skattegrunnlaget for eiendomsskatt som følge av endringer i formuesverdien. Boligverdien i dataportalen er uten fradrag for obligatorisk og eventuell frivillig reduksjonsfaktor fastsettes med hjemmel i andre bestemmelser og reduserer eiendomsskattegrunnlaget i forhold til boligverdien. Skattedirektoratet oppgir i dataportalen. På denne bakgrunn finner departementet at bestemmelsen i eideomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd er overflødig og kan oppheves.

Departementet viser til forslag til endringer i eideomsskattelova § 8 C-1. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2021.

6 Kildeskatt på renter og royalty mv.

6.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen er opptatt av å beskytte det norske skattegrunnlaget mot overskuddsflytting og foreslår å innføre kildeskatt på noen typer betalinger som gjøres til lavskatteland. Disse betalingene anses å innebære særlig stor risiko for overskuddsflytting. Overskuddsflytting er disposisjoner som reduserer et selskaps skattebelastning i et land, men som i liten grad påvirker selskapets investeringer og virksomhet i det aktuelle landet. Gjennom overskuddsflytting kan multinasjonale konsern flytte skattbart overskudd fra konsernselskap i land med høy skattesats, til konsernselskap i land med lavere eller ingen beskatning, typisk gjennom gjeldsforskyvning eller skattemotivert prising av interne transaksjoner. Denne typen aggressiv skatteplanlegging har ledet til flere internasjonale initiativ.

Skatteutvalget foreslo i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* innføring av kildeskatt på renter og royalty mv. som et av flere tiltak mot overskuddsflytting.

I perioden fra 2013 til 2015 gjennomførte OECD og G20-landene et felles prosjekt, *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS-prosjektet), som har til formål å styrke internasjonale og nasjonale regler for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. For tiden pågår et arbeid i OECD/G20-landenes Inclusive Framework, som tar sikte på å finne konsensusbaserte løsninger på skattemessige problemstillinger i en digitalisert økonomi.

I tillegg til å bidra i det internasjonale arbeidet med tiltak mot overskuddsflytting bør Norge ha effektive tiltak i den nasjonale lovgivningen. På denne bakgrunn foreslår regjeringen å innføre en kildeskatt på 15 pst. på renter og immaterielle rettigheter (royalty) og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Skatteplikten skal omfatte

- i) renter av gjeld til nærstående foretak i lavskatteland, og
- ii) vederlag til nærstående foretak i lavskatteland for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) og visse fysiske eiendeler.

Hovedformålet med forslaget er å motvirke overskuddsflytting fra Norge som skjer ved kunstig høye rente- og royaltybetalinger mv. til nærstående foretak i lavskatteland. Reglene har også til formål å motvirke at inntektene ikke skattlegges, eller skattlegges lavt, på mottakers hånd. Reglene vil derfor også motvirke at Norge brukes som gjennomstrømningsland for slike betalinger. Ved å motvirke overskuddsflytting vil forslaget kunne gi en mer rettferdig konkurransesituasjon mellom internasjonale konsern og foretak som har hele sin aktivitet i Norge. Det er først og fremst foretak med grenseoverskridende aktivitet som kan benytte ulike teknikker for å flytte overskudd til land med lavere skattesatser.

Forslaget innebærer at det skal ilegges kildeskatt på rente- royalty- og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler fra foretak som er skattemessig hjemmehørende i Norge og filialer i Norge, til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland.

Definisjonen av renter og immaterielle rettigheter foreslås i hovedsak å følge de avgrensninger som følger av gjeldende norsk skatterett. De fysiske eiendelene som foreslås omfattet av kildeskatten er skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, tilsvarende saldogruppen inntatt i skatteloven § 14-41 bokstav e og f. Betalinger knyttet til lovlige eiendeler som skattlegges etter rederiskatteordningen, foreslås unntatt fra kildeskatteplikt.

Med nærstående foretak menes etter forslaget selskap mv. som direkte eller indirekte eier eller kontrollerer et annet selskap med minst 50 pst.

Avgrensningen til betalinger til *nærstående* foretak er begrunnet i at risikoen for overskuddsflytting er særlig stor i slike tilfeller. I tillegg har en slik avgrensning klare administrative fordeler for de trekkpliktige foretakene som skal vurdere skatteplikten.

Også avgrensningen til betalinger til *lavskatteland* er begrunnet i at regjeringen ønsker å målrette forslaget mot de tilfellene der risikoen for overskuddsflytting er størst.

For å sikre at reglene om kildeskatt er i samsvar med EØS-retten, foreslår regjeringen at betalinger til foretak som er reelt etablert og driver

reell økonomisk aktivitet innenfor EØS, unntas fra skatteplikt.

Adgangen til å ilegge kildeskatt kan videre være begrenset eller avskåret av bestemmelser om beskatning av renter og royalty mv. som er inntatt i skatteavtaler med andre land.

Det foreslås at kildeskatten fastsettes ved trekk, og at betaleren av renter og royalty mv. vil være den som vurderer skatteplikt og foretar skatteprekk. Etter forslaget skal den skattepliktige ikke pålegges å levere skattemelding. Betaleren kan holdes ansvarlig for manglende trekk. Det legges opp til at både den trekkpliktige og skattemyndighetene kan endre fastsettingen, samt at den skattepliktige skal ha adgang til å søke om refusjon av for mye betalt skatt.

Regjeringen foreslår at reglene trer i kraft 1. juli 2021. Alle betalinger som omfattes av de foreslåtte kildeskattereglene, og som er innvunnet etter ikrafttredelsestidspunktet, skal ilegges kildeskatt. Det er anslått at kildeskatten på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler vil gi en påløpt og bokført provenyøkning på 245 mill. kroner i 2021.

Departementet foreslår at en generell hjemmel for kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler inntas i skatteloven § 2-3. Den nærmere reguleringen av skatteobjektene, og hvilke betalinger som er omfattet av kildeskatteplikten, foreslås inntatt i nye bestemmelser i skatteloven §§ 10-80 til 10-82.

Departementet viser til forslag til endringer i:

- skatteloven § 2-3 første ledd, § 5-20 første ledd, og til ny §§ 10-80, 10-81 og 10-82,
- skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd og til ny §§ 5-4b, 10-14 og 16-22,
- skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd, § 8-8 nytt fjerde ledd, § 9-1 tredje ledd, § 9-2 annet ledd, § 9-4 første ledd og § 9-6 annet ledd, og
- forslag til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 § 3-5 femte ledd.

I tillegg vil departementet gjøre nødvendige endringer i forskrift til skatteforvaltningsloven.

6.2 Formål med kildebeskatning

6.2.1 Generelt

Svært mange land ilegger kildeskatt på renter og royalty. I all hovedsak er begrunnelsen for slike kildeskatter at inntekter som er opptjent i en stat – kildestaten – ofte vil ha en så nær tilknytning til økonomien i denne staten at det er rimelig at kil-

destaten får noe av beskatningsretten til inntektene. Kildeskatter er rettet mot skattytere bosatt eller hjemmehørende i utlandet, og vil kunne treffe verdiskapning i kildestaten som ikke fanges opp til beskatning etter andre regler.

Kildeskatter kan videre være et effektivt virkemiddel mot overskuddsflytting, som er hovedformålet bak regjeringens forslag til kildeskatt på renter og royalty mv.

6.2.2 Særlig om overskuddsflytting

Overskuddsflytting er disposisjoner som reduserer et selskaps skattebelastning i et land, men som i liten grad påvirker selskapets investeringer og virksomhet i det aktuelle landet. Fra et norsk perspektiv betyr det for eksempel at vesentlige innsatsfaktorer som ligger til grunn for verdiskapningen i Norge fortsatt befinner seg i her, mens eierskapet til den inntektsgivende eiendelen ligger i utlandet.

Ved at foretakene bruker teknikker som i utgangspunktet er lovlige, kan det oppstå et misforhold mellom det skattbare overskuddet og det reelle overskuddet fra virksomheten i Norge. Dette kan oppnås gjennom å utnytte svakheter i nasjonalt og internasjonalt regelverk til å flytte skattbart overskudd fra konsernselskap i land med høy skattesats til konsernselskap i land med lav eller ingen beskatning.

Typisk skjer overskuddsflytting gjennom gjeldsforskyvning og skattemotivert prising av interne transaksjoner. I utgangspunktet skal prising av varer og tjenester mellom selskap i konsern skje på markedsmessige vilkår, det vil si at de skal følge armlengdeprinsippet. I en del sammenhenger er det likevel utfordrende for skattyter og skattemyndigheter å anvende armlengdeprinsippet. Det gjelder for eksempel i interne låneforhold. Det kan også være krevende å kontrollere om pris og vilkår i avtaler som bare forekommer i interessefellesskap, er fastsatt i samsvar med armlengdeprinsippet. Særlig kan dette være tilfellet ved prising av transaksjoner som involverer immaterielle rettigheter og enkelte fysiske eiendeler.

Det er først og fremst foretak med grenseoverskridende aktivitet som kan benytte ulike teknikker for å flytte overskudd ut av Norge til land med lavere skattesatser. Foretak som kun opererer innenlands kan i mindre grad flytte overskudd for å redusere sin totale skattebelastning.

Overskuddsflytting gir lavere skatteinntekter og kan over tid gjøre det vanskelig å opprettholde skatteinntektene. Overskuddsflytting kan samti-

dig medføre en negativ konkurransesituasjon for nasjonale aktører. Disse aktørene kan i liten grad utnytte teknikker for overskuddsflytting og vil dermed kunne stå overfor høyere effektiv beskatning. Muligheter og insentiver til overskuddsflytting kan også svekke legitimiteten til skattesystemet.

Det er klare indikasjoner på at overskuddsflytting finner sted over landegrensene. Flere studier viser at flernasjonale konsern i gjennomsnitt betaler mindre skatt enn selskap som kun opererer i ett land. Skatteutvalget viste i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* til internasjonal forskning som har kommet til at flernasjonale konsern betaler 32 pst. mindre skatt i høy-skatteland sammenlignet med nasjonale selskap. Slike tilpasninger påvirker fordelingen av skatteinntekter mellom land og reduserer de samlede globale skatteinntektene. Flere konsernselskaper har lite skattbart overskudd i normalskatteland til tross for omfattende aktivitet og omsetning, og betaler tilsynelatende lite skatt selv om de er svært lønnsomme.

Denne typen aggressiv skatteplanlegging har gitt opphav til flere internasjonale initiativ. I perioden fra 2013 til 2015 gjennomførte OECD og G20-landene et felles prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS-prosjektet) som har til formål å styrke internasjonale og nasjonale regler for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag. For tiden pågår et stort arbeid for å gjennomføre endringene som ble foreslått i prosjektet, både i nasjonal lovgivning og i skatteavtaler. Norge deltok aktivt i prosjektet og har fulgt opp mange av prosjektets anbefalinger. En nærmere omtale av gjennomføringen av disse anbefalingene i Norge er gitt i kapittel 27 i Prop. 1 LS (2017–2018).

I EU er det tilsvarende prosesser, og det er innført et eget direktiv (EU) 2016/1164 om regler mot skatteunngåelse som direkte påvirker funksjonen av det indre marked. Formålet med direktivet er å motvirke at nasjonale ulikheter og svakheter i regelverkene benyttes for å unngå beskatning.

Strategier som flernasjonale konsern benytter for overskuddsflytting gjennom *rentebetaling* er omtalt i NOU 2014:13 punkt 8.3.1. med videre litteraturhenvisninger, *OECDs rapport Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments – Action 4 – 2016 update*, samt OECD Economics Department Working Papers no. 1357. Strategier for overskuddsflytting gjennom betalinger knyttet til *immaterielle verdier* er bl.a. omtalt i OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing og

OECD (2015), *Addressing the Tax challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report* og *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

6.3 Skatteutvalgets utredning og regjeringens oppfølging

6.3.1 Skatteutvalgets forslag

I NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* identifiserte Skatteutvalget overskuddsflytting som en av hovedutfordringene ved den norske selskapsskatten og foreslo en rekke tiltak. Ett av forslagene var å innføre kildeskatt på rente- royalty- og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler.

Utvalget mente at en kildeskatt på både renter og royalty mv. burde gjelde generelt, og ikke bare for betalinger til nærstående foretak i lavskatteland.

For *kildeskatt på renter* viste utvalget til at mange land har hjemmel i sin interne lovgivning til å ilegge kildeskatt på renter som betales til motakere i utlandet. Disse landene har som hovedbegrunnelse for kildeskatt at det er rimelig at kildestaten beskatter en del av inntekten når den oppstår ved et låneforhold hvor låntaker driver virksomhet i kildestaten.

Utvalget pekte på at kildeskatten kan sikre beskatning når renteinntekter er skattefrie i mottakerlandet.

Utvalget foreslo at kildeskatten innføres i tillegg til en generell regel om begrensning av rentefradrag for selskap med høye rentekostnader, lignende den Norge har innført fra og med 2014. Det vil si at kildeskatten bør ilegges uavhengig av den skattemessige behandlingen av rentekostnadene hos norsk mottaker etter rentebegrensningsregelen. Utvalget viste til at rentebegrensningsregelen har en sjablongmessig fradragssamme og derfor ikke vil ramme alle tilfeller av overskuddsflytting gjennom rentefradrag.

Utvalget pekte på at en kildeskatt vil ha begrenset effekt overfor långivere i de landene hvor det er inngått skatteavtale som ikke gir adgang til å kildebeskatte renter. Det ble også vist til at kildeskatten i mange tilfeller kan unngås gjennom skatteplanlegging. Dette var etter utvalgets syn likevel ikke noen god grunn til å avstå fra å innføre intern hjemmel for kildeskatt på renter, når det i utgangspunktet er et egnet tiltak mot overskuddsflytting. En hjemmel til å ilegge kildeskatt ville etter utvalgets vurdering være særlig viktig overfor långivere i land som Norge ikke har

skatteavtale med, fordi det ofte vil være land med lavt skattenivå.

Som begrunnelse for forslaget om å innføre *kildeskatt på royalty og visse leiebetalinger*, pekte utvalget på at en slik kildeskatt kan være egnet til å motvirke overskuddsflytting og samtidig sikre at inntekter som er særlig mobile blir skattlagt. Utvalget mente videre at det er rimelig at Norge beholder noe av beskatningsretten til royalty mv. som betales til mottakere i utlandet, når den underliggende eiendelen benyttes i virksomhet i Norge.

Utvalget viste til at definisjonen av royalty tradisjonelt har vært betaling for bruk av immaterielle eiendeler, men anbefalte en videre regel som også inkluderer leiebetalinger. Utvalget underbygget det med at det etter skattemyndighetenes erfaringer er tilsvarende problematikk med overskuddsflytting gjennom slike leiebetalinger. Samtidig er hensynet til å sikre at inntektene blir skattlagt, og å beskytte det norske skattegrunnlaget, like relevant for slike betalinger.

Utvalget pekte på at det er usikkert hvor stort anvendelsesområdet for en kildeskatt på renter og royalty mv. vil bli, og viste til at det ikke har vært norsk skatteavtalepolitikk å forhandle frem bestemmelser om kildeskatt når det ikke foreligger intern hjemmel. Det ble vist til at provenyvirkningene av forslaget vil kunne være begrenset og vanskelig å beregne, og at disse vil avhenge av i hvilken grad skattyterne har mulighet til å tilpasse seg skatten. Utvalget mente likevel at forslaget er viktig for å sikre det norske skattefundamentet på lengre sikt.

Utvalget påpekte at EØS-retten kan begrense kildeskattens effektivitet, men mente at skatten burde utformes så bredt som EØS-retten tillater.

Utvalget foreslo at kildeskattesatsen ble satt til tre fjerdedeler av den foreslåtte selskapsskattesatsen.

6.3.2 Oppfølging av skatteutvalgets forslag

Regjeringens vurdering av Skatteutvalgets utredning ble lagt frem for Stortinget i Meld. St. 4 (2015–2016). Finanskomiteen sluttet seg til regjeringens forslag om å utrede kildeskatt på renter og royalty mv. i Innst. S 273 (2015–2016), punkt 8.2. Departementet har omtalt arbeidet med forslaget i Prop. 1 S (2018–2019) og Prop. 1 S (2019–2020), og et forslag om å innføre kildeskatt på renter og royalty mv. har vært på høring.

6.4 Høringen

6.4.1 Overordnet

Den 27. februar 2020 sendte departementet på høring et forslag om å innføre kildeskatt på rentebetalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland, samt på vederlag for bruk av immaterielle rettigheter betalt til nærstående foretak i utlandet. Det ble videre varslet at departementet ville vurdere om skatteplikten også burde omfatte betalinger til nærstående foretak i utlandet for leie av visse fysiske eiendeler. Kildeskattesatsen ble foreslått til 15 pst. Hovedformålet med forslaget var å motvirke overskuddsflytting. Det ble videre vist til at forslaget også har til formål å motvirke at inntekter ikke blir skattlagt, eller blir skattlagt lavt, på mottakers hånd.

Høringsfristen var 27. mai 2020. Høringsnotatet ble sendt til 65 høringsinstanser. Departementet har mottatt 22 hørings svar med realitetsmerknader, hvorav 7 var fra interessenter som ikke stod på høringslisten. Følgende høringsinstanser har inngitt hørings svar med realitetsmerknader:

- Oljeskattekontoret
- Regelrådet
- Skattedirektoratet (SKD)
- Abelia
- Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PWC)
- Advokatforeningen
- Den norske Revisorforening (Revisorforeningen)
- Deloitte Advokatfirma AS (Deloitte)
- Finans Norge
- KPMG Law Advokatfirma AS (KPMG)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Maersk Drilling Norge AS m.fl. (felles svar fra Rowan Norway Ltd., Seadrill Europe Management AS, Maersk Drilling Norge AS og Transocean Services AS)
- Norges Rederiforbund (Rederiforbundet)
- Norsk olje & gass
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- NHO Luftfart
- Regnskap Norge
- Skattebetalerforeningen
- Tax Justice Network – Norge
- Transocean Services AS
- Verdipapirfondenes forening
- Virke

Regnskap Norge og *Skattebetalerforeningen* støtter forslaget, og har ikke vesentlige kommentarer til den konkrete utformingen. *Advokatforeningen*, *Finans Norge*, *LO*, *SKD*, *Oljeskattekontoret*, og *Tax Justice Network – Norge* støtter hele eller deler av forslaget, men har nærmere merknader til omfanget (enten til at det er for bredt eller for snevert) og innspill til den nærmere utformingen av reglene. *Verdipapirfondenes forening og Regelrådet* gir innspill til henholdsvis utformingen av reglene og utredningen av forslaget, men tar ikke stilling til om de mener reglene bør innføres. *Revisorforeningen*, *Virke*, *Rederiforbundet*, *NHO*, *NHO Luftfart*, *Deloitte*, *Norsk olje & gass*, *Abelia*, *Maersk Drilling Norge AS m.fl.*, *PWC*, *KPMG* og *Transocean Services AS* støtter ikke at det innføres en kildeskatt på renter og royalty, og eventuelt visse leiebetalinger, men gir nærmere innspill til utformingen av reglene dersom kildeskatt likevel blir innført.

I punkt 6.4.2 og 6.4.3 redegjøres for generelle synspunkter fra høringsinstansene. Høringsinstansenes merknader til de enkelte delene av forslaget omtales ved gjennomgangen av de aktuelle temaene.

6.4.2 Generelle synspunkter til støtte for kildeskatt på renter og royalty mv.

Flere høringsinstanser, blant annet *SKD*, *LO*, *Skattebetalerforeningen*, *Regnskap Norge*, *Oljeskattekontoret*, *Finans Norge* og *Tax Justice Network – Norge*, er positive til at det fremmes forslag om innføring av en kildeskatt på renter og royalty mv.

Skattebetalerforeningen uttaler at det er viktig for konkurransen mellom norske og internasjonale selskaper, skattemoralen og offentlige finanser at også internasjonale selskaper betaler den skatten de skal til Norge, og mener at forslaget fremmer dette formålet. *LO* mener at innføring av kildeskatt på renter og royalty mv. vil være et viktig skritt i innsatsen for å stanse overskuddsflytting. *Tax Justice Network – Norge* påpeker at for å møte problematikken med overskuddsflytting i multinasjonale foretak, er det svært viktig med en kombinasjon av reform av internasjonale skatteregler, reforhandling av skatteavtaler, og innføring av nasjonale tiltak som kildeskatt. Organisasjonen støtter derfor forslaget om å innføre en kildeskatt på rente- og royaltybetalinger i Norge, som ett av flere tiltak mot overskuddsflytting.

6.4.3 Generelle innvendinger mot kildeskatt på renter og royalty mv.

NHO, *NHO Luftfart*, *Deloitte*, *Abelia*, *Norsk olje & gass* og *KPMG* mener at tidspunktet er dårlig for å innføre kildeskatt på renter og royalty mv., under henvisning til den økonomiske situasjonen både nasjonalt og internasjonalt som følge av pandemien. *Norsk olje & gass* mener at forslaget harmonerer dårlig med regjeringens forslag om skatteutsettelse og midlertidige endringer i petroleumskatningen, og foreslår at forslaget utsettes til de langsiktige virkningene for norsk økonomi av dagens situasjon er mer avklart.

Flere høringsinstanser påpeker at det er uheldig dersom det innføres nye nasjonale særloesninger for bekjempelse av overskuddsflytting, og at Norge bør avvende det internasjonale arbeidet som pågår. *NHO*, *Virke* og *Rederiforbundet* viser til OECDs arbeid med globale regler på området, der det i november 2019 ble sendt ut et høringsnotat med forslag om en rekke tiltak mot blant annet uthuling av skattegrunnlagene. De viser også til at politisk enighet etter målsettingen til OECD skal oppnås i løpet av 2020. *Maersk Drilling Norge AS m.fl.* mener at kildeskatt på leiebetalinger for fysiske eiendeler bryter med den internasjonale regelverksutviklingen på området. *PWC* påpeker at OECDs arbeid med Pilar 2 forutsetter at tiltak for å fremme global minimumsbeskatning kun skal treffe betalinger som innebærer overskudd. *NHO* viser til at kildeskatt på royalty ikke er omfattet av OECDs mønsteravtale.

Flere høringsinstanser, blant annet *Deloitte* og *KPMG*, bemerker at kildeskatter kan virke uheldig på investeringsviljen til Norge. *Regelrådet* mener at risikoen for reduserte investeringer i Norge kunne ha vært utdypet nærmere.

Virke, *KPMG* og *Maersk Drilling Norge AS m.fl.* viser til at det allerede finnes en rekke virkemidler for å bekjempe overskuddsflytting. *Virke* savner en vurdering av mulighetene for å håndheve armlengdeprinsippet på bruk av immaterielle rettigheter og lån i konsernforhold. Til punktet om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler, foreslår *Maersk Drilling Norge AS m.fl.* at det i stedet jobbes videre med å utvikle modeller for å beregne armlengdes leie som er mer treffsikre enn dagens modeller. *KPMG* påpeker at utfordringene med anvendelse av armlengdeprinsippet fortsatt vil foreligge selv om det innføres en kildeskatt.

Revisorforeningen, *Virke*, *Deloitte* og *KPMG* mener det lave provenyet tilsier at det ikke er behov for å innføre kildeskatt nå. *Revisorforenin-*

gen viser til at kildeskatt er avskåret i de fleste aktuelle skatteavtaler, og er kritisk til å innføre arbeidskrevende regler når provenyet er så begrenset. Foreningen mener derfor at innføring av reglene bør utsettes til en har reforhandlet tilstrekkelig mange skatteavtaler til at kildeskatten får større effekt.

Enkelte høringsinstanser mener det er en risiko for at kildeskatten vil gi negative provenyinntekter for staten, særlig gjelder det forslaget om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Enkelte høringsinstanser nevner i denne sammenheng at innføring av kildeskatt i norsk internrett innebærer risiko for at andre land vil oppheve sine fritak for kildeskatt i skatteavtaler med Norge. *NHO* og *Deloitte* viser særlig til skatteavtalen med USA, som innebærer en gjensidig begrensning av kildeskatt på renter så lenge dette er unntatt fra beskatning i begge stater.

NHO påpeker at bruttobeskatning, særlig på royalty og leiebetalinger, treffer inntekter som normalt er på et slikt nivå at skatten overstiger for tjenesten.

6.5 Departementets vurderinger av høringsinstansenes generelle synspunkter

Departementet er ikke enig i at *den økonomiske situasjonen nasjonalt og internasjonalt* som følge av pandemien tilsier at innføring av kildeskatt på renter og royalty mv. bør utsettes eller oppgis. Insentivene til overskuddsflytting vil være tilstede uavhengig av konjunktursituasjonen, og forebyggende tiltak vil være minst like viktig i nedgangstider som i oppgangstider. Pandemien har medført en kraftig belastning på statsbudsjettet og svekket økonomien betydelig. Da er det særlig viktig at offentlige midler brukes målrettet. For øvrig mener departementet at støtten som er ytt til petroleumsnæringen gjennom skattesystemet, ikke taler imot å innføre tiltak mot overskuddsflytting som kan berøre denne næringen direkte eller indirekte.

Departementet er enig med høringsinstansene i at det er viktig at Norge følger den *internasjonale utviklingen* og arbeidet med tiltak mot overskuddsflytting på tvers av landegrenser. Det norske skattesystemet bør imidlertid utformes etter de behov som Norge til enhver tid har for å sikre skattegrunnlaget, og den foreslåtte kildeskatten krever ingen internasjonal enighet for å få effekt. Mange sammenlignbare land har allerede slike regler, og

med de internasjonale utfordringene en nå står overfor, kan slike tiltak begrunnes bredt.

Departementet viser for øvrig til det internasjonale arbeidet i Inclusive Framework med skattemessige utfordringer i den digitaliserte økonomien. Dette arbeidet er delt i to pilarer. Pilar 1 tar for seg fordeling av beskatningsrett mellom land, og vurderer ulike forslag til nye regler for inntektsfordeling som skal styrke markedstatsers beskatningsrett. Pilar 2, som også refereres til som «*Global Anti Base Erosion forslaget*», vurderer muligheten for å innføre koordinerte regler for å møte utfordringer ved strukturer som tillater multinasjonale virksomheter å drive overskuddsflytting til land der inntekten skattlegges svært lavt. I dette arbeidet vurderes også regler hvor kildestaten enten får rett til å skattlegge (kildeskatt), eller rett til å begrense fradrag for betalinger til konsernselskap hvis mottakerselskapet skattlegges under et minimumsnivå.

Departementets forslag om å innføre kildeskatt vil bidra til at virksomhet som omfattes av de nye reglene, og som i dag kan være helt skattefrie, blir underlagt beskatning. Forslaget vil altså være i tråd med de prinsippene som ligger til grunn for det pågående arbeidet i OECD.

Mangelen på internasjonal enighet om kildeskatt på renter og royalty mv. tilsier derfor ikke at Norge bør avstå fra å innføre slike tiltak nasjonalt.

Departementet er enig i at det generelt vil være slik at skatt som ilegges i kildestaten, vil øke investors avkastningskrav og dermed kan *svekke investeringene* i kildestaten. Fradrag for betalt kildeskatt i skatt betalt i hjemstaten vil imidlertid motvirke dette, se nærmere i punkt 6.12.

Generelt vil tiltak mot overskuddsflytting øke den effektive beskatningen av virksomhet i Norge utført av flernasjonale konsern. Tiltakene vil bidra til å redusere den relative skattemessige fordelingen for selskap i flernasjonale konsern som har mulighet til å drive overskuddsflytting. Dette kan bedre konkurransen mellom nasjonale og multinasjonale selskaper og føre til bedre bruk av nasjonale produksjonsressurser. Forslaget må videre ses i sammenheng med den generelle reduksjonen i selskapskatten siden 2013, fra 28 pst. til 22 pst., noe som i seg selv styrker insentivene til å investere i Norge. Det er de samlede skattevilkårene og øvrige rammebetingelser i et land som avgjør lokaliseringen av næringsvirksomhet.

Generelt er det slik at all skatt til en viss grad kan kompenseres for ved økte priser til kunder, eller reduserte priser til leverandører. Det er markedssituasjonen som avgjør hvor mye av skatten som kan overveltes i prisene. Dersom bedriften

har stor grad av markedsrett, vil en stor andel av skatten reflekteres i endrede priser, og en skatteøkning vil ha lite å si for bedriftens avkastning etter skatt. For eksempel kan det for riggtuleie på bareboatvilkår på norsk sokkel, tenkes at mulighetene for slik overveltning er relativt stor. Virkninger av en kildeskatt på leiebetalinger som riggleie, må på den annen side ses i lys av at petroleumsnæringen i dag drar fordel av at leverandørene av en viktig innsatsfaktor som riggtjenester, i praksis er lavt beskattet.

Departementet mener at det, som fremholdt i høringsnotatet, er behov for en kildeskatt på renter og royalti mv. ved siden av *øvrige eksisterende virkemidler mot overskuddsflytting*.

For renter er *rentebegrensingsregelen* i utgangspunktet et effektivt virkemiddel for å motvirke kunstig høye rentefradrag og tynn kapitalisering. Rentebegrensingsregelen er imidlertid sjablongmessig, og fordi den ikke treffer all overskuddsflytting, mener departementet at det er behov for en utfyllende regel som hindrer overskuddsflytting i de særlig utsatte tilfellene, der rentebetalingen går til nærstående etablert i lavskatteland.

Generelt er *armlengdeprinsippet* i praksis svært vanskelig å anvende for denne typen transaksjoner, fordi det i liten grad foreligger sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter. Hva som er armlengdes pris og vilkår, er derfor svært vanskelig å fastslå gjennom internprisingsreglene.

Departementet viser til nærmere redegjørelse for forholdet til andre virkemidler for å motvirke overskuddsflytting i punkt 6.6.4 (renter) og 6.7.4 (royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler).

Det lave *provenyanlaget* er etter departementets vurdering ikke et godt argument mot innføring av den foreslåtte kildeskatten. Hovedformålet med forslaget er å motvirke overskuddsflytting gjennom å redusere gevinsten av kunstig høye priser på lån, bruk av immaterielle rettigheter og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Kildeskatten vil også motvirke skattemotiverte plasseringer i lavskatteland.

Departementet er uenig i at en bør vente med å innføre kildeskatt til hjemmel til kildestatsbeskatning er etablert i tilstrekkelig mange av Norges *skatteavtaler med andre land*. Det er først når internrettslig hjemmel foreligger at Norge vil ha overbevisende grunner for å fremforhandle rett til kildebeskatning av renter og royalti mv. i skatteavtaler, og mulighet til å få gjennomslag for det, dersom det andre landet ikke har slik hjemmel i

sin internrett. Så lenge bare det andre landet har hjemmel til kildebeskatning i sin internrett, vil Norge utelukkende gi fra seg beskatningsrett ved at skatteavtalen åpner for kildebeskatning av slike inntekter. Se nærmere om forholdet til skatteavtalene i punkt 6.12.

6.6 Kildeskatt på rentebetalingen

6.6.1 Kort om høringsforslaget

Departementet foreslo å innføre kildeskatt på 15 pst. på rentebetalingen fra foretak som er skattemessig hjemmehørende i Norge, og filialer i Norge, til nærstående foretak i lavskatteland. Begrensningen til nærstående foretak var begrunnet i at risikoen for overskuddsflytting er særlig stor i slike tilfeller, samt at en slik begrensning har klare administrative fordeler. Begrensningen til betalinger til lavskatteland ble begrunnet i at man allerede har en generell rentebegrensingsregel for å motvirke overskuddsflytting.

6.6.2 Gjeldende rett

Renter skatlegges som kapital- eller virksomhetsinntekt for fysiske og juridiske personer bosatt og hjemmehørende i Norge, og for fysiske og juridiske personer med begrenset skatteplikt som driver virksomhet i Norge når rentene skal anses som renter opptjent i denne virksomheten. Norge har i dag ikke hjemmel til å ilegge kildeskatt på renter betalt fra norsk lånetaker til långiver i utlandet.

Norge har en regel om begrensning av rentefradrag i skatteloven § 6-41. Hovedformålet er å motvirke overskuddsflytting i flernasjonale konsern gjennom høye rentefradrag. Regelen gjaldt opprinnelig bare renter på lån mellom nærstående parter, men fra 2019 ble regelen utvidet til også å omfatte renter på lån til uavhengig part. Hvis netto rentekostnader overstiger en fradragsramme på 25 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse (skattemessig EBITDA), skal både interne og eksterne renter avskjæres. Ved utvidelsen av regelen ble det innført unntaksregler og endret terskelbeløp. Unntaksregelen gir skattyter rett til fullt fradrag for årets rentekostnader dersom skattyter godtgjør at egenkapitalandelen ikke er uforholdsmessig lav målt opp mot egenkapitalandelen i konsernet.

Skatteloven § 13-1 gir skattemyndighetene adgang til å fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn, hvis det er grunn til å tro at inntekten er redusert på grunn av interessefelleskap med annen part. Bestemmelsen gir

uttrykk for armlengdeprinsippet, som er det bærende prinsippet for prising av transaksjoner mellom nærstående parter. Bestemmelsen omfatter både direkte og indirekte interessefelleskap.

6.6.3 Kildeskatt på renter i noen utvalgte land

Generelt

Svært mange land har regler om kildeskatt på renter som betales til skattytere bosatt i utlandet. De fleste OECD-land har kildeskatt på renter i tillegg til en særskilt fradragsbegrensningsregel for rentekostnader.

Kildeskattesatsen i land som har kildeskatt på renter i sin internrett ligger vanligvis på 10–30 pst., men er ofte redusert i skatteavtaler som landene inngår.

Kildeskatten begrunnes i flere land med at det ikke er urimelig at også kildestaten beskatter en andel av den inntekten långiver mottar, når denne inntekten oppstår ved et låneforhold knyttet til kildelandet. Reglene er i disse tilfellene ikke primært motivert av hensynet til å unngå over-skuddsflytting.

Innenfor EU gjelder rente- og royaltidirektivet (Directive 2003/49/EC). Det legger rammen for kildebeskatning av renter og royalty innenfor EU. Innenfor EU gjelder også en særskilt fradragsbegrensningsregel for rentekostnader gjennom direktivet til motvirkning av skatteomgåelse (Directive (EU) 2016/1164).

Danmark

Danmark ilegger 22 pst. kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak. Kildeskatten er begrenset til nærstående långivere i lavskatteland utenfor EU som Danmark ikke har skatteavtale med.

Sverige

Sverige ilegger ikke kildeskatt på rentebetalinger til foretak hjemmehørende i utlandet. Rentebetalinger er dermed bare skattepliktig for et utenlandsk foretak hvis det tilordnes et fast driftssted eller en fast eiendom i Sverige.

Finland

Finland ilegger i utgangspunktet ikke kildeskatt på rentebetalinger fra finske kilder til foretak

hjemmehørende i utlandet. Hvis rentebetalingen anses å være en utbyttebetaling, ilegges imidlertid betalingen kildeskatt med en sats på 15 eller 20 pst. Finland ilegger, med noen unntak, kildeskatt på renter betalt til fysiske, ikke-bosatte personer med en sats på 15 pst.

Island

Island ilegger 12 pst. kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak. For ikke-bosatte personer ilegges det bare kildeskatt på beløp som overstiger 150 000 ISK. Det gjelder imidlertid visse unntak, for eksempel betalinger fra den islandske sentralbanken på obligasjoner eller verdipapirer den har utstedt.

Nederland

Nederland ilegger ikke kildeskatt på rentebetalinger til utlandet. Nederland planlegger imidlertid å innføre en 21,7 pst. kildeskatt på rentebetalinger til nærstående mottakere i lavskatteland, og i omgåelsestiltfeller fra 2021. Som lavskatteland regnes land som har selskapsskattesats som er lavere enn 9 pst., eller land som fremgår av EUs såkalte svarteliste.

Belgia

Belgia ilegger 30 pst. kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak. Følgende rentebetalinger til utenlandske foretak er unntatt fra kildeskatt:

- renter på innskudd i hjemmehørende banker;
- renter på registrerte obligasjoner utstedt av hjemmehørende banker;
- renter på registrerte statsobligasjoner og -lån (utstedt eller garantert av staten, en provins eller en kommune); og
- renter på registrerte foretaksobligasjoner.

Canada

Canada ilegger 25 pst. kildeskatt på betaling av såkalte deltakerrenter. Disse rentene beskrives som betinget av bruken av kanadisk eiendom, som er beregnet av utbytte eller inntekter, resultat, kontantstrøm, råvarepriser eller liknende forhold. Det legges også kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak på grunnlag av avtale som ikke anses å være på armlengdes vilkår med den kanadiske betaleren.

Det er visse unntak fra kildeskatteplikten, for eksempel for betalinger på obligasjoner eller verdipapirer utstedt eller garantert av den kanadiske

regjeringen. Utenlandske bankers kanadiske filialer behandles som hjemmehørende banker. Renter betalt til en kanadisk filial av en utenlandsk bank er derfor ikke gjenstand for kildebeskatning.

Storbritannia

Storbritannia ilegger 20 pst. kildeskatt på rentebetalinger til utenlandske foretak og fysiske personer. Det er visse unntak, for eksempel er det fritak for kildeskatt på utbetaling av renter fra bankinnskudd dersom banken besitter en erklæring om at mottakeren ikke er hjemmehørende i Storbritannia. Et annet fritak gjelder for betaling av renter i kortsiktige låneforhold på under ett år.

Tyskland

Tyskland ilegger 25 pst. kildeskatt på renter betalt til utenlandske foretak og personer bosatt i utlandet, på obligasjoner med overskuddsdeling og konvertible lån. Dette gjelder også renter på såkalte *jouissance*-rettigheter, som er fradragsberettigede.

Renter på ihendehaverobligasjoner som ikke er betalt til en bankkonto i en utenlandsk bank, er også gjenstand for kildeskatt på 25 pst. Renter på lån sikret med pant i fast eiendom i Tyskland, eller i et tysk skip, ilegges selskapsskatt etter gjeldende satser. Tilsvarende gjelder for rentebetalinger som er knyttet til et fast driftssted i Tyskland.

Frankrike

Frankrike ilegger kildeskatt på rentebetalinger til foretak hjemmehørende i et land på EUs liste over ikke-samarbeidsvillige jurisdiksjoner. Kildeskattesatsen er 75 pst., med mindre skattyteren godtgjør at utbetalingene ikke er motivert av skatteunndragelseshensyn. Rentebetalinger til mottakere hjemmehørende i et land på EUs svarteliste er ikke fradragsberettiget. Det er unntak fra kildeskatt for rentebetalinger på lån inngått i utlandet av franske selskaper og investeringsfond (FCPS).

USA

USA ilegger 30 pst. kildeskatt på renter betalt til utenlandske foretak. Visse unntak gjelder, blant annet for visse typer noterte obligasjoner, for rente på innskudd i amerikanske banker og for renter av obligasjoner utstedt av amerikanske del-

stater og kommuner såfremt disse enhetene er fritatt fra amerikansk beskatning etter intern amerikansk lovgivning.

6.6.4 Behovet for kildeskatt på renter

Overskuddsflytting gjennom rentebetalinger

Flernasjonale konsern kan redusere den samlede skattebelastningen ved å finansiere konsernselskap med en høy andel gjeld i normalskatteland som Norge, mens konsernselskap i lavskatteland i større grad finansieres med egenkapital. Formålet med denne strategien er at konsernet får fradragsført rentekostnadene i land hvor skattesatsen er høy og rentefradraget har størst verdi. Skattemotivert, strategisk allokering av gjeld fører til at flernasjonale konsern kan øke den samlede verdien av sine rentefradrag uten å øke den samlede gjeldsbelastningen i konsernet. Strategien kalles gjerne for *gjeldsskifting*, og resultatet av en slik strategi blir høyere gjeldsgrad i konsernselskapene i normalskatteland, såkalt *tynn kapitalisering*. Slik allokering av gjeld kan skje ved at en uforholdsmessig høy andel av konsernets gjeld fra uavhengige parter, for eksempel banker, tas opp i disse selskapene. Alternativt kan høy gjeldsbelastning i norske selskap oppnås ved at konsernselskap i lavskatteland yter internlån til norske konsernselskap.

I tillegg til å øke gjeldsgraden i norske selskap kan rentefradragene i norske selskap bli høyere ved at rentesatsen på internlån settes for høyt. Summen av fradragsførte rentekostnader kan innebære en betydelig skattemessig fordel sammenlignet med hva innenlandske uavhengig selskap kan oppnå.

Det er godt dokumentert at flernasjonale konsern benytter strategier for overskuddsflytting gjennom rentebetalinger, jf. punkt 6.2.2.

Høringsinstansenes merknader

Noen høringsinstanser mener at det ikke bør innføres kildeskatt på renter. For generelle innvendinger som knytter seg til innføring av både kildeskatt på renter- og royalty mv., se punkt 6.4.3.

Rederiforbundet og *NHO* viser til at en kildeskatt på renter mangler prinsipiell begrunnelse fordi man allerede har en rentebegrensningsregel. *Rederiforbundet* påpeker at det i de fleste tilfeller ikke vil være spesielt vanskelig å sette en markedsmessig rente på internlån.

Deloitte mener at forslaget om kildeskatt på renter vil innebære at Norge får ett av de strengeste

kildeskatteregelverkene i Norden, og at dette vil være uheldig for investeringene i landet. Det vises til at skattesatsen i Norge ble redusert for å tilpasse seg skattenivået i de øvrige nordiske landene.

Departementets vurderinger

Overskuddsflytting uthuler skattegrunnlaget og undergraver skattesystemets legitimitet. Det er uheldig at muligheten til å flytte overskudd mellom konsernselskap ved hjelp av rentebetalinger kan gi flernasjonale konsern en konkurransefordel sammenlignet med innenlandske selskaper. Departementet mener at en kildeskatt på renter vil være et viktig verktøy for å motvirke overskuddsflytting. I tillegg vil en slik kildeskatt motvirke at renteinntektene ikke blir skattlagt på mot-takers hånd.

Regelens betydning ved siden av andre regler som motvirker overskuddsflytting

Departementet mener at den eksisterende *rente-begrensningsregelen* i skatteloven § 6-41, er et effektivt virkemiddel mot overskuddsflytting gjennom høye rentefradrag. Departementet mener likevel at det er behov for en kildeskatt på renter ved siden av rentebegrensningsregelen.

Departementet viser for det første til at fradragssystemet i en sjablongmessig rentebegrensningsregel må ta høyde for at den skal gjelde mange ulike typetilfeller, og at fradragssystemet ikke nødvendigvis vil ramme alle tilfeller av overskuddsflytting gjennom rentefradrag. Mer konkret vises det til at unntaksregelen i rentebegrensningsregelen er basert på skattyters egenkapitalandel. Dersom skattyter oppfyller kriteriene for unntaksregelen, gjelder ikke den sjablongmessige fradragssystemet. I slike tilfeller vil det fortsatt foreligge insentiver for å manipulere rentesatsene på internlån mellom norske selskap og konsernselskap i lavskatteland.

For det andre avhjelper ikke rentebegrensningsregelen fullt ut i hybridtilfeller. Det vil for eksempel være tilfellet der et selskap får fradrag i Norge for rentebetalinger, mens renteinntektene ikke skatlegges i långivers hjemland fordi betalingen regnes som skattefritt utbytte der. Rente-begrensningsregelen vil i begrenset grad motvirke slik asymmetri, fordi regelen bare avskjærer den delen av rentefradraget som regnes som uforholdsmessig.

For det tredje kan mangelfull hjemmel for kildeskatt på renter i Norge gjøre Norge til et attraktivt gjennomstrømningsland for slike inntekter.

Norge kan da brukes som en mellomstasjon for internlån mellom andre normalskatteland og lavskatteland, slik at konsernet kan unngå kildeskatt i normalskattelandet. Rentebegrensningsregelen vil i liten grad motvirke dette fordi regelen bare avskjærer fradrag for *netto* rentekostnader.

For anvendelsen av *armhengdeprinsippet* på prising av interne lån, viser departementet til at regelen om internprising i skatteloven § 13-1 fortsatt vil danne rammen for prising av rentebetalinger i låneforhold mellom parter i interessefelleskap. Kildeskatt på slike betalinger mellom nærstående kan imidlertid fungere som et insentiv til å prise betalingen riktig, og vil være et nyttig supplement til denne regelen. Markedsprisen på lån har innberegnet et risikoelement som ikke eksisterer på samme måte i konsernforhold mellom uavhengige parter. Både nasjonale og internasjonale erfaringer har vist at det er krevende å anvende *armhengdeprinsippet* i § 13-1 på låneforhold i flernasjonale konsern. Særlig er det vanskelig å finne gode sammenligningsgrunnlag.

Forholdet til skatteavtalene og andre lands rett

I skatteavtaler er det vanlig at hjemstat og kildestat fordeler beskatningsretten til renteinntekter mellom seg. En regel om kildeskatt vil ikke ha umiddelbar effekt overfor långivere i land hvor det er inngått skatteavtale og avtalen ikke gir adgang til å kildebeskatte renter. Den vil også ha begrenset effekt overfor lavskatteland innenfor EØS, se nærmere om dette i punkt 6.11. Selv om flertallet av de stater Norge har inngått skatteavtaler med er normalskatteland, har vi også skatteavtaler med flere land som må anses som lavskatteland for slike inntekter.

Departementet er ikke enig i at begrensninger i skatteavtaler er en god grunn til at Norge skal avstå fra å innføre intern hjemmel for renter, når dette i utgangspunktet er et egnet tiltak mot overskuddsflytting.

Skatteavtalene reforhandles over tid, og utgangspunktet ved en reforhandling vil være endret dersom Norge innfører kildeskatt i sin interne rett. Hjemmel til å ilegge kildeskatt vil være særlig viktig overfor nærstående foretak i lavskatteland fordi risikoen for overskuddsflytting er særlig høy i slike tilfeller. Departementet mener derfor at kildeskatt på renter i tråd med forslaget, kan virke som en effektiv regel for å motvirke overskuddsflytting, ikke-beskatning og skattemotiverte etableringer i lavskatteland.

Innføring av kildeskatt på renter vil innebære at Norge får et strengere kildeskatteregelverk enn

enkelte andre nordiske land (for eksempel Finland og Sverige), og lempeligere enn andre (Danmark). Det vises til gjennomgangen av andre lands rett i punkt 6.6.3. At enkelte andre nordiske land ikke har innført kildeskatt på renter, er etter departementets vurdering ikke et godt argument mot at Norge innfører en slik regel når dette vurderes som et egnet tiltak mot overskuddsflytting.

6.6.5 Avgrensning til rentebetalinger til nærstående i lavskatteland

Høringsforslaget

I høringsforslaget foreslo departementet at kildeskatten på renter avgrenses til betalinger til nærstående mottakere i lavskatteland. Begrunnelsen for denne avgrensningen var at man ville målrette tiltaket mot betalinger hvor risikoen for overskuddsflytting er særlig høy. Departementet viste til at de situasjonene der rentebegrensningsregelen antas å ha begrenset eller ingen effekt, typisk vil være situasjoner hvor renter betales til nærstående i lavskatteland. Det ble også vektlagt at avgrensningen til betalinger mellom nærstående parter ville ha administrative fordeler for de trekkpliktige foretakene.

Departementet la til grunn at begrepet «lavskatteland» skal forstås på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig.

Høringsinstansenes merknader

Generelt

Flere høringsinstanser er positive til at forslaget er begrenset til rentebetalinger mellom nærstående foretak i lavskatteland.

Finans Norge uttaler blant annet at organisasjonen:

«vurderer det som positivt og fornuftig at det foreslås å kun innføre kildeskatt på rentebetalinger til nærstående selskaper i lavskatteland. Det er viktig med begrensninger og presiseringer av anvendelsesområdet for kildeskatteregelen, slik at den ikke treffer utover det formålet med regelen tilsier og rammer kapitaltilgangen til Norge generelt. (...) Unntakene som foreslås bidrar slik vi ser det til at kildeskatteregelen fremstår som balansert og målrettet.»

NHO mener at det ikke er behov for å innføre kildeskatt på renter, men er positive til de avgrens-

ningene som er gjort hvis kildeskatten blir innført.

Andre høringsinstanser mener derimot at kildeskatten bør gjelde generelt, og ikke være begrenset til betalinger til nærstående i lavskatteland.

LO er bekymret for at begrensningene i utformingen av skatten blir så store at den ikke vil fungere tilstrekkelig etter hensikten.

Revisorforeningen viser til at begrensningen til nærstående er en vesentlig begrensning sammenliknet med Skatteutvalgets forslag, og påpeker at dette medfører at svært få selskaper vil bli rammet av skatten.

Særlig om avgrensningen til nærstående

Advokatforeningen mener at begrensningen til nærstående, som blant annet medfører at ordinære banklån og obligasjonslån skjermes mot kildeskatt, er viktig. Foreningen påpeker at avgrensningen medfører at forslaget ikke rammer unødvendig bredt.

Tax Justice Network – Norge mener at nærståendebegrensningen vil redusere virkningen av tiltaket og gjøre skatten vanskeligere å administrere. Organisasjonen mener også at det vil bli krevende å skille mellom nærstående og ikke-nærstående foretak. Det påpekes også at en avgrensning til nærstående vil skape insentiver til omgåelse.

SKD ser at det lar seg forsvare å avgrense reglene om kildeskatt på renter og royalty mv. til betalinger til nærstående, men mener det kan argumenteres for at skatten bør treffe generelt, blant annet fordi det ellers kan oppstå tilpasningsmuligheter for eksempel gjennom etablering av mellomliggende selskap.

Oljeskattekontoret stiller spørsmål ved om avgrensningen til betalinger til nærstående er egnet til å gjøre reglene effektive. Det vises til at betalinger til nærstående omfattes av virkeområdet for § 13-1, mens denne sikkerhetsmekanismen ikke foreligger for betalinger mellom uavhengige. Kontoret foreslår at det eventuelt i stedet kan inntas konkrete unntak, for eksempel for lån fra finansinstitusjoner og obligasjonslån, der det kan påvises konkrete behov.

Særlig om avgrensningen til lavskatteland

Finans Norge og *NHO* uttaler at det er positivt og fornuftig at kildeskatt på renter begrenses til betalinger til nærstående i lavskatteland.

Finans Norge bemerker at lavskattelandvurderingen er krevende, og at det kan være grunn til å se på forenklinger i denne. NHO foreslår at definisjonen av lavskatteland begrenses til en vurdering av hvordan renteinntekten belastes isolert hos mottaker, altså uten at det foretas en fullstendig analyse av mottakers samlede skattebelastning.

Noen høringsinstanser, blant annet *LO*, *Oljeskattekontoret* og *Tax Justice Network- Norge* er kritisk til at kildeskatten på renter er begrenset til betalinger til lavskatteland.

Oljeskattekontoret understreker at det er sterke insentiver til overskuddsflytting også hvor mottaker ikke er hjemmehørende i lavskatteland, og viser blant annet til de høye skattesatsene i Norge som gjelder for foretak som skattlegges under petroleumsskatteregimet. Dersom begrensningen til lavskatteland opprettholdes, foreslår kontoret at det presiseres hvordan begrepet skal forstås for enkelte praktiske tilfeller vedrørende renter. *Tax Justice Network – Norge* påpeker at mye overskuddsflytting også skjer til normalskatteland som har relativt høye satser, men som på andre måter legger til rette for overskuddsflytting og aggressiv skatteplanlegging.

Deloitte er opptatt av at lavskattelandbegrensningen vil være utfordrende og at den kan skape merarbeid. Selskapet påpeker at lavskattelandbegrensningen kan medføre utilsiktede resultater, og anbefaler at departementet i stedet vurderer alternative vilkår – for eksempel begrensning til rentebetalinger til ikke-skatteavtaleland utenfor EØS.

Vurderinger og forslag

Hovedformålet med departementets forslag til kildeskatt på renter er å motvirke overskuddsflytting. Departementet mener at en avgrensning til betalinger til nærstående i lavskatteland vil målrette tiltaket mot betalinger hvor risikoen for overskuddsflytting er særlig høy. Fordi man allerede har en rentebegrensningsregel, bør tiltaket spises mot de situasjonene der denne antas å ha liten eller ingen effekt, se nærmere omtale av dette i punkt 6.6.4.

Når hovedformålet med regelen er å motvirke overskuddsflytting, mener departementet at det vil være formålstjenlig å avgrense regelen til betalinger mellom nærstående, selv om slike betalinger allerede omfattes av virkeområdet for internprisingsregelen i skatteloven § 13-1. Departementet legger til grunn at en kildeskatteregel vil redusere insentivene til å prise internlån for høyt.

En avgrensning til betalinger mellom nærstående parter vil også ha klare administrative fordele, særlig for fastsetting og betaling av skatten. I nærståendesituasjoner vil den som betaler renten ha bedre tilgang til informasjon om den kildeskattepliktige. Departementet antar derfor at vurderingen av trekkplikten ikke vil by på store problemer for den trekkpliktige.

Departementet er klar over at en avgrensning til betalinger til nærstående parter kan gjøre reglene mer utsatt for tilpasninger. Dette er blant annet tatt opp av SKD i høringen. Formålet bak regelen og administrative hensyn tilsier likevel en slik avgrensning. For øvrig viser departementet til at den skatterettslige omgåelsesnormen vil kunne sette enkelte disposisjoner til side, samt at rentebegrensningsregelen og reglene om skjønnsfastsettelse i interessefellesskap i skatteloven § 13-1 bidrar til å redusere tilpasningsmulighetene. Det sentrale er at de ulike regelsettene samlet sett vil bidra til å redusere risikoen for overskuddsflytting betraktelig.

Departementet fastholder at avgrensningen til lavskatteland bør defineres på samme måte som i skattelovgivningen for øvrig, se skatteloven § 10-63. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapet mv. sitt samlede overskudd utgjør mindre enn 2/3 av den skatten selskapet mv. ville ha blitt skattlagt for dersom det hadde vært hjemmehørende i Norge. SKD har i forskrift laget en såkalt «hviteliste» over land som ikke skal anses som lavskatteland jf. Skattedirektoratets forskrift til skatteloven (FSSD) § 10-63-3 første ledd. Listen gjelder imidlertid ikke for «selskap som beskattes med redusert sats, som fritas for skatteplikt gjennom ulike incentivordninger, eller som på annen måte fritas for beskatning». Listen er heller ikke automatisk bindende uten nærmere vurdering.

Utgangspunktet er altså at det skal foretas en generell sammenligning av forskjellen i nivået på den alminnelige inntektsskatt i Norge og i den andre staten for den aktuelle typen selskap. Dersom det er gitt særregler for bestemte typer selskaper, virksomheter eller inntekter i den andre staten, er den relevante sammenligningen inntektsskatten som ilegges tilsvarende selskaper og innretninger eller inntekter i Norge.

Departementet er klar over at lavskattelandvurderingen kan være krevende i enkelte tilfeller. Lavskattelandvurderingen antas imidlertid å være vesentlig lettere for nærstående foretak enn ellers. Eventuelle forenklinger i lavskattelandbestemmelsen bør for øvrig vurderes i en bredere sammenheng.

Selv om det først og fremst er normalskatteland Norge har inngått skatteavtaler med, har Norge også skatteavtaler med lavskatteland utenfor EØS. Nye skatteavtaler kan også inngås på et senere tidspunkt. Regelen vil også treffe fiktive etableringer innenfor EØS. Departementet mener på denne bakgrunn at det vil være uheldig å avgrense kildeskatten til rentebetalinger til land utenfor EØS hvor det ikke foreligger skatteavtale.

Det vises til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd.

6.6.6 Nærmere om skattesubjektene (de skattepliktige)

Selskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland

Skattesubjektene for kildeskatten på renter etter forslaget vil være selskap eller innretninger hjemmehørende i et lavskatteland.

Departementet foreslår å avgrense subjektkretsen til upersonlige skattytere. Personlige skattytere hjemmehørende i utlandet vil ikke være omfattet av forslaget. Begrunnelsen for denne avgrensningen er at departementet mener risikoen for overskuddsflytting er størst ved betalinger mellom nærstående selskaper.

Med selskap eller innretning menes selskaper som anses som selvstendige skattesubjekter etter opplistingen i skatteloven § 2-2 første ledd.

Hvis inntekten opptjenes av et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, sml. skatteloven § 2-2 annet ledd, vil det avgjørende være om den enkelte deltakeren gjennom selskapet oppfyller vilkårene for kildeskatteplikt. Det vil si at dersom betalingen for eksempel går til et selskap med deltakerfastsetting som er inkorporert i et normalskatteland, men hvor en eller flere av deltakerne er hjemmehørende i lavskatteland, skal det ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som i henhold til alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper skal tilordnes deltakerne som er hjemmehørende i lavskattelandet.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd og § 2-3 første ledd ny bokstav.

NOKUS-selskaper

Departementets forslag til ny lovbestemmelse om kildeskatt på renter vil også omfatte såkalte NOKUS-selskaper, det vil si norsk-kontrollert aksjeselskap mv. hjemmehørende i lavskatteland jf. skatteloven § 10-60.

NHO har i sitt høringssvar uttalt at NOKUS-selskaper bør holdes utenfor den foreslåtte kildeskatten. Organisasjonen mener at det ikke er risiko for overskuddsflytting når NOKUS-reglene kommer til anvendelse.

Rederiforbundet mener det er positivt at departementet ønsker å skjerme norske eiere i NOKUS mot dobbeltbeskatning. Forbundet mener imidlertid at det bør foreslås tiltak som ikke bare skjermer norske eiere fra dobbeltbeskatning, men som også sikrer et skattenivå på linje med det som gjelder for selskap hjemmehørende i Norge.

Departementet viser til at sentrale formål med NOKUS-reglene er å sikre investeringsnøytralitet og motvirke skattemotiverte etableringer i lavskatteland. Reglene skal sikre løpende skattlegging av norske eiere for overskudd i selskaper etablert i slike skatteregimer. Dersom betalinger til NOKUS-selskaper unntas fra kildeskatt i sin helhet, vil dette føre til at eventuelle utenlandske medeiere i NOKUS-selskaper fortsatt kan oppnå ikke-beskatning av inntekten, og insentivene til overskuddsflytting reduseres heller ikke for utenlandske eiere. Dette strider mot formålet bak den foreslåtte regelen om kildeskatt, og vil kunne gi rom for tilpasninger. Departementet fastholder derfor at NOKUS-selskaper i utgangspunktet bør omfattes av reglene.

Norske deltakere i NOKUS-selskaper bør imidlertid ikke bli skattlagt dobbelt for inntekt som allerede er skattlagt gjennom den løpende NOKUS-beskatningen. På denne bakgrunn foreslår departementet at norske deltakere i NOKUS-selskaper får rett til fradrag i norsk skatt for en forholdsmessig andel av kildeskatten, etter prinsippene i skatteloven § 16-20 andre ledd.

Utarbeidelse av slike fradragsregler krever nærmere utredning, og departementet vil komme tilbake med forslag til slike bestemmelser senest i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2021.

Unntak for betalinger knyttet til virksomhet som drives i eller bestyres fra Norge

Forslaget innebærer i utgangspunktet at også betalinger fra et norsk selskap mv. til filialer i Norge av et selskap hjemmehørende i et lavskatteland, vil være omfattet av kildeskatteplikten.

Utgangspunktet etter norsk rett er at virksomhetsinntekter skattlegges i Norge dersom virksomheten drives av en person som er skattemessig bosatt her, eller av et selskap som er hjemmehørende her. Etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b kan Norge skattlegge virksomhetsinn-

tekter også for ikke-bosatte og ikke-hjemmehørende, for den delen av virksomhetsinntektene som drives her gjennom en norsk filial (begrenset skatteplikt). Tilsvarende gjelder for virksomhetsinntekter opptjent på sokkelen som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

For å unngå dobbeltbeskatning av filialer i Norge som potensielt kan bli truffet av kildeskatten, bør det derfor gis et særskilt unntak. Unntaket vil gjelde for rentebetalinger til selskap mv. hjemmehørende i et lavskatteland, når betalingen tilordnes en filial i Norge og skattlegges som inntekt i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. I slike tilfeller er det liten risiko for overskuddsflytting, fordi rentebetalingen beskattes i Norge som virksomhetsinntekt.

PWC og SKD har i sine høringssvar tatt opp spørsmålet om skattleggingen av slike inntekter, når virksomheten i Norge ikke etablerer fast driftssted etter skatteavtale.

Departementet viser til at de alminnelige prinsippene om forholdet mellom internretten og skatteavtalene vil regulere dette. Dersom Norge har inngått skatteavtale med landet der långiver er hjemmehørende, og virksomheten ikke kvalifiserer til fast driftssted i Norge, vil Norge være avskåret fra å skattlegge inntekten som virksomhetsinntekt i henhold til skatteavtale og det foreslåtte unntaket vil i så fall ikke komme til anvendelse.

Unntaket fra kildeskatteplikt vil således bare komme til anvendelse dersom det foreligger norsk beskatningsrett til inntektene etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, og Norge ikke er avskåret fra å skattlegge inntektene i henhold til skatteavtale. Dette følger av at den foreslåtte ordlyden bestemmer at det er når inntektene faktisk skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav b, at kildeskatteplikt er unntatt.

De samme høringsinstansene har også bedt departementet klargjøre hvordan såkalte «internal dealings» mellom det utenlandske hovedkontoret og den norske filialen skal behandles med tanke på kildeskatt. For norske filialer av utenlandske selskap hvor artikkel 7 i skatteavtalen er basert på OECDs modellskatteavtale fra 2010, legges *Authorised OECD Approach* (AOA) til grunn ved fastsettingen av kostnader og inntekter. Når denne fremgangsmåten (funksjonsanalysen) medfører at filialen tilordnes kapital for å finansiere sine investeringer, kan det gjøres fradrag for renter av foretakets gjeld som overstiger fri egenkapital. PWC viser til

at slike renter ikke kan anses som renter betalt til et nærstående foretak, fordi det dreier seg om tilordning innenfor samme rettssubjekt.

Departementet er enig med høringsinstansene i at slike renter ikke vil kunne anses som renter til et nærstående foretak som omfattes av regelen om kildeskatt. Det følger av kommentarene til artikkel 7 i OECDs modellskatteavtale (2017) punkt 28, at inntekter og kostnader som tilordnes et fast driftssted på bakgrunn av disposisjoner («internal dealings») etter AOA bare har virkning for anvendelsen av artikkel 7, og at disse ikke gis virkning for andre deler av skatteavtalen. Det dreier seg i slike tilfeller om tilordning av inntekter innenfor samme juridiske enhet, og det skal derfor ikke ilegges kildeskatt i slike tilfeller.

Renter betalt av det utenlandske foretaket til nærstående långiver i utlandet, og som etter sin art skal tilordnes det faste driftsstedet i Norge, vil derimot i utgangspunktet omfattes av reglene om kildeskatt, jf. ovenfor. Slik kildebeskatning kan være begrenset av skatteavtale.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 annet ledd bokstav d.

Unntak for selskap mv. som er reelt etablert i et EØS-land

For å sikre samsvar med Norges forpliktelser under EØS-avtalen, foreslås et unntak fra kildeskatteplikt for selskap mv. som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. For den nærmere begrunnelsen for, og omfanget av, unntaket viser departementet til vurderingene i punkt 6.11.5.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 annet ledd bokstav a.

Hvilket selskap har mottatt rentene?

I departementets forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd er det uttrykt at renter som et utenlandsk selskap eller innretning har «mottatt» fra et nærstående norsk selskap mv., skal være kildeskattepliktige. Hvem som har «mottatt» rentene avgjøres på bakgrunn av de alminnelige tilordningsprinsippene i skatteretten.

6.6.7 Hvilke renteinntekter er skattepliktige – når anses Norge som kildestat?

Tilsvarende som i høringsnotatet foreslår departementet at kildeskatten som hovedregel skal gjelde for renter av gjeld som de skattepliktige selskapene mottar fra norske nærstående selskap mv.

På samme måte som ved avgrensningen av subjektretsen for kildeskatten, foreslår departementet at kildeskatten skal avgrenses til betalinger fra selskap mv. Dette innebærer at betalinger fra personlige skattytere bosatt i Norge ikke vil ilegges kildeskatt.

I dette punktet redegjøres det nærmere for de ulike subjektene betalingen kan komme fra for at kildeskattelikte inntre. Det nærmere innholdet av rentebegrepet er redegjort for i punkt 6.6.8. Vurderingen av hvilke selskaper mv. som må anses som nærstående, fremgår av punkt 6.6.9.

Betalinger fra selvstendige upersonlige skatte- subjekter

Skatteplikten omfatter for det første rentebetalinger fra selvstendige upersonlige skattesubjekter (aksjeselskaper o.l.) hjemmehørende i Norge, altså selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd bokstav a.

Betalinger fra selskaper med deltakerfastsetting

Videre omfatter skatteplikten rentebetalinger fra selskaper med deltakerfastsetting jf. opplistingen i skatteloven § 10-40.

Advokatforeningen har stilt spørsmål ved hvordan betalingsansvaret skal fordeles når renter betales fra et norsk selskap med deltakerfastsetting hvor en eller flere deltakere er fritatt fra norsk beskatning i henhold til skatteavtale. Foreningen uttaler at:

«I den grad en andel av det deltakerlignede selskapets inntekt uansett ikke fanges opp til beskatning i Norge, har kostnaden ikke kommet til fradrag og det foreligger heller ikke skattemotivert overskuddsflytting ut av Norge. Dette tilsier at kildeskattelikte bør reduseres forholdsmessig».

Også *PWC* har i sitt høringssvar påpekt at reglene bør formuleres slik at det uttrykkelig fremgår at det kun skal trekkes kildeskatt av en forholdsmessig andel av betalingen dersom ikke alle deltakerne er skattepliktige til Norge. Videre påpekes at tilsvarende må gjelde når en eller flere av deltakerne er fritatt fra beskatning etter reglene i skatteloven § 2-34 om skip i internasjonal fart, og for deltakere som er gjenstand for rederibeskatning.

Departementet er enig med høringsinstansene i at det i slike tilfeller bare bør ilegges kildeskatt på den delen av betalingen som forholdsmessig faller på deltakere med skatteplikt til Norge. Det vises til at for deltakere som er unntatt fra skatteplikt til Norge, enten dette følger av unntaket i skatteloven § 2-34 eller på annet grunnlag, vil fradraget som belaster det norske skattegrunnlaget reduseres forholdsmessig. Hensynet til å motvirke overskuddsflytting fra Norge gjør seg derfor ikke gjeldende for denne delen av betalingen.

Tilsvarende vil gjelde for utenlandsregistrerte selskap med deltakerfastsetting som driver virksomhet i utlandet, men hvor en eller flere av deltakerne har skatteplikt til Norge etter skatteloven § 10-40. Også i slike tilfeller mener departementet at det skal ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som kommer til fradrag ved fastsetting av inntekt etter reglene i skatteloven §§ 10-40 flg. Slike fradrag vil på samme måte kunne uthule det norske skattegrunnlaget.

På denne bakgrunn foreslår departementet at ved betalinger fra norske selskaper med deltakerfastsetting etter skatteloven §§ 10-40 flg., eller tilsvarende utenlandske selskaper med deltaker som er skattepliktig til Norge, skal det ilegges kildeskatt på en andel av betalingen som tilsvarer eierandelene i selskapet til deltakerne som er skattepliktig til Norge. Fastsettingen av den forholdsmessige andelen av betalingen som skal ilegges kildeskatt, skal skje etter tilsvarende forholdstall som ved fordeling av nettoresultat ved skatting etter nettometoden i skatteloven §§ 10-40 flg.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav d.

Betalinger fra filial i Norge

I høringsnotatet drøftet departementet om hjemmelen til å legge kildeskatt på rentebetalinger også burde omfatte rentebetalinger fra selskaper og innretninger som er begrenset skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3. Selskap eller innretning som ikke er hjemmehørende i Norge, plikter å svare skatt av inntekt fra virksomhet som vedkommende driver i Norge jf. bokstav b.

Som fremholdt i høringsnotatet, mener departementet at en regel som bare legger kildeskatt i de tilfellene hvor betaleren er hjemmehørende i Norge, vil kunne legge til rette for uheldige skattemessige tilpasninger ved at filialstrukturer blir foretrukket fremfor selskapsstrukturer. Det er

også vanskelig å begrunne en slik forskjellsbehandling. På denne bakgrunn mener departementet at betalinger fra filialer også bør ilegges kilde-skatt. Dette innebærer at rentebetalinger som et utenlandsk selskap mv. foretar til en nærstående mottaker i utlandet, og som belastes en filial det utenlandske selskapet eller innretningen har i Norge som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, skal omfattes av kilde-skatten.

SKD og PWC har bedt om at det i forarbeidene redegjøres nærmere for hva som menes med at betalingen «belastes» den norske filialen.

Med betalinger som belastes den norske filialen mener departementet rentekostnader som skatterettslig skal tilordnes denne i henhold til de alminnelige prinsippene for tilordning av inntekt og kostnader til begrenset skattepliktige. Departementet foreslår en justering i forslaget til lovtekst for å tydeliggjøre dette.

Tilsvarende som ved vurderingen av anvendelse av unntaket for betalinger til utenlandske selskap hvor inntekten skattlegges i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt for virksomhetsinntekter, se punkt 6.6.6., kan bestemmelser i skatteavtale innebære at inntekten likevel ikke kan skattlegges i Norge. Det vil være tilfellet dersom filialen i henhold til skatteavtale ikke kvalifiserer til å anses som et fast driftssted i Norge. Departementet presiserer at i slike tilfeller skal det likevel foretas trekk i betalingen og innbetaling av kilde-skatt, og at skattyter eventuelt må be om refusjon av for mye innbetalt skatt jf. avsnitt 6.12.2 og 6.12.5.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd bokstav d.

Betalinger fra selskaper som skattlegges etter petroleumsskatteloven

I høringsforlaget uttalte departementet at kilde-skatteplikten også burde gjelde betalinger fra selskap mv. som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2.

Norsk olje & gass uttaler seg særskilt om selskaper som skattlegges etter reglene i petroleumsskatteloven. De påpeker blant annet at kilde-skatten vil være et lite treffsikkert virkemiddel ved siden av den særlige rentebegrensingsregelen i petroleumsskatteloven § 3 d.

Departementet viser til redegjørelsen i punkt 6.6.4 for hvorfor kilde-skatten vil være et effektivt virkemiddel mot overskuddsflytting ved siden av rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41. Denne begrunnelsen gjør seg tilsvarende

gjeldende for selskaper som skattlegges under petroleumsskatteregimet. Det vises til at også den særskilte rentebegrensingsregelen i petroleumsskatteloven § 3d er en sjablongregel, som i likhet med den generelle rentebegrensingsregelen vil treffe godt i de fleste tilfeller. Det vil likevel være behov for en utfyllende regel som hindrer overskuddsflytting i de særlig utsatte tilfellene, nemlig tilfeller der rentebetalinger går til nærstående foretak etablert i lavskatteland.

På denne bakgrunn fastholder departementet at kilde-skatten bør omfatte betalinger fra selskap og innretninger som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd bokstav c.

Unntak for rentebetalinger ved leasing av fysiske eiendeler for selskaper som skattlegges under rederiskatteordningen

Rentebetalinger ved finansiell leasing av fysiske eiendeler som skattlegges under rederiskatteordningen, som skattemessig klassifiseres som renter, foreslås unntatt fra kilde-skatteplikt. Se nærmere om dette i punkt 6.7.10.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 annet ledd bokstav c.

Særlig om avkastning fra rentefond

Verdipapirfondenes forening har i sitt hørings svar uttalt at det fremstår uklart om man i visse tilfeller vil kunne vurdere et fond som er forvaltet av et forvaltningsselskap i Norge som nærstående med et selskap eller innretning, for eksempel et annet fond, i utlandet. Forutsatt at dette er tilfellet, er det videre stilt spørsmål ved hvorvidt utbetaling av avkastning fra et rentefond i tilfelle må anses som «renter av gjeld» og slik vil omfattes av forslaget om kilde-skatt. Foreningen uttaler videre følgende:

«Avkastning fra rentefond skattes som rente-inntekter på andelseiers hånd. Etter vårt syn er det likevel ikke naturlig å anse utbytte fra rentefond som omfattet av den foreslåtte ordlyden «renter av gjeld mottatt fra selskap (...)». Der f.eks. et utenlandsk fond eier andeler i et norsk rentefond, vil det norske fondet ikke ha gjeld til det utenlandske fondet. Det utenlandske fondet er andelseier, ikke kreditor. Det utenlandske fondet vil, i likhet med andre andelseiere, simpelthen motta avkastning som bestemmes av det norske fondets

resultat. Det er således ingen fare for overskuddsflytting, slik tilfellet er der et norsk selskap låner penger av et nærstående utenlandsk selskap, og renten avtales mellom selskapene».

Departementet antar at det ikke er særlig praktisk at et utenlandsk fond som nevnt i høringsinnspillet vil kunne anses som nærstående etter definisjonen som foreslås her, se nærmere i punkt 6.6.9.

Det vil i slike tilfeller normalt heller ikke være snakk om renter av *gjeld* fra et mellomværende mellom verdipapirfondet og andelshaver i vanlig skatterettslig forstand. Dette gjelder uavhengig av at skatteloven § 10-20 forutsetter at visse utdelinger fra slike fond skal skatlegges etter reglene for beskatning av renteinntekt, selv om deler av inntekten i realiteten stammer fra utdeling på aksjer.

Særlig om rentebetalinger på noterte låneinstrumenter mellom nærstående

PWC har i sitt hørings svar fremholdt at rentebetalinger på noterte låneinstrumenter som obligasjonslån, sertifikater mv. bør unntas fra kildeskattplikt, også hvor långiver er nærstående. Det vises til at slike lån er en viktig kilde til finansiering for norske selskaper, og at det i slike tilfeller ikke foregår overskuddsflytting i form av kunstig høye rentebetalinger.

Departementet viser til formålet bak de foreslåtte reglene, som er å motvirke overskuddsflytting til, og skattemotiverte etableringer i, lavskatteland. Overskuddsflytting gjennom manglende skatlegging, eller svært lav skatlegging, i mottakerlandet kan også skje i tilfeller der låneinstrumentet er notert, når betalingen går til mottakere i lavskatteland. På denne bakgrunn mener departementet at det ikke bør gjøres et unntak fra kildeskattplikt for rentebetalinger på noterte låneinstrumenter.

6.6.8 Rentebegrepet

Høringsforslaget

I høringsforslaget la departementet til grunn at rentebegrepet i den nye regelen om kildeskatt på renter burde tilsvare det alminnelige skatterettslige rentebegrepet, av hensyn til sammenhengen i regelverket.

Det ble vist til at renter ikke er nærmere definert i skatteloven, skattelovforskriften eller forar-

beidene. I de fleste tilfeller vil det imidlertid ikke være tvilsomt om en betaling skal anses som rente eller ikke. I skatteloven er rentebegrepet blant annet knyttet opp mot regelen om fradrag for gjeldsrenter i skatteloven § 6-40 første ledd, hvor utgangspunktet er at alle renter av skattyterens gjeld kommer til fradrag ved fastsetting av inntekten. Dette gjelder uavhengig av om gjelden har tilknytning til skattepliktige inntekter. Også tilleggsetelser til långiver som i realiteten er renter, slik som etableringsgebyr for et lån, kommer inn under rentebegrepet. Rentebegrepet er utviklet i rettspraksis og karakteriseres gjerne i juridisk teori som «ytelser til långiveren som vederlag for kredittytelse».

Departementet viste videre til skattedirektoratets prinsipputtalelse fra 18. mars 2016, som behandler det skatterettslige rentebegrepet og hva det skal legges vekt på ved vurderingen av om det foreligger «renter av gjeld» for skatteformål:

- Om ytelsen til långiver er vederlag for en kredittytelse, herunder ytelser til långiver som skal dekke omkostninger til anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av den aktuelle kredittytelsen.
- Om ytelsen er knyttet til et gjeldsforhold mellom långiver og låntaker som er etablert eller er under etablering.
- Ytelser til andre enn långiver skal som hovedregel ikke anses som skattemessig gjeldsrente med mindre ytelsen har tilknytning til gjeldsforholdet og tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet (for eksempel garantiprovisjon).
- Ytelser til låntakers egne rådgivere i forbindelse med anskaffelse, opprettholdelse og avvikling av et gjeldsforhold anses som hovedregel ikke som skattemessig gjeldsrente.

Det ble også vist til at Skattedirektoratet har gitt en nærmere beskrivelse av hva som skal anses som skattemessige gjeldsrenter i Skatte-ABC under stikkordet «Renter av gjeld». Det ble vist til at det her går frem at provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån, anses som fradragsberettiget rentekostnad. Provisjonen anses som renter dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet.

Departementet viste videre til at leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringselementet kan være fremtredende. Leasingavtaler deles

gjørne inn i henholdsvis operasjonell og finansiell leasing. *Finansiell leasing* er en avtalebasert leasingform der det er leasingtakeren som har den finansielle risikoen og hvor leasingtaker vanligvis skal overta eierskapet til utstyr når investeringen er nedbetalt over avtalens løpetid. Ordningen kan være slik at leasingtakeren velger sitt utstyr fra en leverandør, mens leasingselskapet trer inn i rollen som finansieringsinstitusjon og innvinner leiebetalinger fra leasingtakeren som sin virksomhetsinntekt i denne leieperioden. *Operasjonell leasing* er mer sammenlignbart med tradisjonell utleievirksomhet. Ved denne leasingformen er det leasingselskapet som har den finansielle risikoen. Leasingtakeren disponerer objektet i kontraktens løpetid, men påtar seg normalt ingen forpliktelser utover å betale den avtalte leasingleien ned til en avtalt restverdi.

Departementet la til grunn at hvorvidt vederlag for leasing skal anses som rentebetalinger eller royalty mv., må vurderes i det enkelte tilfelle. Ved finansiell leasing, i motsetning til operasjonell leasing, er det leasingtakeren som bærer den økonomiske risikoen og etter leasingavtalen i praksis har muligheten til å finansiere eiendelen. Det ble vist til at dersom man etter en konkret vurdering av leasingavtalen kommer frem til at betalingen er å anse som betaling for retten til å erverve utstyret, kan dette innebære at renteelementet i betalingen anses omfattet av kildeskatteregelen og i tilfellet skal ilegges kildeskatt etter forslaget.

Høringsinstansenes merknader

Enkelte høringsinstanser har gitt innspill knyttet til rentebegrepet vedrørende finansiell leasing.

SKD viser til at vederlag for leasing kan deles opp i et renteelement og et leie-/finansieringselement. Av hensyn til forutberegnelighet uttales at det bør klargjøres hvordan leasingtilfeller, hvor vederlaget ikke er oppdelt, skal behandles etter lovforslaget.

Advokatforeningen ber om at det klargjøres at det bare kan ilegges kildeskatt dersom renteelementet kvalifiserer som rente for skatteformål. Det vises til at i motsatt fall vil det kunne bli ilagt kildeskatt på betalinger som skattemessig klassifiseres som avdrag på kjøpesummen (eiendelens kostpris/inngangsverdi for skatteformål). Foreningen antar at det vil komplisere etterlevelsen dersom man i noen sammenhenger ikke skal behandle et renteelement som en skattemessig rente, mens det likevel skal undergis kildeskatt som en rente.

KPMG mener at departementets vurdering av finansiell leasing som redegjort for i høringsforslaget innebærer en utvidelse av rentebegrepet. Denne høringsinstansen mener at rentebetalinger ved finansiell leasing bør unntas fra kildeskatt, også for selskaper som ikke skattlegges etter rederiskatteordningen.

Vurderinger og forslag

Departementet viser til redegjørelsen for rentebegrepet i høringsforslaget, og fastholder at det alminnelige skatterettslige rentebegrepet vil være førende for innholdet av rentebegrepet i den nye bestemmelsen om kildeskatt på renter.

Departementet er imidlertid enig med høringsinstansene i at uttalelsene i høringsnotatet vedrørende finansiell leasing gir behov for klargjøring. Det understrekes at rentebegrepet i den nye regelen om kildeskatt på renter skal tilsvare det alminnelige skatterettslige rentebegrepet, også med hensyn til finansiell leasing. Det innebærer at det bare skal ilegges kildeskatt dersom renteelementet i leasingbetalingen kvalifiserer som rente for skatteformål.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd.

6.6.9 Nærstående vurderingen

Høringsforslaget

Nærståendebegrepet

I høringsnotatet uttalte departementet at det vil være en klar fordel å benytte kjente kriterier i nærstående vurderingen, og viste til at skattelovgivningen har flere bestemmelser som regulerer forholdet mellom parter i interessefellesskap. Det gjelder skatteloven § 13-1 (skjønnsfastsettelse), § 6-41 (rentebegrensingsregelen), § 6-2 tredje ledd (avskjæring av fradrag for tap) og skatteforvaltningsloven § 8-11 (meldings- og dokumentasjonsplikt).

Skatteloven § 13-1 er den sentrale bestemmelsen om skattlegging ved interessefellesskap. Denne regelen gir skattemyndighetene hjemmel til å fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn, hvis det er grunn til å tro at formuen eller inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med en annen part. Bestemmelsen omfatter direkte og indirekte interessefellesskap og er den videste definisjonen av interessefellesskap i skattelovgivningen. Når kravet til interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 er oppfylt, er partene i en situasjon der de faktisk har

mulighet til å påvirke størrelsen på betalingen ved å fastsette en annen rente enn det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdevilkår).

Skatteforvaltningsloven § 8-11 oppstiller en særlig meldings- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner mellom parter i interessefelleskap. Formålet er å sikre riktig melding og god kontroll av skattytere når det gjelder internprising. For å bli ansett som nærstående etter skatteforvaltningsloven § 8-11, kreves det direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Kriteriet «kontrollerer» tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over et annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap. Departementet viste til at med en slik avgrensning treffer man mer presist de gruppene hvor det kan være grunn til å kontrollere pricing av konserninterne transaksjoner av varer og tjenester.

Skatteloven § 6-41 gjelder begrensning av fradrag for renter som betales av selskap i konsern og mellom skattytere som er i nærstående-forhold (rentebegrensningsregelen). Regelen retter seg mot skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag. I rentebegrensningsregelen benyttes i § 6-41 femte ledd, annet punktum de samme kriteriene for å definere kretsen av nærstående som i skatteforvaltningsloven § 8-11, det vil si direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

Skatteloven § 6-2 tredje ledd avskjærer fradrag for tap på fordring i virksomhet mellom nærstående. Formålet med regelen er å motvirke skattemotiverte tilpasninger ved å utnytte forskjellene mellom fritaksmetoden og de alminnelige skattereglene. For å regnes som nærstående i henhold til denne regelen, stilles det krav om direkte eller indirekte eierandel på 90 pst. eller mer i debitorselskapet, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 6-2-2 første ledd.

Departementet vurderte i høringsnotatet om det kan være hensiktsmessig å ha en like vid definisjon av interessefelleskap som i skatteloven § 13-1. Det ble vist til at en slik definisjon av interessefelleskap kan redusere mulighetene for tilpasninger og omgåelse av kildeskatteregelen, men at det kan innebære krevende vurderinger. Departementet konkluderte med at det ikke er nødvendig med en like vid definisjon som i § 13-1 for å sikre at dette formålet kan oppnås. Det ble vist til at regelen om interessefelleskap i skatteloven § 13-1 uansett vil gjelde på vanlig måte for tilfeller av interessefelleskap ved siden av virkeområdet for kildeskatt hjemmelen.

Departementet uttalte at når det foreligger mer enn 50 pst. eierskap eller kontroll vil partene ha bestemmende innflytelse over selskapet, og mulighet til å påvirke beslutninger om inngåelse av finansieringsavtaler innad i interessefelleskapet. Departementet mente at det største behovet for en kildeskatt på renter foreligger når en part har mulighet til å påvirke beslutninger som innebærer opptak av lån samt fastsetting av lånebetingelser. Departementet la til grunn at dette normalt må anses å foreligge ved direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. som i skatteforvaltningsloven § 8-11.

På denne bakgrunn konkluderte departementet med at en ved fastsettingen av kravet til interessefelleskap i kildeskattereglene bør benytte samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som i skatteloven § 6-41 og skatteforvaltningsloven § 8-11. Det ble vist til at dette innebærer at det legges til grunn en vid definisjon av foretak, slik at ethvert selskap eller innretning som oppfyller eier- eller kontrollkravet etter bestemmelsen, vil omfattes av kildeskatt hjemmelen.

Tidspunktet for nærståendevurderingen

I tillegg til å fastslå innholdet i nærståendebegrepet, må tidspunktet for når kravet til eierandel eller kontroll må være oppfylt for at regelen om kildeskatt skal komme til anvendelse klargjøres.

Departementet uttalte i høringen at varigheten av låneforhold mellom nærstående kan variere. Likevel vil et låneforhold som er inngått med sikte på å redusere skattebelastningen i Norge, måtte bestå over en viss tid for å kunne oppnå redusert skatt. Det ble videre lagt vekt på at regelen ikke bør bli unødvendig komplisert å anvende.

På denne bakgrunn foreslo departementet at rentebetalingen ilegges kildeskatt hvis kravet til eierandel eller kontroll mv. er oppfylt på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret.

Høringsinstansenes merknader

Nærståendebegrepet

LO støtter ikke at kildeskatten begrenses til betalinger mellom nærstående. Dersom en slik begrensning likevel ilegges, uttalte organisasjonen at den videre definisjonen av nærstående som følger av skatteloven § 13-1, burde legges til grunn.

SKD er enig i at det er fornuftig å benytte samme definisjon av nærstående som den som

gjelder for rentebegrensingsregelen og for oppgaveplikten for transaksjoner mellom nærstående.

Rederiforbundet stiller seg i utgangspunktet bak at begrepet gis samme avgrensning som etter skatteloven § 6-41 og skatteforvaltningsloven § 8-11. De påpeker imidlertid at:

«Finansdepartementet i høringsnotatet (s. 23, jf. s. 43) uttaler at «Når det foreligger mer enn 50 pst. eierskap eller kontroll vil partene ha bestemmende innflytelse over selskapet, og mulighet til å påvirke beslutninger om inngåelse av finansieringsavtaler innad i interessefelleskapet. Departementet mener at det største behovet for en kildeskatt på renter foreligger når en part har mulighet til å påvirke beslutninger som innebærer opptak av lån samt fastsetting av lånebetingelser» [vår understrekning]. I lovforslaget er det likevel stilt krav om direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Vi savner en nærmere begrunnelse for hvorfor lovforslagets vilkår avviker fra, og er noe mer omfattende enn Finansdepartementets vurderinger i høringsnotatet skulle tilsi»

Tilsvarende synspunkter er gitt i høringsvaret fra *KPMG*.

Rederiforbundet mener videre at det bør presiseres i lovforslaget at når kildeskatten også omfatter vederlag mottatt fra utenlandsk selskap mv. når vederlaget belastes virksomhet hvor inntekten er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, bør det presiseres i lovteksten at også det utenlandske selskapet må være nærstående.

Tidspunktet for nærståendevurderingen

Advokatforeningen mener at nærståendevurderingen bør knyttes til betalingstidspunktet, og uttaler følgende om dette:

«Etter forslaget § 10-80 annet ledd annet punkt anses kreditor som nærstående dersom kravene er oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret. Det innebærer at betalinger som har skjedd før nærståendekravene er oppfylt vil være kildeskattepliktige. Kildeskatten er ment å være en endelig fastsatt inntekt på betalingsstrømmen og det synes derfor mer hensiktsmessig at vurderingen knyttes til betalingstidspunktet, slik at etterfølgende transaksjoner ikke påvirker skatteplikten.»

SKD viser til at når nærståendevurderingen knyttes til ethvert tidspunkt i inntektsåret, kan det foretas utbetalinger som blir trekkpliktige etter at utbetalingen er foretatt. Det stilles spørsmål om hvilken part som da har ansvaret for at kildeskatten innbetales.

Vurderinger og forslag

Når det gjelder avgrensningen av *nærståendebegrepet*, viser departementet til de vurderinger som var gjort i høringsnotatet og fastholder disse. Departementet vurderer det slik at en ved fastsettingen av kravet til interessefelleskap i kildeskattereglene bør benytte samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som det som gjelder for rentebegrensingsregelen og for oppgaveplikten for transaksjoner mellom nærstående. Det er en fordel for både de trekkpliktige og skattemyndighetene at den samme definisjonen av nærstående gjelder for ulike regelsett. Departementet viser også til at regelen om interessefelleskap i skatteloven § 13-1 uansett vil gjelde på vanlig måte for tilfeller av interessefelleskap ved siden av virkeområdet for kildeskattehjemmelen, og at det derfor ikke anses nødvendig å benytte denne videre avgrensningen av hvilke parter som må anses som nærstående.

Departementet vil for øvrig påpeke at det også i tilfeller der eierskap eller kontroll er 50 pst. eller *lavere*, vil kunne være slik at et subjekt vil være i posisjon til å påvirke mellomværende med et annet rettssubjekt. Departementet mener imidlertid at det riktige nivået å sette terskelen på er ved eier- og kontrollandel på minst 50 pst. jf. over. Det er således ikke riktig at departementet mener at det i alle tilfeller vil være tilstrekkelig med eierskap eller kontroll på *mer enn* 50 pst, slik enkelte høringsinstanser har pekt på. For en utfyllende vurdering av nærståendekriteriet vises til forarbeidene til rentebegrensingsregelen i Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.11.3.

På denne bakgrunn foreslår departementet at selskap mv. skal anses som nærstående når det foreligger direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

Når det gjelder *tidspunktet for nærståendevurderingen*, var bakgrunnen for den foreslåtte regelen hensynet til å unngå at de skattepliktige gjør tilpasninger slik at man unngår å anses som nærstående på betalingstidspunktet. Departementet er imidlertid enig med høringsinstansene i at det vil være administrative utfordringer for de trekkpliktige dersom nærståendevurderingen skal knyttes til ethvert tidspunkt i inntektsåret.

Særlig vil det være krevende for de trekkpliktige å måtte innbetale kildeskatt på et senere tidspunkt, dersom partene ikke oppfylte kravene til å anses som nærstående på betalingstidspunktet. Departementet foreslår derfor at nærståendevurderingen i stedet skal knyttes til ethvert tidspunkt i inntektsåret frem til rentebetalingen er tidfestet. En slik regel bidrar til å redusere mulighetene for tilpasninger. Samtidig vil man unngå administrative utfordringer som kan oppstå dersom partene kan bli ansett som nærstående, og kildeskatteplikt oppstår, etter at betalingen er utført.

Det vises til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-82.

6.6.10 Forholdet til rentebegrensingsregelen

I skatteloven § 6-41 er det gitt en regel om begrensning av rentefradraget mellom nærstående parter, se nærmere om denne bestemmelsen i punkt 6.6.2.

I høringsforslaget redegjorde departementet for at forholdet til rentebegrensingsregelen var omtalt av flere høringsinstanser i forbindelse med høringen av Skatteutvalgets forslag. Det ble vist til at det blant annet var argumentert for at dersom det skal legges kildeskatt på rentebeløpet som faktisk betales, bør det være betinget av den skattemessige behandlingen av den norske låntakeren etter rentebegrensingsregelen. Det vil si at når fradraget for en bestemt rentebetaling er begrenset etter rentebegrensingsregelen, bør det bare ilegges kildeskatt på den delen av rentebetalingen som er fradragsberettiget.

Departementet viste til at å bare ilegge kildeskatt på rentebetalingen i den utstrekning den er fradragsberettiget, vil innebære at beskatningen av mottakeren av rentebetalingen (långiveren) vil avhenge av den skattemessige behandlingen av rentebetaleren (låntakeren). Det ble videre vist til at i OECDs rapport knyttet til aksjonspunkt 4 i BEPS-prosjektet anbefales det ikke at begrensning av rentefradrag gjennom rentebegrensingsregler betinges av kildeskatt, eller omvendt, jf. avsnitt 207:

«(...) Where the best practice approach limits an entity's net interest deductions, leading to an interest disallowance, there is no intention that the interest expense disallowed should be re-characterised for any other purpose. Therefore, to the extent a payment would be subject to withholding tax under a country's tax law, this would continue to apply (...).»

Departementet viste videre til at det ikke er kjent med at det foreligger noen samordning mellom rentebegrensingsregler og kildeskatteregler i de landene som har begge deler.

Departementet påpekte også at avskjæring av rentefradrag ikke er en endelig nektelse av fradrag for rentekostnader. Avskårede rentefradrag kan fremføres i opptil 10 år og komme til fradrag i senere år dersom skattyter i disse årene får tilstrekkelig kapasitet i form av skattepliktige inntekter. En kildeskatt betinget av at fradraget ikke er avskåret etter rentebegrensingsregelen, vil derfor kunne medføre at kildeskatteplikt oppstår så mye som ti år etter rentebetalingen, dersom avskårede rentefradrag kommer til fradrag senere.

Departementet mente på denne bakgrunn at en løsning der kildeskatt er betinget av at fradraget ikke er avskåret etter rentebegrensingsregelen, ikke vil være en heldig utforming av regelen. Det ble vist til at også administrative hensyn tilsier at det ikke bør legges opp til en løsning hvor spørsmålet om grunnlaget for kildeskatt er avhengig av den skattemessige behandlingen av fradragsretten for debitor etter rentebegrensingsregelen.

PWC mener at det bør skje en samordning slik at rentebetalingen som avskjæres etter rentebegrensingsregelen, ikke samtidig ilegges kildeskatt. Denne høringsinstansen mener at lovforslaget her går utover formålet om å motvirke overskuddsflytting.

Departementet viser til den begrunnelsen som er gitt i høringsforslaget, og fastholder vurderingene som gjengitt der. På denne bakgrunn foreslås at kildeskatt på renter ilegges uavhengig av om betaleren av renten har fradragsrett eller om fradragsretten er begrenset av rentebegrensingsregelen.

6.7 Kildeskatt på vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty) og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler

6.7.1 Kort om høringsforslaget

Departementet foreslo i høringsnotatet å innføre kildeskatt på 15 pst. på betaling for bruk eller leie av immaterielle rettigheter (royalty) fra foretak som er skattemessig hjemmehørende i Norge, og filialer i Norge, til nærstående foretak hjemmehørende i utlandet. I tillegg varslet departementet at en ville vurdere nærmere om leiebetalinger for visse fysiske eiendeler som benyttes i kapitalintensiv virksomhet, også skal ilegges kildeskatt.

Begrensningen til nærstående foretak var, på samme måte som i forslaget til kildeskatt på renter, begrunnet med at risikoen for overskuddsflytting er særlig stor ved transaksjoner mellom nærstående. I tillegg vil en slik begrensning ha klare administrative fordeler. Det ble videre foreslått at kildeskatten på royalty mv. ikke skulle begrenses til betalinger til lavskatteland.

6.7.2 Gjeldende rett

Med royalty siktes det vanligvis til betaling for bruk av eller leie av immaterielle rettigheter som opphavsrettigheter, patenter, lisenser, forretningsverdi, know-how og så videre.

Avkastning av immaterielle rettigheter skattlegges som kapital- eller virksomhetsinntekt for fysiske og juridiske personer hjemmehørende i Norge.

Norge har i dag ikke hjemmel til å ilegge kildeskatt på royalty mv. når betalingen går til en mottaker i utlandet.

Norge har i dag heller ingen regel om fradragbegrensning for royaltybetalinger, slik som man har for renter i skatteloven § 6-41.

Skatteloven § 13-1 regulerer prising av transaksjoner, herunder royalty og leiebetalinger mv., mellom nærstående parter, se nærmere om denne bestemmelsen i punkt 6.6.2.

6.7.3 Kildeskatt på royalty mv. i noen utvalgte land

Generelt

En rekke land har regler som gir hjemmel til å ilegge kildeskatt på royaltybetalinger til mottakere i utlandet. Innenfor EU gjelder rente- og royaltydirektivet, som er nærmere omtalt i punkt 6.6.3.

Den vanlige begrunnelsen for kildeskatt på royalty mv. er at inntekten har oppstått i kildestaten. Det begrunnes nærmere med at inntekten har så nær tilknytning til kildestaten og virksomheten der, at det er rimelig at kildestaten skattlegger en andel av eierens avkastning.

Danmark

Royaltybetalinger fra kilder i Danmark til utenlandske mottakere ilegges 22 pst. kildeskatt, som beregnes av bruttobeløpet. Som royalty regnes enhver betaling som er vederlag for bruk eller retten til å bruke patent, varemerke, mønster eller modell, tegning, hemmelig formel eller

fremstillingsmetode, eller for opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how). Vederlag for bruk av opphavsrettigheter omfattes ikke av royaltydefinisjonen.

Unntak gjelder for royalty betalt fra et fast driftssted som en dansk person eller foretak har i utlandet, dersom betalingen gjelder det faste driftsstedet sin egen bruk av rettigheten.

Sverige

Sverige har ikke alminnelig kildeskatt på royaltybetalinger til utlandet. Slike betalinger medfører i stedet at mottakeren blir begrenset skattepliktig for inntekten, dersom betalingen kommer fra lisenstaker i Sverige. Mottakeren skattlegges som om han hadde et fast driftssted i Sverige, med 22 pst. skatt på nettobeløpet. Det gis fradragsrett etter de alminnelige skattereglene. Begrenset skatteplikt for royalty omfatter betalinger for utnyttelse av både materielle og immaterielle rettigheter, så fremt betalingen utgjør næringsinntekt for mottakeren etter svensk rett. Betalinger som etter svensk rett utgjør inntekt fra tjenester, utløser ikke slik begrenset skatteplikt.

Finland

Finland ilegger kildeskatt på royaltybetalinger fra finske kilder til utlandet. Satsen er 20 pst. for betalinger til utenlandske foretak og 30 pst. for betalinger til utenlandske fysiske personer, og beregnes av betalingens bruttobeløp. Royalty er definert som vederlag for bruk eller retten til å bruke opphavsrett til et litterært, kunstnerisk eller vitenskapelig verk, rettighet knyttet til fotografi eller patent, varemerke, mønster, modell, tegning, hemmelig formel eller fremstillingsmetode eller for opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how).

Island

Royaltybetalinger fra islandske kilder til utlandet ilegges kildeskatt på betalingens bruttobeløp. For foretak hjemmehørende i utlandet er satsen 22 pst., mens fysiske personer i utlandet ilegges statsskatt på 22 pst. og en kommunal skatt på 12,44–14,52 pst. Som royalty regnes vederlag for leasing, bruk og retten til å bruke løsøre og andre eiendeler og rettigheter, blant annet patenter og know-how.

Nederland

Nederland legger for tiden ikke kildeskatt på royaltybetalinger til utlandet. Nederland planlegger imidlertid å innføre en 21,7 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til mottakere i lavskatteland og i omgåelsestilfeller, fra 2021. Som lavskatteland regnes land som fremgår av EUs såkalte svarteliste eller som har selskapskattesats som er lavere enn 9 pst.

Belgia

Royaltybetalinger fra belgiske kilder til utlandet er underlagt en 30 pst. kildeskatt på betalingens bruttobeløp. For foretak innrømmes det et standardfradrag på 15 pst. av bruttobeløpet som er ment å dekke tilknyttede kostnader. Royalty for bruk av opphavsrettigheter knyttet til litterære verk mv. ilegges kildeskatt på 15 pst. av bruttobeløpet.

Canada

Royaltybetalinger fra kanadiske kilder til utlandet ilegges 25 pst. kildeskatt av betalingens bruttobeløp. I tillegg ilegges det kildeskatt på leiebetalinger og leasingbetalinger fra kanadiske kilder til utenlandske mottakere. Unntak gjelder for blant annet opphavsrettigheter knyttet til litterære, dramatiske, musikalske og kunstneriske verk, enkelte ordninger om kostnadsdeling knyttet til forskning og utvikling, og visse betalinger fra jernbaneselskaper.

Storbritannia

Storbritannia legger 20 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til mottaker bosatt i utlandet. Kildeskatten omfatter vederlag for bruk eller retten til å bruke intellektuelle eiendomsrettigheter, herunder litterære, kunstneriske og vitenskapelige verk, varemerker, design, modeller, planer og hemmelige formler. Unntak gjelder for opphavsrettigheter knyttet til film. Det ilegges i utgangspunktet også en tilsvarende kildeskatt på leiebetalinger for fast eiendom betalt til en mottaker i utlandet. I tillegg gjelder en fradragsbegrensning for leiebetalinger til nærstående foretak for leie av mobile borerigger og boligrigger.

Tyskland

Royaltybetalinger fra tyske kilder til foretak hjemmehørende i utlandet ilegges 15 pst. kilde-

skatt av betalingens bruttobeløp. Royaltybetalinger til personer bosatt i utlandet ilegges 15 pst. kildeskatt dersom rettigheten er registrert i Tyskland eller anvendes av et fast driftssted i Tyskland. Som royalty regnes vederlag for bruk eller retten til å bruke opphavsrettigheter, patenter, opplysninger om kommersielle, tekniske og vitenskapelig erfaringer, kunnskaper og ferdigheter, herunder planer, mønstre og fremstillingsmetoder mv.

Tyskland innførte med virkning fra 1. januar 2018 en fradragsbegrensningsregel for royaltybetalinger mellom nærstående, som gjelder tilfeller der royaltyinntektene er underlagt gunstig beskatning i særskilte skadelige skatteregimer i mottakerlandet.

Frankrike

Frankrike legger kildeskatt på royaltybetalinger fra franske kilder til utlandet, normalt med en stats på 33,33 pst. av betalingens bruttobeløp. Dersom royaltymottakeren er hjemmehørende i et land på EUs såkalte svarteliste, er kildeskattesatsen 75 pst., med mindre skattyteren godtgjør at betalingen ikke er motivert av skatteunndragel-seshensyn.

Kildeskatten omfatter hovedsakelig vederlag for bruk eller retten til å bruke patenter, opphavsrettigheter eller andre lignende rettigheter, «know-how», industrielt, kommersielt eller vitenskapelig utstyr eller opphavsretten til verk av litterær, kunstnerisk eller vitenskapelig karakter (herunder kinematografiske filmer).

USA

Royalty betalt fra amerikansk kilde til utenlandske foretak ilegges brutto kildeskatt på 30 pst. I tillegg ilegges utenlandske foretak 30 pst kildeskatt på all annen «fixed or determinable annual or periodical gains, profits or income», herunder leiebetalinger, med kilde i USA.

6.7.4 Behovet for kildeskatt på royalty mv.

Overskuddsflytting gjennom royalty mv.

Overskuddsflytting gjennom royaltybetalinger mv., skjer ved at slike betalinger fra en norsk skattyter til en nærstående i utlandet er priset for høyt, slik at det skattbare overskuddet i Norge blir lavere enn det skulle ha vært. Tilsvarende vil overskuddet bli høyere i mottakers hjemstat hvor skattesatsen ofte er lavere.

For skattyter hjemmehørende i Norge skattlegges royaltyinntekter som hovedregel som virksomhets- eller kapitalinntekt, mens royaltybetalinger som betales av en norsk skattyter normalt vil være fradragsberettiget. I tilfeller hvor royaltybetalingen skjer til en nærstående mottaker i utlandet der inntekten ikke skattlegges, eller skattlegges lavere enn i Norge, vil det gi insentiver til å sette prisen høyt. Som påpekt av Skatteutvalget, gjelder slike insentiver til overskuddsflytting også for betalinger til nærstående for leie av fysiske eiendeler.

Muligheten for overskuddsflytting gjennom høye royalty- og leiebetalinger er ikke begrenset til såkalte «salg/tilbakeleietransaksjoner», hvor en norskeiet eiendel overføres til et utenlandsk konsernselskap for så å leies eller lisensieres tilbake til selger. Overskuddsflytting kan like gjerne skje gjennom løpende royalty- og leiebetalinger hvor eierskapet har oppstått i utlandet. Sistnevnte situasjoner vil ikke omfattes av utflyttingsskatt.

Det er godt dokumentert at flernasjonale konsern benytter strategier for overskuddsflytting gjennom royaltybetalinger jf. blant annet litteraturhenvisningene som redegjort for i punkt 6.2.2.

Kildeskatt på royalty mv. vil også hindre ikke-beskatning i de tilfellene hvor den avtalte prisen er markedsmessig, men hvor inntekten ikke blir skattlagt, eller blir skattlagt lavt, på mottakers hånd. I tillegg er det i samsvar med den tradisjonelle begrunnelsen for kildeskatter at når kapital og eiendeler stilles til rådighet for virksomhet i Norge, kan det gi en slik tilknytning som gjør det rimelig at Norge skattlegger deler av inntektene som opptjenes her.

Høringsinstansenes merknader

Generelt

Enkelte høringsinstanser mener at det ikke bør innføres kildeskatt på royalty, og flere høringsinstanser mener at det ikke bør innføres kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. For generelle synspunkter til høringsforslaget viser departementet til punkt 6.4.2. og 6.4.3.

Særlig om behovet for kildeskatt på bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter (royalty)

NHO støtter ikke forslaget om kildeskatt på royalty. Organisasjonen uttaler at:

«bruttobeskatning i form av kildeskatt er særlig uheldig for royalty der nettoinntekten normalt er på et slikt nivå hos mottakeren at en høy bruttoskatt kan overstige fortjenesten, og vanskeliggjøre en effektiv kreditberegning. I OECDs mønsteravtale anbefales det ikke kildeskatt på royalty, men at royalty skattlegges i mottakerstaten.»

Advokatforeningen mener at det er behov for kildeskatt på royalty, men bare dersom kildeskattplikten avgrenses til betalinger til mottakere i lavskatteland, se nærmere i punkt 6.7.5.

Særlig om behovet for kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler

Flere høringsinstanser er positive til at kildeskatten omfatter leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Blant annet uttaler *Oljeskattekontoret* at det er enig i at begrunnelsen om å forebygge overskuddsflytting også treffer vederlag for bruk av andre eiendeler enn immaterielle rettigheter.

Andre høringsinstanser er svært kritisk til at kildeskatten skal omfatte leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Innspillene knytter seg særlig til innleie av rigger til bruk på norsk sokkel.

Det anføres av flere, herunder *Advokatforeningen*, *Rederiforbundet*, *Deloitte*, *Norsk olje & gass* og *Maersk Drilling Norge AS m.fl.*, at forslaget vil treffe oljeindustrien særlig hardt, og at belastningen vil bli veltet over på de norske driftsselskapene gjennom høyere leiepriser for eiendelene. Det anføres at en endring av rammevilkårene for oljeselskapene – særlig i lys av dagens økonomiske situasjon – vil være svært uheldig og at det kan *påvirke fremtidige investeringer* og prisnivå på norsk sokkel.

Maersk Drilling Norge AS m.fl. uttrykker bekymring for ringvirkningene skatten kan ha for norske arbeidsplasser i offshore riggindustrien. *Norsk olje & gass* påpeker at når boreselskaper velter skatten over på oljeselskapene, vil det lede til økte kostnader for disse som igjen vil redusere særskattegrunnlaget til Norge. *Transocean Norway AS* mener at forslaget kan føre til at rigger flyttes ut av det norske markedet, og viser til at prosjekter fra mange ulike land konkurrerer om den begrensede kapitalen som multinasjonale olje- og gasselskaper investerer hvert år.

Rederiforbundet viser til at den norske maritime næringen er sterkt påvirket av internasjonale konjunktursvingninger og at selskapene i bransjen er svært sårbare for forskjeller i myndighetsbestemte rammebetingelser.

PWC mener at kildeskatten på slike leiebetalinger ikke kan innføres før behov, virkninger og alternativer er nøye vurdert og dokumentert.

Rederiforbundet og Maersk Drilling Norge AS m.fl. fremholder at leiebetalinger for fysiske eiendeler *ikke benyttes til overskuddsflytting*, og Rederiforbundet og PWC ber departementet om å dokumentere påstander om dette. Det argumenteres for at strukturene med utenlandsk riggeie er valgt av kommersielle hensyn, ikke skattemessige.

Rederiforbundet viser til flere grunner for at eierskap til, og drift av, rigg ligger til ulike selskap. Blant annet viser forbundet til at global utnyttelse av borekapasitet medfører at rigger må flytte mellom ulike lands sokler og skatteregimer, noen ganger flere ganger i løpet av et inntektsår. Det påpekes at organiseringen med eierskap i ett land og drift i et annet gir riggeier fleksibilitet med hensyn til å leie ut riggen til flere entreprenørselskap i konsernet. Det vises til at det er:

«praktisk viktig å eie og drive en rigg fra samme land. Eierskapet må ligge fast i en stat, blant annet av hensyn til investorer, banker, garantister, forsikringsselskap mv. Det vil også være svært kostnads- og tidkrevende å flytte eierskapet til en rigg ut ifra hvor riggen opererer».

Om valg av eierstat uttales at

«et flertall av riggene er eid fra lavskattelandregimer utenfor EU/EØS-området. Dette skyldes fleksibiliteten i disse statenes juridiske og administrative systemer, samt forutberegnelighet med hensyn til skattereglene som sikrer at rigger enkelt kan flyttes mellom ulike sokkelstater på en effektiv måte».

Transocean Services AS påpeker at siden rigger benyttes i mange ulike jurisdiksjoner over sin levetid, er det behov for at riggeierskapet ligger i skattnøytrale jurisdiksjoner. Det vises til at dette riktignok gir begrensede skattefordeler når markedsforholdene er gode, men at det gir ulemper i nedgangstider som følge av manglende fradragrett for store kostnader.

PWC mener at begrunnelsen for kildeskatt på immaterielle rettigheter ikke kan overføres til leiebetalinger for fysiske eiendeler. For sistnevnte påpekes at dette er svært kapitalkrevende eiendeler som normalt er finansiert med både gjeld og egenkapital, og hvor det påløper betydelige kostnader til vedlikehold, oppgradering, klassing mv. Det vises til at det er stor forskjell på inntekter før

og etter fradrag for kostnader, og at en brutto kildeskatt således i praksis vil være en omsetningskatt med svært skadelige konsekvenser.

Enkelte høringsinstanser påpeker at det ikke foreligger superprofitt i næringen. Maersk Drilling Norge AS m.fl. og PWC mener at påstander om kunstig overskuddsflytting er basert på opplysninger om inntjeningen i noen få gode år, uten at inntjeningen over hele driftsmidlets levetid er vurdert.

Både Rederiforbundet, Maersk Drilling Norge AS m.fl. og PWC mener at beregninger basert på en modell utarbeidet av PWC viser at det historisk sett ikke har vært noen skattefordeler ved å eie rigg mv. fra lavskatteland. Det fremholdes at de fremlagte beregningene viser at nåverdien av betalbar skatt til Norge er klart høyere dersom riggeier er hjemmehørende utenfor Norge, enn dersom riggeier er norsk. Dette fordi riggeier i Norge vil få fradrag for de betydelige kostnadene knyttet til eie av riggen, fremført underskudd i perioder hvor riggen ikke har engasjement, og mulighet for konsernintern skatteutjevning av overskudd hos riggoperatøren gjennom de norske konsernbidragsreglene. Basert på beregningene, anslås at avkastningsnivået må være på 7 pst. for at skattebetalinger til Norge skal være på samme nivå når riggeier er hjemmehørende i Norge som når denne er hjemmehørende i utlandet. Dette anføres å være et nivå som er betydelig høyere enn hva bransjen historisk har oppnådd, og urealistisk særlig for rigger som gjennomlever dagens krevende markedssituasjon. Også *KPMG* påpeker at kildeskatten indirekte kan medføre reduserte skatteinntekter.

Rederiforbundet og Maersk Drilling Norge AS m.fl. mener at kildeskatten vil være langt høyere enn selskapets overskudd. Maersk Drilling Norge AS m.fl. mener at dette, med dagens ratenivå, vil gjelde enten skatten settes til 5, 10 eller 15 pst. Rederiforbundet viser til at eventuell fradragrett (kredit) i eierstaten vil ha liten betydning, fordi den er så mye lavere enn fradragene som ellers ville vært berettiget.

Rederiforbundet påpeker at det finnes et annenhåndsmarked med reelle transaksjoner mellom uavhengige parter for eiendelene som omfattes av forslaget.

Advokatforeningen mener at en kildeskatt på leiebetalinger kan medføre tilpasninger, gjennom en endring i driftsmodellen for riggselskaper.

Advokatforeningen påpeker også at forslaget kan være uheldig for internasjonal luftfart til Norge, og at det – særlig i en tid der flyindustrien sliter – vil være uheldig om skattekostnadene til

norskbaserte selskaper skal øke. *NHO Luftfart* uttaler at en kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler vil gi en

«økt, og ut fra det vi forstår også en uforutsigbar, skattebelastning i en tid der en rekke virksomheter sliter økonomisk som følge av korona-epidemien».

Norsk olje & gass mener at usikkerhet om klassifisering og skattemessig behandling av leiebetalinger ved leasing av fartøyer mv. taler mot å innføre kildeskatt på leiebetalinger. Det påpekes at hvis ordningen innføres, må det i tilfellet gis nærmere regler som avklarer den skattemessige behandlingen av slike leasingavtaler på trekkstadiet, og det må avklares om ordningen med bindende forhåndsuttalelser vil omfatte slike forespørsler.

Enkelte høringsinstanser mener også at forslaget ikke er tilstrekkelig utredet. Rederiforbundet påpeker at departementet må dokumentere uttalelser i høringsnotatet om at nasjonale erfaringer har vist at leiebetalinger for fysiske eiendeler benyttes til overskuddsflytting. De mener også at høringsnotatet ikke oppfyller de kravene som følger av Utredningsinstruksen.

Departementets vurderinger

Generelt

Som redegjort for i høringsnotatet, legger departementet til grunn at armlengdeprinsippet fortsatt vil være det bærende prinsippet for prising av interne transaksjoner, både nasjonalt og internasjonalt. Skatteloven § 13-1, som nedfeller armlengdeprinsippet, vil fortsatt være det rettslige grunnlaget for å vurdere prising av transaksjoner mellom parter i interessefellesskap.

Praktisering og håndheving av armlengdeprinsippet er imidlertid særlig krevende for immaterielle rettigheter og noen typer fysiske eiendeler. For skattemyndighetene er det særlig utfordrende å få tilstrekkelig informasjon til å verdsette eiendelen korrekt. Det er også vanskelig å finne sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, fordi tilsvarende immaterielle rettigheter og fysiske eiendeler i liten grad omsettes utenfor konsern. Departementet mener derfor det er behov for å innføre særskilte regler som kan redusere insentivene til å prise slike interne transaksjoner for høyt.

Departementet mener at en kildeskatt på royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler vil være et viktig virkemiddel for å motvirke overskuddsflytting. I tillegg vil en slik kildeskatt motvirke at inntekter ikke blir beskattet.

Nærmere om behovet for kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler

Overordnet

Skatteutvalget anbefalte i sin utredning at royaltydefinisjonen burde inkludere leiebetalinger for fysiske eiendeler. Utvalget begrunnet sin anbefaling med at de samme hensyn gjør seg gjeldende for fysiske som immaterielle eiendeler, at flere land har slik kildeskatt i sin internrett, samt Skatteetatens erfaringer og utfordringer med å kontrollere priser for leie av slike eiendeler.

Departementet vurderer det slik at det er betydelig risiko for overskuddsflytting også gjennom leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Eiendeler som benyttes i kapitalintensiv virksomhet som rigg, fly og helikopter eies som regel av «single-purpose»-selskaper som er hjemmehørende i jurisdiksjoner som ikke skattlegger inntektene knyttet til eiendelen, eller som skattlegger inntektene svært lavt. Etableringer av eierskap i lavskatteland gir sterke insentiver til feilprising av tjenester og slike strukturer benyttes til aggressiv skatteplanlegging. Eiendelene er mobile og benyttes ofte i internasjonal virksomhet, og utleie av eiendelene skjer i hovedsak mellom nærstående parter.

Høringsinnspillene til forslaget om kildeskatt på visse fysiske eiendeler knytter seg i hovedsak til utleie av rigger. I det følgende brukes derfor særlig eksempler knyttet til riggutleie. Departementets vurderinger gjelder imidlertid generelt og er dekkende også for andre fysiske eiendeler som leies ut under tilsvarende strukturer.

Et typisk forenklet eksempel på hvordan flernasjonale konsern med aktivitet på norsk sokkel kan organisere seg for å flytte overskudd og redusere skatt, er følgende: Konsernet oppretter et driftsselskap i utlandet (for eksempel et boreselskap) som inngår kontrakter med oppdragsgivere (for eksempel oljeselskaper med konsesjon til å drive petroleumsvirksomhet) om aktivitet på sokkelen. For å utføre oppdrag leier boreselskapet så – mot en leiebetaling – inn boreriggen fra et riggeiende selskap i samme konsern som er hjemmehørende i et lavskattland. Boreselskapet beskattes i Norge for inntekten fra borekontrakten på lik linje med et norsk selskap, fordi selskapet vil få skatteplikt som filial eller fast driftssted her. Dette innebærer at boreselskapet får fradrag for leiebetalingen ved skattleggingen i Norge. Uten en hjemmel til kildeskatt kan det riggeiende selskapet i lavskattlandet ikke skattlegges i Norge for inntekten fra utleien av riggen, og selskapet undergis som regel lav eller ingen beskatning i sin

hjemstat. Virksomheten til riggkonsernet kan sånn sett i et forenklet eksempel sies å være todelt: På den ene siden utøver det eierskap til rigg som foregår i lavskatteland og ikke beskattes i Norge når riggene leies ut på norsk sokkel. På den andre siden leverer konsernet gjennom bore-selskapet tjenester tilknyttet rigguleien som er skattepliktige til Norge. Lav eller ingen skattlegging i mottakerlandet gir insentiv til å sette leiebetalingen kunstig høyt, samtidig som leiebetalingen gir grunnlag for store skattefradrag i Norge. På den måten kan konsernet redusere skattegrunnlaget for den delen av virksomheten som er skattepliktig til Norge, det vil si de tilknyttede tjenestene.

Problemstillingen er altså todelt, med ikke-beskatning av riggeierinntekter på den ene siden som gir insentiver til å etablere slik utleievirksomhet i lavskatteland. Etableringen i et lavskatteland gir samtidig insentiver til å prise tjenester i konsernet slik at overskuddet økes i lavskattelandet og reduseres i Norge. I eksemplet skjer det ved at den skattepliktige virksomheten i Norge (bore-selskapet) belastes en kunstig høy riggleie. Samlet gjør dette at risikoen for overskuddsflytting, og uthuling av det norske skattegrunnlaget, er betydelig.

Det foreligger i praksis ikke sammenlignbare priser fra tilsvarende leieforhold av rigger mellom uavhengige parter, og dette gjør kontrollarbeidet svært vanskelig for skattemyndighetene. Opplysninger fra Skatteetaten tilsier at det i praksis ikke forekommer at uavhengige parter har organisert sin virksomhet på tilsvarende måte som i konserner. Selv om det finnes eksempler på at rigger blir eiet og driftet av uavhengige parter, avviker risikoforholdet og kontraktstrukturen på vesentlige områder sammenlignet med hva som er vanlige strukturer i konsern.

Vurdering av de enkelte høringsinnspillene

Det er anført av enkelte høringsinstanser at strukturer der riggeierskapet ligger utenfor Norge, ikke medfører *reduerte skatteinntekter til Norge* sammenlignet med at riggeierskapet ligger her. Det er fremlagt beregninger som skal vise at nåverdien av betalbar skatt til Norge er lavere dersom riggeier er norsk etablert.

Departementet understreker at den foreslåtte kildeskattens hovedformål er å redusere insentivene til å flytte overskudd fra aktiviteten i Norge ut fra det norske skattegrunnlaget. Hensikten er ikke å gi særskilte insentiver til å etablere eierskap til eiendelen i Norge. Formålet er videre å

sikre at betalinger fra Norge til en mottaker i et lavskatteland blir undergitt en effektiv beskatning. Det har da mindre betydning å sammenligne skattenivået til Norge med hensyn til om eier av den aktuelle eiendelen er hjemmehørende her eller ikke. Kildeskatten vil like fullt virke disiplinerende på prisingen mellom nærstående selskap, og gi insentiver til å unngå kunstig høye leiepriser, når skatten beregnes av brutto leiepris. Dermed beskyttes skattegrunnlaget knyttet til konsernets aktivitet i Norge, for eksempel boreaktivitet.

Maersk Drilling Norge AS m.fl. påpeker i sitt høringsinnspill at dersom riggeier er etablert i Norge vil selskapet blant annet få fradrag for de betydelige kostnadene knyttet til eie av riggen. Dette brukes som argument for at valg om å etablere eierskap til riggen utenfor Norge ikke er begrunnet med muligheten for overskuddsflytting.

Departementet vil ikke utelukke at enkelte rigger over livsløpet kan ha vært ulønnsomme, og at riggeier dermed kunne ha tjent på å ha eierskapet til riggen i et normalskatteregime. Departementet holder det likevel som sannsynlig at eierskap i lavskatteregimer, i fravær av målrettede tiltak mot slik organisering, som oftest vil kunne forventes å være skattebesparende. Konsern som er lønnsomme vil tjene på at overskudd skattlegges lavt, og i tilfeller der konsernet kan påvirke hvor overskuddet kommer til beskatning, vil en gjennomgående velge det regimet som gir mest gunstig beskatning.

Når det gjelder *dokumentasjon for at det skjer overskuddsflytting* gjennom leiebetalinger for fysiske eiendeler, viser departementet til at det er utfordrende for skattemyndighetene å dokumentere *hvor stor* del av leiebetalingene som utgjør overskuddsflytting (kunstig høyt priset), og at nettopp dette er en sentral del av begrunnelsen for forslaget om kildeskatt. Det foreligger i praksis ikke sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, noe som gjør kontroll av prissettingen svært vanskelig.

Departementet er klar over at en kildeskatt på 15 pst. på leiebetalinger for fysiske eiendeler er et *kraftig tiltak* og vil kunne innebære negativ avkastning etter skatt i visse tilfeller, slik flere høringsinstanser også har antydnet.

Formålet med å innføre et slikt tiltak er imidlertid å motvirke skatteplanlegging ved etablering av eierstrukturer i lavskatteland og å begrense muligheten til å flytte overskudd ut av Norge. Slike investeringer kan fortrenge investeringer i Norge og gir sterke insentiver til overskuddsflytting innad i konsern. Det er sannsynlig at en kilde-

skatt på 15 pst. på riggleie mv. vil virke som en stoppregel, og at foretakene som følge av kilde-skatten vil måtte omstrukturere seg. Slik omstrukturering vil for eksempel innebære å legge eierskapet til land med et normalskatteregime, eller land hvor Norge i henhold til skatteavtale er avskåret fra å ilegge kildeskatt. Til tross for at dette vil kunne innebære at Norge fortsatt ikke vil ha beskatningsrett til inntektene, vil det være en ønsket virkning av reglene.

Etter departementets vurdering er det vanskelig å se at skattemessige hensyn ikke er en vesentlig årsak til å etablere slike strukturer i lavskatteland som skissert innledningsvis. Til illustrasjon vises til at rigger, produksjonsskip mv. tidligere var tillatte eiendeler innenfor den norske rederibeskatningsordningen, og at disse da ofte var eiet fra Norge. Etter en endring av ESAs statstøtteretningslinjer i 2004 er dette ikke lenger tilfellet, og etter denne endringen ble slike eiendeler flyttet ut av EØS-området. Dette tyder på at endrede rammevilkår fører til endringer i en bransje som evner å tilpasse seg for å opprettholde gunstig skattemessig behandling.

Enkelte høringsinstanser viser til at kildeskatten ofte vil kunne *overstige overskuddet*, også hvor eierskap ligger til normalskatteland.

Departementet viser til at forslaget her er begrenset til betalinger til mottaker hjemmehørende i lavskatteland hvor risikoen for overskuddsflytting er særlig stor, se nærmere om dette i punkt 6.7.5. En ønsket virkning av forslaget er å redusere bruk av slike jurisdiksjoner for skatteformål. For øvrig vises til at i tilfeller der det foreligger skatteavtale, vil satsen normalt være lavere enn den internrettslige satsen på 15 pst. og i mange tilfeller vil kildebeskatning være avskåret.

Departementet vil ellers bemerke at omstrukturering ved for eksempel å legge riggeierskap til land med et normalskatteregime, vil innebære at riggvirksomheten underlegges normale skattebetingelser. En eventuell økt skattebelastning ved å underlegges et normalskatteregime burde ikke være uoverkommelig. Det ville være uheldig dersom investeringer som ikke er lønnsomme under normale skattebetingelser, likevel blir gjennomført som følge av gunstig skattlegging.

For øvrig bemerkes at kildeskatter generelt sett, ettersom de er bruttoskatter, alltid i enkelte tilfeller vil kunne overstige overskuddet til skatteyder avhengig av hvor stor marginen er det enkelte år.

Departementet er enig i at kildeskatten vil kunne føre til uønskede *tilpasninger*, slik blant

annet Advokatforeningen har bemerket i sitt hørings svar. Én tilpasning til reglene vil kunne være å videreføre dagens organisering og prising, med den forskjell at riggene leies fra eierselskap til boreselskap via et mellomliggende land som Norge har skatteavtale med, og hvor skatteavtalen avskjærer adgangen til å ilegge kildeskatt. Når slike opplegg har liten annen realitet enn å spare skatt, vil de kunne bli rammet av den skatterettslige omgåelsesregelen. Det må likevel forventes at selskapene vil legge ned en betydelig innsats for å forsøke å opprettholde et de facto skattefritak for eierskap til rigg mv.

Tross muligheter for uønskede tilpasninger forventes forslaget å øke beskatningen av riggvirksomhet mv. Dersom riggeierskap flyttes til normalskatteland, vil for det første riggeierskapet underlegges beskatning der. For det andre reduseres muligheten til å flytte overskudd fra den delen av rigggkonsernets virksomhet som er skattepliktig til Norge. Se nærmere om betydningen av tilpasningsmuligheter i punkt 6.14.

Det må – som påpekt av flere høringsinstanser – forventes at noe av skatten reflekteres i *prisen på boretjenester* til oljeselskapene på norsk sokkel. Virksomhet på norsk sokkel må imidlertid tåle en normal skattebelastning for å være lønnsom i samfunnsmessig forstand. I den sammenheng er det ikke vesentlig hvordan skatten påvirker prisene mellom kunder og leverandører. Petroleumsnæringen drar i dag fordel av at leverandørene av en viktig innsatsfaktor som riggtjenester, i praksis driver helt eller delvis skattefritt. Departementet mener derfor at økte priser på boretjenester ikke er et vektig argument mot innføring av skatten.

6.7.5 Avgrensning til betalinger til nærstående i lavskatteland

Høringsforslaget

I høringsforslaget foreslo departementet at kildeskatten på royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler burde avgrenses til betalinger til *nærstående* mottakere i utlandet.

Departementet la vekt på at hovedformålet med forslaget var å motvirke overskuddsflytting. Tilsvarende som for kildeskatten på renter, ble nærståendebegrensningen begrunnet med at man ville målrette tiltaket mot betalinger hvor risikoen for overskuddsflytting er særlig høy. Det ble også vist til at en avgrensning til transaksjoner mellom nærstående ville gjøre det klart enklere for selskapene å vurdere i hvilke tilfeller det skal trekkes kildeskatt.

Departementet vurderte om kildeskatten på royalty mv. burde begrenses til betalinger til mottakere hjemmehørende i *lavskatteland*. Det ble vist til at en forskjell mellom renter og royalty er at man ikke har en tilsvarende fradragsbegrensningsregel for royaltybetalinger mv. Departementet mente at det var behov for en mer vidtrekkende regel for royaltybetalinger mv. til utlandet, og foreslo derfor en generell regel som ikke var begrenset til mottakere i *lavskatteland*. Departementet la vekt på at en *lavskatteland*begrensning ikke ville hindre *overskuddsflytting* til land som ikke er definert som *lavskatteland*. Det ble særlig vist til at formålet med rentebegrensningsregelen er å motvirke *overskuddsflytting*, og at man ikke har funnet grunn til å begrense denne til betalinger til *lavskatteland*.

Høringsinstansenes merknader

Særlig om avgrensningen til nærstående

De høringsinstansene som har inngitt merknader knyttet til avgrensningen til betalinger til nærstående mottakere, har uttalt seg generelt om dette spørsmålet, og har ikke skilt mellom vurderingen for renter- og royalty mv. Departementet viser derfor til redegjørelsen for høringsinnspill knyttet til nærståendebegrensningen under punkt 6.6.5.

Særlig om avgrensningen til lavskatteland

NHO, Advokatforeningen, Norsk olje & gass og KPMG mener at også kildeskatten på royalty, forutsatt at den innføres, bør begrenses til betalinger til *lavskatteland*, på samme måte som den foreslåtte kildeskatten på renter.

Advokatforeningen viser til at betaling av royalty til mottakere i normalskatteland hverken vil uthule det norske skattegrunnlaget eller undergrave det norske skattesystemets legitimitet. Foreningen viser til at inntekten vil være skattepliktig for mottaker i disse tilfellene, og at insentivene til *overskuddsflytting* gjennom høye royaltybetalinger vil være marginale. Videre viser foreningen til at kunstig høye priser uansett vil kunne nedjusteres etter armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Foreningen uttaler imidlertid at

«betaling av royalty til mottakere i *lavskatteland* vil kunne uthule det norske skattegrunnlaget, samt undergrave det norske skattesystemets legitimitet. For at kildeskatten på royalty ikke skal få et videre anvendelsesområde enn formålet med kildeskatten tilsier, bør

kildeskatteplikten derfor avgrenses til betalinger til mottakere i *lavskatteland*.»

Advokatforeningen mener i forlengelsen av dette at «brukerlandsargumentet» ikke kan utgjøre noen bærende begrunnelse for en kildeskatt på royalty. Foreningen viser til at når uavhengige parter fremforhandler en armlengdes royalty, vil partene ta sikte på å dele fortjenesten som den immaterielle eiendelen forventes å gi gjennom lisenstakers bruk mellom lisenstaker og lisensgiver. Hensynet til å sikre skattlegging av verdier skapt i kildeskatten, kan etter deres syn ikke begrunne at lisensgiver belastes med en kildeskatt, idet lisenstaker allerede har blitt skattlagt for disse verdiene.

KPMG uttaler at:

«Når departementet mener at formålet bak innføringen av kildeskatt på renter kan oppnås ved å begrense kildeskatteplikten til betalinger til *lavskatteland*, er det vanskelig å se at det er behov for en mer vidtfavnende trekkplikt for royaltybetalinger.

Et annen formål bak forslaget om innføringen av kildeskatt på leiebetalinger av visse fysiske driftsmidler er å unngå dobbelt ikkebeskatning. Også her vil formålet oppnås ved å begrense kildeskatten på royaltybetalinger til nærstående selskaper hjemmehørende i *lavskatteland*.»

NHO påpeker at det ikke er samme fleksibilitet med hensyn til eierskap og leie av immaterielle rettigheter i konsern som det er til finansieringsform. Det vises til at man i utgangspunktet ikke kan endre eierskap til rettigheter uten at det utløser realisasjonsbeskatning, og at man derfor ikke har samme fleksibilitet her som for endringer i forholdet mellom egenkapital og gjeld. NHO mener derfor at en eventuell kildeskatt på royalty i hvert fall bør begrenses til betalinger til nærstående i *lavskatteland*.

Vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at *overskuddsflytting* gjennom royaltybetalinger også kan skje ved betalinger til mottakere i normalskatteland. Det trenger ikke å være store satsforskjeller for at slik skatteplanlegging er lønnsom. En begrensning av kildeskatten til betalinger til *lavskatteland* vil derfor ikke hindre *overskuddsflytting* i slike tilfeller.

Departementet mener likevel at det vil være hensiktsmessig å begrense kildeskatten på roya-

lty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler til betalinger til lavskatteland. Dette vil avgrense kildeskatten til de tilfeller der risikoen for overskuddsflytting er særlig stor, og vil målrette tiltaket mot den mest aggressive skatteplanleggingen. Når hovedformålet med innføring av kildeskatt på royalty mv. er å motvirke overskuddsflytting, mener departementet at det er fornuftig å starte med en slik begrensning i reglene, etter som lønnsomheten av overskuddsflytting er størst når betalingen går til land med betydelig lavere skattesats. Departementet mener at det vil være hensiktsmessig å se an virkningen av kildeskatten for de berørte næringer, og eventuelle tilpasninger som foretas, og på det grunnlag vurdere om omfanget av kildeskatten bør utvides på et senere tidspunkt.

På denne bakgrunn foreslår departementet at kildeskatten på royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler begrenses til betalinger til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd.

6.7.6 Nærmere om skattesubjektene (de skattepliktige)

Selskap eller innretning hjemmehørende i lavskatteland

Skattesubjektene for kildeskatt på royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler vil, på samme måte som forslaget til kildeskatt på renter, være selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland.

Som for kildeskatten på renter foreslås at subjektretsen avgrenses til upersonlige skattytere. Det begrunnes med at risikoen for overskuddsflytting er størst når betalinger av royalty mv. skjer mellom nærstående selskaper.

Med selskap eller innretning menes selskaper som anses som selvstendige skattesubjekter, jf. opplistingen i skatteloven § 2-2 første ledd.

Hvis inntekten opptjenes av et utenlandsk selskap med deltakerfastsetting, sml. skatteloven § 2-2 annet ledd, vil det avgjørende være om den enkelte deltakeren oppfyller vilkårene for kildeskatteplikt. Det vil si at når betalingen for eksempel går til et selskap med deltakerfastsetting i et normalskatteland, men hvor en eller flere av deltakerne er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland, skal det ilegges kildeskatt på den forholdsmessige andelen av betalingen som tilkommer deltakere hjemmehørende i lavskatteland.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd og § 2-3 første ledd ny bokstav j.

NOKUS-selskaper

Departementets forslag om kildeskatt på royalty mv. vil også omfatte såkalte NOKUS-selskaper, jf. skatteloven § 10-60. Begrunnelsen for hvorfor slike selskaper bør omfattes av kildeskatt på royalty mv. er den samme som for renter, og departementet viser til redegjørelsen i punkt 6.6.6.

Tilsvarende som for kildeskatten på renter bør norske deltakere i NOKUS-selskaper ikke bli skattlagt dobbelt for inntekt som allerede er skattlagt løpende etter NOKUS-reglene. Dette vil bli hensyntatt ved utformingen av fradragsregler for slike inntekter.

Unntak for betalinger knyttet til virksomhet som drives i eller bestyres fra Norge

For å unngå dobbeltbeskatning (overskuddsbeskatning og kildeskatt) bør det, på samme måte som for renter, gjøres et særskilt unntak fra kildeskatten på royalty mv. når betalingen skal tilordnes en filial i Norge og skattlegges som inntekt her etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, eller når inntekten skattlegges etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Det vises til redegjørelsen under punkt 6.6.6.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 annet ledd bokstav b.

Unntak for løsøre som er gjenstand for begrenset skatteplikt til Norge

Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a etablerer begrenset skatteplikt for inntekt av fast eiendom og løsøre som befinner seg i Norge, og som eies av en person, selskap eller innretning hjemmehørende eller bosatt i utlandet. Bestemmelsen har selvstendig betydning for inntekt av fast eiendom og løsøre som ikke inngår i virksomhet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Leiebetalinger som en utenlandsk eier mottar på grunnlag av å stille fysiske eiendeler til disposisjon for en skattyter i Norge, vil kunne utløse kildeskatteplikt for den utenlandske eieren på grunnlag av den foreslåtte regelen om kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. Eieren vil også kunne bli skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a om begrenset skatteplikt for inntekter fra løsøre i Norge. For å unngå dobbeltbeskatning bør det derfor gjøres

et særskilt unntak fra kildeskatten. Unntaket kommer til anvendelse når den utenlandske eieren av den aktuelle løseobjekten er begrenset skattepliktig for inntektene av løseobjekten etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 annet ledd bokstav b.

Unntak for selskap mv. som er reelt etablert i et EØS-land

For å sikre samsvar med Norges forpliktelser under EØS-avtalen foreslås et unntak fra kildeskatteplikt for selskap mv. som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. For den nærmere begrunnelsen for, og omfanget av, unntaket viser departementet til vurderingene i punkt 6.11.5.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 annet ledd bokstav a.

Hvilket selskap har mottatt vederlaget?

I departementets forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd er det uttrykt at vederlag som et utenlandsk selskap mv. har «mottatt» fra et nærstående selskap mv., skal være kildeskattepliktig. Hvem som har «mottatt» vederlaget, avgjøres på bakgrunn av de alminnelige tilordningsprinsippene i skatteretten.

6.7.7 Hvilke inntekter er skattepliktige – når skal Norge anses som kildestat?

Kildeskatt etter forslaget gjelder som hovedregel for vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter, eller visse fysiske eiendeler, som de skattepliktige selskapene mv. mottar fra norske nærstående selskap mv.

Tilsvarende som for kildeskatten på renter foreslår departementet at kildeskatten på royalty mv. skal avgrenses til betalinger fra selskap mv. Dette innebærer at betalinger fra personlige skattytere bosatt i Norge ikke vil ilegges kildeskatt.

I dette punktet redegjøres det nærmere for de ulike subjektene som betalingen kan komme fra for at kildeskatteplikt inntreffer. Nærmere om hvilke betalinger for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter som omfattes, er redegjort for i punkt 6.7.8. Hvilke betalinger for leie av fysiske eiendeler som omfattes av kildeskatteplikten fremgår av punkt 6.7.10. Vurderingen av

hvilke selskaper mv. som må anses som nærstående, fremgår av punkt 6.7.9 jf. punkt 6.6.6.

Betalinger fra selvstendige upersonlige skattesubjekter

Skatteplikten omfatter for det første vederlag for royalty mv. fra selvstendige skattesubjekter (aksjeselskaper o.l.) hjemmehørende i Norge, altså selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd bokstav a.

Betalinger fra selskaper med deltakerfastsetting

Videre omfatter skatteplikten royalty- og leiebetalinger fra selskaper med deltakerfastsetting, jf. skatteloven § 10-40.

Tilsvarende som for kildeskatten på renter, foreslår departementet at det ved betalinger som går fra norske selskaper med deltakerfastsetting etter skatteloven §§ 10-40 flg., eller tilsvarende utenlandske selskaper, skal ilegges kildeskatt på en andel av betalingen som tilsvarer eierandelene i selskapet til deltakere som er skattepliktig til Norge. Det vises til den nærmere redegjørelsen i punkt 6.6.7.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd bokstav b, og annet ledd bokstav d.

Betalinger fra filial i Norge

Departementet foreslår at en betaling fra et utenlandsk selskap mv. til en mottaker i et lavskatte-land, og som tilordnes en filial av det utenlandske selskapet mv. i Norge, skal omfattes av kildeskatten. Det vises til drøftelsen av tilsvarende avgrensning for kildeskatteplikten for renter i punkt 6.6.7.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd bokstav d.

Betalinger fra selskaper som skattlegges etter petroleumsskatteloven

Som fremholdt i høringsnotatet, og tilsvarende som for kildeskatt på renter, foreslår departementet at kildeskatteplikten også skal gjelde betalinger fra selskap mv. som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd bokstav c.

6.7.8 Nærmere om hvilke inntekter fra immaterielle rettigheter som omfattes (royaltybegrepet)

Høringsforslaget

I høringsnotatet viste departementet til at skatte- loven § 5-20 første ledd bokstav c) nevner inntekter fra immaterielle rettigheter (opphavsrettigheter og patentrettigheter mv.) som kapitalinntekter. Departementet mente at dette begrepet burde danne grunnlaget for kildeskatten på immaterielle rettigheter (royalty). Det ble vist til at den nye hjemmelen blant annet vil inkludere immaterielle rettigheter, herunder opphavsrettigheter, patentrettigheter og mønsterrettigheter. Det ble videre uttalt at det ikke vil være avgjørende om rettighetene har rettsbeskyttelse. Andre eksempler på immaterielle rettigheter som vil være omfattet av bestemmelsen, er varemerker, lisenser, know-how og forretningshemmeligheter. Departementet uttalte at det vesentlige i denne sammenhengen er at man kan ta betalt for å stille den immaterielle rettigheten til rådighet for andre.

Departementet viste videre til at grensedragningen mellom godtgjørelse for bruk av en immateriell rettighet og vederlag for tjenester, i noen tilfeller kan være uklar. Om det dreier seg om en royaltybetaling eller betaling for en eiertjeneste, må avgjøres i det enkelte tilfellet. Departementet viste til at et sentralt vurderingstema vil være om den immaterielle rettigheten stilles til disposisjon for brukeren, eller om den immaterielle rettigheten inngår i utførelsen av en tjeneste som eieren utøver selv.

Departementet viste også til at det kan være nødvendig å vurdere om en betaling gjelder bruk eller rett til å bruke en immateriell rettighet, eller kjøp av selve rettigheten. Det ble vist til at de alminnelige prinsippene for å avgjøre om det foreligger et kjøp, også gjelder her. Departementet foreslo at dette uttrykkes i lovteksten ved at kildeskatten skal gjelde betalinger for «bruk av eller retten til å bruke» immaterielle rettigheter.

Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser har gitt innspill knyttet til definisjonen av royaltybegrepet.

Oljeskattekontoret viser til at uttrykket royalty neppe har noen fast betydning i norsk internrett, men at det med innføringen av en kildeskatt vil få en mer fremtredende plass i terminologien i fagmiljøet. Kontoret stiller spørsmål ved om royaltybegrepet burde fått en legaldefinisjon og vært trukket mer aktivt inn i lovteksten.

Advokatforeningen påpeker at uttrykket «immaterielle rettigheter» verken er definert i skatteloven § 5-20 eller i forarbeidene til bestemmelsen, og at den nye bestemmelsen om kildeskatt på royalty mv. derfor bør inneholde en definisjon av dette begrepet. Det foreslås at uttrykket defineres som en generaldefinisjon etterfulgt av en ikke-uttømmende liste over hvilke typetilfeller av immaterielle rettigheter som omfattes.

Videre mener at Advokatforeningen at det i forarbeidene bør presiseres at kildeskatten bare skal ilegges på betalinger for bruk eller retten til bruk av immaterielle rettigheter, og ikke på betalinger for bruk eller retten til å bruke produkter eller eiendeler som er basert på immaterielle rettigheter. Dette for å redusere potensialet for tolkningstvil og tvistesaker knyttet til kildeskattens anvendelsesområde. I mangel av en slik grensedragnings mener Advokatforeningen at kildeskatten på royalty vil kunne få et utilsiktet bredt anvendelsesområde.

SKD mener at det bør vurderes om det kan utarbeides en tydeligere definisjon av hva som skal omfattes av begrepet «immaterielle rettigheter».

Flere høringsinstanser har også uttalt seg om forholdet til royaltydefinisjonen i OECDs mønsteravtale.

Advokatforeningen påpeker at det internrettslige royaltybegrepet bør tilsvare definisjonen av royalty i mønsteravtalens artikkel 12. Det vises til at lik internrettslig og skatteavtalerettslig definisjon vil skape forutberegnelighet, da det vil fjerne behovet for å tolke og anvende to separate royaltybegrep. Videre uttales at dersom departementet likevel skulle mene at det internrettslige royaltybegrepet skal ha et annet innhold enn royaltydefinisjonen i artikkel 12 i OECDs mønsterskatteavtale, bør forskjellene klart identifiseres og begrunnes i forarbeidene.

NHO uttaler at royaltybegrepet ikke er entydig, og påpeker at:

«Forslaget gjelder betalinger for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter. I høringsnotatet nevnes at grensedragningen mellom godtgjørelse for bruk av en immateriell rettighet og vederlag for tjenester i noen tilfeller kan være uklar. Det er vi enige i. Et eksempel er kjøp av programvare og lisenser som ofte gjøres felles innenfor et konsern. Kjøp av programvare skal normalt ikke anses som royalty, men noen land anser all betaling for programvare som royalty. Kildeskatt vil kunne skape

stor uforutsigbarhet om den samlede skattebyrden i internasjonale forhold.»

På denne bakgrunn mener NHO at en klar henvisning til definisjonen i OECDs mønsteravtale artikkel 12 med kommentarer, ville gitt større klarhet.

SKD viser til at OECDs retningslinjer for internprising 2017 kapittel 6 har inntatt en definisjon av «intangibles», som gir en nærmere anvisning på hva som skal legges i dette begrepet. Direktoratet antar at denne definisjonen, og etterfølgende beskrivelser, kan gi et godt grunnlag for en nærmere definisjon.

SKD uttaler videre at det etter deres syn kan være hensiktsmessig å vurdere å bygge en definisjon av «royalty» på OECDs mønsteravtale artikkel 12 (2):

«The term 'royalties' as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, and copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.»

Det vises til at denne definisjonen kan anses mer i tråd med en naturlig språklig forståelse av royalty, og at dette er tilnærmingen Danmark har valgt for å definere royalty i sine kildeskatteregler.

SKD påpeker også at grensen mot tjenester er krevende, og at det vil være hensiktsmessig med en klargjøring av hvilke typetilfeller som omfattes av kildeskatten på royalty, enten gjennom en særskilt definisjon av immaterielle eiendeler, eventuelt ved en omtale i forarbeidene.

Vurderinger og forslag

Departementet er enig med høringsinstansene i at royalty ikke er et entydig begrep.

I høringsnotatet er begrepet «royalty» i løpeteksten benyttet som en samlebetegnelse for betalinger for bruk av, eller retten til å bruke, immaterielle rettigheter. I forslaget til lovtekst er skatteplikten knyttet til vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter. Innholdet i begrepet er ment å sammenfalle med innholdet i samme begrep i skatteloven § 5-20 første ledd bokstav c. Dette vil gi likebehandling av samme type inntekter for skattytere som er bosatt i Norge, og skattytere som er begrenset skattepliktige hit etter reglene om kildeskatt. I juridisk teori

vises det til at begrepet «immaterielle rettigheter» er rettigheter som ikke er fysiske gjenstander eller løsøre, men at det ikke er krav om opphavsrettslig beskyttelse for å omfattes av begrepet. Det ser ikke ut til at grensedragningen mellom denne typen inntekter og andre inntekter har bydd på store problemer i praksis.

Departementet er likevel enig i at avgrensningen av hva som utgjør «immaterielle rettigheter» i skattelovens forstand, vil få en ny betydning ved innføring av kildeskatt på betalinger for bruk av slike rettigheter. Det kan derfor være behov for å gi noe mer veiledning om hvilke typer rettigheter som vil omfattes av begrepet. Departementet mener at dersom en definisjon skal inntas i skatteloven, bør den utformes slik at den tar høyde for fremtidig utvikling av nye typer immaterielle rettigheter. Det er derfor ikke hensiktsmessig å gi en uttømmende definisjon tilsvarende den som er inntatt i artikkel 12 punkt 3 i OECDs mønsteravtale. Definisjonen i mønsteravtalen kan imidlertid danne et utgangspunkt for rettigheter som omfattes, det vil si at det presiseres at begrepet omfatter blant annet den type immaterielle rettigheter som er listet opp i definisjonen i OECDs mønsteravtale. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i skatteloven § 5-20 første ledd gis hjemmel til å utfylle bestemmelsen, og at det i forskrift gis en ikke-uttømmende angivelse av rettighetstyper som omfattes av begrepet, herunder opphavsretter, patent, mønster eller modell, hemmelig formel eller fremstillingsmåte, varemerke eller lignende, og opplysninger om industrielle, kommersielle eller vitenskapelige erfaringer (know-how).

Som omtalt i høringsnotatet, kan det være nødvendig å trekke grensen mellom godtgjørelse for bruk av, eller retten til å bruke, en immateriell rettighet og betaling for en eiertjeneste. Dette må avgjøres i det enkelte tilfellet. Det sentrale vurderingstemaet vil være om den immaterielle rettigheten stilles til disposisjon for brukeren, som i tilfellet vil medføre at den omfattes av forslaget her, eller om den immaterielle rettigheten inngår i en del av en tjeneste som eieren utfører selv.

Advokatforeningen og NHO har i sine høringsvar trukket frem en tilsvarende problemstilling hvor en immateriell rettighet inngår i et produkt. Departementet legger til grunn at dersom tilgang til en immateriell rettighet er nødvendig for at produktet skal fungere, men hvor brukeren ikke får øvrige rettigheter til å benytte den immaterielle rettigheten, bør betalingen for produktet ikke anses som en betaling som skal ilegges kildeskatt etter forslaget her. Dersom skattyter får rett til å benytte den immaterielle rettigheten i sin virk-

somhet, vil derimot i alle fall deler av betalingen anses som en betaling for bruk, eller retten til å bruke, en immateriell rettighet som omfattes av forslaget.

Det kan også være nødvendig å vurdere om en betaling gjelder bruk eller rett til å bruke en immateriell rettighet, eller en overføring av hele rettigheten (salg). De alminnelige prinsippene for å avgjøre om det foreligger et salg, gjelder også her.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd og forslag til endring i § 5-20 første ledd. I tillegg vil departementet gjøre nødvendige endringer i forskrift til skatteloven.

6.7.9 Nærstående vurderingen

For det nærmere innholdet av nærståendebegrepet, og tidspunktet for nærståendevurderingen, viser departementet til vurderingene som fremgår av punkt 6.6.9. De samme hensyn gjør seg gjeldende for vurderingen av nærståendebegrepet for royalty- og leiebetalinger som for renter. På denne bakgrunn foreslår departementet at selskap mv. skal anses som nærstående når det foreligger direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Det foreslås videre at nærståendevurderingen skal knyttes til ethvert tidspunkt i inntektsåret frem til betalingen er tidfestet etter de alminnelige reglene for dette.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-82.

6.7.10 Leiebetalinger for visse fysiske eiendeler – hvilke betalinger omfattes av kildeskattplikten?

Høringsforslaget

Departementet uttalte i høringsnotatet at det er tilsvarende insentiver til overskuddsflytting gjennom leiebetalinger for visse fysiske eiendeler som ved leie av immaterielle rettigheter, og at dette særlig gjelder eiendeler som må anses som kapitalintensive, mobile investeringer som for eksempel skip, rigger og luftfartøy.

Et eksempel som ble trukket frem, er såkalt «bareboat»-leie. Det er en utleieform innenfor maritim sektor der leietaker leier et tomt skip, fartøy, rigg eller lignende. Bareboat-avtalene kan variere, men leietaker må normalt selv stå for alle utgifter til drift, vedlikehold, mannskap mv. Utleieformen er også vanlig innen luftfart, og kalles da gjerne utleie på «dryleasing»-vilkår. Skatteutval-

get viste særlig til at eierskap for skip på bareboat-leie i mindre grad enn annen skipsfartsvirksomhet krever maritim know-how eller kompetanse, og derfor kan sammenlignes med en finansiell plassering.

Departementet viste videre til at skattemyndighetene har erfaring med at det gis store fradrag for leie av fartøy, rigger, maskiner og lignende utstyr. Dette er eiendeler hvor det kan være vanskelig å finne tilstrekkelig sammenlignbare transaksjoner mellom uavhengige parter, og hvor det derfor er særlig utfordrende å vurdere riktig prissetting etter skatteloven § 13-1. Dette tilsa at kildeskatt hjemmelen også burde omfatte leiebetalinger for denne type eiendeler. Innspill fra Skatteetaten var at dette særlig gjaldt for skip, fartøy, rigger, fly og helikopter, og dette ble derfor lagt til grunn ved utformingen av forslaget.

Det ble videre vist til rederiskatteordningen som i 2018 ble notifisert overfor EFTAs overvåkningsorgan (ESA) og godkjent for ti nye år. Denne særskilte beskatningsordningen omfatter aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, jf. skatteloven §§ 8-10 flg. Selskap innenfor ordningen kan eie skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet og vindmøllefartøyer. Inntekter fra bareboatutleie av fartøy kan være en del av rederiskatteordningen.

Departementet vurderte det slik at leiebetalinger for lovlige eiendeler etter § 8-11 første ledd bokstav a, b og i, som skattlegges innenfor rederiskatteordningen, burde unntas fra en eventuell kildeskatt på leiebetalinger. Leiebetalinger for tilsvarende eiendeler som ikke beskattes innenfor rederiskatteordningen, så departementet derimot ingen grunn til å unnta.

Departementet viste også til at ved leasing av fartøyer mv., vil en del av leiebetalingene kunne anses som renter, og at disse derfor i utgangspunktet vil omfattes av forslaget til kildeskatt på rentebetalinger. Det vil også gjelde for selskaper som skattlegges innenfor den særlige rederiskatteordningen. Det ble imidlertid vist til at for selskaper som skattlegges i rederiskatteordningen, gis det kun fradrag for en del av faktiske rentekostnader tilsvarende forholdet mellom selskaps finanskapital og total kapital. Det ble vist til at rentebetalinger ved finansiell leasing er knyttet til rederiselskapets realkapital, og derfor ikke burde medføre kildeskatt for mottakeren. Departementet foreslo på denne bakgrunn å unnta slike betalinger fra kildeskatt på renter.

Departementet presiserte også at for personer, selskap eller innretninger som er omfattet av den særskilte regelen i skatteloven § 2-34, vil inntekter uansett ikke ilegges kildeskatt.

Høringsinstansenes merknader

Rederiforbundet uttaler at det bør klargjøres hvilke eiendeler som skal omfattes av en eventuell kildeskatt på leiebetalinger.

Rederiforbundet mener videre at det er uklart hvilke avtaletyper som skal omfattes av forslaget. Det vises til at utover henvisningen til bareboat-leie, er det ikke gitt noen nærmere redegjørelse for hvilke avtaletyper som omfattes. Det uttales at dersom Finansdepartementet mener at forslaget også skal omfatte leiebetalinger under andre avtaletyper, som for eksempel utleie av skip, rigger mv. med bemanning (timecharter kontrakter mv.), så vil konsekvensene av forslaget bli enda mer alvorlige og kritiske for den maritime næringen enn det som følger av kommentarene Rederiforbundet har gitt til forslaget.

SKD viser til at formuleringene i lovutkastet er tilsvarende som for saldogruppene i skattelovens § 14-41 bokstav e «skip, fartøyer, rigger m.v.», samt bokstav f «fly, helikopter». Etter direktoratets syn bør det presiseres at disse bestemmelsene skal forstås likt.

Vurderinger og forslag

Departementet viser til de vurderinger som var gjort i høringsnotatet, og fastholder disse. På bakgrunn av høringsinnspillene vil det likevel gis noen nærmere presiseringer.

Nærmere om hvilke eiendeler som omfattes

Som foreslått i høringsnotatet, mener departementet at kildeskatten bør omfatte leiebetalinger for skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter. Dette er eiendeler som fremgår av saldogruppen inntatt i skatteloven § 14-41 bokstav e og f. Som påpekt av SKD, har denne angivelsen av ulike saldogrupper ligget fast i mer enn 20 år. Departementet er enig i at forståelsen av hvilke eiendeler som skal inngå i definisjonen etter denne bestemmelsen, antas å være relativt klar og basert på etablert praksis. Forslaget til avgrensning av hvilke eiendeler som omfattes av kildeskatten for visse leiebetalinger, er ment å ha samme innhold som nevnte bestemmelser i skatteloven § 14-41.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 første ledd.

Særlig om eiendeler som skattlegges under rederiskatteordningen

Som i høringsforslaget, foreslår departementet at leiebetalinger for lovlige eiendeler etter skatteloven § 8-11 første ledd a, b og i, som skattlegges innenfor rederiskatteordningen, skal unntas fra kildeskatt på leiebetalinger. Leiebetalinger for tilsvarende eiendeler som ikke beskattes innenfor rederiskatteordningen, skal imidlertid ilegges kildeskatt.

Som redegjort for i høringsnotatet, vil en del av leiebetalingene ved leasing av fartøyer mv. som omfattes av forslaget i enkelte tilfeller kunne klassifiseres skattemessig som renter. I slike tilfeller vil denne delen av leiebetalingene i utgangspunktet omfattes av kildeskatten på rentebetalinger, også for selskaper som skattlegges innenfor den særlige rederiskatteordningen.

Departementet mener imidlertid at betalinger som omfattes av rederiskatteordningen i sin helhet bør unntas fra forslaget til kildeskatt, også fra kildeskatt på renter. Det vises til den nærmere begrunnelsen for dette i høringsnotatet, se redegjørelse over.

Rentebetalinger ved finansiell leasing for fysiske eiendeler som skattlegges under rederiskatteordningen, som skattemessig klassifiseres som renter, foreslås derfor unntatt fra kildeskattplikt.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-81 annet ledd bokstav c, og § 10-80 annet ledd bokstav c.

Nærmere om ulike avtaletyper

Rederiforbundet har i sitt hørings svar bedt om en avklaring av hvilke typer leieavtaler som skal anses omfattet av forslaget til ny kildeskatt.

Bareboat-avtaler vil være det mest praktiske eksemplet, ettersom eiendeler av den typen som omfattes av forslaget ofte leies ut på slike vilkår. Departementet er imidlertid av den oppfatning at kildeskatten ikke bør begrenses til slike avtalekonstruksjoner. En slik avgrensning vil lett kunne føre til tilpasninger, og en vil da ikke oppnå hensikten med forslaget. Videre vil det medføre betydelige avgrensingsproblemer både for de trekkpliktige og for skattemyndighetene, ettersom bareboatavtaler ikke har noen entydig definisjon. Det vil ofte være en uklar grense mellom de ulike avtaletypene.

Departementet understreker at i tilfeller der utleieavtalen omfatter mer enn selve eiendelen, for eksempel ved såkalte timecharteravtaler, må det vurderes konkret hvor stor del av betalingen som må anses å utgjøre leie for selve eiendelen, og som skal ilegges kildeskatt.

For øvrig viser departementet til at når et selskap hjemmehørende i utlandet inngår en såkalt timecharter avtale, vil dette som hovedregel også innebære at selskapet må anses å levere en tjeneste. For selskaper som leverer tjenester for eksempel i forbindelse med utvinning av petroleum på norsk kontinentalsokkel, innebærer dette ofte at selskapet anses å drive skattepliktig virksomhet her i henhold til petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1. I slike tilfeller vil inntekten være omfattet av unntaket fra kildeskatteplikt for betalinger til utenlandske foretak når betalingen tilordnes en filial i Norge og skattlegges som virksomhetsinntekt her i henhold til skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1, se punkt 6.7.6.

Inntekter unntatt etter skatteloven § 2-34

Skatteloven § 2-34 unntar på nærmere vilkår inntekt og formue ved eie eller drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart, eller eget eller innleid bore- og entreprenørfartøy i internasjonal virksomhet, fra skatteplikt.

For selskap mv. og inntekter som er omfattet av denne særskilte regelen i skatteloven § 2-34, vil det ikke ilegges kildeskatt. Dette fremgår direkte av § 2-34.

6.8 Terskelbeløp for når kildeskatteplikt på renter og royalty mv. inntre?

6.8.1 Høringsforslaget

I høringsnotatet vurderte departementet om det burde være et terskelbeløp for når kildeskatteplikten skal inntre for rentebetalinger. Hensikten ville i så fall være at mindre lån skjermes fra kildeskattebegrensningen. Departementet konkluderte med at det ikke ville være hensiktsmessig å innføre et slikt terskelbeløp.

Det ble for det første vist til at innføringen av et terskelbeløp ville kunne føre til skattemessige tilpasninger ved at låntaker tar opp lån hos forskjellige nærstående långivere.

For det andre ble det vist til at en eventuell terskel i så fall burde gjelde for hvert inntektsår, mens skatteplikt vil måtte gjelde for alle mottatte renter i

løpet av inntektsåret når terskelbeløpet er nådd. For å sikre at den trekkpliktige har trukket et høyt nok beløp for å dekke potensiell kildeskatt, la departementet til grunn at det uansett ville måtte være trekkplikt for alle rentebetalinger. Det vil si også for betalinger utført før en eventuell terskel er nådd.

Dersom beløpsgrensen ikke er nådd ved skattleggingsperiodens utløp, ble det vist til at fastsatt kildeskatt i tilfelle vil måtte refunderes. Det ble vist til at dette innebærer at å innføre et innslagspunkt for når kildeskatteplikten oppstår, ikke ville være noen administrativ besparelse verken for skattyteren eller den trekkpliktige.

Departementet foreslo på denne bakgrunn ikke å innføre et terskelbeløp for når kildeskatteplikt for renter oppstår.

Med samme begrunnelse ble det heller ikke foreslått en terskel for kildeskatt på royaltybetalinger mv.

6.8.2 Høringsinstansenes merknader

Revisorforeningen mener at når formålet er å unngå overskuddsflytting, tilsier administrative hensyn at betalinger under et visst beløp bør unntas fra kildeskatteplikt. Det vises til at dette er akseptert i annet regelverk, for eksempel i rentebegrensingsregelen. Foreningen mener at å slippe å foreta trekk på beløp under en terskel, vil være en åpenbar forenkling av reglene.

Også *NHO* mener at det burde være en terskel for når skatteplikten skal inntre, både for renter og royalty mv. Det påpekes at selv om terskler innebærer tilpasninger, er disse ikke større enn at hensynet til et enklere forslag burde vektlegges mer.

Advokatforeningen mener at det bør innføres et terskelbeløp for skattepliktige royaltybetalinger. Den hevder at kildeskatte trekk på lave royaltybetalinger vil være like administrativt byrdefullt for både skattyter og Skatteetaten, som kildeskatte trekk på høye royaltybetalinger. Foreningen vurderer det slik at de administrative kostnadene ved skattetrekket for lave betalinger vil kunne være høyere enn provenyeffekten. Det påpekes videre at lave royaltybetalinger uansett ikke vil innebære overskuddsflytting av betydning. En avgrensning av kildeskatteplikten mot marginale beløp, vil derfor ikke stride mot kildeskattens formål. Til terskelbeløpets størrelse mener foreningen at det kan trekkes en parallell til rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41, med nedskalering til et månedlig beløp.

LO støtter departementets vurdering om at det ikke bør innføres et terskelbeløp for når kildeskattelikte oppstår.

6.8.3 Vurderinger og forslag

Departementet viser til vurderingene i høringsforslaget om at innføring av et terskelbeløp kan åpne for tilpasninger, og i tillegg føre til betydelige administrative ulemper både for de trekkpliktige og for skattemyndighetene.

Departementet har vurdert om et alternativ til et terskelbeløp, der alle mottatte inntekter blir skattepliktig når terskelbeløpet er nådd, kan være å innføre et årlig *bunnfradrag*, slik at betalinger inntil et gitt minstebeløp uansett er skattefrie. Departementet har imidlertid kommet til at hovedformålet bak forslaget, hensynet til overskuddsflytting, taler mot en slik løsning. En ordning med et bunnfradrag kan legge til rette for tilpasninger, og åpne for overskuddsflytting inntil beløpsgrensen er nådd. Dette gjelder særlig når forslaget er begrenset til betalinger til mottakere i lavskatteland, både for renter og for royalty mv.

På denne bakgrunn fastholder departementet at det ikke bør innføres et terskelbeløp, heller ikke et alternativt bunnfradrag, for når kildeskattelikte inntreter for rente-, royalty og leiebetalinger.

6.9 Kildeskattesatsen for renter og royalty mv.

6.9.1 Høringsforslaget

Hovedformålet med kildeskatten på renter betalt til nærstående i lavskatteland er å motvirke overskuddsflytting. I høringsforslaget viste departementet til at den skattemessige gevinsten av overskuddsflytting ut av Norge gjennom rentebetalinger potensielt kan være opp mot 22 pst. av rentebetalingene, tilsvarende selskapsskattesatsen. I tilfeller der renter betales til konsernselskap i lavskatteland og ikke kommer til beskatning som inntekt i mottakerlandet, vil konsernet på marginen kunne redusere den samlede beskatningen med 22 øre for hver ekstra krone som betales i renter fra det norske selskapet. Det ble vist til at i slike tilfeller må satsen på en kildeskatt på renter i utgangspunktet settes til 22 pst. – tilsvarende selskapsskattesatsen i Norge – for fullt ut å motvirke insentivet til å manipulere rentesatsen.

Kildeskatt er imidlertid en skatt på bruttobeløp uten fradragrett for de tilknyttede kostnadene. En kildeskattesats som er like høy som sel-

skapsskattesatsen, vil derfor kunne føre til hard beskatning av konserninterne lån fra lavskatteland. Departementet viste til Skatteutvalgets vurdering der det konstateres at de faste kostnadene vil variere, og at kildeskattesatsen bør settes noe lavere enn selskapsskattesatsen for å hensynta at skatten ilegges bruttobetalingen. Skatteutvalget mente at kildeskattesatsen burde settes til tre fjerdedeler av selskapsskattesatsen. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap er 22 pst. En kildeskattesats på tre fjerdedeler av selskapsskattesatsen vil tilsvare 16,5 pst.

Departementet foreslo på denne bakgrunn å sette den internrettslige satsen for kildeskatt på rentebetalinger til 15 pst., altså noe lavere enn Skatteutvalgets forslag.

Med samme begrunnelse foreslo departementet at kildeskattesatsen på royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler også burde settes til 15 pst.

6.9.2 Høringsinstansenes merknader

Enkelte høringsinstanser mener at kildeskattesatsen bør settes *lavere* enn den foreslåtte skattesatsen på 15 pst.

KPMG påpeker at begrunnelsen som er gitt for skattesatsen på 15 pst. tilsvarende den som ble gitt av Skatteutvalget i 2014. Det vises til at selskapsskatten i 2014 var på 28 pst., mens den i dag er på 22 pst., noe som tilsier at satsen bør settes lavere enn 15 pst. De mener videre at skattesatsen for royalty og leiebetalinger for fysiske eiendeler ikke kan ha samme begrunnelse som kildeskatten på renter, da kostnadsnivået for førstnevnte er langt høyere enn for rentebetalinger. Dette kan etter deres syn tilsi en lavere skattesats på royalty- og leiebetalinger enn på rentebetalinger.

NHO fremholder at kildeskatten på renter burde vært satt lavere og maks 10 pst.

PWC mener at skattesatsen bør være lavere enn 15 pst., for i tilstrekkelig grad å hensynta forskjellen i beskatning av brutto- fremfor netto- grunnlag.

Andre høringsinstanser mener at skattesatsen burde settes noe *høyere*.

LO viser til at den foreslåtte satsen ligger i nedre sjikt av kildeskattesatsen i andre land.

Oljeskattkontoret viser til at fordelen av overskuddsflytting for virksomhet som skatlegges etter petroleumsskatteregimet kan være langt høyere enn 22 pst. for finanskostnader som tilordnes sokkeldistriktet. Dette forsvarer etter kontoets syn isolert sett høyere kildeskattesats på betalinger fra særskattepliktige.

Advokatforeningen mener at satsen for kilde-skatt på royalty, dersom denne ikke avgrenses til betalinger til lavskatteland, bør differensieres mellom betalinger til lavskatteland og betalinger til normalskatteland. For betalinger til normalskatteland foreslås at satsen for eksempel settes til 5 pst.

6.9.3 Vurderinger og forslag

Skatteutvalget foreslo at kildeskattesatsen ble satt til tre fjerdedeler av nivået på den da foreslåtte selskapskattesatsen som var 20 pst. Skal man følge argumentasjonen til Skatteutvalget fullt ut, tilsier dette en skattesats på 16,5 pst. fremfor en sats på 15 pst. Departementet foreslår imidlertid, som i høringsforslaget, å sette satsen noe lavere enn dette.

Departementet viser til at skattesatsen kan være nærmere begrenset i skatteavtale. Dersom satsen i skatteavtale er satt til 15 pst., vil det være ufordelaktig for Norge å ikke ha adgang til å kildebeskatte til samme prosentsats som avtalelandet. Er satsen i skatteavtale satt lavere enn 15 pst., vil det ikke ha betydning at den internrettslige satsen er høyere. Skjer betalingen til lavskatteland, slik forslaget er avgrenset til, vil inntekten ikke beskattes i mottakerlandet, alternativt bli skattlagt med en lav sats. I slike tilfeller bør Norge ha adgang til å ilegge kilde-skatt med 15 pst.

Den foreslåtte satsen på 15 pst. ligger i nedre sjikt sammenlignet med tilsvarende kilde-skattesatser i andre land. Departementet antar imidlertid at en sats på 15 pst. i tilstrekkelig grad vil motvirke overskuddsflytting «på marginen» gjennom å sette kunstig høye priser på internlån, og betalinger for royalty mv., til lavskatteland.

Det finnes ikke en kilde-skattesats som er korrekt for alle tilfeller. En samlet vurdering tilsier at forslaget om at kilde-skattesatsen settes til 15 pst. fastholdes.

Departementet viser til forslag til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 § 3-5 femte ledd.

6.10 Når oppstår kilde-skatteplikt? Nærmere om innvinning og tidfesting

6.10.1 Høringsforslaget

I forslag til nye lovbestemmelser om kilde-skatt på renter og royalty mv. foreslo departementet at skatteplikten gjelder for renter eller vederlag «mottatt fra» et selskap mv. som er nærstående

til et kvalifisert skattesubjekt jf. forslag til ny §§ 10-80 og 10-81 i skatteloven.

Av forslag til ny bestemmelse om plikt til å foreta skattetrekk for kilde-skatten, er det i høringsforslaget lagt til grunn at trekkplikten gjelder for den som «betaler» rente eller vederlag jf. forslag til ny § 5-4b i skattebetalingsloven.

I ikrafttredelsesbestemmelsen ble det foreslått at loven trer i kraft med virkning for rentebetalinger og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som «foretas etter» ikrafttredelsestidspunktet.

6.10.2 Høringsinstansenes merknader

Enkelte høringsinstanser har gitt innspill knyttet til spørsmål om når kilde-skatteplikt inntre, samt forholdet til ikrafttredelsesbestemmelsen.

Advokatforeningen uttaler følgende:

«Skatteplikten skal etter forslaget inntre når renter er «mottatt». Dette gir mening all den tid kilde-skatt nettopp skal oppkreves ved kilden og derfor først kan utløses når det er en konstantstrøm skatteforpliktelsen kan avregnes i. Det er imidlertid ikke uvanlig at rentene etter låneavtalen akkumuleres og tillegges hovedstolen slik at det ikke oppstår kilde-skatteplikt før ved endelig betaling. Slik lovforslaget er utformet vil slike rentekostnader fortsatt være løpende fradragsberettiget for den norske debitor. Advokatforeningen antar at forslaget skal forstås slik at renteelementet som forfaller sammen med hovedstolen skal anses som renter i denne sammenheng, selv om fordringen har blitt overdratt til en ny kreditor, dvs. at det skal ilegges kilde-skatt på rentene selv om tidligere påløpte renter inngår som del av hovedstolen for den nye kreditor.»

Revisorforeningen viser til at skatteplikten etter forslaget utløses ved betaling og betales ved trekk i utbetalingen. Det påpekes at:

«for renter og royalty kan betalingen ofte være et annet tidspunkt enn det inntektsår kostnaden er fradragsberettiget. Ved lån er det heller ikke uvanlig at rentene ikke betales, men legges til hovedstolen. I og med at forslaget er begrenset til betalinger mellom nærstående der det kan være vanlig å avtale betalingsordninger som avviker fra vanlige tidfestingsregler, vil vi anta reglene blir mer robuste hvis skatteplikten følger tidspunktet for fradrag.»

SKD påpeker at innvinningskriteriet i de nye bestemmelsene er formulert som henholdsvis «renter mottatt» og «vederlag mottatt» for ytelser knyttet til bruk av immaterielle rettigheter eller skip mv. Det påpekes at ordlyden dermed kan gi inntrykk av at innvinning av kildeskatten er betinget av en faktisk betalingsstrøm. Direktoratet viser til at en aktuell problemstilling like fullt kan være hva som skjer dersom rentene eller vederlaget er påløpt og opptjent, men uten at beløpet er utbetalt. Manglende utbetaling kan i slike tilfeller skyldes at man har avtalt at rentene eller vederlaget skal anses som et lån fra det nærstående utenlandske selskapet, eller at beløpet motregnes andre utestående fordringer mellom partene. De opptjente ytelsene kan også konverteres til aksje-/egenkapital i det norske selskapet, med den følge at beløpene aldri blir utbetalt kreditor. Direktoratet antar imidlertid at innvinning etter bestemmelsen ikke skal være betinget av at det er gått en faktisk betalingsstrøm, men at den er betinget av at rentebetalingen er innvunnet etter ordinære prinsipper for dette, og foreslår at ordlyden justeres for å ta høyde for dette.

Oljeskattekontoret savner en omtale av de grunnleggende spørsmål om innvinning og tidfesting, og uttaler at

«[m]ed mindre man ser for seg en variant av kontantprinsippet vil kontoret anta at det bør presiseres når innvinning og tidfesting inntreffer for å eliminere forsøk på tilpasninger for eksempel ved at vederlaget holdes tilbake».

PWC viser til at plikten til å betale kildeskatt etter forslaget skal knyttes til betalingstidspunktet, og ikke til tidspunktet for når rentene påløper. Det etterspørres en grundigere vurdering av bruken av begrepet «betaling» som kriterium for tidfesting. Tilsvarende som flere andre høringsinstanser, vises det til at det er flere eksempler på tilfeller der det ikke foretas en faktisk betaling som det kan foretas trekk av kildeskatt i.

PWC viser videre til Grunnloven § 97 om forbudet mot å gi lover tilbakevirkende kraft. Det påpekes at det må gjøres unntak for kildeskatt for betalinger som er påløpt/opptjent før ikrafttredelse av kildeskattereglene. Også *Deloitte* påpeker at det bør innføres overgangsregler slik at betalinger opptjent før ikrafttredelsestidspunktet ikke ilegges kildeskatt, selv om utbetaling skjer etter ikrafttredelsen.

6.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet er enig med høringsinstansene i at det vil være de alminnelige skatterettslige innvinnings- og tidfestingsprinsipper som skal legges til grunn for spørsmålet om når kildeskatteplikt på renter og royalty mv. oppstår.

Innvinningstidspunktet

Skattelovens inntektsbegrep forutsetter at inntekten er aktualisert; for at skatteplikt skal oppstå, må det foreligge en aktuell inntekt, fremfor bare en inntektsmulighet. Hva som representerer innvinning varierer for de ulike skattereglene, og beror på tolkning av disse. Det er først når en inntekt er innvunnet at skatteplikt kan inntre, og da etter de skatteregler som gjelder på innvinnings-tidspunktet.

Kapitalinntekter som rente- og leieinntekter innvinnes i henhold til alminnelige skatterettslige prinsipper på det tidspunkt lånebeløpet/utleiegjenstanden er stilt til låntakers/leietakers disposisjon. Det er på dette tidspunktet kravet på leie- eller rentebetaling opptjenes. Disse innvinningsprinsippene vil gjelde tilsvarende i vurderingen av når renter og royalty mv. er innvunnet med tanke på kildeskatteplikt.

Dette innebærer at renter som er påløpt, og royalty- og leiebetalinger som er innvunnet, før ikrafttredelsen av de nye bestemmelsene om kildeskatt, ikke vil være gjenstand for kildeskatt. Departementet er enig med høringsinstansene i at dette er noe uklart i forslaget til nye lovbestemmelser som var på høring, og har foreslått en presisering i ikrafttredelsesbestemmelsen som får frem at inntekter innvunnet før ikrafttredelsen ikke vil være gjenstand for kildeskatteplikt.

Departementet viser til forslag til ny bestemmelse i skatteloven § 10-80 første ledd, ny § 10-81 første ledd, samt ikrafttredelsesbestemmelse til forslag til endringer i skatteloven romertall V.

Tidfesting

Tidspunktet for innvinning må i prinsippet holdes atskilt fra tidspunktet for tidfesting, som bestemmer når en inntektspost skal komme til beskatning, og en kostnad til fradrag. Etter gjeldende rett tidfestes kapitalinntekter, herunder renter og leiebetalinger, som hovedregel på det tidspunkt skattyteren får en ubetinget rett til ytelsen jf. skatteloven § 14-2 første ledd. Unntak gjelder for renter som ikke betales ved forfall, jf. skatteloven § 14-20.

De alminnelige tidfestingsreglene i skatteloven vil gjelde også for kildeskatt på renter og royalty mv. etter forslaget. Dette innebærer at kilde-skatteplikt ikke vil være betinget av at det er gått en faktisk betalingsstrøm. Det avgjørende er som hovedregel om mottakeren av renter, royalty eller leiebetalinger har fått en ubetinget rett til betalingen. Et eksempel er lån hvor rentene akkumuleres som en del av hovedstolen, og hvor betaling først skjer ved utløpet av låneperioden. I slike situasjoner forestås ingen betaling av renter som det kan foretas trekk av kildeskatt i på tidfestingstidspunktet. Departementet vil understreke at i slike tilfeller vil skatteplikten likevel bero på når inntektene skal tidfestes i henhold til de alminnelige reglene for dette. Selv om det ikke forestås en faktisk betaling på tidfestingstidspunktet, må betaleren da likevel foreta skattetrekk på dette tidspunktet i henhold til reglene i skattebetalingsloven, se nærmere om dette i punkt 6.13.3.

6.11 Tilpasning til EØS-retten

6.11.1 Innledning

Reglene om kildeskatt på renter og royalty mv. må utformes på en slik måte at de ikke strider mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Selv om EØS-avtalen ikke omfatter en plikt til harmonisering av skattereglene med andre EØS-stater, setter EØS-avtalens regler om ikke-diskriminering, de fire friheter og statsstøtte begrensninger for nasjonale skatteregler.

6.11.2 Høringsforslaget

I høringsnotatet redegjorde departementet, under henvisning til Skatteutvalgets utredning, for flere alternativer til hvordan tilpasninger til EØS-retten kan gjøres ved innføring av kildeskatt på renter og royalty mv.

I likhet med Skatteutvalget, mente departementet at kildeskatteordningen burde gå så langt som EØS-avtalen tillater. I lys av dette kom departementet til at en alternativ nettobeskatningsmetode for betalinger til mottakere innenfor EØS ville være den mest hensiktsmessige modellen. Det ble derfor foreslått en regel der mottakere av rente- og royaltybetalinger mv. som er hjemmehørende, reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS, kan velge mellom ileggelse av brutto kildeskatt på betalingen, eller beskatning i samsvar med de alminnelige reglene for fastsetting av skatt på virksomhets- eller kapitalinntekter.

Departementet presiserte i høringsnotatet at det bare vil være de kostnadene som knytter seg til det aktuelle leie- eller låneforholdet som i tilfellet vil kunne fradras under den alternative nettobeskatningsordningen. Det ble vist til at vurderingen av hvilke kostnader som kan fradras vil følge av reglene om fradragsrett etter skatteloven kapittel 6.

6.11.3 Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser har inngitt merknader til den foreslåtte alternative nettobeskatningsordningen.

NHO stiller spørsmål ved om den alternative nettobeskatningsmetoden er tilstrekkelig for å unngå EØS-strid, og påpeker at det foreslåtte regelverket anses komplisert å praktisere.

Advokatforeningen mener at ordningen i praksis vil være svært begrenset i anvendelighet, fordi selskapene vil ha høy terskel for å benytte metoden når de da blir nødt til å levere norsk skattemelding og bare får fradrag for «relevante kostnader». Foreningen foreslår at det i stedet gis et generelt unntak fra kildeskatteplikt for selskaper som er reelt etablert i et EØS-land.

Flere høringsinstanser påpeker at forslaget til omfanget av fradragsretten for selskaper som faller innunder nettobeskatningsordningen ikke må gjøres for snevert, og at det er viktig at fradragsretten omfatter alle kostnader som tilsvarende norske selskaper vil ha rett til fradrag for.

Rederiforbundet påpeker at det er viktig at fradragsretten omfatter investerings- og driftskostnader knyttet til skipet, riggen mv.

PWC mener at det norske nettoresultatet i prinsippet bør være det samme som om selskapet hadde hatt fast driftssted i Norge. Det påpekes at et tilsvarende selskap hjemmehørende i Norge ville hatt rett til fradrag blant annet for avskrivninger av ervervskostnader, aktiverte utviklingskostnader, kostnader til fortsatt utvikling som er nødvendige for at det lisensierte produktet skal beholde sin verdi, finanskostnader mv.

KPMG fremholder at det, for å sikre likebehandling med norsk etablerte selskaper, også må gis fradrag for eierkostnader til mottakere som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS-området. De uttaler blant annet at:

«Betalinger som omfattes av royaltybegrepet knytter seg nettopp til utnyttelsen av eierskapet av immaterielle eiendeler, og er således en eierinntekt for mottager. Av symmetrihensyn vil en nettobeskatning av en eierinntekt måtte

innebære en tilsvarende fradragsrett for eierkostnader. For norske mottakere av royalty vil eierkostnader, herunder blant annet utviklingskostnader og avskrivninger, være fradragsberettiget i den norske inntekten.»

LO understreker på den annen side at det er viktig at det bare er kostnader som knytter seg til det aktuelle leie- eller låneforholdet, som kommer til fradrag.

SKD ber om at det utdypes nærmere hvilke typer kostnader som vil være fradragsberettiget under ordningen. De påpeker også at metoden trolig vil få bredere nedslagsfelt for kildeskatten på leiebetalinger enn for renter og immaterielle rettigheter, og at for enkelte selskaper vil fradragsretten omfatte selskapets samlede virksomhet.

PWC og *Rederiforbundet* foreslår at det innføres en alternativ regel om at selskapene i forkant kan opplyse om forventede inntekter og kostnader som grunnlag for å fastslå et netto grunnlag for skatten slik at skattetrekket kan reduseres.

6.11.4 Nærmere om EØS-retten

De fire friheter

Reglene om de fire friheter er omfattet av EØS-avtalen, som er inkorporert i intern norsk rett ved EØS-loven.

Reglene er nedfelt i henholdsvis EØS-avtalen artikkel 8 flg. (fri bevegelighet av varer), artikkel 28, 31 og 34 (fri bevegelighet av fysiske og juridiske personer), artikkel 36 (fri bevegelighet av tjenester) og artikkel 40 (fri bevegelighet av kapital). Det nærmere innholdet av reglene er i hovedsak utviklet gjennom praksis i EFTA- og EU-domstolen.

Ved vurderingen av om det foreligger en ulovlig restriksjon av en av de fire friheter, må det i henhold til praksis fra EU-domstolen for det første vurderes om den aktuelle transaksjonen som en regel omfatter er sammenlignbar med tilsvarende transaksjoner som ikke er grenseoverskridende. Dernest er spørsmålet om det foreligger en diskriminering eller restriksjon. Hvis svaret på dette er ja, er spørsmålet om regelen likevel kan rettfærdiggjøres ut fra overbevisende allmenne grunner. Herunder må det vurderes om de grunnene som begrunner regelen er akseptert som gyldige av domstolen, om regelen er egnet til å nå det aktuelle formålet, og om regelen er forholdsmessig, det vil si at den ikke går lenger enn det som er nødvendig for å nå formålet.

I sak *C-18/15, Brisal* (*Brisal – Auto Estradas do Litoral SA KBC Finance Ireland v. Fazenda Publica*) var spørsmålet for EU-domstolen om brutto kildeskatt på renter i nasjonal (portugisisk) lovgivning utgjorde en ulovlig restriksjon. De portugisiske reglene innebar at renter som ble betalt til ikke-hjemmehørende finansinstitusjoner ble ilagt kildeskatt, mens renter som var opptjent av hjemmehørende finansinstitusjoner ble underlagt netto inntektsbeskatning. EU-domstolen kom til at bestemmelsen om fri bevegelse av tjenester ikke i utgangspunktet er til hinder for nasjonal lovgivning som innebærer brutto kildeskatt på rentebetalinger til en långiver i utlandet mens tilsvarende betalinger til en långiver i hjemstaten ikke er gjenstand for bruttobeskatning, selv om det ble konstatert at reglene innebar en restriksjon. Dette under forutsetning av at ileggelse av brutto kildeskatt på betalinger til långivere i utlandet er begrunnet i tvingende allmenne hensyn og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå målsettingen med kildeskatteregelen. Domstolen aksepterte at hensynet til en balansert fordeling av beskatningsrett mellom stater var gyldige allmenne grunner som kunne ha gjort kildeskatten akseptabel.

Domstolen kom imidlertid til at de aktuelle lovreglene utgjorde en ulovlig restriksjon, fordi reglene gikk lenger enn det som var nødvendig når de innebar at hjemmehørende skatteyttere hadde rett til å få fradrag for kostnader med direkte tilknytning til den inntektsskapende aktiviteten, mens ikke-hjemmehørende skatteyttere ikke hadde en slik fradragsrett.

Kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet

I sak *C-196/04 Cadbury Schweppes* vurderte EU-domstolen forholdet mellom britiske CFC-regler, som kan sammenlignes med de norske NOKUS-reglene, og EF-traktatens bestemmelser om den frie etableringsretten. Domstolen konkluderte med at slike regler ikke kunne anvendes innenfor EU alene av den grunn at skattenivået i selskapets etableringsland var lavere enn der det kontrollerende eierselskapet var hjemmehørende. Det ble påpekt at slike restriksjoner i etableringsretten bare kan aksepteres dersom regelen er rettet mot fullstendig kunstige arrangementer med formål å omgå den nasjonale lovgivning.

Dommen gir føringer for anvendelse av regler som innebærer en restriksjon av den frie etableringsretten, og som ikke kan begrunnes i andre allmenne hensyn akseptert av domstolen enn hen-

synet til å unngå omgåelse av nasjonale skatteregler. I slike tilfeller følger det av dommen at dersom selskapet er reelt etablert i vertsstaten, og utøver reell økonomisk aktivitet der, foreligger det en etablering som er beskyttet av reglene om fri etableringsrett. Dette innebærer at en rent formell etablering innenfor EØS ikke vil være tilstrekkelig til å gi det aktuelle selskapet rett til det vernet som følger av EØS-avtalen.

I henhold til EU-domstolens avgjørelse kan det kreves at den norske deltakeren dokumenterer at etableringen og den økonomiske virksomheten til selskapet i den andre EØS-staten er reell.

For det nærmere innholdet i hva som ligger i kravet til reell etablering og reell økonomisk aktivitet, viser departementet blant annet til redegjørelsen i forarbeidene til den tilsvarende bestemmelsen for NOKUS-reglene, skatteloven § 10-64, se Ot.prp.1 (2007–2008) punkt 14-4-1. For øvrig vises det til at begrepet er en rettslig standard, som er i gradvis utvikling. Hva som ligger i begrepet vil følge den til enhver tid gjeldende standarden i EU-retten.

6.11.5 Vurderinger og forslag

Som redegjort for i punkt 6.11.2., foreslo departementet i høringsnotatet at betalingsmottakere som er reelt etablert innenfor EØS skulle ha anledning til å velge en alternativ nettobeskatningsmetode.

Departementets forslag til kildeskatt er imidlertid endret fra det forslaget som var presentert i høringsnotatet, ettersom departementet nå foreslår at kildeskatten begrenses til betalinger til nærstående i lavskatteland, både for renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. I lys av dette har departementet foretatt en fornyet vurdering av forholdet til EØS-avtalens regler om de fire friheter.

En kildeskatt på renter og royalty vil innebære en restriksjon av etableringsretten, og det sentrale vurderingstemaet er således om restriksjonen kan rettferdiggjøres ut fra allmenne grunner akseptert av EU-domstolen.

Anvendelsesområdet for regelen om kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler er smalere enn det som var foreslått i høringsnotatet. Det er først og fremst formålet om å hindre overskuddsflytting i tilfeller der risikoen for dette er særlig stor departementet tar sikte på å treffe, og forslaget er derfor begrenset til å gjelde betalinger til nærstående mottaker

hjemmehørende i lavskatteland. Når normalskatteland ikke rammes av regelen, vil ikke regelen lenger være begrunnet i hensynet til en balansert fordeling av beskatningsrett mellom stater, som var det primære hensynet i Brisal-dommen, se punkt 6.11.4. Med en begrensning til lavskatteland forskjellsbehandles betalinger til lavskatteland, som *vil* bli ilagt kildeskatt, og normalskatteland, som *ikke vil* bli ilagt kildeskatt. For å være i samsvar med EØS-retten må da kildeskatten begrenses til å gjelde i tilfeller hvor etableringen i EØS-lavskattelandet er rent formell og ikke innebærer reell økonomisk aktivitet jf. Cadbury Schweppes dommen.

På denne bakgrunn foreslår departementet ikke at det innføres en alternativ nettobeskatningsordning for EØS-selskaper, ettersom en slik løsning vil kunne anses som en ulovlig restriksjon i henhold til EØS-avtalens regler om de fire friheter. I stedet foreslår departementet at det gis et generelt unntak fra kildeskatten på renter og royalty mv. for selskaper som er reelt etablert, og driver reell økonomisk aktivitet, i et EØS-land.

For å omfattes av unntaket foreslår departementet at det et vilkår at det trekkpliktige selskapet kan dokumentere at selskapet mv. er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land. Videre foreslår departementet at det skal være et vilkår for å omfattes av unntaket at Norge i medhold av skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra etableringsstaten. Dersom det ikke foreligger slik overenskomst, må det i stedet legges frem erklæring fra skattemyndighetene i etableringsstaten som bekrefter at dokumentasjonen er riktig. Dette er det samme dokumentasjonskravet som det som gjelder for behandlingen av reelt etablerte EØS-selskaper under fritaksmetoden jf. skatteloven § 2-38 femte ledd og NOKUS-reglene jf. § 10-64 første ledd bokstav b.

Ettersom en alternativ nettobeskatningsordning ikke foreslås innført, redegjør ikke departementet nærmere for sin vurdering av høringsinstansenes innspill til ordningen og omfanget av fradragsrett under denne. Departementet vil ta nærmere stilling til disse dersom det senere skulle bli aktuelt å innføre en nettobeskatningsordning, som følge av en utvidelse av kildeskattens virkeområde.

Departementet viser til forslag til nye bestemmelser i skatteloven § 10-80 annet ledd bokstav a, og § 10-81 annet ledd bokstav a.

6.12 Unngåelse av dobbeltbeskatning og forholdet til skatteavtalene

Juridisk dobbeltbeskatning inntreer når en og samme inntekt beskattes hos samme skattesubjekt, og med likeartede skatter, i flere enn én stat. Økonomisk dobbeltbeskatning inntreer når en og samme inntekt skattlegges hos forskjellige skattesubjekter som tilhører samme økonomiske enhet.

Kreditmetoden er den fremgangsmåten Norge benytter som hovedmetode for å hindre internasjonal juridisk dobbeltbeskatning. I noen tilfeller motvirker kreditregelen også økonomisk dobbeltbeskatning ved at det på bestemte vilkår også gis fradrag for skatt betalt av datterselskaper og datterdatterselskaper i utlandet.

I Norge følger kreditreglene av skatteloven §§ 16-20 flg. Kreditreglene henger nært sammen med at Norge skattlegger bosatte personer og hjemmehørende selskaper for deres globale inntekt og formue uansett hvor i verden den er oppjent (globalinntektsprinsippet). Kreditreglene innebærer at skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge kan kreve fradrag i norsk skatt for skatt som er ilagt og betalt i utlandet av inntekt eller formue som har kilde i utlandet (ordinær kredit). Fordeling av rett til å beskatte grenseoverskridende inntekter og formue mellom land kan reguleres gjennom skatteavtaler. I tilfeller hvor det foreligger skatteavtale vil kreditfradraget være begrenset til det Norge etter skatteavtalen er forpliktet til å gi fradrag for.

Skatteavtalene forhandles og inngås i hovedsak bilateralt og baserer seg i stor grad på modellavtalene medlemslandene har blitt enige om i OECD og FN. Prinsippene bak internasjonal skattlegging av selskapsoverskudd går ut på at overskuddet skal skattlegges i det landet hvor verdiskapningen skjer, altså der produksjonen skjer eller merverdien skapes. I praksis vil terskelen for beskatning av utenlandske selskapers aktive virksomhet ligge noe høyere hvor det foreligger skatteavtale sammenlignet med internretten, på grunn av skatteavtalenes regler om fast driftssted mv.

I skatteavtaler mellom Norge og andre land som gir adgang til å ilegge kildeskatt på renter og royalty mv., vil eventuell dobbeltbeskatning av slike inntekter avhjelpest ved at avtalen gir rett til fradrag i skatt i bostedsstaten (kredit) for skatt betalt i kildestaten på motsvarende inntekter, eller at bostedsstaten skal unnta inntekt fra beskatning når samme inntekt kan skattlegges i kildestaten (unntaksmetode).

Bestemmelser som åpner for kildeskatt på renter finnes i artikkel 11 i både OECDs og FNs

modellavtaler for skatteavtaler. FNs modellavtale artikkel 12 åpner i tillegg for kildeskatt på royalty og leieinntekter for fysiske eiendeler. Norge har i en rekke skatteavtaler akseptert at kildestaten i en viss utstrekning gis beskatningsrett til renter og i noen tilfeller royalty. Skatteavtalene som Norge har inngått med sentrale bostedsland for långivere til norske selskap, eller viktige bostedsland for eiere av eiendeler som benyttes i norsk virksomhet, gir imidlertid i liten grad adgang til å ilegge kildeskatt på renter, royalty eller leiebetalinger for visse fysiske eiendeler. En norsk internrettslig hjemmel for kildeskatt vil derfor på kort sikt ikke kunne benyttes overfor selskaper eller innretninger hjemmehørende i disse landene. Innføring av en intern hjemmel for kildeskatt vil bare ha betydning overfor selskap mv. hjemmehørende i land som Norge ikke har inngått skatteavtale med, eller dersom man ved reforhandling av eksisterende skatteavtaler tar inn bestemmelser om kildeskatt.

Enkelte høringsinstanser har nevnt skatteavtalen med USA særskilt i sine hørings svar, og departementet kommenterer derfor denne kort.

Artikkel 9 nr. 1 i Norges skatteavtale med USA fastslår at avtalelandene ikke har rett til å ilegge kildeskatt på renter utbetalt til den annen stat, så lenge «lignende renter» unntas fra beskatning i den andre staten. USA anses i utgangspunktet ikke som et lavskatteland i denne sammenheng, og så lenge det er tilfellet, vil Norge ikke kunne ilegge kildeskatt på rentebetalinger til USA etter forslaget. Dette må imidlertid vurderes i det konkrete tilfellet.

For øvrig viser departementet til at spørsmål knyttet til i hvilken grad Norge – og avtalelandet – kan ilegge kildeskatt når det foreligger skatteavtale, vil bero på en tolkning av den enkelte avtale. Slike spørsmål vil på vanlig måte måtte vurderes konkret i forbindelse med oppfølging av regelverket.

6.13 Fastsetting og betaling av kildeskatt

6.13.1 Innledning

I høringsnotatet foreslo departementet at kildeskatten skal fastsettes av den som betaler renter eller royalty mv., ved gjennomføring av skattekutt i utbetalingen.

Det var lagt opp til at fastsettingen ved trekk skal skje ved at betaleren holder det skattepliktige beløpet tilbake ved utbetalingen (foretar skattekutt). Betaleren pliktet deretter å sende melding til skattemyndighetene og innbetale trekket.

De foreslåtte reglene innebar at kildeskatt på renter og royalty mv. fastsettes fortløpende ved hver enkelt betaling. Den trekkpliktige må sende en melding til skattemyndighetene for hver enkelt fastsetting. Det beløpet den trekkpliktige betaleren opplyser om i meldingen til skattemyndighetene, utgjør den endelige fastsatte skatten for den skattepliktige.

Departementet foreslo videre at det skal gjelde en syvdagersfrist for å levere melding om trekket og betale inn skatten, og at det ikke skal være noe krav om at trekkmidlene oppbevares på skattetrekkkonto.

Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene som tilsier at ordningen for fastsetting og betaling av skatten bør endres. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd, § 8-8 nytt fjerde ledd, § 9-1 tredje ledd, § 9-2 annet ledd, § 9-4 første ledd annet punktum, § 9-6 annet ledd fjerde punktum og skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a, og nye bestemmelser i skattebetalingsloven §§ 5-4b, 10-14 og 16-22. I tillegg vil departementet gjøre nødvendige endringer i forskrift til skatteforvaltningsloven.

6.13.2 Nærmere om trekkpliktens omfang

I høringsnotatet viste departementet til at den trekkpliktige må anvende de materielle skattereglene for at trekket skal bli riktig. Den trekkpliktige må da ta stilling til om det er tale om en ytelse som skal skattlegges etter reglene for kildeskatt på renter eller royalty mv., og hvilken skattesats som er riktig. Dersom den trekkpliktige ikke kjenner den endelige mottakers skattemessige status, presiserte departementet at det skal trekkes 15 pst. kildeskatt.

PWC peker i sitt høringsssvar på at det i praksis ofte ikke vil være klart om et utenlandsk selskap blir skattepliktig til Norge når aktiviteten her starter opp, for eksempel fordi det er usikkert hvor lenge et prosjekt vil vare. I slike tilfeller fremholdes det at rente- og royaltybetalinger fra hovedkontoret kan bli gjennomført før skatteplikt er avklart.

Videre viser *PWC* til at selskaper som kvalifiserer for rederiskatteordningen velger ordinær beskatning eller rederibeskatning ved levering av skattemeldingen i året etter inntektsåret, noe som innebærer at det i praksis ofte ikke vil være klart om selskapet skal rederibeskattes på tidspunktet betalingen skjer. Det fremholdes at dersom selskapet likevel ikke velger beskatning under rederiskatteordningen på tidspunktet for innlevering

av skattemeldingen, må det kunne endre fastsettingen og innbetale kildeskatt på det tidspunktet beslutningen om å kreve ordinær beskatning er truffet. *PWC* ber om at departementet vurderer disse problemstillingene nærmere.

Departementet viser til omtalen under høringsnotatets punkt 8.3 hvor det uttales at «Dersom den trekkpliktige ikke kjenner den endelige mottakers skattemessige status, skal det trekkes 15 pst. kildeskatt.» Departementet presiserer at det samme må gjelde i de tilfellene hvor skattemessig status ikke er endelig avklart hos mottakeren av betalingen. Departementet vil bemerke at det kan reises spørsmål om problemstillingene er særlig praktiske. Eventuelle avklaringer eller nærmere regulering av trekkpliktens omfang vil imidlertid kunne vurderes på et senere tidspunkt dersom det skulle vise seg at det er behov for det.

Det ble i høringsnotatet vist til at den trekkpliktige kan bli ansvarlig for manglende skatte-trekk. Departementet reiste derfor spørsmål ved om det bør gis regler om når betaleren kan foreta lavere trekk enn 15 pst., uten å risikere ansvar dersom det viser seg at trekket var for lavt. Departementet vurderte i høringsnotatet om det bør innføres en ordning der skattepliktige mottakere av renter eller royalty mv. må få utskrevet et skattekort eller annen dokumentasjon som viser hvilket trekk som er riktig. Den skattepliktige måtte i slike tilfeller levere dokumentasjonen til den trekkpliktige før trekket foretas. Dersom den trekkpliktige ikke har mottatt den nødvendige dokumentasjonen, må den trekkpliktige foreta trekk med full sats.

Departementets vurdering i høringsnotatet var at det ikke bør gis slike dokumentasjonsregler. Departementet la vekt på at en slik ordning ville blitt administrativt byrdefull både for de skattepliktige og for Skatteetaten. Departementet la videre vekt på at kildeskatten bare skal ilegges betalinger til nærstående parter, og antok at betaleren i slike tilfeller selv besitter eller kan skaffe til veie de opplysningene som er nødvendige for å ta stilling til om betalingen er skattepliktig og hvilken skattesats som er den korrekte.

Advokatforeningen og *PWC* har i sine høringsinnspill foreslått at det bør etableres en frivillig ordning hvor skattyter kan motta dokumentasjon slik at trekkpliktige kan foreta riktig trekk uten å risikere ansvar. *PWC* mener at refusjon av kildeskatt må anses vesentlig mer byrdefullt enn en slik frivillig ordning med forhåndsgodkjenning med nærmere bestemte dokumentasjonskrav.

Departementet har vurdert en frivillig dokumentasjonsordning, men kommet til at det

ikke foreslås en slik ordning nå. I vurderingen er det lagt vekt på at en dokumentasjonsordning, selv om den er frivillig, ville bli administrativt byrdefull for Skatteetaten og at Skatteetaten ville få kostnader ved å behandle søknadene. Som det ble pekt på i høringsnotatet antas det å være slik at betaleren enklere kan vurdere skatteplikt og skattesats ettersom partene er nærstående.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd, § 8-8 nytt fjerde ledd, § 9-1 tredje ledd og § 9-2 annet ledd, og endringer i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a og ny § 10-14.

6.13.3 Nærmere om trekkplikt når det ikke skjer en ordinær betaling

Departementet la i høringsnotatet til grunn at det er mest praktisk at renter og royalty mv. betales i form av penger. Dersom det forekommer at kravet gjøres opp med annet enn penger, og det ikke er en kontantbetaling det kan foretas trekk i, må betaleren påse at mottakeren overfører et beløp som er tilstrekkelig til dekning av trekket før rentene, royaltyen eller leiebetalingen blir utbetalt.

Advokatforeningen har kommet med innspill knyttet til at den foreslåtte ordlyden i skattebetalingsloven § 5-4b og tilfeller hvor det ikke foretas en ordinær betaling.

Departementet viser i denne forbindelse til at alle overføringer som medfører kilde-skatteplikt innebærer at det også vil være en trekkplikt for betaleren. Departementet vil derfor presisere at trekkplikten ikke er begrenset til det som fremstår som ordinære betalinger, og at det skal anvendes en bred fortolkning av begrepet «betaling» i forslaget til ny bestemmelse i skattebetalingsloven § 5-4b. Ordlyden omfatter derfor også rente og royalty mv. som gjøres opp på andre måter enn ved ordinær betaling.

6.13.4 Adgang for den trekkpliktige til å endre fastsettingen

Departementet viste i høringsnotatet til at hensynet til at skattefastsettinger skal være korrekte tilsier at den trekkpliktige betaleren bør kunne korrigerende feil i skattefastsettinger som betaleren selv har foretatt. Departementet foreslo derfor at reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4 om trekkpliktiges adgang til å endre fastsettingen skal gjelde for kildeskatt på renter og royalty mv. Dette innebar at endringen må gjennomføres ved å sende inn en endringsmelding innen tre år etter fristen for å levere den ordinære meldingen om

trekk. Endringsadgangen skulle ikke gjelde dersom skattemyndighetene allerede har fattet vedtak i saken, eller varslet om at fastsettingen er under kontroll.

Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene om adgangen for den trekkpliktige til å endre fastsettingen. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd annet punktum.

6.13.5 Refusjon av for mye fastsatt skatt

Departementet viste i høringsnotatet til at skatte-trekket som betaleren har gjennomført, ikke er et vedtak i skatteforvaltningslovens forstand ettersom skattemyndighetene ikke har fattet noen avgjørelse i saken. Det ble presisert at de alminnelige klagereglene i lovens kapittel 13 derfor ikke kommer til anvendelse dersom den skattepliktige mottakeren mener det er trukket og fastsatt for mye skatt. Departementet viste videre til at den skattepliktige i stedet bør kunne søke om refusjon av for mye betalt skatt etter reglene i skatteforvaltningsloven § 9-6. Fristen for å søke om refusjon ble foreslått satt til tre år. Et vedtak som helt eller delvis innebærer at søknaden om refusjon ikke tas til følge, kan påklages etter reglene i kapittel 13.

Advokatforeningen og *PWC* har reist spørsmål om fristen for å søke om refusjon av kildeskatt på renter og royalty mv. bør være fem år etter utløpet av året kildeskatten er fastsatt, tilsvarende som for kildeskatt på utbytte.

Departementet viser til at fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven kapittel 19 om særregler om skattlegging av utenlandske arbeidstakere mv. (kildeskatteordning) er tre år. Departementet har kommet til at tre år bør være tilstrekkelig frist for å søke om refusjon av kildeskatt på renter og royalty mv.

Departementet viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 9-6 annet ledd fjerde punktum.

6.13.6 Den trekkpliktiges ansvar for uriktig skattetrekk

Etter skattebetalingsloven § 16-21 kan et utbytteutdelende selskap holdes ansvarlig for skatten dersom trekk i utbytte til utenlandske aksjonærer ikke er foretatt eller betalt inn i samsvar med loven. Ansvarer gjelder ikke dersom det godtgjøres at misligholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktiges

side. Det er den trekkpliktige som har bevisbyrden for at trekket er gjennomført på forsvarlig måte.

Departementet foreslo i høringsnotatet at de samme ansvarsreglene skal gjelde for en trekkpliktig som har misligholdt plikten til å gjennomføre riktig skattetrekk av kildeskatt på renter og royalty mv. og betale trekket inn til skattemyndighetene.

Advokatforeningen reiser spørsmål om hvordan betalingsansvaret skal fordeles for det tilfellet at et selskap med deltakerfastsetting ikke trekker i samsvar med kildeskattereglene. *PWC* fremholder at det neppe er adgang til å innføre regler om fastsettings- og trekkplikt for utenlandske selskaper med deltakerfastsetting som ikke driver virksomhet i eller ledes fra Norge, ettersom et slikt selskap ikke vil være omfattet av norsk skattelovgivning. *PWC* mener på dette grunnlag at gjennomføring av fastsetting og trekk i slike tilfeller bør utredes videre.

Departementet presiserer at når det foretas betalinger fra selskaper med deltakerfastsetting som er omfattet av kildeskattelikte, påligger det selskapet plikt til å trekke, fastsette og betale kildeskatt i tråd med vilkårene i forslaget til ny bestemmelse i skatteloven §§ 10-80 og 10-81. Betalingsansvaret må derfor fordeles i henhold til deltakernes interne ansvarsfordeling etter selskapsavtalen.

Etter departementets oppfatning vil det også være trekk- og fastsettingsplikt for utenlandske selskaper med deltakerfastsetting som ikke er omfattet av norsk skattelovgivning, dersom det foreligger en viss tilknytning til Norge. Slik tilknytning vil foreligge når betalingen foretas fra Norge, eller når selskapet har norsk deltaker.

SKD mener at det bør være et rent objektivt ansvar for den trekkpliktige dersom kildeskattetrekket ikke er foretatt eller betalt inn i samsvar med loven. Direktoratet fremhever at en regel som bygger på aktsomhet kan føre til vanskelige vurderinger og at det er hensiktsmessig at den trekkpliktiges ansvar for skattetrekket blir strengere enn for utbytter.

Departementet viser i denne sammenheng til at den trekkpliktige etter forslaget er fri for ansvar dersom det godtgjøres at misligholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra den trekkpliktiges side, og at det er den trekkpliktige som har bevisbyrden for at trekket er gjennomført på forsvarlig måte. Når kildeskattelikten er begrenset til betalinger til nærstående vil ansvarsnormen som skal anvendes være streng. Etter departementets oppfatning vil det i denne sammenheng ikke være stor forskjell på et subjektivt ansvar og ansvar i henhold til en

objektiv ansvarsnorm. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet og viser til forslag til ny § 16-22 i skattebetalingsloven.

6.13.7 Skattemyndighetenes adgang til å endre fastsettingen

Departementet la i høringsnotatet til grunn at de alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at skattefastsettingen for mottakeren av rente- eller royaltybetalinger er uriktig. Skattemyndighetene kan i medhold av skatteforvaltningsloven § 12-1 ta fastsettingen opp til endring innenfor fristene i § 12-6. Vedtaket skal rettes mot den skattepliktige mottakeren. Før vedtaket fattes, må det sendes forhåndsvarsel om endringen etter § 5-6. Mottakeren kan påklage vedtaket etter lovens kapittel 13.

Det har ikke kommet innspill fra høringsinstansene om skattemyndighetenes adgang til å endre fastsettingen. Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet.

6.13.8 Forholdet mellom reglene om trekkplikt og EØS-retten

I høringsnotatet ble det vist til at EØS-landene ikke kan ha nasjonale regler som innebærer restriksjoner på traktatsfrihetene etter EØS-avtalen, med mindre disse kan begrunnes i legitime hensyn og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å sikre at disse hensynene ivaretas.

Departementet er av den oppfatning at reglene kan begrunnes i hensynet til effektiv fastsetting og innkreving av skatten. Departementet viser i den forbindelse til at EU-domstolen flere ganger har akseptert regler om trekkplikt mv. til dekning av skatt på utbetalinger til utenlandske skattepliktige som et legitimt og forholdsmessig virkemiddel for å sikre at skatt på betalinger til utlandet fastsettes og kreves inn på en effektiv måte. Departementets konklusjon er på denne bakgrunn at de foreslåtte reglene om trekkplikt mv. i høringsnotatet er i samsvar med EØS-retten.

6.14 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår på svært usikkert grunnlag at forslaget til kildeskatt på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler fra og med 1. juli 2021, vil gi en påløpt og bokført provenyøkning i 2021 på 245 mill. kroner.

Det er grunn til å anta at betalingsstrømmene knyttet til renter, royalty og leiebetalinger som omfattes av kildeskatten i dette forslaget, vil bli vesentlig redusert som følge av tilpasninger. Omfanget av slike tilpasninger er vanskelig å anslå, og det vil trolig ta noe tid for selskapene å omstrukturere virksomheten eller reforhandle kontrakter, slik at tilpasningene må antas å øke over tid.

Departementet legger til grunn at innføring av kildeskatten reduserer kildeskattepliktige renter og royaltybetalinger med 50 pst. På denne bakgrunn anslås at en 15 pst. kildeskatt på renter til nærstående i lavskatteland vil øke provenyet årlig med om lag 80 mill. kroner, og at en 15 pst. kildeskatt på royaltybetalinger til nærstående vil øke provenyet årlig med om lag 10 mill. kroner. Med ikrafttredelse 1. juli vil halvparten av provenyet bokføres og påløpe i 2021, mens den andre halvparten vil bokføres og påløpe i 2022.

Det er også grunn til å tro at selskaper som eier fysiske eiendeler som rigger mv. i stor utstrekning vil tilpasse seg slik at de unngår kildeskatten, blant annet ved å flytte til land hvor Norge i henhold til skatteavtale ikke har adgang til å ilegge kildeskatt, eventuelt til lavskatteland innenfor EØS. Dersom selskapene som eier eiendelen som følge av kildeskatten flytter til normalskatteland, kan det tenkes at omfanget av for høye priser på riggleie mv. reduseres fordi motivet til overskuddsflytting blir svakere. Det kan tilsi reduserte fradrag hos selskapene i riggkonsernene som er skattepliktige til Norge. I den grad eierskap til eiendelene flyttes til land hvor det kan ilegges kildeskatt, men hvor det for eksempel gis kreditfradrag for betalt kildeskatt, vil Norge også kunne få økt proveny fra kildeskatten. En annen mulighet er at eierselskapet flytter til Norge og dermed får normal beskatning av overskudd. Da vil incentivet til å flytte overskudd ut av de norske selskapene forsvinne, og i tillegg vil overskudd fra eierselskapene komme til beskatning i Norge.

Det er svært vanskelig å anslå hvordan selskaperens tilpasninger vil slå ut. På kort sikt antar departementet på svært usikkert grunnlag at tilpasninger vil redusere grunnlaget for kildeskatt på leiebetalinger med om lag 80 pst. Det tilsier at en kildeskatt på 15 pst. for visse fysiske eiendeler vil øke provenyet på årsbasis med om lag 400 mill. kroner. Med innføring f.o.m. 1. juli tilsier dette en påløpt og bokført provenyøkning med 200 mill. kroner i 2021 og 200 mill. kroner i 2022.

Provenyøkningene kan komme både direkte som økte kildeskatteinntekter og indirekte som økt selskapsskatt. Departementet har ikke tallfestet anslag på hvordan provenyøkningene vil fordele seg mellom en direkte og indirekte effekt. Budsjetteknisk føres derfor de anslåtte provenyvirkningene i sin helhet på nyopprettede poster for kildeskatt under kap 5501 Skatter på formue og inntekt i statsbudsjettet.

Skatteetaten må gjøre systemtilpasninger for å håndtere den nye ordningen. Disse engangskostnadene er estimert til 10–15 mill. kroner. Forslaget vil også medføre ressursbruk til veiledning og kontroll.

Forslaget vil kunne medføre administrative kostnader for foretak som omfattes av de nye reglene. Foretak som berøres av forslaget vil måtte etablere nye rutiner for gjennomføring av trekk av kildeskatt og for eventuelle refusjonskrav. Trekkpliktige foretak må identifisere betalinger som etter reglene er kildeskattepliktige. Der et vederlag inngår i en større betaling, må den trekkpliktige også fastsette størrelsen på den delen av betalingen som skal ilegges kildeskatt. Den trekkpliktige må også kjenne til hvor det mottakende foretaket er hjemmehørende for å vurdere kildeskatteplikten etter en eventuell skatteavtale, og vurdere om mottakeren er hjemmehørende i et lavskatteland.

Departementet antar at det ikke vil være spesielt tyngende for den trekkpliktige å fastslå hvilket land det nærstående foretaket er hjemmehørende i. Foretakene som berøres er nærstående, og den trekkpliktige vil derfor ha tilgang til informasjon om mottakeren.

Avgrensningene av kildeskattene til betalinger til nærstående foretak i lavskatteland fører til at forslaget gir økte byrder og skatt for et relativt lavt antall flernasjonale konsern med virksomhet i Norge. Begrensninger i adgangen til å ilegge kildeskatt i Norges skatteavtaler med andre land reduserer antall skattytere som vil få økt skatt med forslaget ytterligere.

Hovedformålet med forslaget er å hindre overskuddsflytting. Svært mange land har allerede slike kildeskatter som også favner videre enn forslaget her. Departementet mener derfor at økte kostnader og byrder kan forsvares. Ikrafttredelse 1. juli 2021 gir både berørte foretak og skattemyndighetene tid til å innrette seg slik at de administrative byrdene reduseres i overgangsfasen.

6.15 Ikrafttredelse

I høringsforslaget tok departementet sikte på at reglene skulle tre i kraft med virkning fra 1. januar 2021.

Departementet foreslår at ikrafttredelse i stedet blir satt til 1. juli 2021. Et halvt års utsatt ikrafttredelse vil gi berørte næringer bedre tid til å forberede seg på endringene. Videre har Skatteetaten uttrykt behov for lenger tid på å utvikle nød-

vendig systemstøtte for innføring av skatten enn tidligere forutsatt. Bakgrunnen for dette er at etasens utviklingskapasitet er svært presset blant annet som følge av arbeid med hastetiltak i forbindelse med pandemien.

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene trer i kraft 1. juli 2021. Alle betalinger som omfattes av de foreslåtte kildeskattereglene og som innvinnes etter ikrafttredelsestidspunktet, ilegges kildeskatt.

7 Vannkraftbeskatning

7.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen ønsker å legge til rette for god utnyttelse av Norges vannkraftressurser. Vannkraftnæringen er kapitalintensiv og langsiktig. For å oppnå best mulig forvaltning av kraftressursene må rammene være helhetlige, klare, forutsigbare og stabile. Formålet er at ressursene, herunder kapital, fornybare ressurser og naturverdier, skal utnyttes på best mulig måte.

En stor del av vannkraftanleggene ble bygget mellom 1950 og 1990. Vannkraftnæringen står nå overfor omfattende reinvesteringer i eldre kraftverk. Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) har anslått behovet for reinvesteringer i store norske vannkraftanlegg til om lag 40 mrd. kroner frem mot 2030 og ytterligere 75 mrd. kroner mot 2050. Regjeringen legger vekt på at skattesystemet ikke skal hindre samfunnsøkonomisk lønnsomme vannkraftinvesteringer. Samtidig bør det heller ikke stimulere til ulønnsomme investeringer, med til dels irreversible naturinngrep.

Tilgangen til en knapp naturressurs har gitt opphav til betydelig grunnrente i vannkraftnæringen, det vil si avkastning utover det en kan forvente i andre investeringer. Det er rimelig at fellesskapet får en andel av denne grunnrenten. Vannkraftnæringen har derfor flere skatter og inntektsordninger som ikke gjelder for andre næringer. Staten får en andel av overskuddet gjennom grunnrenteskatten. Videre får vertskommunene en særskilt andel av kraftinntektene gjennom eiendomsskatt, naturressursskatt, samt konsesjonskraft og -avgift.

Et velfungerende skattesystem er nødvendig for å finansiere omfattende velferdsordninger. Norges rike tilgang på stedbundne naturressurser gir mulighet for et vekstfremmende skattesystem som andre land uten tilsvarende ressurser ikke har. Godt utformede skatter på stedbundne naturressurser vil i liten grad hemme investeringene og reduserer behovet for andre, vridende skatter. Samlet sett kan det bidra til bedre ressursbruk.

Den alminnelige selskapsskatten er en vridende skatt. Det har vært bred politisk oppslut-

ning om å redusere selskapsskattesatsen. I perioden 2013–2019 er skattesatsen for selskap redusert fra 28 til 22 pst. Det har imidlertid ikke vært ønskelig å redusere provenyet fra stedbundne skattegrunnlag, slik som den ekstraordinære avkastningen fra stedbundne naturressurser. I den samme perioden er derfor grunnrenteskatten for vannkraft økt fra 30 til 37 pst. Denne dreiningen har vært i tråd med målet om et mer vekstfremmende skattesystem og Granavolden-plattformen, hvor det står at naturressurser bør beskattes slik at overskuddet tilfaller fellesskapet.

Regjeringen oppnevnte Kraftskatteutvalget for å vurdere om dagens vannkraftbeskatning hindrer at samfunnsøkonomisk lønnsomme tiltak i vannkraftsektoren blir gjennomført. Kraftskatteutvalget mente at grunnrenteskatten på vannkraftverk i all hovedsak er utformet i tråd med faglige prinsipper for nøytral beskatning, men at et viktig avvik fra en nøytral grunnrenteskatt er fritaket for grunnrenteskatt for kraftanlegg med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA (nedre grense), jf. NOU 2019: 16 *Skattlegging av vannkraftverk*. Utvalget pekte videre på at eiendomsskatt, konsesjonskraft og konsesjonsavgift har egenskaper som bruttoskatter og kan hindre selskapene i å gjennomføre samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer. Regjeringen har varslet at den ikke vil gå videre med utvalgets forslag til endringer i vannkraftbeskatningen.

En nøytral grunnrenteskatt kan utformes både som en periodisert skatt som tar sikte på å skattlegge *det økonomiske overskuddet* i hver periode, som i dag, eller som en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader som tar sikte på å skattlegge *kontantstrømmen* i hver periode. Samlede skatteinntekter vil være de samme i de to modellene (målt som nåverdi), men fordelingen av skattebetalingene over tid er forskjellig. I en periodisert grunnrenteskatt gis det fradrag for investeringskostnaden gjennom avskrivninger samt en friinntekt som skal kompensere for at investeringskostnader fradragsføres over tid, og ikke umiddelbart. For at en periodisert grunnrenteskatt ikke skal påvirke investeringsbeslutningene, må nåverdien av avskrivninger og friinn-

tekt tilsvare investeringskostnaden, som ved umiddelbar utgiftsføring.

I dagens grunnrenteskatt kommer investeringskostnader gradvis til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt over en periode på inntil 67 år for driftsmidler som avskrives lineært. Regjeringen foreslår å legge om grunnrenteskatten for vannkraft for nye investeringer, slik at kraftforetak kan utgiftsføre investeringskostnader umiddelbart (kontantstrømskatt). Forslaget omfatter alle investeringskostnader som i dag aktiveres og avskrives i grunnrenteskatten. Forslaget vil dermed ha virkning for både investeringer i nye kraftverk, reinvesteringer og opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. Kostnader til vedlikehold utgiftsføres umiddelbart allerede etter gjeldende regler. Derfor vil forslaget ikke innebære endringer for vedlikeholdskostnader. Flere eldre vannkraftverk vil måtte oppgraderes etter hvert, og over tid vil endringen omfatte alle grunnrenteskattepliktige kraftforetak. Forslaget vil være et målrettet virkemiddel for å legge til rette for samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer.

Umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader (kontantstrømskatt) vil gjøre det tydelig at grunnrenteskatten virker nøytralt på investeringene, det vil si at den ikke hindrer samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer. En kontantstrømskatt har ikke en friinntekt fordi investeringskostnadene utgiftsføres løpende og umiddelbart, og ikke over tid. Det er dermed ikke noen utsettelse av fradrag som friinntekten skal kompensere for. Diskusjonen om hva som er riktig friinntektsrente, er dermed ikke lenger aktuell. Umiddelbar fradragføring vil tilføre kraftforetakene betydelig likviditet ved at investeringsfradrag fremskyndes. Også foretak som går med underskudd, vil raskt få likviditetstilførsel ved investeringer siden negativ grunnrenteskatt (etter samordning mellom kraftverk som den skattepliktige eier) utbetales årlig. Dersom dagens eiere av kraftverk er likviditetsbegrenset, kan redusert kapitalbinding som følge av umiddelbar utgiftsføring bidra til at selskapene gjennomfører flere lønnsomme investeringer. En kontantstrømskatt er solid faglig fundert, noe som legger til rette for stabilitet og forutsigbarhet.

Forslaget om umiddelbar utgiftsføring av nye investeringer anslås å gi et provenytap på 800 mill. kroner påløpt i 2021 som først bokføres i 2022. Kraftforetakenes likviditetsforbedring vil være tilsvarende. På lengre sikt øker skattebetalingene, som følge av at fremtidige avskrivninger og friinntekt faller bort. Over tid vil fremskyndingen av

investeringsfradrag være provenynøytral, målt som nåverdi med en risikofri rente etter skatt. For selskap som verdsetter sikre skattefradrag med et felles risikojustert avkastningskrav, vil overgang til kontantstrømskatt fremstå som en vesentlig skattelettelse som forbedrer lønnsomheten i nye investeringer. Endringen kan gjennomføres uten store administrative konsekvenser for de skattepliktige og Skatteetaten.

Vannkraftnæringen mener at friinntektsrenten er for lav, og at dagens grunnrenteskatt derfor hemmer investeringer. Regjeringen har også omtalt en alternativ, periodisert grunnrenteskatt med et sjablongmessig risikotillegg i friinntektsrenten (på 4 prosentenheter) for nye investeringer, med et provenytap på anslagsvis 35 mill. kroner det første året.

Å øke friinntektsrenten også for allerede gjennomførte investeringer, vil ikke være målrettet for å legge til rette for nye investeringer. Det ville gitt et betydelig høyere provenytap på kort sikt (1,2 mrd. kroner), som først og fremst vil innebære en subsidie til eksisterende kraftverk, uten at det gir sterkere insentiver til å gjennomføre investeringer. Økt friinntektsrente med 4 prosentenheter vil innebære at det gis fradrag for 170 pst. av investeringskostnaden, mot 100 pst. i en nøytral skatt. Det vil innebære en risiko for at prosjekter som ikke er lønnsomme før skatt, kan bli lønnsomme etter skatt. Med et slikt påslag i friinntektsrenten vil diskusjonen om riktig nivå på friinntektsrenten bestå og skape usikkerhet om fremtidige rammebetingelser.

Punkt 7.2 gir en beskrivelse av vannkraftnæringen, herunder potensialet for ny kraftproduksjon og behovet for reinvesteringer. Dagens skatteregler for vannkraftverk er beskrevet i punkt 7.3. Kraftskatteutvalgets forslag og høringsinstansenes innspill er oppsummert i punkt 7.4. Regjeringens vurderinger og forslag er beskrevet i punkt 7.5. Bakgrunn og prinsipper for skattesystemet er beskrevet i punkt 7.5.1. Punkt 7.5.2 gir en innføring i utforming av en nøytral grunnrenteskatt. Alternativet med økt friinntektsrente er omtalt i punkt 7.5.3. Forslaget om umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader (kontantstrømskatt) er nærmere beskrevet i punkt 7.5.4. Administrative og økonomiske konsekvenser av forslaget om umiddelbar utgiftsføring fremgår av punkt 7.6, mens forslag til ikrafttredelse fremgår av punkt 7.7.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 18-3 annet, tredje og niende ledd.

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

2021. Dette innebærer at adgangen til umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i grunnlaget for grunnrenteskatt får virkning for investeringskostnader som er aktiveringspliktige fra og med inntektsåret 2021.

7.2 Vannkraftnæringen

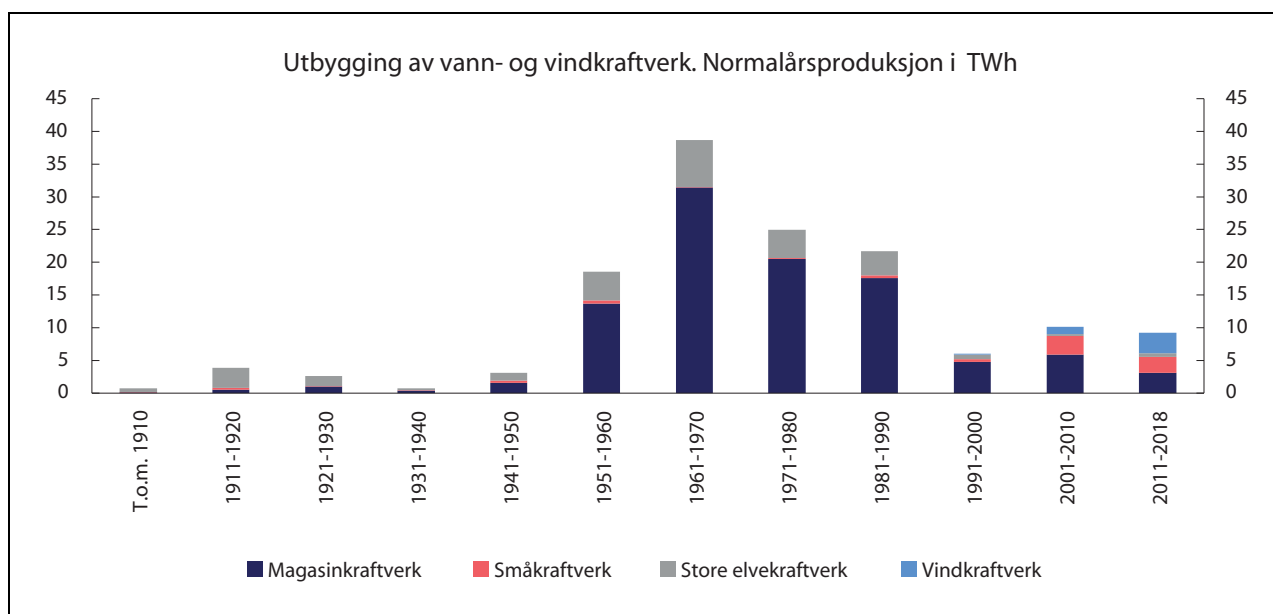
Norge har betydelige vannkraftressurser. Vannkraft står i dag for 94 pst. av norsk kraftproduksjon. Av den resterende kraftproduksjonen står vindkraft for 4 pst. og termisk kraft for 2 pst. Andelen vindkraft er økende.

Et særtrekk og en stor fordel ved norsk vannkraft er muligheten til å lagre energi. Hele tre fjerdedeler av den utbygde vannkraften i Norge er regulerbar. Det betyr at det ved hjelp av vannmagasiner er mulig å tilpasse produksjonen over døgn, uker og mellom sesonger for å møte etterspørselen, og oppnå høyere salgspris. Magasin-kraftverkene har høy fleksibilitet, og produksjonen kan justeres opp og ned raskt etter behov, til lave kostnader. I kraftsystemet som helhet må det være balanse mellom forbruk og produksjon til enhver tid. Et økende innslag av uregulerbar kraftproduksjon, som vindkraft og solkraft, stiller større krav til at det er tilgjengelig regulerbarhet i det resterende kraftsystemet. Dette understreker betydningen av løpende reinvesteringer og oppgraderinger av eksisterende regulerbare vannkraftanlegg.

Vannkraftnæringen er svært kapitalintensiv og kjennetegnes av investeringer med lang levetid. Investering i vannkraftverk innebærer omfattende kapitalutlegg i startfasen av prosjektet, som betales tilbake til investor over en lang periode, normalt flere tiår. De fleste store vannkraftverkene ble bygget i perioden 1950–1990, se figur 7.1. Ifølge Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) fordeler investeringskostnader for nye utbygginger seg med i størrelsesorden 60–70 pst. til bygg og anlegg (dam, tunneler, kraftstasjon), i underkant av 20 pst. til maskinteknisk utstyr (luker, ventiler, turbiner) og i underkant av 20 pst. til elektrisk utstyr (generator, transformator, kabler og koblingsanlegg). Kostnadsfordelingen er gjennomsnittlig, og varierer fra prosjekt til prosjekt. Mange av de opprinnelige kraftverkene begynner nå å få behov for reinvesteringer, og behovet vil øke i årene fremover. NVE har anslått behovet for reinvesteringer i store norske vannkraftanlegg til om lag 40 mrd. kroner frem mot 2030 og ytterligere 75 mrd. kroner mot 2050, se figur 7.2.

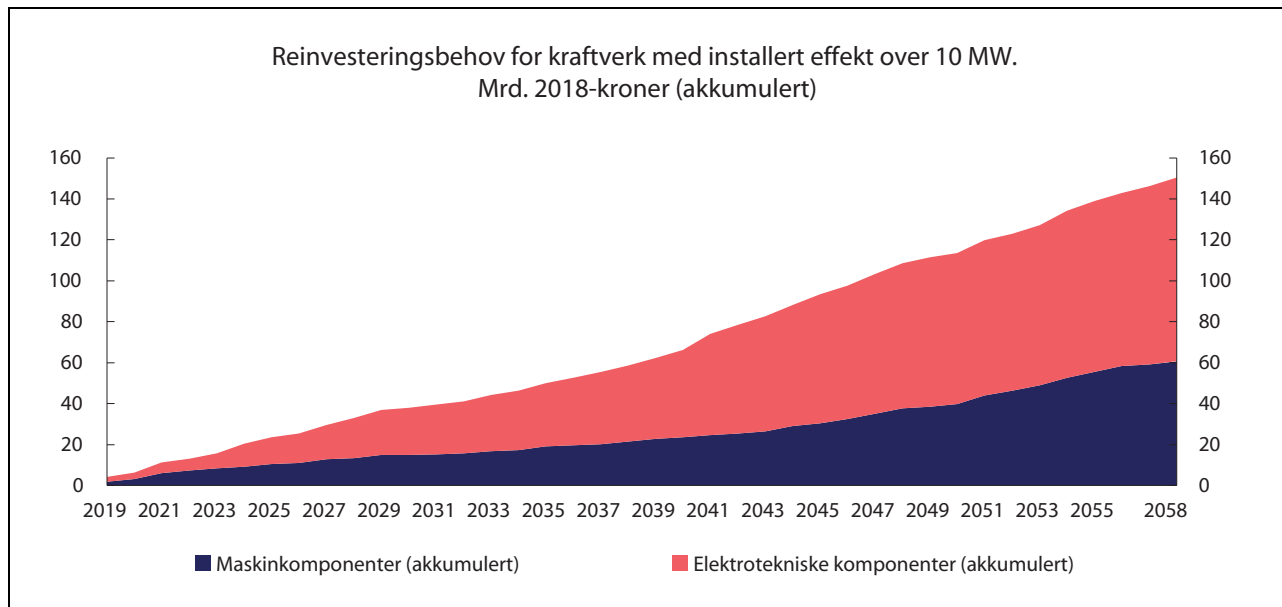
Opprustning og utvidelse (O/U) av vannkraftverk omfatter tiltak som modernisering, effektivisering og ombygging av vannkraftverk. Ofte kan et O/U-prosjekt omfatte både opprustning og utvidelse av et eksisterende vannkraftverk.

Opprustning innebærer typisk utskifting av elektromekanisk utstyr som turbiner eller generatorer, samt tiltak for å redusere energitapet i selve vannfallet. Det siste kan oppnås ved at tunnelene får større tverrsnitt og gjøres glattere. Det er



Figur 7.1 Utbygging av nye vann- og vindkraftverk i Norge. Normalårsproduksjon i TWh

Kilde: Norges vassdrags- og energidirektorat.



Figur 7.2 Anslått reinvesteringsbehov i maskin- og elektrotekniske komponenter for kraftverk med installert effekt over 10 MW. Mrd. 2018-kroner (akkumulert)

Kilde: Norges vassdrags- og energidirektorat.

behov for noe reinvesteringer i et kraftverk etter om lag 30 år. I tillegg må elektrisk og mekanisk utstyr gjennomgå en komplett rehabilitering etter 40–80 år. Statkraft har anslått at etter 70–100 år er det behov for investeringer i bygg og anlegg i samme størrelsesorden som den opprinnelige investeringen, se NOU 2019: 16 *Skattlegging av vannkraftverk*. Potensialet for *ny* kraftproduksjon fra opprustning isolert sett er begrenset.

Utvidelser er tiltak som gjør det mulig å utnytte mer vann, enten ved å overføre vann fra tilgjengende områder til eksisterende magasin eller ved å redusere flomtapene. Det siste kan oppnås ved å øke slukeevnen eller magasinkapasiteten i kraftverk. Det er også vanlig å definere et prosjekt som en utvidelse dersom en lengre elvestrekning blir berørt, for eksempel dersom inntak eller kraftstasjon flyttes for å oppnå større fallhøyde. Utvidelser vil ofte kunne medføre miljølemper på linje med nye utbyggingsprosjekter. Utvidelsene er gjenstand for konsesjonsbehandling med vurdering av nytte og kostnader, herunder miljøvirkninger. Utvidelser representerer et større kraftpotensial enn opprustninger i og med at kraftverket utnytter mer vann, større fallhøyde eller begge deler.

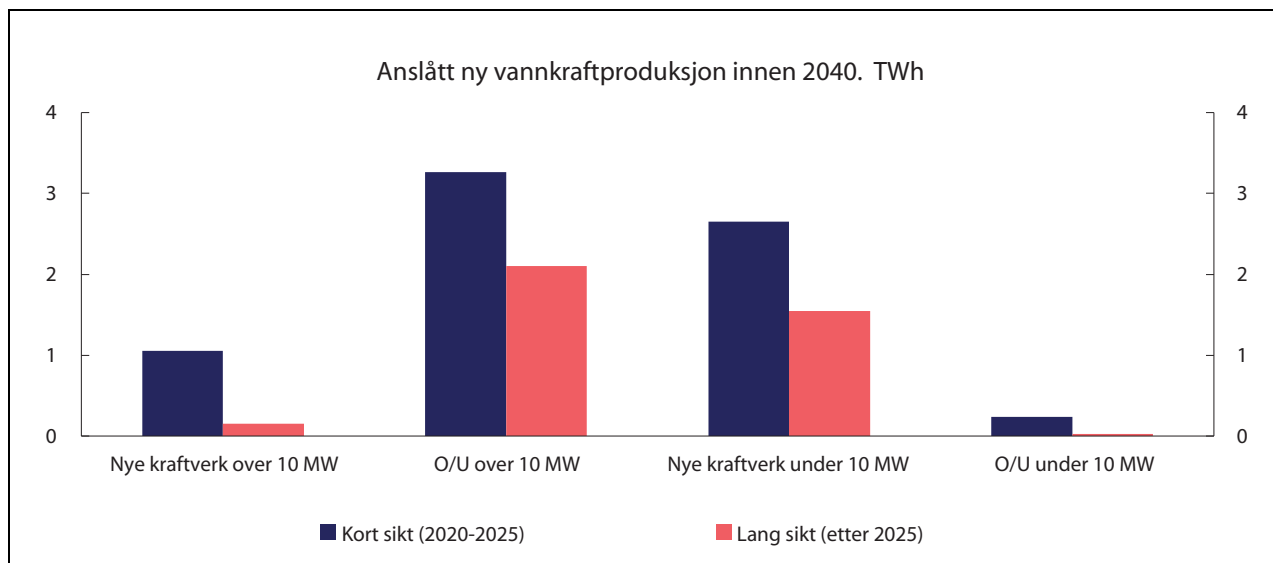
Når en investor skal vurdere å reinvestere i et eksisterende kraftverk som nærmer seg slutten av levetiden, står investoren overfor valg om hvor omfattende prosjektet bør være. Det kan blant annet være aktuelt å bygge et helt nytt anlegg

eller å bytte ut komponenter i kraftverket. Det kan alternativt være aktuelt å utsette investeringen ved å strekke levetiden i kraftverket eller å legge ned kraftverket. Forskjellige løsninger vil også gi ulike investeringskostnader, energipotensial og forventet avkastning. En vesentlig kostnad vil være inntektsbortfallet i perioden ombygging gjennomføres. Videre vil investor vurdere når det er hensiktsmessig å gjennomføre ombygging, og det kan lønne seg å utsette kostbare prosjekter.

I løpet av de siste 20 årene har det i rundt halvparten av norske vannkraftverk vært gjennomført reinvesteringer og opprustnings- og utvidelsesprosjekter. Det har, i tillegg til å forlenge levetiden på eksisterende anlegg, medført en økning i årlig produksjon på 4,5 TWh.

En vesentlig del av det samlede vannkraftpotensialet er allerede tatt i bruk, og mye av det gjenværende potensialet er vernet. Av et samlet årlig vannkraftpotensial på 215 TWh er 136,1 TWh bygget ut, mens 49,5 TWh er vernet gjennom Verneplan for vassdrag.

Av gjenstående potensial har NVE i langsiktig kraftmarkedsanalyse 2020 anslått at 11 TWh kan realiseres innen 2040, gitt NVEs langsiktige kraftprisprognoser. Av dette er 6,6 TWh fra store kraftverk over 10 MW og 4,5 TWh fra småkraftverk under 10 MW.¹ Av NVEs anslag på 11 TWh utgjør opprustning og utvidelse om lag 5,1 TWh, hvorav 2,5 TWh er utskifting av komponenter i kraftver-



Figur 7.3 NVEs anslag over ny vannkraftproduksjon innen 2040

NVE har i langsiktig kraftmarkedsanalyse 2020 anslått at 11 TWh ny vannkraftproduksjon kan realiseres innen 2040, gitt NVEs langsiktige kraftprisprognoser.

Kilde: Norges vassdrags- og energidirektorat.

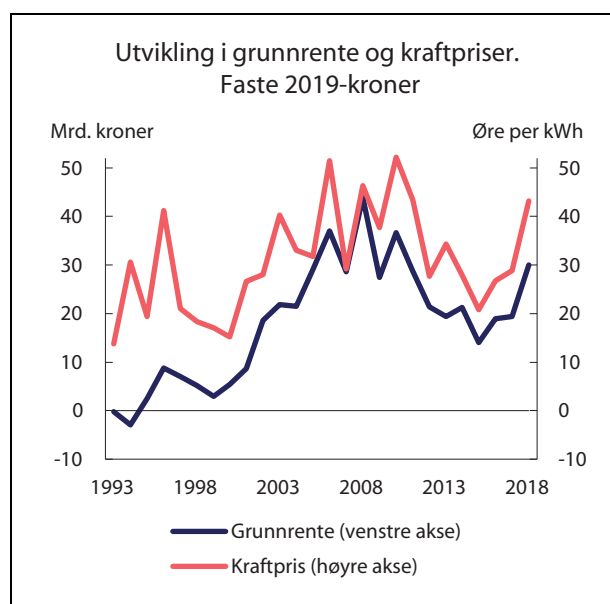
kene (dvs. opprustning), og 2,6 TWh er kjente prosjektplaner (både opprustning og utvidelse) i eksisterende kraftverk, se figur 7.3.

Hvor mye av vannkraftpotensialet som er realistisk å bygge ut, avhenger blant annet av prisutviklingen på kraft. For eksempel vil høyere forventede priser kunne utløse dyrere prosjekter enn de som inngår i beregningene av potensialet i dag. Endringer i klima med mer nedbør forventes å øke produksjonen fra vannkraft i årene fremover.

Kraftmarkedet i Norge ble deregulert i 1991. Få land hadde på det tidspunktet et markedsbasert kraftsystem. Markedet er i dag en grunnleggende del av den norske kraftforsyningen. Kraftprisene gir signaler om behovet for nye investeringer, samtidig som markedet bidrar til å balansere produksjon, forbruk og overføring av strøm på kort sikt.

Greaker og Lindholt (2019) har, på oppdrag for Havbruksskatteutvalget (NOU 2019: 18), anslått grunnrenten i næringer som utnytter naturressurser for perioden 1984–2018. Grunnrenten er definert som den inntekten som stammer fra å utnytte en naturressurs som blir igjen etter at alle nødvendige innsatsfaktorer har fått sin markedsmessige avlønning. Anslått grunnrente i

vannkraftnæringen og kraftpriser i perioden 1993–2018 fremgår av figur 7.4. Figuren illustrerer at grunnrenten har variert over tid i takt med svingninger i kraftprisene. Fremtidig grunnrente vil blant annet avhenge av utviklingen i kraftpriser. I 2020 har kraftprisen så langt vært svært lav, og grunnrenten forventes dermed også å bli lav.



Figur 7.4 Utvikling i anslått grunnrente og kraftpriser. 1993–2018. Faste 2019-kroner

Kilder: Greaker og Lindholt (2019), Statistisk sentralbyrå, Olje- og energidepartementet og Finansdepartementet.

¹ 10 MW er grovt sett sammenfallende med nedre grense for grunnrenteskatt på 10 megavoltampere (MVA). At et kraftverk har en effekt på 10 MVA innebærer normalt at effekten er litt lavere enn 10 MW.

Norske kommuner, fylkeskommuner og staten har investert store verdier i kraftproduksjon og overføringsnett, og eier samlet sett om lag 90 pst. av vannkraftproduksjonen i landet. Staten, ved Nærings- og fiskeridepartementet, er eiere av Statkraft SF, som eier om lag 33 pst. av normalårsproduksjonen i Norge. Statkraft eier i tillegg andeler i flere kraftforetak. Ifølge NVE står Statkraft, Hafslund E-CO, Norsk Hydro, BKK, Agder Energi og Lyse for om lag 69 pst. av den samlede kraftproduksjonen.²

I 2008 ble det gjort endringer i vassdragslovgivningen for å sikre det offentlige eierskapet til landets vannkraftressurser. Nye konsesjoner for eiendomsrett til vannfall, samt konsesjon for videre overdragelse av allerede konsesjonsgitte vannfall, kan bare gis til offentlige eiere. I tillegg kan slik konsesjon gis til selskap som er delvis offentlig eid, så fremt det offentlige har minst to tredjedeler. Dette gjelder for stor vannkraft med over 4 000 naturhestekrefter og som er regulert av vannfallsrettighetsloven. Konsesjoner gitt til private aktører før 2008 opprettholdes, men har vilkår om hjemfall til staten, normalt etter 60 år. I perioden før hjemfall har private aktører mulighet til å selge eller fusjonere sine kraftverk inn i et offentlig eid kraftforetak som får tidsbegrenset konsesjon.

7.3 Gjeldende rett

7.3.1 Skatteregler for vannkraftanlegg

Vannkraftanlegg skattlegges etter flere ulike ordninger for å sikre fellesskapet inntekter fra utnyttelsen av naturressursen. Næringen skiller seg også ut ved at vertskommunene for vannkraft får en stor andel av skatteinntektene. Kraftforetak betaler alminnelig selskapsskatt, grunnrenteskatt, naturressursskatt, eiendomsskatt og konsesjonsavgift, og avstår konsesjonskraft til kommune og fylkeskommune. For eiere som er skattepliktige for formue i kraftanlegg, betales også formuesskatt.³

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skattlegges etter de ordinære reglene i skatteloven med en skattesats på 22 pst. i 2020. Med kraftforetak menes bedrift som driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. skatteloven § 18-1 andre ledd bokstav d. Spesielle driftsmidler i kraftanlegg avskrives lineært, jf. skatteloven § 18-6 første og tredje ledd og punkt 7.3.2. Kraftanlegg følger for øvrig de alminnelige saldoavskrivningsreglene i skatteloven §§ 14-40 flg., med ulike proSENTSATSER for ulike typer driftsmidler.

I tillegg betaler eier av kraftverk grunnrenteskatt til staten. Grunnrenteskatten skal sikre fellesskapet inntekter fra utnyttelsen av naturressursen. Det beregnes grunnrenteskatt til staten med en sats på 37 pst. i 2020 for kraftverk med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, jf. skatteloven § 18-3 første ledd. Kraftverk med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA er fritatt for grunnrenteskatt, jf. § 18-3 tiende ledd. Fra 2007 er det innført samordningsregler ved negativ grunnrenteinntekt og en ordning med årlig refusjon av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt, se nærmere omtale i punkt 7.3.2.

Naturressursskatt er en ordning som omfordeler skatteinntekter fra staten til kommuner og fylkeskommuner. Naturressursskatten sikrer de kommuner og fylkeskommuner hvor kraftanlegget ligger, en stabil minste skatteinntekt, uavhengig av skattepliktig inntekt for kraftforetaket det enkelte år. Kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, er fritatt for naturressursskatt. Skatten beregnes på grunnlag av 1/7 av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene, jf. skatteloven § 18-2 annet ledd. Naturressursskatten kan fratrekkes krone for krone i fastsatt fellesskatt til staten (statens andel av skatt på alminnelig inntekt). Dersom naturressursskatten overstiger fastsatt fellesskatt til staten, kan overskytende naturressursskatt fremføres til fradrag senere år med rente som departementet fastsetter i forskrift. Naturressursskatten vil dermed normalt ikke være en ekstrabelastning for kraftforetakene, men omfordeler skatteinntekter fra staten til kommuner og fylker hvor kraftverkene ligger.

Forslaget om en naturressursskatt ble først foreslått av finanskomiteen i Innst. O. nr. 62 (1995–1996). Det ble foreslått at naturressursskatten skulle være fradragberettiget krone for krone i skatt på selskapenes grunnrente (grunnrenteskatt). Ved oppfølgingen av forslaget i Budsjettinnst. S. I. (1996–97) ble det senere foreslått å samordne naturressursskatten mot fellesskatten. Flertallet uttalte at:

² I denne oversikten er indirekte eierskap over 50 pst. inkludert i hovedeieren. Eksempelvis vil Skagerak Energi, der Statkraft eier 67 pst., inngå i porteføljen til Statkraft. Statkraft eier også andeler i BKK og Agder Energi, men de regnes ikke inn under Statkraft siden disse eierandelene er under 50 pst.

³ Dette gjelder privatpersoner og samvirkeforetak. Ingen av de som betaler formuesskatt, er i dag direkte eiere av kraftanlegg omfattet av grunnrenteskatt.

«Flertallet viser til at komiteens flertall i Innst. O. nr. 62 (1995–96) la til grunn at samordning av naturressursskatten i sin helhet skulle skje mot grunnrenteskatten. Flertallet vil understreke at naturressursskatten må betraktes som en kommunal andel av grunnrenten i kraftverkene, og at det prinsipielt sett ville vært korrekt å samordne naturressursskatten med grunnrenteskatten. Flertallet viser til at departementet anfører viktige praktiske innvendinger mot dette, og at departementet foreslår at naturressursskatten samordnes med fellesskatten. Flertallet har videre merket seg at departementet er av den oppfatning at samordning med fellesskatten vil være bedre i forhold til investeringsincentiver. Flertallet slutter seg til disse vurderingene og mener det derfor er hensiktsmessig at samordningen av naturressursskatten skjer med den statlige fellesskatten.»

Eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg avviker fra de ordinære eiendomsskattereglene for næringsseiendom. For kraftanlegg beregnes eiendomsskattegrunnlaget ut fra verdien som anlegget blir satt til ved fastsettelse av formues- og inntektsskatt året før skatteåret, jf. eieendomsskatte-lova § 8 B-1 første ledd og § 8 A-1 annet ledd og skatteloven § 18-5. For kraftanlegg med påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA beregnes formuen til skattemessig verdi per 1. januar i skattefastsettingsåret. For kraftanlegg med påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 18-5 annet ledd, fratrukket kostnadene som nevnt i § 18-3 tredje ledd a nr. 1 og nr. 2 og pliktig grunnrenteskatt for kraftverket fastsatt etter bestemmelsene i tredje ledd. Deretter fratrekkes nåverdien av fremtidige kostnader til utskifting av driftsmidler fastsatt etter bestemmelsene i fjerde ledd. Maksimums- og minimumsreglene i eieendomsskatte-lova § 8 B-1 fjerde ledd danner et tak og et gulv for grunnlaget i eiendomsskatten. Eiendomsskattegrunnlaget skal ikke settes lavere enn et beløp lik 0,95 kroner per kWh av 1/7 av grunnlaget for anleggets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene. Grunnlaget skal heller ikke settes høyere enn 2,74 kroner per kWh av 1/7 av grunnlaget for anleggets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene.

Eiere av større vannkraftverk som har konsesjon etter vannfallsrettighetsloven, vassdragsreguleringsloven eller begge lover, har plikt til å betale

konsesjonsavgifter til staten og kommuner som er berørt av kraftutbyggingen.⁴ Avgiften skal gi utbyggingskommuner en andel av verdiskapingen.

Eiere av slike vannkraftverk må videre avstå konsesjonskraft til utbyggingskommunen, og eventuelt fylkeskommunen. Hensikten har vært å sikre de berørte utbyggingskommunene kraft til alminnelig forsyning til en rimelig pris.

Mengden konsesjonskraft og konsesjonsavgift som skal avstås, beregnes ut fra kraftverkets teoretiske produksjonskapasitet, som fastsettes ut fra fallhøyde og vannføring gjennom kraftverket. Dette kapasitetsbegrepet kalles kraftgrunnlag. Det er den regulerte vannføringen som er bestemmende for kraftgrunnlaget. Kraftverk som utnytter vannføring fra magasin, vil derfor få et høyere kraftgrunnlag enn tilsvarende kraftverk i uregulerte vassdrag. Dersom et konsesjonsgitt opprustnings- eller utvidelsesprosjekt (O/U) fører til økt fallhøyde eller økt vannføring gjennom kraftverket, vil det normalt medføre økt kraftgrunnlag. Forenklet kan man si at utvidelser ofte medfører økt kraftgrunnlag, og at opprustning normalt ikke gjør det. Når kraftgrunnlaget endres, endres også grunnlaget for konsesjonskraft og konsesjonsavgift. Dersom valget står mellom nedleggelse eller reinvestering, enten det er vedlikehold, opprustning eller utvidelse, vil konsesjonskraft og konsesjonsavgift uansett være relevante kostnader.

7.3.2 Nærmere om grunnrenteskatt

Grunnlaget for grunnrenteskatt

Grunnlaget for grunnrenteskatt tar utgangspunkt i normert markedsverdi av det enkelte kraftverkets produksjon i inntektsåret, fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift samt eiendomsskatt og avskrivninger, jf. skatteloven § 18-3. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt som skal kompensere for at investeringskostnader ikke utgiftsføres umiddelbart, men kommer til fradrag over driftsmidlenes levetid.

For å komme frem til normert markedsverdi av kraftverkets produksjon i inntektsåret tas det utgangspunkt i årlige brutto salgsinntekter. Hovedregelen er at kraften verdsettes til spotmar-

⁴ Grensen for vannfallsrettighetsloven er 4 000 naturhestekrefter (nat.hk.). Vassdragsreguleringsloven gjelder vassdragsreguleringer og overføringer som øker vannkraften med 500 nat.hk. alene eller 3 000 nat.hk. samlet. Kraftverk over 40 GWh uten egen regulering behandles også etter vassdragsreguleringsloven, men disse må ikke avstå konsesjonskraft.

Boks 7.1 Grunnlaget for grunnrenteskatt

Normert markedsverdi av kraftverkets produksjon i inntektsåret

- Driftsutgifter
- Konesjonsavgift og eiendomsskatt
- Avskrivninger
- Friinntekt

= Grunnlaget for grunnrenteskatt

kedspris fastsatt i kraftmarkedet. Brutto salgsinntekter settes til summen av årets spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnitt, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd. Det er unntak fra utgangspunktet om spotmarkedspris for konsesjonskraft, langsiktige kontrakter og kraft som industrien produserer og forbruker selv, jf. skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 1 til nr. 3.

I grunnlaget gis det fradrag for driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, kostnader til vedlikehold mv., og konsesjonsavgift og eiendomsskatt. jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1 og nr. 2. Leveranse av konsesjonskraft til konsesjonskraftpris blir hensyntatt gjennom fastsettelsen av salgsinntekter. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Tilsvarende inntekter inngår ikke i grunnlaget for grunnrenteskatt.

Det gis videre fradrag for inntektsårets skattemessige avskrivninger for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. Det gis ikke fradrag for avskrivning av tidsbegrenset fallrettighet. Særskilte driftsmidler i kraftproduksjon avskrives lineært. Dette gjelder dammer, tunneler, rørgater (unntatt rør), kraftstasjoner (inkludert atkomst-tunneler) som avskrives lineært med 1,5 pst. årlig over 67 år, samt maskinteknisk utrustning i kraftstasjon, generatorer, rør, foring i sjakt/tunnel, luker, rister etc. som avskrives lineært med 2,5 pst. årlig over 40 år. Dette har vært begrunnet med at lineære avskrivningssatser avspeiler verdifallet for slike driftsmidler bedre. Andre driftsmidler avskrives etter ordinær saldometode. For eksempel inngår elektroteknisk utrustning i kraftforetak i saldogruppe g, som blir avskrevet med inntil 5 pst. årlig.

Friinntekt

Etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b gis det fradrag for en friinntekt som skal kompensere for at investeringskostnader ikke utgiftsføres umiddelbart, men kommer til fradrag gjennom avskrivninger over driftsmidlenes levetid. Friinntekten fastsettes som gjennomsnittet av de skattemessige verdiene av driftsmidlene per 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen, multiplisert med en normrente. I Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-8-3 første punktum er rentesatsen for friinntekt fastsatt til en normert risikofri rente, som er årsgjennomsnittet av renten på statskasserveksler med 12 måneders gjenstående løpetid. Finansdepartementet kunngjør rentene for det enkelte inntektsår i januar i året etter inntektsåret. For inntektsåret 2019 er den normerte risikofrie renten 1,2 pst.

Friinntekt kan beregnes av investeringskostnader i byggeperioden allerede fra investeringsåret. Begrunnelsen er at grunnrenteskatten ikke skal påvirke den skattepliktiges investeringsbeslutninger. Når investeringer ikke utgiftsføres umiddelbart, må det kompenseres for nåverdita-pet ved senere avskrivninger.

Samordning av grunnrenteinntekt

Grunnrenteskatten fastsettes for det enkelte kraftverk som den skattepliktige eier, men fra 2007 ble det tillatt med samordning. Etter skatteloven § 18-3 femte ledd kan negativt grunnlag fra 2007 eller senere samordnes med grunnlag fra andre kraftverk som den skattepliktige eier (verksamordning), eller som er innenfor samme konsern (konsernintern samordning). Formålet med endringene var å stimulere til nye, lønnsomme investeringer i vannkraft.

Negativt grunnlag for grunnrenteskatt fra før 2007 er ikke gjenstand for verksamordning eller konsernintern samordning, og kan bare fremføres mot positivt grunnlag senere år fra samme kraftverk, jf. skatteloven § 18-3 fjerde ledd. Differansen fremføres med rente fastsatt av Finansdepartementet i forskrift. I Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 18-8-3 annet punktum er rentesatsen fastsatt til normert risikofri rente pluss to prosentenheter, korrigert til renten etter skatt. For inntektsåret 2019 er rentesats for fremføring av negativ grunnrenteinntekt fastsatt til 2,5 pst.

Grunnrenteskatt fastsettes fortsatt for det enkelte kraftverk selv om det foretas samordning på selskaps- og konsernnivå, og positiv grunnrenteskatt skal fortsatt beskattes på det enkelte kraftverks eiers hånd, jf. skatteloven § 18-3 sjette ledd.

Utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt

Med virkning fra og med inntektsåret 2008 ble det innført en generell ordning med årlig utbetaling av skatteverdien av negativt grunnlag for grunnrenteskatt ved skatteoppgjøret. Skatteverdien fastsettes ved å multiplisere beregnet negativt grunnlag for grunnrenteskatt, etter eventuell samordning, med gjeldende grunnrenteskattesats for inntektsåret. Negativt grunnlag gjøres opp hvert år med endelig virkning.

For negativt grunnlag oppstått etter 2007 er det ikke mulig å velge fremføring av årets negative grunnlag for grunnrenteskatt med tillegg av rente. Det må foretas en verksamordning før det kan kreves refusjon av skatteverdien av netto negativt grunnlag. Samordning av grunnlag for grunnrenteskatt på konsernnivå er valgfritt for kraftforetak i konsern, og det er ikke obligatorisk å foreta en konsernintern samordning for å få utbetalt skatteverdien av negativ grunnrenteskatt. Selskapene kan velge refusjon fremfor samordning mot positivt grunnlag i andre selskap i samme konsern. Endringene er omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2008–2009) kapittel 9.

7.4 Oppfølgingen av Kraftskatteutvalget

7.4.1 Kraftskatteutvalgets forslag

Regjeringen oppnevnte 22. juni 2018 et ekspertutvalg for å gjøre en helhetlig vurdering av kraftverksbeskatningen. Hovedoppgaven var å vurdere om dagens vannkraftbeskatning hindrer at samfunnsøkonomisk lønnsomme tiltak i vannkraftsektoren blir gjennomført. Utvalget ble i mandatet bedt om å se bort fra virkninger på inntektsfordeling mellom stat, kommune og fylkeskommune. Kraftskatteutvalget la frem sin utredning 30. september 2019 i NOU 2019: 16 *Skattlegging av vannkraftverk*, med forslag til endringer for å styrke selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer.

Utvalget mente det er rimelig at fellesskapet får en høy andel av grunnrenten som skapes i vannkraftnæringen ved å utnytte våre felles ressurser. Et samlet utvalg mente grunnrenteskatten

i all hovedsak er utformet i tråd med faglige prinsipper for nøytral beskatning. En nøytral grunnrenteskatt vil ikke dempe selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer. Et viktig unntak fra nøytraliteten er nedre grense for grunnrenteskatt, som utvalget mente gir sterke insentiver til skattemessige tilpasninger (nedskalering av prosjekter til like under nedre grense). Videre mente utvalget at kraftforetak bør betale skatt på alminnelig inntekt på lik linje med øvrig næringsliv.

Utvalget pekte på at konsesjonskraft, konsesjonsavgift og eiendomsskatt har uheldige virkninger siden de ikke avhenger av lønnsomhet. Det svekker selskapenes insentiv til å investere, og lønnsomme ressurser kan gå tapt. Utvalget tilrådte å avvikle konsesjonskraft og konsesjonsavgift samt å endre de særlige eiendomsskattegrlene for vannkraftanlegg slik at eiendomsskatt for vannkraft blir mer lik som for annen nærings-eiendom. Utvalget foreslo også blant annet å inkludere inntekter fra opprinnelsesgarantier i grunnrenteskatten. Videre tilrådte utvalget at det gjøres en vurdering av om det bør innføres grunnrenteskatt og naturressursskatt for vindkraftverk.

Utvalgets forslag ville isolert sett redusert kraftinntektene til kommuner og fylkeskommuner, mens staten ville fått økte inntekter. Utvalget pekte på at fordelingshensyn ikke bør være styrende for hvilke ordninger som brukes for å sikre inntekter til fellesskapet, og at en ønsket fordeling kan oppnås gjennom å øke naturressursskatten eller gjennom direkte inntektsfordeling.

7.4.2 Oppsummering av høringsinnspill

Utvalgets rapport ble sendt på høring 30. september 2019 med høringsfrist 1. januar 2020. Det har kommet inn om lag 350 hørings svar. Flere av hørings svarene er hovedsakelig kopi av, eller støtte til, andre hørings svar.

Energi Norge, Norsk Hydro, Norsk Industri, Statkraft, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Kommunesektorens organisasjon (KS), Kraftfylka, Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK) og flere høringsinstanser med tilknytning til vannkraftnæringen eller kommuner mener at friinntektsrenten bør settes høyere enn det utvalget går inn for, og høyere enn dagens regler. Det pekes på at utvalget som forutsetning for sin nøytrale grunnrenteskattmodell har lagt til grunn at det foreligger et velfungerende kapitalmarked, at det ikke foreligger eierskapsbegrensninger (jf. konsolideringsmodellen), og at foretakene har full sikkerhet for at staten utbeta-

Boks 7.2 Oppsummering av utvalgets vurderinger og forslag

I NOU 2019: 16 *Skattlegging av vannkraftverk* oppsummerte utvalget sine vurderinger og forslag for skatter, konsesjonskraft og konsesjonsavgift som følger:

Grunnrenteskatt:

- Grunnrenteskatten er en hensiktsmessig skatteform for vannkraft som bør videreføres.
- Med sikkerhet for full verdi av investeringsfradragene skal friinntektsrenten være en risikofri rente. Utvalget har ulike tilrådninger om hvordan den risikofrie friinntektsrenten bør fastsettes, jf. omtale i punkt 8.2.4.
 - Utvalgets flertall, medlemmene Folkvord, Havnes, Rattsø og Schreiner tilrår at friinntektsrenten fortsatt settes lik gjennomsnittlig rente på 12-måneders statskasseveksler som oppdateres årlig. Etter disse medlemmers vurdering bør det ikke være noe påslag på den risikofrie renta som reflekterer en likviditetspremie eller andre forhold.
 - Utvalgets mindretall, medlemmene Kaarbø, Mæland og Sanderud mener den risikofrie renten bør reflektere de lange avskrivningstidene, enten ved å bruke renten på tiårig statsobligasjon, eller ved å bruke renten på 12-måneders statskasseveksel med påslag for gjennomsnittlig differanse mellom 12-måneders statskasseveksel og tiårig statsobligasjon. Friinntektsrenten bør justeres årlig. Videre bør det være et påslag fordi fremtidige skattefradrag vil være mindre omsettelige enn statspapirer. Påslaget skal ikke inkludere selskapsrisiko og skal derfor være lavere enn kredittpremie for kraftobligasjoner.
- Grunnrenteskatten for vannkraft bør fortsatt baseres på en periodisert overskuddsskatt.
- Nedre grense for grunnrenteskatt bør reduseres fra 10 000 til 1 500 kilovoltampere (kVA).
- Det avklares lovmessig at kraftforetakene får fullt fradrag i grunnrenteskatten for skattemessig gjenstående verdi og andre utgifter i de tilfeller kraftverk stenges ned.

- Inntekter fra salg av opprinnelsesgarantier tilknyttet vannkraft inkluderes i grunnlaget for grunnrenteskatt.
- Ved oppfølgingen av utvalgets forslag bør det vurderes nærmere om det er hensiktsmessig å legge om fra beregning av grunnrenteskatt på kraftverksnivå til selskapsnivå og eventuelt på hvilket tidspunkt en slik omlegging er hensiktsmessig.

Eiendomsskatt og formuesskatt:

- Eiendomsskatt på vannkraftanlegg bør gjøres mer lik eiendomsskatt på generell næringsseiendom. Produksjonsutstyr, produksjonsinstallasjoner og fallrettigheter bør ikke lenger inngå i grunnlaget for eiendomsskatt på vannkraftanlegg.
- Utvalget foreslår at grunnlaget for eiendomsskatt for vannkraftanlegg verdsettes til skattemessig verdi. Verdsettelsesmetode for stor og liten vannkraft blir da den samme.
- Formuesskattegrunnlaget for vannkraftanlegg bør svare til skattemessig verdi av driftsmidlene, inklusiv produksjonsutstyr, produksjonsinstallasjoner og fallrettigheter.

Konsesjonskraft og konsesjonsavgift:

- Konsesjonskraftordningen som historisk skulle sikre kommunene tilgang til rimelig kraft, bør avvikles.
- Konsesjonsavgiften som historisk skulle kompensere for skader og ulemper og sikre det offentlige en andel av verdiene, bør avvikles.
- De lovmessige rammene for avvikling bør vurderes nærmere. Videre bør fordelingshensyn og behovet for overgangsordninger vurderes.

Naturressursskatt:

- I oppfølgingen av utvalgets arbeid bør det vurderes om det er hensiktsmessig å endre grensen for naturressursskatt, jf. utvalgets forslag til reduksjon av nedre grense i grunnrenteskatten.

Boks 7.2 forts.

Ordinær selskapskatt:

- Avskrivninger bør så langt som mulig gjenspeile det økonomiske verdifallet. Dette er bakgrunnen for dagens lange avskrivningstider for vannkraftanlegg.
- Utvalget viser til tidligere vurderinger der skatteplikt for kommuners og fylkeskommuners kapitalinntekter vil redusere skatteintensivene til å gjeldsfinansiere offentlig eide kraftselskap.
- Det bør vurderes om det er behov for justering av fradragsrammen i rentebegrensningsregelen for selskaper med inntekt fra vannkraftproduksjon.

Provenyvirkning og fordeling av skatteinntekter:

- Provenynøytralitet for samlede offentlige inntekter kan oppnås ved økning av grunnrenteskattesatsen med anslagsvis 2 prosentenheter til 39 pst., gitt flertallets forslag til fastsettelse av friinntektsrenten.

- Utvalgets forslag vil medføre vesentlige endringer i fordeling av skatteinntekter mellom staten, kommuner og fylkeskommuner. Dette bør vurderes nærmere i oppfølgingen av utvalgets forslag. Fordelingseffektene kan løses gjennom egne ordninger for omfordeling enten gjennom naturressursskatten eller gjennom direkte inntektsfordeling.
- Behovet for overgangsregler må vurderes i sammenheng med forslaget til fremtidig fordeling av skatteinntektene mellom stat, kommuner og fylkeskommuner. Utvalget har derfor ikke gått nærmere inn i vurderinger av overgangsregler for fordelingen av skatteinntekter mellom stat, kommuner og fylkeskommuner.

Vindkraft:

- Utvalget tilrår at det gjøres en vurdering av om det bør innføres grunnrenteskatt og naturressursskatt for vindkraftverk.

Kilde: NOU 2019: 16 *Skattlegging av vannkraftverk*, boks 2.1.

ler skatteverdien av et eventuelt negativt grunnlag for grunnrenteskatt. Flere høringsinstanser skriver at disse forutsetningene ikke er til stede. *Norsk Hydro* skriver:

«Eierskapsbegrensinger i norsk vannkraft gjennom konsolideringsmodellen påvirker blant annet beslutninger og likviditetstilgang.»

Energi Norge m.fl. foreslår å gå tilbake til systemet slik det var før 2007, uten samordning av grunnrenteskatt og utbetaling av skattemessig verdi ved negativ grunnrenteinntekt, og med et risikotillegg i friinntektsrenten.

I sitt hørings svar skriver *Energi Norge*:

«*Energi Norge* [mener] at grunnrenteskatten bør endres slik at den blir en skatt på avkastningen ut over normalavkastningen. Det innebærer også at statens refusjon av skattemessig verdi av underskudd bør opphøre, og at risikoen i stedet bæres av produsentene. I denne modellen bør friinntektsrenten fastsettes slik:

- Risikofri rente fastsatt i tråd med ekspertutvalgets mindretall, dvs. 10-årige statsobligasjonsrenter.
- Et risikotillegg på 5,5 prosentpoeng.

Gitt at risikofri rente fastsettes som tiårig statsobligasjonsrente er det rimelig å legge til grunn et risikotillegg på 5,5 prosentpoeng. Et risikotillegg på 5,5 prosent er også i tråd med *Energi Norges* tidligere forslag samt Finansdepartementets vurdering av risikotillegget i kapitaliseringsrenten for eiendomsskatteformål i statsbudsjettet for 2018. Ekspertutvalget slutter seg også til departementets vurdering av kapitaliseringsrenten i sin subsidiære anbefaling om fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, dersom dagens formuesverdiberegning skal videreføres.

Ved en rente på 10-årige statsobligasjonsrenter på 1,5 prosent, gir det en friinntektsrente på 7 prosent. Det tilsvarer et avkastningskrav etter skatt på knapt 5,5 prosent.

En slik friinntektsrente innebærer at selskapenes kapitalkostnader blir dekket, før det betales grunnrenteskatt. Utvalget beskriver

videre at «Nøytralitet krever at alle utgifter trekkes fra med beløp som i nåverdi tilsvarer utgiften, og at alle inntekter beskattes til en verdi som tilsvarer nåverdien av inntekten.» Ved å benytte en risikopremie som reflekterer selskapenes kapitalkostnader vil grunnrenteskatten virke nøytralt.»

Dersom man ikke følger Energi Norges forslag om å endre utformingen av grunnrenteskatten, foreslår de at friinntektsrenten baseres på følgende elementer:

- «En risikofri rente fastsatt i tråd med forslaget fra utvalgets mindretall, dvs. 10-årige statsobligasjonsrenter. Dette vil gi et vesentlig bedre samsvar med langsiktigheten i friinntektsrenten sammenlignet med dagens modell.
- Et risikopåslag som tar høyde for både systematisk og de facto ikke diversifiserbar usystematisk politisk risiko, der den siste faktoren er viktigst. Det vil bidra til å minimere kredittrisikoen knyttet til staten som motpart.

For å fastsette nivået på friinntektsrenten i denne modellen, kan en innhente synspunkter fra finansmarkedsaktører på prisingen av et produkt med tilsvarende risikoegenskaper som friinntekt og avskrivninger i grunnrenteinntekten med dagens regler om samordning og utbetaling og gitt risikoen for endringer i reglene som følge av politiske vedtak over en svært lang periode. Hvis dette ikke er praktisk mulig eller ønskelig, kan nivået på investorens lånefinansieringskostnad legges til grunn. Disse spørsmålene er drøftet nærmere i notatet av Menon og THEMA som er referert ovenfor.»

Landsorganisasjonen i Norge (LO) skriver i sitt høringssvar:

«LO vil reise spørsmål ved om en kortere avskrivningsperiode kan være et aktivt virkemiddel for å løfte frem nye prosjekter innen opprusting, fornyelse og utvidelse.

Justering av friinntekt og eller avskrivningsperiode kan være et målrettet virkemiddel for realisering av prosjektene.»

DNB Bank ASA går inn for at dagens grunnrenteskatt erstattes med en kontantstrømskatt:

«DNB anbefaler at grunnrenteskatten omgjøres til en kontantskatt. Ved en kontantskatt vil

utbygger/eier få utbetalt en andel av investeringskostnadene ved ferdigstilling, alternativt få et skattemessig underskudd som kan fremføres med et rentetillegg, inntil selskapet har «spist opp» saldoen ved fremtidig skatt på resultatet. (I dag er det slik at «gammel» negativ saldo på grunnrente kan fremføres med et rentetillegg på 2,1 % p.a.)

Ved en utbetaling av grunnrenteskatt ved driftsstart, vil behovet for kapital reduseres i forhold til med dagens ordning. Dette vil være en fordel for offentlig eide kraftselskaper, som har begrenset tilgang på ny risikokapital.

Også en løsning med etablering av en negativ grunnrentesaldo, som etableres ved driftsstart for fremføring, vil være positivt i forhold til å dekke utbyggers kapitalbehov. Dette fordi det vil sikre en bedre kontantstrøm i starten av prosjektperioden og dermed bedre tilgang på finansiering.»

Energi Norge mener at en kontantstrømskatt har bedre og riktigere investeringsinsentiver enn dagens grunnrenteskatt. *Energi Norge* oppsummerer likevel slik:

«For at en kontantstrømskatt ikke skal påvirke investeringsbeslutninger vil staten måtte skyte inn et bidrag til sin andel av investeringskostnaden. Statens bidrag må korrigeres for selskapsskatt ettersom overskuddsskatten ikke er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten. I tillegg må staten garantere at det ikke kommer fremtidige økninger i grunnrenteskatten.

Rent praktisk vil innføring av en kontantstrømskatt også medføre store variasjoner i underlaget for eiendomsskatten fra år til år, noe som neppe er ønskelig og som derfor vil måtte medføre endringer i hvordan eiendomsskatten skal beregnes.

Til slutt skal det imidlertid sies at kontantstrømskatten teoretisk har bedre og riktigere investeringsinsentiver enn dagens grunnrenteskatt som har en skjermingsrente langt under selskapenes kapitalkostnader. Det er imidlertid så sterke utfordringer knyttet til overgangsordninger og til overføring av økonomisk eierskap fra kommuner og fylkeskommuner til staten at det ikke kan være en akseptabel løsning. I tillegg vil ordningen innebære at fremtidige skjerpninger av skattesatsen vil overføre ytterligere økonomisk eierskap til staten. Modellen innebærer altså økt regulatorisk risiko og de kommunale og fylkeskommunale eierne vil bli tilnærmet rettsløse.»

En stor del av høringssvarene er fra ulike kraftforetak som ønsker å beholde innslagspunktet i grunnrenteskatten på dagens nivå. Utvalgets forslag om å redusere nedre grense fra 10 000 kVA til 1 500 kVA støttes heller ikke av organisasjoner som *LVK*, *KS*, *Energi Norge*, *Norges Bondelag* og *Småkraftforeninga m.fl. Småkraftforeninga* argumenterer for at dagens grense bør opprettholdes, men skriver at:

«Vi erkjenner allikevel at grensetilpasning forekommer, og at dette kan ha større betydning i enkelttilfeller enn vi har sett her, særlig for større kraftverk som kan nedskaleres etter konsesjon. Dette kan imidlertid håndteres av NVE ved behandling av planendring eller detaljplaner for større kraftverk. Det kan også om nødvendig innskjerpes i konsesjonsbehandling av større kraftverk.»

Miljødirektoratet og *Skattedirektoratet* finner ingen begrunnelser for dagens grense, og støtter en reduksjon av grensen. *LO* mener at den nedre grensen for grunnrente for vannkraften bør senkes, og at det bør vurderes grunnrenteskatt på all energiproduksjon i Norge.

Utvalgets forslag om å avvikle ordningene med konsesjonskraft og konsesjonsavgift støttes ikke av kraftkommuner og høringsinstanser tilknyttet disse. *LO* skriver i sitt høringssvar:

«*LO* er ikke enig i de radikale forslagene utvalget har om å avvikle eller fjerne de lokale inntektene av anleggene.

Kommunene må ha forutsigbarhet om inntekter og en eventuell sanering av lokale inntektskilder må ikke føre til svekkelse av kommunenes interesse for å avgi lokale friområder til kraftproduksjon.»

Vindkraftselskapenes interesseorganisasjon NORWEA støtter forslaget om å avvike de konsesjonsbaserte ordningene, da de opprinnelige begrunnelsene ikke lenger gjør seg gjeldende og ordningene fremstår som kompliserte. Høringsinstanser fra vannkraftnæringen er prinsipielt enige i at bruttoskatter som konsesjonsordningene ikke er en samfunnsøkonomisk effektiv måte å skattlegge kraftverkene på. De fleste av disse høringsinstansene uttaler likevel at det viktigste er å opprettholde ordninger som gir kommunale og fylkeskommunale inntekter til vertskommunene. *Norsk Hydro* skriver i sitt høringssvar:

«Vi er enige i at bruttoordninger som konsesjonskraft og konsesjonsavgift prinsipielt ikke er en samfunnsøkonomisk effektiv måte å skattlegge kraftverkene på. Men det viktigste med disse ordningene slik de fungerer er ikke at de er effektive, men at de gir en lokal forankring av kraftverk og verdiskapningen derfra. I tillegg er det viktig å opprettholde ordninger som gir lokal legitimitet til kraftutbygging. Konsesjonskraft og konsesjonsavgift kan ikke avvikles uten at det innføres andre måter å gi lokale myndigheter en direkte skattlegging av kraftproduksjonen, som for eksempel økt naturressursskatt, men uten at samlet skattepress for aktørene økes.»

Utvalgets forslag om at eiendomsskatt på vannkraftanlegg bør samsvare mer med de generelle reglene for eiendomsskatt på næringseiendom, får ikke støtte fra kraftkommunene og høringsinstanser tilknyttet disse. *KS* peker på at kraftverk, i motsetning til annen næringseiendom, innebærer betydelig større lokale inngrep, hvilket tilsier en annen beskatning. *KS* mener at beregning av grunnlaget for kommunal eiendomsskatt for kraftverk fortsatt må baseres på anslått salgsverdi beregnet ut fra fremtidige nettoinntekter. Flere høringsinstanser, blant annet *Energi Norge* og *Statkraft* deler utvalgets vurdering om at vannkraft prinsipielt sett burde eiendomsbeskattes etter samme prinsipper som annen næringsvirksomhet. Samtidig skriver *Energi Norge* at dagens lønnsomhetsbaserte verdsettelsesmetode for kraftanlegg fungerer rimelig godt. Om dagens kapitaliseringsrente skriver *Energi Norge* følgende:

«Utvalget peker på at kapitaliseringsrenten bør økes fra 4,5 prosent til 6,5 prosent ved en eventuell videreføring av dagens takstprinsipp (formuesverdi). Utvalget bygger sin anbefaling på utredninger som er gjort av professor Thore Johnsen og professor Øyvind Norli på oppdrag fra Finansdepartementet i 2017.

Energi Norge deler utvalgets vurdering og vil peke på at utvalget her er på linje med anbefalingene i et eget notat utarbeidet for *Energi Norge* av Menon Economics og THEMA Consulting Group om normalavkastningstillegget for vannkraftproduksjon.»

Statkraft understreker at det er viktig at eiendomsskattereglene er like for norske kraftprodusenter, uavhengig av teknologi. *NORWEA* ber om en større gjennomgang av eiendomsskatten for

vindkraft, med sikte på en mest mulig lik håndhevelse av loven.

Flere høringsinstanser ønsker at vannkraft og vindkraft likebehandles skattemessig. Blant annet KS og LVK peker på hensyn til skattenøytralitet og å unngå at det oppstår vridninger i investeringer fra vannkraft til vindkraft. LO mener det bør vurderes grunnrenteskatt på all energiproduksjon i Norge. *Landssammenslutningen av Norske Vindkraftkommuner (LNVK)* mener at vindkraft må inkluderes i det videre arbeidet med kraftskattesystemet. De foreslår blant annet at det innføres grunnrenteskatt og konsesjonsordninger også for vindkraft. NORWEA mener utvalget burde ha foreslått å innføre en naturressursskatt for vindkraft, etter modell fra dagens vannkraftregime. NORWEA skriver også at:

«NORWEA vil på det sterkeste advare mot en innføring av grunnrenteskatt for vindkraft. Dette hviler på to argumenter, et økonomisk og et prinsipielt:

- a) Det eksisterer ingen *vesentlig avkastning ut over det en kan forvente i andre virksomheter (grunnrente)* [utvalgets definisjon, vår uthevelse] i vindkraft.
- b) Vann (nyttbart til kraftproduksjon) er en begrenset naturressurs, det er ikke tilfelle med vind (nyttbar til kraftproduksjon). Det finnes ingen relevant, teknisk grense for hvor mye vindkraft en kan bygge ut i Norge (energimeldingen, 2016), selv om det finnes åpenbare, samfunnsmessige begrensninger. Vind er dermed ikke en begrenset naturressurs.»

Norsk Hydro støtter ikke et forslag om grunnrenteskatt på vindkraft, da det ikke er grunnrente i vindkraft. Forslaget om å innføre naturressursskatt som tilfaller kommunen støttes.

Høringsinstansene er videre kritiske til å øke naturressursskatten for å kompensere kommuner ved bortfall av konsesjonsordningene, fordi inntektene inngår i inntektsutjevningen og kan bli fordelt til kommuner som ikke har vannkraft.

7.4.3 Oppfølging av Kraftskatteutvalget

I desember 2019 varslet regjeringen at den ville videreføre den nedre grensen for grunnrenteskatt på 10 000 kVA. I februar 2020 varslet regjeringen at den etter innspill fra kommunene og næringen har besluttet at den ikke vil gå videre med Kraftskatteutvalgets forslag til endringer i vannkraftbeskatningen.

7.5 Vurderinger og forslag

7.5.1 Bakgrunn

Vannkraftnæringen oppnår over tid en ekstraordinær avkastning (grunnrente) fordi den utnytter en begrenset, verdifull naturressurs. Det er rimelig at fellesskapet får en andel av denne grunnrenten. Vannressursen er videre fast og stedbunden og dermed et bedre skatteobjekt enn andre kapitalobjekter, som kan endres eller flyttes ut av landet.

For at Norges fornybare ressurser og natur skal brukes best mulig, må kraftproduksjon bygges ut etter samfunnsøkonomisk lønnsomhet. Dette prinsippet tilstrebes i konsesjonsbehandlingen, og ligger til grunn for utformingen av skattesystemet.

Når skattesystemet utformes etter dette prinsippet, vil selskapene ha incentiver til å bygge ut ressurser som er lønnsomme for samfunnet.

7.5.2 Nærmere om utforming av en nøytral grunnrenteskatt

Noen skatter vil ikke påvirke beslutningene til personer og bedrifter, og medfører ikke samfunnsøkonomisk tap. Slike skatter omtales gjerne som nøytrale skatter. Grunnrenteskatt på stedbundne ressurser kan utformes som en nøytral skatt, se for eksempel NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*.

For at grunnrenteskatten skal være nøytral, må alle relevante kostnader trekkes fra med et beløp som i nåverdi tilsvarer den faktiske kostnaden, og alle inntekter må beskattes til en verdi som tilsvarer nåverdien av den faktiske inntekten. Det innebærer blant annet at selskapene må få fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden målt som nåverdi, verken mer eller mindre. Da vil grunnrenteskatten virke symmetrisk ved at den tar en lik del av inntektene og kostnadene. Selskapets andel av prosjektet reduseres med grunnrenteskattesatsen, men den relative avkastningen for selskapet etter grunnrenteskatt er uendret. Investerings- og driftsbeslutninger som er lønnsomme før grunnrenteskatt, vil også være lønnsomme for selskapet etter grunnrenteskatt.

En nøytral grunnrenteskatt tar altså samme andel av resultatet uavhengig av om det blir overskudd eller underskudd. Staten vil på den måten dele risikoen i investeringen med selskapet, slik at staten tar den samme andelen av risikoen som av resultatet. Fordi staten deler all variabilitet i inntekt med selskapet, gis det implisitt fradrag for

risiko. Derfor mottar også staten en del av risikopremien (betalingen for å ta risiko) gjennom skattebetalinger. Det innebærer at selskapet vil betale grunnrenteskatt også for investeringer som viser seg å ikke oppfylle avkastningskravet. I det tilfellet vil imidlertid grunnrenteskatten ikke utgjøre en kostnad for selskapene, men være en kompensasjon for at staten bærer en del av investeringsrisikoen. Hvis en generelt skulle skjermet en avkastning som tilsvarer selskapenes risikojusterede avkastningskrav fra grunnrenteskatt,⁵ ville en gitt fradrag for risiko, men samtidig latt selskapene beholde hele risikopremien. Skatten ville da ikke lenger vært nøytral, men gitt lønnsomhet til prosjekter som ikke er lønnsomme før grunnrenteskatt.

En nøytralt utformet grunnrenteskatt vil i økonomisk forstand ha samme egenskaper som en passiv partner som «investerer» i virksomheten på samme økonomiske vilkår som selskapene. Selskapets andel av kostnader og inntekter reduseres like mye (med grunnrenteskattesatsen). På den måten reduseres selskapets andel av prosjektet, men den relative avkastningen for selskapet etter grunnrenteskatt påvirkes ikke. At en nøytral grunnrenteskatt har samme egenskaper som en passiv partner i et prosjekt, er en ønsket egenskap ved en nøytral skatt. Denne parallellen gjelder uavhengig av om grunnrenteskatten er utformet som en periodisert skatt eller kontantstrømskatt.⁶

For stedbundne næringer med grunnrente, dvs. avkastning utover det som kan forventes i andre næringer, vil en nøytral grunnrenteskatt verken påvirke investerings- eller lokaliseringsbeslutninger. Selv om samlet skattenivå er høyere enn i andre næringer (for eksempel vindkraft), hindrer ikke en nøytral grunnrenteskatt selskapenes insentiv til å gjennomføre lønnsomme investeringer.

En nøytral grunnrenteskatt kan utformes på flere måter. I en *kontantstrømskatt* gis det umiddelbart fradrag for hele investeringskostnaden, mens i en *periodisert skatt* (som i dagens grunnrenteskatt) fordeles fradraget for investeringskostnaden over tid gjennom avskrivninger. Avskrivning av investeringskostnaden er isolert sett en ulempe for selskapet sammenlignet med umiddelbar utgiftsføring. I en periodisert grunn-

renteskatt gis det derfor et ekstra fradrag, friinntekten, som skal kompensere for denne ulempen, slik at samlet investeringsfradrag, målt som nåverdi, tilsvarer 100 pst. av investeringskostnaden.

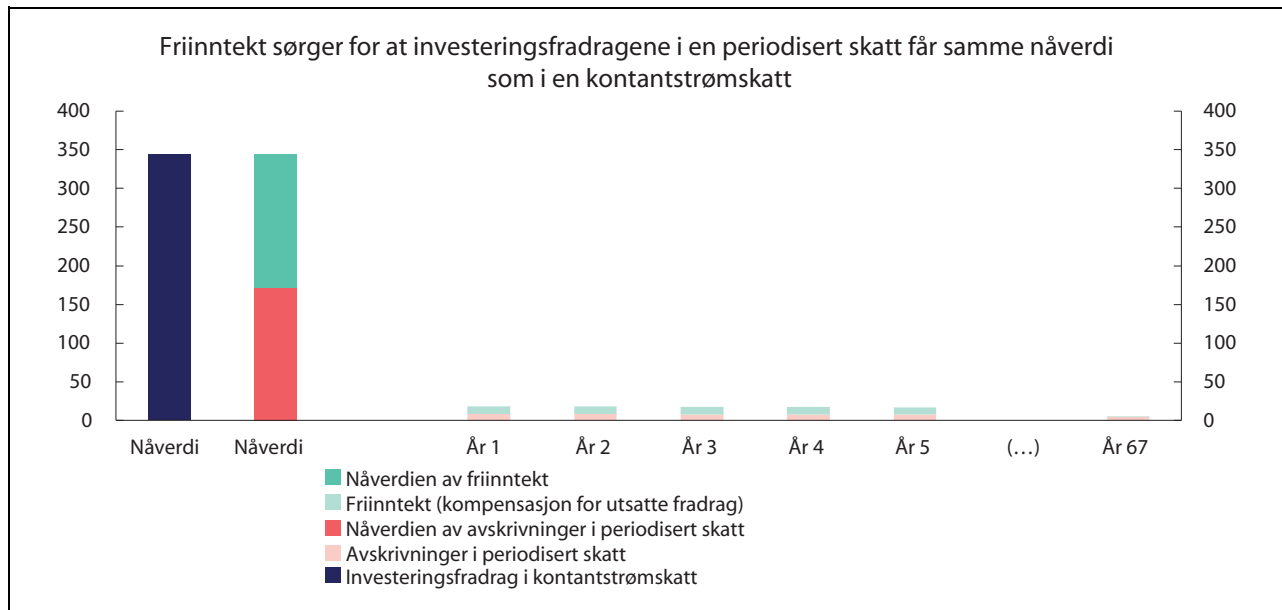
Figur 7.5 illustrerer dette for en tenkt investering på om lag 340 mill. kroner (se figur 7.6 for beskrivelse av forutsetningene). Den blå søylen angir nåverdien av investeringsfradragene i en kontantstrømskatt, som tilsvarer investeringskostnaden. Den røde søylen illustrerer nåverdien av avskrivninger i en periodisert skatt. Den røde søylen er lavere enn den blå fordi nåverdien av investeringsfradragene (avskrivningene) er lavere når de skyves frem i tid. Den grønne delen av søylene viser hvilken friinntekt som er nødvendig for at de samlede investeringsfradragene, det vil si summen av avskrivninger og friinntekt, skal tilsvare den faktiske investeringskostnaden (blå søyle). Med en tilstrekkelig kompensasjon, en riktig friinntekt, skal nåverdien av skattegrunnlaget i den periodiserte skatten tilsvare nåverdien av skattegrunnlaget i kontantstrømskatten. Dermed vil også en periodisert skatt være nøytral. Økonomisk sett er med andre ord de to modellene likeverdige, og det er kun fordelingen av skatteinntekter over tid som vil være forskjellig.

Hva som er riktig nivå på friinntekten, herunder hvorvidt friinntektsrenten skal ha et risikopåslag, avhenger av hvordan grunnrenteskatten ellers er utformet. Før 2007 var det risiko for at kraftforetak ikke fikk fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden i prosjekter som i ettertid viste seg å gi tap. Grunnrenteskatten ble beregnet per kraftverk uten mulighet for samordning mellom kraftverk eid av samme selskap eller utbetaling av skatteverdien av negativt grunnlag for grunnrenteskatt. For å virke nøytralt skulle derfor friinntektsrenten ha et risikotillegg. Risikotillegget skal i prinsippet reflektere den systematiske risikoen for redusert skatteverdi av investeringsfradragene. Før 2007 hadde friinntektsrenten et sjablongmessig risikopåslag på 4 prosentenheter i tillegg til risikofri rente.

For å forbedre investeringsinsentivene fikk selskapene fra 2007 mulighet til å samordne nytt, negativt grunnlag for grunnrenteskatt mellom kraftverk i samme skattekonsern, og fra 2008 fikk de utbetalt skatteverdien av resterende, negativt grunnlag for grunnrenteskatt etter samordning. Selskapene fikk da sikkerhet for fullt fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden, og risikotillegget i friinntektsrenten ble derfor fjernet.

⁵ Blant annet har Energi Norge i sitt høringsinnspill til NOU 2019: 16 uttalt at grunnrenteskatten bør endres slik at den blir en skatt på avkastningen ut over normalavkastningen.

⁶ Energi Norge har i sin høringsuttalelse til NOU 2019: 16 vist til at en kontantstrømskatt vil innebære sterke utfordringer knyttet til overføring av økonomisk eierskap fra kommuner og fylkeskommuner til staten, se punkt 7.4.2.



Figur 7.5 Illustrasjon av fordeling av investeringsfradrag i kontantstrømskatt og periodisert grunnrenteskatt. Eksempelkraftverk med investeringskostnad på om lag 340 mill. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Verdsetting av investeringsfradrag

Vannkraftinvesteringer er svært langsiktige, og nåverdianalyse er nødvendig for å vurdere virkninger over mange år. Med dagens periodiserte grunnrenteskatt avhenger virkningen av hvordan en verdsetter fremtidige sikre skattefradrag.

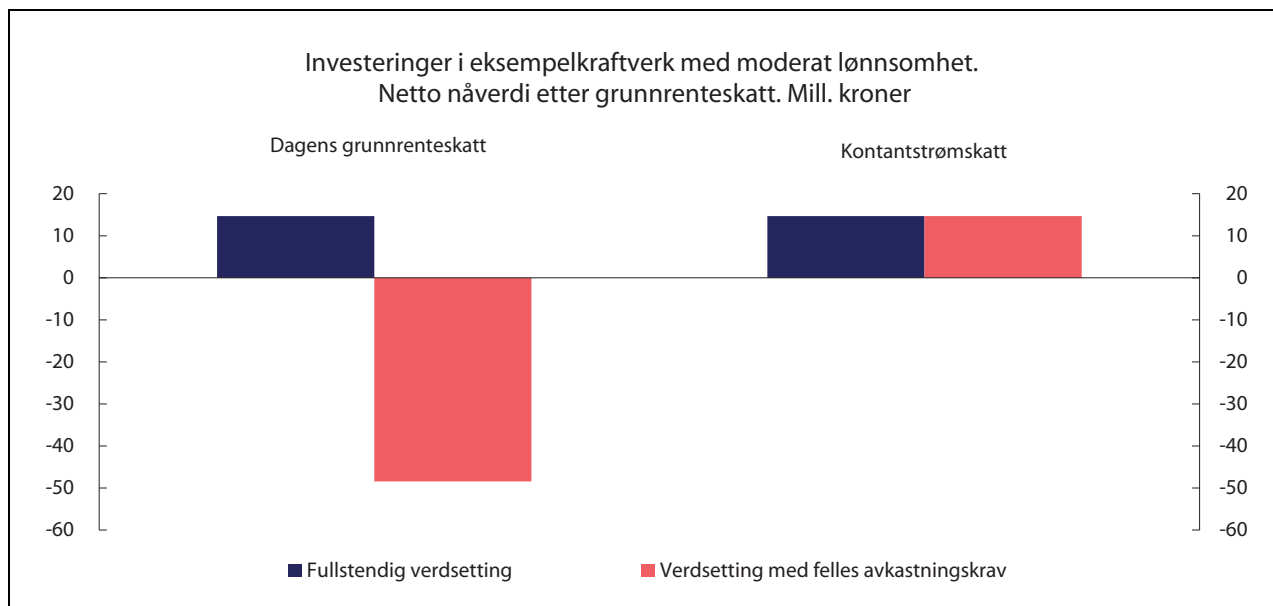
Netto nåverdi av et investeringsprosjekt beregnes ved å sammenstille alle fremtidige kontantstrømmer, diskontert til dagens verdi. En positiv eller null netto nåverdi innebærer at inntektene minst dekker alle kostnadene inkludert nødvendig avkastning, og at investeringen dermed er lønnsom. For å gjennomføre en slik analyse må en ta stilling til den systematiske risikoen i prosjektet. Systematisk risiko er den risikoen som investorer ikke kan diversifisere bort ved å eie en bred markedsportefølje, og som investorer derfor vil kreve kompensasjon for å bære. Avkastningskravet vil gjenspeile denne systematiske risikoen.

Selskap kan ha næringsvirksomheter med ulik systematisk risiko, og ulike prosjekter innen samme virksomhetsområde kan også ha ulik systematisk risiko. Videre kan forskjellige deler av prosjektets kontantstrøm ha ulik systematisk risiko. I en fullstendig verdsetting må selskapet da beregne et risikojustert avkastningskrav som reflekterer den systematiske risikoen for de ulike virksomhetene eller prosjektene.

I dagens grunnrenteskatt kan negativ grunnrenteinntekt samordnes, og eventuell gjenstående negativ grunnrenteskatt vil utbetales. Selskapes mulighet til å utnytte investeringsfradragene er uavhengig av om det enkelte prosjektet blir lønnsomt eller går med tap. Investeringsfradragene utgjør dermed en risikofri kontantstrøm som, i en fullstendig verdsetting, bør verdsettes med en risikofri rente. Med «fullstendig verdsetting» menes i det følgende et risikojustert avkastningskrav som reflekterer relevant systematisk risiko for de ulike virksomhetene eller prosjektene, herunder verdsettes risikofrie skattefradrag med en risikofri rente.

Flere aktører, blant annet Energi Norge, har tidligere uttalt at vannkraftprodusenter generelt ikke tar hensyn til ulik risiko i ulike deler av kontantstrømmen fra et vannkraftprosjekt, men neddiskonterer en netto kontantstrøm med et felles risikojustert avkastningskrav. Videre viste Energi Norge til at selv med en forutsetning om separat diskontering av de investeringsbaserte fradragene i grunnrenteinntekten, er det en gjenværende regulatorisk risiko for endringer i skattesystemet som ikke blir kompensert i dagens modell.

Dersom skattefradragene verdsettes med et felles risikojustert avkastningskrav for virksomheten under ett som ikke tar hensyn til at skattefradragene er risikofrie, vil en undervurdere verdien



Figur 7.6 Investeringer i et eksempelkraftverk med moderat lønnsomhet etter grunnrenteskatt. Netto nåverdi etter grunnrenteskatt ved ulike utforminger av grunnrenteskatten og ved ulike verdsetting¹

¹ Med «fullstendig verdsetting» menes et risikoustert avkastningskrav som reflekterer relevant systematisk risiko for de ulike virksomhetene eller prosjektene, herunder verdsettes risikofrie skattefradrag med en risikofri rente. Med «verdsetting med felles avkastningskrav» menes et fast, risikoustert avkastningskrav for virksomheten under ett, som ikke tar hensyn til at skattefradragene er risikofrie.

Kilde: Finansdepartementet.

av skattefradragene. Investeringer som er lønnsomme før grunnrenteskatt, kan da fremstå som ulønnsomme etter grunnrenteskatt. Denne problemstillingen vil falle bort ved en kontantstrømskatt, jf. omtale under.

Kraftskatteutvalget vurderte om det er grunnlag for å ta hensyn til regulatorisk risiko i utforming av grunnrenteskatten. Utvalget viste til at det er den systematiske risikoen som er relevant, og det er ikke sikkert om den systematiske risikoen for skatteendringer ville vært positiv eller negativ. Dette er fordi det ikke er klart hvordan eventuelle endringer i skattevilkår skulle samvariere med markedsporteføljen. Det ville være krevende å fastsette størrelsen på et risikotillegg for regulatorisk risiko. Videre er det heller ikke praksis for å gjøre justeringer for politisk risiko i øvrige deler av skattesystemet.

I figur 7.6 er det tatt utgangspunkt i et eksempelkraftverk over 10 000 kVA med moderat lønnsomhet. Beregningene følger de årlige inntektene og utgiftene i kraftverket over 67 år. Det er lagt til grunn en samlet investeringskostnad på om lag 340 mill. kroner. Videre er det gjort forutsetninger om blant annet driftskostnader, kraftpris og årlig produksjon. Netto nåverdi av prosjektet er beregnet etter grunnrenteskatt. For å forenkle er

det sett bort fra andre skatter samt konsesjonskraft og -avgift.

Kontantstrømmen etter grunnrenteskatt i de blå søylene verdsettes med avkastningskrav som reflekterer relevant systematisk risiko. De sikre investeringsfradragene, det vil si avskrivninger og friinntekt i grunnrenteskatten, verdsettes med en risikofri rente tilbake til det året investeringen foretas. Det er beregningsteknisk lagt til grunn en langsiktig risikofri rente på 3 pst. og et avkastningskrav på 8,5 pst. for usikre kontantstrømmer. Kontantstrømmen etter grunnrenteskatt i de røde søylene, herunder de sikre investeringsfradragene, er verdsatt med et felles risikoustert avkastningskrav på 8,5 pst.

De to søylene til venstre i figuren viser lønnsomheten i kraftverket med *dagens periodiserte grunnrenteskatt*. Når de sikre investeringsfradragene i skatten verdsettes med en risikofri rente, blir kraftverket moderat lønnsomt etter grunnrenteskatt, med en netto nåverdi på 15 mill. kroner. Dersom sikre investeringsfradrag verdsettes sammen med øvrig kontantstrøm med et felles risikoustert avkastningskrav, blir beregnet lønnsomhet i kraftinvesteringen vesentlig lavere. Med en slik verdsetting vil prosjektet fremstå ulønn-

somt etter skatt (netto nåverdi på minus 48 mill. kroner).

De to søylene til høyre i figuren viser netto nåverdi etter skatt ved en *kontantstrømskatt*. Med kontantstrømskatt får selskapene umiddelbart fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden. Dermed er det ikke behov for å verdsette fremtidige skattefradrag, og ulik verdsetting av fremtidige investeringsfradrag har ikke lenger betydning. Figuren illustrerer at netto nåverdi etter grunnrenteskatt er den samme (15 mill. kroner), uavhengig av diskonteringsrente for skattefradragene.

Som det fremgår av figur 7.6 vil overgang fra dagens periodiserte grunnrenteskatt til en kontantstrømskatt ikke endre nåverdien av investeringsprosjektet etter skatt dersom fremtidige sikre investeringsfradrag verdsettes med en risikofri rente (de blå søylene er like høye). Imidlertid vil overgangen til en kontantstrømskatt fremstå som en vesentlig skattelettelse som forbedrer lønnsomheten i investeringsprosjektet dersom selskapene verdsetter sikre skattefradrag med et risikojustert avkastningskrav. I figur 7.6 er det vist ved endringen fra den negative røde søylen (minus 48 mill. kroner) ved dagens grunnrenteskatt til den positive røde søylen (pluss 15 mill. kroner) ved kontantstrømskatt.

7.5.3 Vurdering av økt friinntektsrente for nye investeringer

Vannkraftnæringen mener at friinntektsrenten er for lav, og at dagens grunnrenteskatt derfor hemmer investeringer. Departementet vurderer i dette avsnittet et alternativ med økt friinntektsrente i grunnrenteskatten.

I dagens regler for grunnrenteskatt har selskapene sikkerhet for å få fradrag for 100 pst. av investeringskostnaden. Det skyldes at friinntekten kompenserer for at investeringskostnader ikke utgiftsføres umiddelbart, men kommer til fradrag gjennom avskrivninger over driftsmidlenes levetid (inntil 67 år for de fleste driftsmidler). I tillegg kan selskapet samordne negativt og positivt grunnlag for grunnrenteskatt på tvers av kraftverk som selskapet eier. Dersom eieren ikke har andre kraftverk å samordne med, eller grunnlaget fortsatt er negativt etter samordning, vil staten årlig utbetale skatteverdien av negativt grunnrenteskattgrunnlag ved skatteoppgjøret. Kraftskatteutvalget viste til at «med sikkerhet for full verdi av investeringsfradragene skal friinntektsrenten være en risikofri rente», jf. NOU 2019: 16.

Departementet har vurdert virkningene av et sjablongmessig risikotillegg i friinntektsrenten på 4 prosentenheter for *nye* investeringer. Det anslås på usikkert grunnlag å gi et provenyrtap på om lag 35 mill. kroner det første året. Årlig provenyrtap vil øke år for år, opp mot anslagsvis 1,2 mrd. kroner per år når flere investeringer omfattes av den økte friinntektsrenten. Målt som samlet nåverdi vil provenyrtapet dermed være vesentlig høyere. I provenyanslagene er det ikke tatt hensyn til at provenyrtapet vil øke ytterligere som følge av insentiver til høy kapitalbruk og ulønnsomme investeringer.

Næringen har foreslått en generell økning i friinntektsrenten. En økning som også omfatter allerede gjennomførte investeringer, vil ikke være målrettet for å legge til rette for nye investeringer. En slik økning i friinntektsrenten ville gitt et betydelig høyere provenyrtap på kort sikt (anslagsvis 1,2 mrd. kroner per år), som først og fremst vil innebære en subsidie til eksisterende kraftverk, uten at det gir sterkere insentiver til å gjennomføre investeringer.

Dersom friinntektsrenten settes høyere enn nødvendig kompensasjon for ulempen ved utsatte fradrag gjennom avskrivninger, får selskapet, over avskrivningsperioden på inntil 67 år for de fleste driftsmidler, fradrag for mer enn 100 pst. av investeringskostnaden. Det kan føre til at samfunnsøkonomisk ulønnsomme prosjekter blir lønnsomme etter grunnrenteskatt, til generelt for høy kapitalbruk i alle prosjekter og til unødvendig store naturinngrep. Departementet anslår at med et risikotillegg på 4 prosentenheter vil selskapene få fradrag for 170 pst. av investeringskostnaden, mot 100 pst. i en nøytral skatt. Den kraftige effekten på fradragets verdien skyldes at driftsmidlene i kraftverk avskrives over lang tid. Størrelsen på friinntekten har dermed stor betydning for investeringslønnsomhet etter skatt. I beregningen er det lagt til grunn at fremtidige fradrag verdsettes med en langsiktig risikofri rente etter ordinær skatt på 2,34 pst. (tilsvarer 3 pst. før ordinær skatt).

Økt friinntektsrente vil innebære en inntektsoverføring også til investeringer som i utgangspunktet har høy lønnsomhet. Økt friinntektsrente er derfor ikke et målrettet virkemiddel for å stimulere investeringer med marginal lønnsomhet. Med en friinntekt vil diskusjonen om riktig nivå på friinntektsrenten bestå og skape usikkerhet om fremtidige rammebetingelser.

I punkt 7.5.2 er det vist at virkningen av grunnrenteskatten avhenger av hvordan fremtidige, sikre skattefradrag verdsettes. Med fullstendig

verdsetting (som tar hensyn til ulik systematisk risiko i sikre skattefradrag og usikre kontantstrømmer) vil overgang fra dagens periodiserte grunnrenteskatt til kontantstrømskatt ikke endre nåverdien av investeringsprosjektet etter skatt. Imidlertid vil overgangen til en kontantstrømskatt fremstå som en vesentlig skattelettelse som forbedrer lønnsomheten i investeringsprosjektet dersom selskapene verdsetter skattefradragene slik næringen selv hevder, med et felles risikojustert avkastningskrav som ikke tar hensyn til at fremtidige skattefradrag har lavere systematisk risiko. Med fullstendig verdsetting vil økt friinntektsrente innebære at nåverdi etter skatt økes vesentlig. Selskapene får dermed insentiv til å gjennomføre ulønnsomme investeringer fordi det gis fradrag for mer enn 100 pst. av investeringskostnaden. Dersom selskap verdsetter sikre skattefradrag med et felles risikojustert avkastningskrav, og avkastningskravet er høyere enn friinntektsrenten, vil imidlertid nåverdien etter skatt være lavere enn med en kontantstrømskatt.

Dersom en øker friinntektsrenten for nye investeringer, vil det i grunnrenteskatten være to separate grunnlag for friinntekten, ett for gamle investeringer (før 2021) og ett for nye investeringer. Ifølge Skatteetaten vil økt friinntektsrente for nye investeringer medføre økt rapporteringsplikt fra skattepliktige vannkraftprodusenter og systemtekniske endringer i både skattyters systemer og Skatteetatens systemer. Dette i motsetning til en ordning med umiddelbart fradrag (kontantstrømskatt), der skattyter bare rapporterer investeringen i grunnrenteskatten det første året. Mange investeringer i vannkraftanlegg innebærer påkostninger på eksisterende driftsmidler. To ulike friinntektsrenter vil medføre at det vil kunne beregnes friinntekt med to ulike rentesatser for samme driftsmiddel avhengig av når erverv og påkostning fant sted. Skattesystemet blir derfor noe mer komplisert. Det anses likevel håndterbart både for skattemyndighetene og for selskapene.

En økt friinntektsrente kan som nevnt føre til at prosjekter som er ulønnsomme etter ordinær selskapskatt, likevel kan bli gjennomført fordi grunnrenteskatten medfører støtte gjennom for gunstige fradrag. En økt friinntektsrente kan derfor reise spørsmål om forholdet til statsstøttebestemmelsene i EØS-avtalen.

Regjeringen har kommet til at en kontantstrømskatt er å foretrekke fremfor økt friinntektsrente, se punkt 7.5.4.

7.5.4 Forslag om kontantstrømskatt for nye investeringer

Innledning

Regjeringen foreslår å legge om grunnrenteskatten for vannkraftproduksjon slik at det gis umiddelbart fradrag (kontantstrømskatt) for nye investeringer, både for nye kraftverk, for reinvesteringer og for opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. Forslaget innebærer at kraftforetak kan utgiftsføre investeringskostnader umiddelbart, istedenfor at investeringskostnader aktiveres og kommer gradvis til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt over en periode på inntil 67 år (for de fleste driftsmidler). Forslaget vil tilføre kraftforetakene betydelig likviditet ved at investeringsfradrag fremskyndes. Umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader vil også gjøre det helt tydelig at grunnrenteskatten virker nøytralt på investeringene, slik at lønnsomme investeringer kan gjennomføres. Det er ingen fremtidige skattefradrag å verdsette, og diskusjonen om verdsetting og riktig friinntektsrente faller da bort. En kontantstrømskatt er solid faglig fundert, noe som legger til rette for stabilitet og forutsigbarhet. Stabilitet er også viktig ved innføring av en kontantstrømskatt, fordi skattesatsen må ligge fast over investeringens levetid for at kontantstrømskatten skal virke nøytralt. Energi Norge har i høringen av NOU 2019: 16 uttalt at staten må garantere at det ikke kommer fremtidige økninger i grunnrenteskatten.

Nærmere om forslaget

Departementet foreslår en ny bestemmelse i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 slik at kraftforetak som betaler grunnrenteskatt, gis mulighet for umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader i grunnlaget for grunnrenteskatt. Forslaget gjelder investeringskostnader som er aktiveringspliktige i grunnlaget for alminnelig inntekt, og knyttet til kraftproduksjonen, fra og med 2021. For investeringskostnader som er aktiveringspliktige før 1. januar 2021, beholdes dagens modell med avskrivninger og friinntekt.

For øvrige kostnader innebærer forslaget ingen endringer. Forslaget innebærer heller ingen endringer for inntektssiden i grunnlaget for grunnrenteskatt. For eksempel verdsettes konsejonskraft på den samme måten.

Friinntekten skal kompensere for ulempen ved at investeringskostnadene avskrives over tid fremfor å utgiftsføres umiddelbart. Formålet med friinntekten faller dermed bort når det gis adgang

til å utgiftsføre investeringskostnadene umiddelbart. Det skal derfor ikke gis fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt for avskrivninger eller friinntekt for driftsmidler som utgiftsføres umiddelbart etter den foreslåtte ordningen.

Den alminnelige selskapsskatten er en generell skatt på overskudd fra næringsvirksomhet. Grunnlaget for selskapsskatten er alminnelig inntekt, fastsatt etter skattelovens bestemmelser. Likebehandling av ulike næringer er viktig for at kapital og ressurser skal allokteres dit avkastningen er høyest. Kraftforetakene bør derfor fortsatt betale selskapsskatt på linje med andre næringer. Det foreslås ingen endringer i avskrivningsreglene med virkning for selskapsskatten.

Umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i grunnlaget for grunnrenteskatt innebærer at størrelsen på skattemessig nedskrevne verdier ved beregning av hhv. alminnelig inntekt og grunnlaget for grunnrenteskatt blir forskjellig. Driftsmidler i kraftproduksjon må for eksempel fortsatt følge de alminnelige avskrivningsreglene i skatteloven §§ 14-40 flg. og 18-6 ved beregning av alminnelig inntekt. Departementet foreslår å ta inn noen presiseringer i skatteloven § 18-3, for å klargjøre at kostnader som er utgiftsført etter den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a ny nr. 5 ikke skal inngå i skattemessig verdi i forbindelse med beregningene som foretas i de aktuelle bestemmelsene.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 18-3 annet, tredje og niende ledd.

Hvilke eiendeler som skal inngå i ordningen

Det foreslås at alle investeringskostnader som i dag aktiveres og avskrives i grunnrenteskatten, kan utgiftsføres umiddelbart. Det innebærer at inntektsårets skattemessige avskrivninger for driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3, og som ellers utgiftsføres over driftsmidlenes levetid, kan utgiftsføres umiddelbart. Det er et vilkår for fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt at driftsmidlene er knyttet til kraftproduksjonen, jf. skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3. Hvorvidt driftsmidlene er knyttet til kraftproduksjonen, må avgjøres konkret, og dette vilkåret videreføres for de kostnadene som etter forslaget kan utgiftsføres umiddelbart.

Vannfallet er opphavet til grunnrenten, og verdien av fallrettigheter ervervet fra 5. oktober 2010 inngår derfor ikke i friinntektsgrunnlaget, jf. Prop. 1 LS (2010–2011) punkt 3.3.5 og Innst. 4 L (2010–2011) punkt 7.2. Departementet legger til

grunn at dette prinsippet videreføres, slik at eventuelt erverv av fallrettighet heller ikke kan utgiftsføres umiddelbart etter disse reglene.

Ordningen med umiddelbar utgiftsføring skal gjelde for nye investeringer i kraftverk (nybygg), reinvesteringer og opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. Kostnader til vedlikehold, som ikke innebærer en slik påkostning av driftsmiddelet som vanligvis må aktiveres, fradragsføres fortsatt direkte etter skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 1. Oppkjøp av eksisterende kraftanlegg vil ikke omfattes, og kostnader til dette må aktiveres og avskrives på vanlig måte. Reglene for realisasjon av kraftverk mv. endres ikke. Skattemessig verdi skal fortsatt være den verdi som fastsettes ved beregning av grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt.

Tidspunktet for umiddelbar utgiftsføring

Investeringer og oppgraderinger i vannkraftanlegg foregår ofte over flere år. Ved umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader må det tas stilling til om fradraget skal gis parallelt med prosjektets fremdrift, i betalingsåret eller når prosjektet er ferdig. Departementet legger til grunn at det er mest hensiktsmessig om fradraget gis parallelt med den skattemessige aktiveringen av investeringer. Det innebærer at skjæringstidspunktet for utgiftsføringen skal samsvare med allerede etablerte prinsipper for aktivering i skatteretten, og fradraget gis det året kostnaden blir aktiveringspliktig.

Det vil trolig eksistere prosjekter som er planlagt og vedtatt, men ikke igangsatt, og prosjekter som er under bygging når reglene eventuelt vedtas. Tidspunktet for aktivering av den enkelte investeringen vil likevel være det som er relevant, og ikke hvilket prosjekt anskaffelsen knytter seg til.

Forholdet til formuesskatt og eiendomsskatt

Fastsatt grunnrenteskatt inngår ved beregning av formuesverdi for formues- og eiendomsskatteformål for kraftverk med effekt på eller over 10 000 kVA, jf. punkt 7.3.1 og skatteloven § 18-5. Beregnet formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag vil derfor påvirkes av forslaget. Energi Norge har i høringen av NOU 2019: 16 vist til at innføring av en kontantstrømskatt vil medføre store variasjoner i underlaget for eiendomsskatten fra år til år, se punkt 7.4.2.

Beregningen av formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag er basert på et rullerende gjen-

nomsnitt av salgsinntekter over fem år fratrukket gjennomsnitt av kostnader over fem år, der fradraget for fastsatt grunnrenteskatt settes til gjennomsnittet av summen av slik skatt for verket for hvert av de siste fem årene. Umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader vil isolert sett redusere fradraget for grunnrenteskatt de første årene. For en enkeltinvestering vil det trekke i retning av økt eiendomsskatt de første fem årene og tilsvarende lavere eiendomsskatt i senere år. Maksimums- og minimumsreglene danner videre et tak og et gulv for eiendomsskattegrunnlaget. Departementet antar derfor at forslaget ikke vil gi store utslag for formues- og eiendomsskattegrunnlaget.

Økt negativ grunnrenteskatt i år med høye investeringer kan også føre til at eiendomsskatten i en kommune i noe større grad blir påvirket av grunnrenteskatten for et kraftverk med samme eier i en annen kommune. Dette skyldes at grunnrenteskatten samordnes på tvers av kraftverk som den skattepliktige eier, og at det er grunnrenteskatten etter samordning som kommer til fradrag i eiendomsskattegrunnlaget. Også denne virkningen vil dempes av reglene med rullerende gjennomsnitt og maksimums- og minimumsreglene.

Samvirkning med selskapsskatt

For at kontantstrømskatten skal virke helt nøytralt, må skattegrunnlaget reflektere den kontantstrømmen som benyttes til å vurdere investeringens lønnsomhet før kontantstrømskatt. I det norske skattesystemet står all næringsvirksomhet overfor en generell overskuddsskatt, selskapsskatten (22 pst.). Denne betales også av kraftforetakene, inklusiv for grunnrenteskattepliktig virksomhet. Selskapsskatten øker avkastningskravet for all næringsvirksomhet. Det vil si at en investering som vurderes som lønnsom i fravær av selskapsskatt, ikke nødvendigvis er lønnsom etter at selskapsskatten medregnes. Tilsvarende kan en investering som gir ekstraordinær avkastning i fravær av selskapsskatt, vurderes som marginalt lønnsom etter selskapsskatt. I det norske skattesystemet vil det altså være kontantstrømmen etter selskapsskatt som er relevant for å vurdere investeringens lønnsomhet før kontantstrømskatt.

Energi Norge har også pekt på denne problemstillingen i høringen av NOU 2019: 16. De viste til at for at en kontantstrømskatt ikke skal påvirke investeringsbeslutninger, vil staten måtte skyte inn et bidrag tilsvarende sin andel av investeringskostnaden. Statens bidrag må korrigeres

for selskapsskatt ettersom overskuddsskatten ikke er fradragsberettiget i grunnrenteinntekten, se punkt 7.4.2.

Det er ønskelig at de to skattene til sammen ikke fører til større vridninger enn det som følger av ordinær selskapsskatt. I dag er samvirkningen mellom selskapsskatt og grunnrenteskatten hensyntatt ved at friinntektsrenten er en rentestørrelse før skatt (i stedet for en rente etter ordinær selskapsskatt). Når friinntekten faller bort i kontantstrømskatten, faller denne tilpasningen også bort, og en må vurdere om det bør gjøres en annen tilpasning.

Det finnes i prinsippet flere mulige løsninger på dette. En kan beholde to parallelle skatter som i dag og gjøre en tilpasning i kontantstrømskatten. Alternativt kan den ene skatten være fradragsberettiget i grunnlaget for den andre. Løsningene vil ha noe forskjellige egenskaper. På kort sikt vil samvirkningen ha svært begrenset provenyeffekt blant annet fordi rentenivået er lavt. Skatteverdien av en tilpasning i kontantstrømskatten anslås å være svært begrenset det første året (under 1 mill. kroner). På lang sikt når kontantstrømskatten er fullt innfasert, og forutsatt en langsiktig risikofri rente på 3 pst., ville tilpasningen i kontantstrømskatten ha en skatteverdi på om lag 200 mill. kroner per år.

Departementet vil vurdere nærmere hvilket løsningsalternativ som er mest hensiktsmessig og snart fremme et høringsnotat for å få innspill fra næringen og øvrige interessenter.

Forholdet til nedre grense for grunnrenteskatt

Kraftskatteutvalget (NOU 2019: 16) pekte på at innslagspunktet for grunnrenteskatt ved 10 000 kVA gir insentiver til å neddimensjonere ytelse i kraftverkene for å unngå grunnrenteskatt. Tilpasning kan skje ved at kraftverket installerer en generator med lavere ytelse enn det optimale, ved at eksisterende generator plomberes eller ved at det bygges to eller flere mindre kraftverk i stedet for ett større kraftverk.

En ordning med umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader vil økonomisk sett være likeverdig med dagens modell med avskrivninger og friinntekt, men dette forutsetter at kraftverket forblir innenfor grunnrenteskatteregimet. Samordningsreglene og ordningen med utbetaling av skatteverdien av negativ grunnrenteinntekt medfører at skattyter får umiddelbar utnyttelse av skatteposisjoner gjennom den umiddelbare utgiftsføringen.

I utgangspunktet åpner dette for at skattyter kan gjennomføre investeringer som utgiftsføres umiddelbart i grunnrenteinntekten og deretter gjøre de nødvendige grep slik at generatorens påstemplede merkeytelse kommer under nedre grense på 10 000 kVA. Et i utgangspunktet ulønnsomt prosjekt kan dermed gjennomføres ved at staten dekker skatteverdien (37 pst. i 2020) av investeringskostnaden uten at kraftverkseier betaler grunnrenteskatt for inntektene. De tidlige fradragene mot en bestemt skattesats er bare berettiget dersom den samme satsen også blir gjort gjeldende for inntektene. Konsekvensen ville ellers vært at kostnader og inntekter ikke behandles symmetrisk, og i tillegg ville dette medført et provenytab for staten.

For å motvirke effekten som er beskrevet ovenfor, foreslår departementet at det innføres regler om tilbakebetaling dersom kraftverkets påstemplede merkeytelse endres slik at det ikke lenger er omfattet av grunnrenteskatten. Dette kan gjennomføres ved at alle tidligere utgiftsførte kostnader etter forslaget til skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav a ny nr. 5 første punktum inntektsføres i grunnlaget for grunnrenteskatt. En slik ordning vil likevel innebære at verdifall av driftsmidlene i perioden mellom investering og nedskalering ikke kommer til fradrag i grunnlaget. Departementet foreslår derfor at inntektsføringen ved nedskalering begrenses til skattemessige gjenstående verdier som brukes ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Inntektsføringen vil bare gjelde for de eiendelene som har vært omfattet av ordningen med umiddelbar utgiftsføring etter den foreslåtte bestemmelsen i § 18-3 tredje ledd bokstav a ny nr. 5 første punktum.

En slik bestemmelse om tilbakebetaling er nødvendig for å opprettholde symmetri i grunnrenteskatten.

Forskriftsbestemmelser

Det kan være behov for å fastsette nærmere regler til utfylling og gjennomføring i forskrift, for eksempel kan det oppstå behov for å fastlegge nærmere regler om skattebehandlingen ved realisasjon og uttak. Departementet har hjemmel i skatteloven § 18-3 tolvte ledd til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av paragrafen.

7.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Omlegging til kontantstrømskatt for nye investeringer vil innebære at kraftforetakene får utgiftsføre nye investeringskostnader umiddelbart i grunnrenteskatten, istedenfor å få fradragene gradvis gjennom avskrivninger og friinntekt over en periode på inntil 67 år (for de fleste driftsmidler).

Forslaget vil påvirke skattebetalinger fra kraftforetak som gjennomfører investeringer, og slik sett virke målrettet for både opprustning, utvidelser, reinvesteringer og nyinvesteringer i vannkraftverk. Flere eldre vannkraftverk vil måtte oppgraderes etter hvert, og over tid vil endringen omfatte alle grunnrenteskattepliktige kraftforetak. Også foretak som går med underskudd, vil raskt få likviditetstilførsel ved investeringer siden negativ grunnrenteskatt (etter samordning mellom kraftverk som den skattepliktige eier) utbetales årlig.

Forslaget om umiddelbar utgiftsføring av nye investeringskostnader anslås å gi et provenytab i 2021 på 800 mill. kroner påløpt. Provenytabet bokføres i 2022. Dette tilsvarer selskapenes likviditetsforbedring som følge av forslaget. På lengre sikt øker skattebetalingene tilsvarende, som følge av at fremtidige avskrivninger og friinntekt faller bort. Omleggingen vil over tid være provenynøytral, målt som nåverdi.

For foretak som verdsetter skattefradragene med et felles risikojustert avkastningskrav (jf. punkt 7.5.2 og figur 7.6), vil regjeringens forslag fremstå som en skattelettelse. Ved slik verdsetting kan noen samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer som i dag fremstår ulønnsomme for selskapene, bli lønnsomme etter kontantstrømskatt.

Om lag 90 pst. av vannkraftproduksjonen er eid av norske kommuner, fylkeskommuner og staten. Dersom dagens eiere av kraftverk er likviditetsbegrenset, kan umiddelbar utgiftsføring bidra til at selskapene gjennomfører flere lønnsomme investeringer. I høringen av NOU 2019: 16 anbefalte DNB Bank ASA at grunnrenteskatten omgjøres til en kontantstrømskatt. De pekte blant annet på at «[v]ed en utbetaling ved driftsstart, vil behovet for kapital reduseres i forhold til med dagens ordning. Dette vil være en fordel for offentlig eide kraftselskaper, som har begrenset tilgang på ny risikokapital».

Vertskommunenenes inntekter vil i liten grad påvirkes av omlegging til kontantstrømskatt. Siden grunnrenteskatten er fradragberettiget i grunnlaget for eiendomsskatt, kan omlegging til

kontantstrømskatt ha noen mindre virkninger for eiendomsskatten, jf. punkt 7.5.4.

Forslaget innebærer at det fremover vil gjelde ulike regelverk for den skattemessige behandlingen når det gjelder tidfestingen av fradrag for utgifter til erverv av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon. Dette innebærer en viss økning av de administrative byrdene for selskapene og skattemyndighetene ved skattefastsettingen.

7.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021. Dette innebærer at adgangen til umiddelbar utgiftsføring av investeringskostnader i grunnlaget for grunnrenteskatt får virkning for investeringskostnader som er aktiveringspliktige fra og med inntektsåret 2021.

8 Næringsbeskatning for øvrig

8.1 Avgift på produksjon av fisk

8.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår en produksjonsavgift på oppdrett i sjø av laks, ørret og regnbueørret på 0,40 kroner per kilo. Avgiften foreslås å omfatte fisk fra akvakultur, og ikke villfisk. Som nevnt i kapittel 17 tar regjeringen sikte på å fremme et forslag om fiskal avgift på fiskeriene (villfisk) i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021, jf. anmodningsvedtak nr. 554 (2019–2020).

Avgiften på produksjon av fisk pålegges innehavere av tillatelser etter akvakulturloven og vil gjelde oppdrettere med anlegg i norsk territorialfarvann. Forslaget følger opp Stortingets merknader i Innst. 360 S (2019–2020).

I tråd med det regjeringen varslet i Meld. St. 2 (2019–2020) *Revidert nasjonalbudsjett 2020* og flertallets merknader i innstillingen, vil avgiften bli utbetalt til havbrukskommuner og -fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet. Avgiften vil imidlertid bli foreslått som en særavgift hvor inntektene tilfaller statskassen, og anslås å gi et merproveny på om lag 500 mill. kroner påløpt i 2021. Merprovenyet bokføres i 2022. Regjeringen vil i budsjettet for 2022 komme tilbake med bevilgningsforslag for utbetalinger til Havbruksfondet.

De administrative konsekvensene for både avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige vil være begrenset.

Det vises til forslag til vedtak om avgift på produksjon av fisk.

8.1.2 Bakgrunn

I forbindelse med behandlingen av Dokument 8:192 S (2017–2018) vedtok Stortinget å be regjeringen sette ned et partssammensatt utvalg som skulle utarbeide en NOU om ulike former for beskatning av havbruksnæringen, se Innst. 338 S (2017–2018) og vedtak 826 av 4. juni 2018.

Regjeringen nedsatte Havbruksskatteutvalget 7. september 2018. Utvalget leverte sin innstilling

4. november 2019 i NOU 2019: 18 *Skattlegging av havbruksvirksomhet*. Utvalget konkluderte med at det har vært generert en betydelig grunnrente i næringen over flere år. Grunnrenten oppstår dels som følge av at det er et begrenset antall lokaliteter som er egnet for havbruksvirksomhet, og dels som følge av begrensninger på hvor mange tillatelser som gis. Utvalgets flertall foreslo å hente inn deler av grunnrenten i havbruksnæringen gjennom en overskuddsbasert, periodisert grunnrenteskatt med en sats på 40 pst. Utredningen ble sendt på høring samme dag, med frist for innspill 4. februar 2020.

I Meld. St. 2 (2019–2020) *Revidert nasjonalbudsjett 2020* ble det redegjort for utredningen og høringen. Regjeringen varslet da at det skulle innføres en produksjonsavgift på 40 øre per kg produsert laks, ørret og regnbueørret med virkning fra 1. januar 2021, men som første gang innbetales i 2022. Provenyet ble anslått til om lag 500 mill. kroner. Det ble videre angitt at inntektene fra avgiften skal utbetales til havbrukskommunene og -fylkeskommunene i 2022 gjennom Havbruksfondet.

8.1.3 Gjeldende rett

Staten krever betaling ved tildeling av tillatelser til oppdrett av laks og ørret, se nærmere omtale i punkt 10.26. En betydelig del av inntektene fra tildeling av tillatelser tilfaller havbrukskommuner og -fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet.

I tillegg har kommunene adgang til å skrive ut eiendomsskatt på flytende oppdrettsanlegg i sjø. Havbruksnæringen betaler også en markedsavgift og forskningsavgift på eksport av fisk og fiskevarer. Inntektene fra avgiftene er øremerket visse næringsspesifikke formål. Utover dette eksisterer det i dag ingen særskilt beskatning av havbrukssektoren. Havbruksnæringen betaler, i likhet med andre næringer, inntektsskatt av overskuddet og følger i stor grad alminnelige beskatningsregler.

For en ytterligere redegjørelse av dagens skattlegging av havbruksnæringen, vises det til NOU 2019: 18 punkt 3.6.

8.1.4 Vurderinger og forslag

Regjeringen varslet i Meld. St. 2 (2019–2020) en moderat produksjonsavgift, som i kombinasjon med fremtidige auksjonsinntekter vil være en hensiktsmessig måte å hente inn midler til fellesskapet på. Dette vil gi både næringen og kommunesektoren forutsigbarhet og gode rammebetingelser. Det fremmes nå forslag om å innføre en produksjonsavgift på 40 øre per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

Avgiften innføres med virkning fra 1. januar 2021, men skal første gang innbetales i 2022. Regjeringen vil i budsjettet for 2022 komme tilbake med forslag om overføringer til Havbruksfondet for utbetalinger til havbrukskommunene og -fylkeskommunene i 2022.

Avgiften på produksjon av fisk foreslås utformet som en ordinær særavgift til statskassen, som Stortinget årlig vedtar etter Grunnloven § 75 bokstav a. Departementet ser ikke behov for spesielle fritak fra avgiften, utover fritak som følge av våre folkerettslige forpliktelser, samt for fisk som leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på velddig grunnlag.

Særavgiftssystemet er basert på egenfastsetting fra de avgiftspliktige slik at den avgiftspliktige selv må kvalitetssikre avgiftsgrunnlaget og innbetale skyldig avgift. Ved utløpet av hver måned eller hvert kvartal sendes skattemelding til skattemyndighetene, hvor skyldig avgift for gjeldende skattleggingsperiode innrapporteres. For denne avgiften legges det opp til at skattemeldingen skal innleveres og avgiften betales den 18. januar 2022 for avgift som gjelder 2021. Nærmere bestemmelser om avgiften, avgiftsforvaltning og -betaling vil fremgå av særavgiftsloven, skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven med tilhørende forskrifter.

Virksomheter med tillatelse etter akvakulturloven må registrere seg som avgiftspliktige for avgiften hos Skatteetaten. Registreringsplikten vil bli knyttet til virksomhetenes registrering i akvakulturregisteret.

Særavgifter pålegges normalt varer og tjenester som forbrukes innenlands. Særavgiftenes geografiske virkeområde er derfor som en hovedregel det norske fastland og alt område innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen og de norske bilandene. Det vesentligste av fiskeoppdrett foregår nær kysten, men det kan i teorien også finnes fiskeoppdrett utenfor territorialgrensen, ofte kalt «offshore havbruk» eller havbruk til havs. Akvakulturlovens geografiske virkeområde er landterritoriet, territorialfarvannet, Norges økonomiske sone og kontinentalsokkelen, unntatt

Svalbard og Jan Mayen. Med tanke på det geografiske virkeområdet som normalt gjelder for særavgiftene, legges det likevel opp til at produksjonsavgiften kun skal gjelde fisk som er oppdrettet i territorialfarvannet, dvs. innenfor 12 nautiske mil fra grunnlinjen. Det vil da kun være innehavere av akvakulturtilatelse knyttet til territorialfarvannet som vil bli registreringspliktige. Departementet vil senere vurdere å utvide det geografiske området for avgiften.

Avgiften foreslås lagt på antall kilo produsert fisk, med 40 øre per kg sløyd fisk, det vil si bløgget fisk uten innvoller og med hode. Dersom den avgiftspliktige kun har data om mengde slaktet fisk i annen tilstand enn sløyd, for eksempel uten hode, må det benyttes relevant omregningsfaktor som er tatt inn som vedlegg til forskrift 20. mai 2009 nr. 534 om omregningsfaktorer fra produktvekt til rundvekt. Departementet har vurdert å angi avgiftsgrunnlaget til maksimalt tillatt biomasse (MTB). MTB er et tall for tillatt mengde fisk til enhver tid i en lokalitet eller tillatelse. Som mål på produksjon vil MTB være et mindre presist avgiftsgrunnlag enn sløyd vekt. Det foreslås derfor ikke å angi avgiftsgrunnlaget til MTB. Det foreslås heller ikke å differensiere avgiftssatsen etter slaktetilstand (superior, ordinær mv.), da dette vil komplisere administreringen av avgiften og øke kontrollbehovet.

Produksjonsavgiften på laks, ørret og regnbueørret er en vareavgift, da avgiftsobjektet er fisken. Normalt betales avgift for varer når varen innføres til landet, eller når den tas ut av godkjent lokale. Den foreslåtte produksjonsavgiften skiller seg fra andre vareavgifter ved at avgiften skal betales når fisken er ferdig slaktet. Dette skjer fysisk i slakteriet, som kan være annen virksomhet enn den særavgiftspliktige oppdretteren. De fleste slakterier for oppdrettsfisk i Norge, ligger på norsk fastland. Men det finnes også flytende slakterier, og det kan forekomme at oppdrettsfisk fraktes til slakteri i utlandet. Avgiften skal betales når fisken er slaktet, uansett om dette skjer på norsk territorium, i et flytende slakteri eller i et annet land, så lenge fisken er produsert i Norge av en avgiftspliktig virksomhet med akvakulturtilatelse.

Akvakulturpolitikk og forvaltning av fiskeriresurser er ikke en del av EØS-avtalen. Det følger av EØS-avtalen artikkel 8 nr. 3 at med mindre annet er særskilt angitt, får avtalen bare anvendelse på varer som hører inn under kapittel 25 til 97 i det harmoniserte system for beskrivelse av og koding av varer, med unntak av varer oppført i protokoll 2, og varer oppført i protokoll 3 i samsvar med de særlige bestemmelser som er fastsatt i protokollen. Fisk er ikke blant disse. Dette innebærer at EØS-avtalens

alminnelige bestemmelser i utgangspunktet ikke gjelder for fisk og fiskeprodukter, samt at fisk og fiskeprodukter heller ikke reguleres av statsstøttebestemmelsene i EØS-avtalen artikkel 61.

Handel med fisk og andre produkter fra havet er imidlertid regulert gjennom protokoll 9 i EØS-avtalen. Protokoll 9 regulerer i utgangspunktet tolleliminering/tollettelse, men omhandler også omsetningsregler, konkurranseforhold og statsstøtte. Protokollens artikkel 4 nr. 1 slår fast at støtte gitt av statsmidler til fiskerisektoren som virer konkurransen, skal avskaffes. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har imidlertid lagt til grunn at ESA ikke har kompetanse til å føre tilsyn med offentlig støtte til fiskerisektoren, jf. ESAs vedtak 176/05/COL. I en avgjørelse fra 2017 har også EFTA-domstolen slått fast at håndhevingen av protokoll 9 ligger utenfor ESAs kompetanseområde, og derfor utelukkende er et anliggende mellom avtalepartene selv, se sak E-12/16.

8.1.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Produksjonsavgiften anslås å gi et merproveny på om lag 500 mill. kroner påløpt i 2021. Merprovenyet bokføres i 2022.

Ved å la produksjonsavgiften følge særavgiftssystemet, herunder med kvantum sløyd fisk med hode som avgiftsgrunnlag, vil de administrative konsekvensene for både avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige være begrenset. Det vil være behov for noe ressurser til innføring av avgiften, herunder til å registrere de avgiftspliktige og informere om avgiften.

De administrative konsekvensene for de avgiftspliktige vil kunne minimeres dersom det er mulig å gjenbruke opplysninger for registrering av de avgiftspliktige og for utfylling av særavgiftsmeldingen. De avgiftspliktige for denne avgiften er allerede under tilsyn av andre offentlige myndigheter (som Fiskeridirektoratet og Mattilsynet) med pålagte registrerings- og rapporteringsplikter. Det vil bli vurdert om det er mulighet for ytterligere forenkling av forvaltningen av denne avgiften gjennom en samhandling mellom skattemyndighetene og andre offentlige myndigheter knyttet til denne næringen.

I samsvar med enigheten om Revidert nasjonalbudsjett 2020 legges det opp til at inntektene fra produksjonsavgiften fra 2022 skal bevilges til Havbruksfondet, som igjen sørger for utdeling til kommuner og fylkeskommuner. Regjeringen vil i budsjettet for 2022 komme tilbake med forslag til bevilgninger til Havbruksfondet.

8.2 Reindrifftsfradraget

I forbindelse med forhandlingene om reindrifftsavtalen for driftsåret 2020/2021 orienterte finansministeren om at han var innstilt på å foreslå en økning av reindrifftsfradraget til samme nivå som jordbruksfradraget i statsbudsjettet for 2021. Som en oppfølging av dette, jf. Prop. 99 S (2019–2020) punkt 3.2, fremmer departementet forslag om å øke det generelle fradraget fra 63 500 kroner til 90 000 kroner, og det maksimale fradraget fra 166 400 kroner til 190 400 kroner. Satsen i fradraget videreføres uendret på 38 pst. Forslaget innebærer en skattelettelse på om lag 1 mill. kroner bokført og påløpt i 2021. Forslaget har ikke administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 8-1 sjette ledd første og annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

8.3 Tidsavgrenset unntak fra begrenset skatteplikt

Det er til enhver tid mange norske arbeidstakere på arbeidsopphold i utlandet. Covid-19-pandemien har medført at en del av disse arbeidstakerne utfører arbeid fra hjemmekontor i Norge for en utenlandsk arbeidsgiver (foretak hjemmehørende i utlandet), i stedet for fra sitt faste arbeidssted i utlandet. Arbeid som utføres over en viss tid fra hjemmekontor i Norge for et utenlandsk foretak, etablerer begrenset skatteplikt til Norge for det utenlandske foretaket, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Begrenset skatteplikt til Norge medfører at det utenlandske foretaket får plikt til å levere skattemelding, plikt til å registrere seg i Foretaksregisteret, samt bokførings-, regnskaps- og revisjonsplikt etter gjeldende norske regler.

Etter departementets vurdering bør ikke utenlandske foretak få begrenset skatteplikt til Norge alene av den grunn at ansatte har hjemmekontor i Norge som følge av pandemien. Departementet viser til at pandemien har skapt en ekstraordinær situasjon med stor usikkerhet. Ordningen med hjemmekontor i Norge for utenlandsk arbeidsgiver er i disse tilfellene midlertidig, og en konsekvens av forhold som ligger utenfor arbeidsgiverens kontroll. Rapporteringsforpliktelsene som oppstår ved etablering av begrenset skatteplikt, vil dessuten oppleves byrdefulle for de utenlandske foretakene.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det gis et tidsavgrenset unntak fra reglene om begrenset skatteplikt for slike tilfeller. Departementet foreslår å regulere unntaket i en midlertidig lovbestemmelse, gjeldende for inntektsåret 2020, med forskriftshjemmel som gir mulighet til å forlenge unntaket til inntektsåret 2021, dersom det er behov for det.

Departementet foreslår videre å avgrense lovbestemmelsen slik at unntaket omfatter virksomhet som utøves mv. i Norge som følge av Covid-19-pandemien, og som under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd i Norge. En slik avgrensning innebærer at unntaket vil favne forholdsvis vidt ved at både selvvalgt opphold i Norge (for eksempel av helsemessige årsaker) og opphold som skyldes norske eller utenlandske myndigheters reiserestriksjoner, krav om karantene/isolering mv., vil kvalifisere for unntaket.

Begrensningen om at virksomheten under «ordinære omstendigheter» ikke ville blitt utøvd i Norge, innebærer at unntaket ikke får anvendelse hvis den aktuelle virksomheten ville blitt utøvd i Norge uavhengig av pandemien. Det vil for eksempel gjelde utenlandske foretak som har hatt arbeidstakere arbeidende fra Norge over en viss tid også forut for pandemien. Begrensningen er ikke ment å omfatte innvilgelse av kortvarig bruk av hjemmekontor i Norge forut for pandemien, for eksempel i forbindelse med norske ansattes ferieavvikling i Norge.

Forslaget anses å ha ubetydelige administrative og økonomiske konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 2-3 nytt femte ledd.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning for inntektsårene 2020 og 2021.

8.4 Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene foreslås redusert til 2,1 pst. i 2021.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11,4 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 8,2 pst. Produktavgiften i fiskerinæringen skal, foruten å dekke mellomlegget mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. i trygdeavgiften, også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepengene for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy.

I brev av 21. september 2020 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften reduseres til 2,1 pst. for 2021. Tilrådingen er basert på anslag for førstehåndsverdien av fisk og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2021 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Det er også tatt hensyn til innbetalt produktavgift og utgiftene de seneste årene. I tabell 8.1 angis anslagene som ligger til grunn for fastsettelse av nivået på produktavgiften for 2021.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2021.

Tabell 8.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2021. Mill. kroner

	2020	2021
Førstehåndsverdi som det skal betales produktavgift av.....	19 764	23 900
Anslag på pensjonsgivende inntekt	7 616	9 209
<i>Utgifter</i>		
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	244	295
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt)	15	18
Dagpenger ved arbeidsløshet	80	100
Kollektiv tilleggstrygd for sykepengene	92	91
<i>Sum utgifter</i>	<i>432</i>	<i>504</i>

Kilde: Nærings- og fiskeridepartementet.

9 Merverdiavgift

9.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, ved innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet, og anslås å gi inntekter på om lag 294 mrd. kroner i 2020.

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 12 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøylesparker og store idrettsarrangement. Den laveste satsen er vedtatt redusert midlertidig til 6 pst. fra 1. april til 31. oktober 2020 som en konsekvens av pandemien.

Merverdiavgiften vedtas av Stortinget for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere regler om registrering, beregningsgrunnlag, fradragsrett mv. er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften).

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheter har rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten. Fradragsretten medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Unntatte virksomheter og privatpersoner har ikke fradragsrett. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk.

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgift, det vil si at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, og at det heller ikke er fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Det skal da ikke beregnes utgående avgift ved omsetningen, men den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til bruk i virksomheten. Fritak for merverdiavgift gjelder for eksempel bøker, aviser og tidsskrift.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at

det landet hvor forbruket skjer, har beskatningsmyndigheten. Prinsippet innebærer videre at det beregnes merverdiavgift ved innførsel, men ikke ved eksport.

Merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og gi minst mulig vridninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene ved innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for de næringsdrivende og Skatteetaten. Det tilsier at antall fritak og særordninger begrenses.

9.2 Merverdiavgift på alternativ behandling

9.2.1 Innledning og sammendrag

Ved merverdiavgiftsreformen som trådte i kraft 1. juli 2001, ble det innført en generell merverdiavgiftsplikt for omsetning og uttak av tjenester. Omsetning og formidling av helsetjenester ble likevel unntatt fra loven, og fra 2003 omfattet unntaket også helserelevante tjenester (alternativ behandling). Unntaket for helsetjenester ble først og fremst begrunnet med at slike tjenester i det vesentlige er helt eller delvis finansiert av det offentlige, slik at det i liten grad betales markedsvederlag som kan ilegges merverdiavgift. Unntaket for helserelevante tjenester ble begrunnet i at enkelte slike behandlingsformer har en viss «naturlig relasjon» til helse, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) *Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer* punkt 10.6.2. I dag er alternativ behandling unntatt etter merverdiavgiftsloven § 3-3, selv om slike tjenester betales fullt ut av brukerne selv og slik sett er godt egnet for merverdiavgiftsplikt.

Regjeringen foreslår å oppheve unntaket i merverdiavgiftsloven § 3-3 om alternativ behandling. Omsetning og formidling av alle typer alternativ behandling blir dermed i utgangspunktet avgiftspliktig. Unntaket for helsetjenester i § 3-2 vil kunne innebære at enkelte typer alternativ behandling blir unntatt når de ytes av autorisert helsepersonell. Det foreslås derfor at det ikke skal oppstå avgiftsplikt når alternativ behandling inngår som en integrert og sammenhengende del av

helsehjelp som ytes av autorisert helsepersonell uten særskilt vederlag, og hvor helsehjelpen finansieres helt eller delvis av det offentlige.

Dagens unntak innebærer at prisene på alternativ behandling relativt sett er lavere enn prisene for varer og tjenester ellers som ilegges merverdiavgift. Med forslaget vil slike tjenester avgiftslegges på lik linje med andre varer og tjenester. Det vil medføre at slike tjenester blir noe dyrere for forbrukere, som igjen kan ha konsekvenser for tilbydere ved at etterspørselen reduseres. Det er slik merverdiavgiften fungerer for andre varer og tjenester som i dag er avgiftspliktige.

Forslaget antas å øke merverdiavgiftsinntektene med om lag 250 mill. kroner påløpt og 210 mill. kroner bokført i 2021. Avgiftsplikt vil medføre økte administrative byrder for aktørene som blir avgiftspliktige. Forslaget antas ikke å ha vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten.

Det foreslås at endringen skal tre i kraft 1. januar 2021. Regjeringen har til vurdering om enkelte nye personellgrupper skal kunne autoriseres i henhold til helsepersonelloven, herunder osteopater og naprapater. I påvente av avklaring av dette foreslår departementet at forslaget for osteopater og naprapater først gjøres gjeldende for tjenester som omsettes eller formidles fra og med 1. juli 2021.

Departementet viser til forslaget til tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2 og forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 3-3.

9.2.2 Gjeldende rett

Omsetning og formidling av alternativ behandling er unntatt fra loven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-3. Unntaket innebærer at det ikke skal beregnes (utgående) merverdiavgift ved omsetning. Virksomheter som omsetter unntatte tjenester, har ikke fradragsrett for anskaffelser til slik virksomhet.

Med alternativ behandling i § 3-3 menes alternativ behandling slik det er definert i lov 27. juni 2003 nr. 64 om alternativ behandling av sykdom mv. Etter lovens § 2 tredje ledd er alternativ behandling:

«(...) helsereelatert behandling som utøves utenfor helse- og omsorgstjenesten, og som ikke utøves av autorisert helsepersonell. Behandling som utøves i helse- og omsorgstjenesten eller av autorisert helsepersonell, omfattes likevel av begrepet alternativ behand-

ling når det brukes metoder som i all vesentlighet anvendes utenfor helse- og omsorgstjenesten», jf. lov om alternativ behandling § 2 tredje ledd.»

For å avgjøre om en helsereelatert behandling skal regnes som alternativ eller ikke, må man se på om den i hovedsak utføres innenfor eller utenfor den offentlige helsetjenesten. Nasjonalt forskningscenter innen komplementær og alternativ medisin (NAFKAM) sier på sine nettsider følgende om skillelinjene:

«En behandling regnes som innenfor helsevesenet når den gis innenfor primærhelsetjenesten, spesialisthelsetjenesten, og tannhelsetjenesten. Dette gjelder både når behandlingen gis i det offentlige regi, og når helsepersonell i privat eid virksomhet gir tilsvarende behandling. Alle andre behandlinger enn disse telles som utenfor.

(...)

Så lenge en helsereelatert behandling i hovedsak gis utenfor helsevesenet, regnes den som alternativ behandling, uavhengig av hvem som gir den. Selv om akupunktur i dag gis på mange sykehus, regnes behandlingsformen derfor fremdeles som alternativ behandling, uavhengig av om akupunktoren gis av en akupunktør, jordmor eller lege.»

Av Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) *Om lov om alternativ behandling av sykdom mv.* kapittel 3 fremgår det at begrepet alternativ behandling/medisin har vært godt innarbeidet i norsk språkbruk over lengre tid. Begrepet defineres likevel i hovedsak ut fra hva det er et motstykke til, og ikke ut fra hva det faktisk er.

Det fremgår videre at alternativ behandling er det som til enhver tid defineres som helsereelatert behandling, men som faller utenfor den offentlige eller ordinære helse- og omsorgstjenesten/skolemedisinen. Alternativ behandling anses som hovedregel ikke å oppfylle samme krav til vitenskapelighet, dokumenterbarhet og/eller systematisert kunnskapsbasert erfaring som behandling i den ordinære helse- og omsorgstjenesten/skolemedisinen.

Unntaket fra merverdiavgiftsloven for alternativ behandling omfatter bare omsetning og formidling når tjenestene ytes enten av yrkesgrupper med «autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven» eller av «utøvere som er registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling etter lov 27. juni 2003 nr. 64 om alternativ

behandling av sykdom mv. § 3.» Skattedirektoratet har i konkrete saker lagt til grunn at andre utøvere enn helsepersonell må være registrert i registeret for å omfattes av unntaket. Det er ikke tilstrekkelig å være kvalifisert til eller å ha sendt inn søknad om registrering. For autorisert eller lisensiert helsepersonell er slik frivillig registrering ikke et vilkår for å omfattes av unntaket.

I praksis er det lagt til grunn at tjenestene må utføres av autorisert helsepersonell. Det innebærer at unntaket ikke omfatter tjenester utført av ansatte uten autorisasjon hos den som har autorisasjon, og heller ikke tilfeller hvor andre utfører selve behandlingen med tilsyn eller rettleiding av ansvarlig autorisert personell.

Avgiftsunntaket var ved innføringen i 2001 begrenset til akupunktur og homøopati, uavhengig av hvem som utøvet behandlingen, samt enkelte andre alternative behandlingsformer når disse ble utøvet av autorisert helsepersonell. Fra 1. juli 2003 ble unntaket utvidet til behandlingsformene osteopati, naprapati, soneterapi, aromaterapi, ernæringsterapi og urtemedisin. Fra 1. oktober 2003 ble også kinesiologi og klassisk (svensk) massasje unntatt. Utfordringer med avgrensning av avgiftsunntaket, både til bestemte behandlingsformer og mot andre og tilstøtende eller lignende behandlingsformer, ledet etter hvert til et behov for å endre virkeområdet. Fra 1. januar 2009 ble derfor regelverket endret slik at unntaket omfattet autorisert eller lisensiert helsepersonell eller personer registrert i det frivillige registeret for utøvere av alternativ behandling.

Nærmere bestemmelser om registerordningen følger av forskrift 11. desember 2003 nr. 1500 om frivillig registerordning for utøvere av alternativ behandling. Av forskriften § 3 fremgår det at en utøverorganisasjon kan godkjennes av Helsedirektoratet dersom organisasjonen som hovedregel har minst 30 medlemmer og har vedtekter som blant annet:

- stiller faglige krav til medlemmene
- krever at medlemmene forplikter seg til å drive forsvarlig virksomhet
- har yrkesetiske regler
- har regler om klagerett for pasientene
- har mulighet for utelukkelse av medlemmer.

Den enkelte utøveren vil deretter kunne bli registrert i utøverregisteret såfremt det dokumenteres at vedkommende er medlem av en slik godkjent utøverorganisasjon, og dernest selv oppfyller nærmere bestemte vilkår, jf. forskriften § 5.

Registeret er åpent både for personer som er helsepersonell etter helsepersonelloven og utøver

alternativ behandling, og andre som utøver alternativ behandling. Registeret er opprettet og drives av Brønnøysundregistrene.

9.2.3 Høringen

Finansdepartementet sendte 22. juni 2020 på høring et forslag om å oppheve unntaket for alternativ behandling i merverdiavgiftsloven § 3-3. Høringsforslaget ble sendt til 192 høringsinstanser. Unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven § 3-2 vil likevel kunne innebære at enkelte typer alternativ behandling blir unntatt når de ytes av autorisert helsepersonell. Departementet foreslo derfor i høringen en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 3-2 om at unntaket fra loven for helsetjenester ikke omfatter alternativ behandling som er omfattet av lov 27. juni 2003 nr. 64 om alternativ behandling av sykdom mv. Det ble likevel foreslått at det ikke skal oppstå avgiftsplikt når alternativ behandling inngår som en «integrert og sammenhengende» del av helsehjelp som finansieres helt eller delvis av det offentlige, og tjenesten ytes av helsepersonell – forutsatt at det ikke kreves særskilt vederlag for det som isolert sett utgjør alternativ behandling.

Det er kommet om lag 260 høringsuttalelser til forslaget om alternativ behandling. Et stort flertall, over 200 høringsinstanser, går imot forslaget. Et mindretall støtter forslaget uten merknader, mens enkelte høringsinstanser uttrykker støtte til å innskrenke merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling med ulike forbehold.

Helse- og omsorgsdepartementet, Utenriksdepartementet, Domstolsadministrasjonen, Norges forskningsråd og Mental Helse har avgitt uttalelse uten merknader.

I registeret for alternative behandlere er det registrert om lag 40 utøverorganisasjoner, og til sammen 4 136 utøvere. Et vesentlig flertall av høringsuttalelsene som går imot forslaget, kommer enten fra en av de registrerte utøverorganisasjonene eller medlemmer av disse (utøvere av alternativ behandling). Følgende utøverorganisasjoner har avgitt høringsuttalelse imot forslaget:

- Akupunkturforeningen
- DaiKai Massasjeterapiforening
- Den Norske Coachforening
- Det Norske Healerforbundet
- Enhetsterapiforeningen (ETF)
- Foreningen for ernæringsveiledere med Bachelor i ernæring (FBE)
- Foreningen for Thaimassasje Norge
- Kunstterapiforeningen Norge
- Landsforeningen We Shall Overcome (WSO)

- Norges Landsforbund av Homøopraktikere (NLH)
- Norges Naprapatforbund
- Norsk Forbund for Klinisk Hypnose
- Norsk Forening for Coaching & NLP
- Norsk forening for EQ-terapeuter
- Norsk Forening for Ernæringsvitenskap
- Norsk Forening for Integrative og Komplementære Terapeuter
- Norsk Forening for Medisinsk Akupunktur (NFMA)
- Norsk Forening for psykosynteseterapeuter (NFPT)
- Norsk forening for psykoterapi (NFP)
- Norsk gestaltterapeutforening (NGF)
- Norsk Helsecoachforbund
- Norsk Massasjeforening
- Norsk Osteopatforbund
- Norsk Psykosynteseforening
- Norsk Spiritualist Forening (NSF), Norsk Spiritualistisk Healerforbund (NSH)
- Norske Homeopaters Landsforbund
- Norske Kvantemedisinere
- Norske Naturterapeuters Hovedorganisasjon
- Psykodramaforeningen i Norge (PIM)
- Refleksologforeningen
- Hvite Ørn Norge – (organisasjon for og av personer med brukererfaring av psykisk helse og deres pårørende)
- Landsforening for nakkeskadde
- Multippel Skleroseforbundet i Norge
- NAFKAM (Nasjonalt forskningscenter innen komplementær og alternativ medisin, UIT)
- Norges Handikapforbund
- Pasientorganisasjonen for alternativ medisin (PAM)
- Ryggforeningen i Norge
- SMB Norge

Følgende høringsinstanser støtter i det vesentlige forslaget om å fjerne merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling:

- Helsedirektoratet
- Anonym, Aura-soma terapeut og Krystallhealer
- Den norske legeforening (Legeforeningen)
- Den norske tannlegeforening (Tannlegeforeningen)
- Human-Etisk forbund
- Nasjonalforeningen for folkehelse
- Norsk forening for allmennmedisin
- Norsk Fysioterapiforbund
- Norsk Kiropraktorforening
- Norsk Manuellterapeutforening
- Norske frisør og velværebedrifter (NHO)
- Privatperson, bruker
- Rådet for legeetikk

68 utøvere av alternativ behandling har sendt inn høringsuttalelse imot forslaget. Det er også innkommet høringsuttalelse imot forslaget fra «*Folkeaksjonen for alternativ behandling*» som hevder å ha 10 767 underskrifter, SABORG (samarbeidsorgan for alternative behandlere), og felles høringsuttalelse fra *Enhetsterapiforeningen, Norske Naturterapeuters Hovedorganisasjon, Norske Homeopaters Landsforbund, Norske Kvantemedisinere, Norges Massasjeforbund, Norske Rosenterapeuters Forening og SABORG*. I tillegg er det kommet om lag 130 høringsuttalelser fra brukere (privatpersoner), hvorav litt under halvparten er anonyme, som ikke støtter forslaget, og en felles høringsuttalelse fra 64 personer om kvinners helsebehov og tilgang til alternativ behandling.

I tillegg gir følgende høringsinstanser uttrykk for at de ikke støtter forslaget:

- Bente Marie Bakke, tidligere stortingsrepresentant fra Høyre
- Fritt helsevalg (forening for integrert helsetilbud med det beste fra både konvensjonell og komplementær medisin)
- Holistisk forbund (HOF) (livssynsorganisasjon for dem som søker kunnskap og refleksjon omkring åndelige spørsmål ubundet av dogmer og tradisjonelle trosretninger)

I det følgende refereres hovedpunktene fra høringsinstansenes merknader gis i punkt 9.2.4. Høringsinstansene som ikke støtter forslaget, anfører særlig følgende argumenter mot forslaget:

- Alternativ behandling har dokumentert effekt for forebygging og behandling av sykdom og skade.
- Alternativ behandling er et viktig supplement til den offentlige helsetjenesten.
- Merverdiavgift på alternativ behandling medfører økte kostnader for brukere og dårligere vilkår for alternative behandlere, som i de fleste tilfeller er selvstendige næringsdrivende.
- Forslaget vil motarbeide et behov for å styrke samarbeidet mellom skolemedisin og alternativ behandling, jf. WHO-globale strategi (2014–2023) for helsetjenester.
- Forslaget øker risikoen for useriøse utøvere av alternativ behandling og vil dermed redusere pasientsikkerheten.

- Forslaget er ikke samfunnsøkonomisk lønnsomt.
- Der er ikke faglig grunnlag for å behandle alternativ behandling sammen med kosmetisk kirurgi og -behandling.

Flere høringsinstanser fremhever og gir til dels omfattende redegjørelser for effekten av ulike typer alternativ behandling. Det er også inkommet flere høringsuttalelser fra brukere av alternativ behandling som gir uttrykk for at enkelte typer behandling har hatt effekt på ulike typer helseproblemer. Enkelte pasientorganisasjoner, *Landsforeningen for nakkeskadde*, *Multippel Skleroseforbundet i Norge*, *Norges Handikapforbund* og *Ryggforeningen i Norge*, gir uttrykk for at deres medlemmer har nytte av enkelte typer alternativ behandling.

Mange høringsinstanser uttaler at brukere av alternativ behandling dels er pasientgrupper som ikke får hjelp av eller har vært behandlet av den offentlige helsetjenesten, men trenger ytterligere oppfølging som ikke gis av den offentlige helsetjenesten. I tillegg gis det uttrykk for at alternativ behandling kan være et supplement ved begrenset kapasitet i den offentlige helsetjenesten, for eksempel når det er ventetid for behandling hos psykolog eller fysioterapeut.

Den alternative behandlingens funksjon som supplement og ikke alternativ til «skolemedisin» fremheves av mange høringsinstanser. Flere mener begrepet «alternativ behandling» bør erstattes med «komplementær behandling».

Mange høringsinstanser gir uttrykk for at kostnadsøkning på alternativ behandling som følge av forslaget vil ramme pasienter med dårlig økonomi. *Norsk Homøopatisk Pasientforening* uttaler for eksempel:

«En stor del av de som søker hjelp fra alternativ medisin har sammensatte og kroniske plager. De kan ha behov for en lengre samtale om sine problemer enn det fastlege har kapasitet til å avsette. Mange av brukerne er pensjonister eller uføretrygdete og har allerede en stram økonomi. Det er disse som vil bli hardest rammet av at disse tjenestene blir momsbelagt».

Mange utøverorganisasjoner og utøvere av alternativ behandling gir uttrykk for at de mange enkeltpersonforetakene i bransjen har vanskelige økonomiske rammebetingelser på grunn av lav betalingsvillighet. De hevder at mange vil måtte innstille virksomheten som følge av forslaget. *SMB Norge* gir uttrykk for det samme i sin høringsuttalelse:

«De fleste som driver i denne sektoren som Finansdepartementet ønsker skatlegge hardere er de aller minste bedriftene. I all hovedsak er dette selskaper med kun ett årsverk. Mange jobber deltid og dette er yrker som domineres av kvinner».

SMB Norge minner videre om at «denne delen av næringslivet ble hardt rammet av Covid 19-viruset i år».

Mange høringsinstanser anfører at redusert tilbud og bruk av alternativ behandling som følge av forslaget vil medføre økte kostnader for samfunnet på andre områder som overstiger økningen i inntektene fra merverdiavgiften.

Flere høringsinstanser som går imot forslaget, har forståelse for behovet for enkelte endringer i registerordningen for alternativ behandling. *NAFKAM* (Nasjonalt forskningssenter innen komplementær og alternativ medisin, UIT) uttaler til illustrasjon:

«Dagens registerordning er imidlertid ikke optimal. *NAFKAM* mener at den kan og bør endres for å både styrke pasientsikkerheten ytterligere, samt å hindre utnyttelse av dens incitament. Eksempelvis kan kravene til oppføring innskjerpes med at utøvere som ønsker oppføring må dokumentere minstekunnskaper innen skolemedisinske fag».

Norsk Massasjeforening, som er organisasjonen med flest utøvere i registeret for alternativ behandling, mener alternativregisteret må erstattes av et register for «komplementær behandling». Dette nye registeret bør omfatte behandlingsformer «som er basert på det samme vitenskapelige og medisinske grunnlaget som det offentlige helsevesenet».

Norges Naprapatforbund er «delvis enig med Finansdepartementet om forslaget om merverdiavgift på alternativ behandling da det er en rekke yrkesgrupper som har kort eller ingen faglig kompetanse til å kunne anses som helsehjelp...». Forbundet er imidlertid uenig i at «merverdiavgift skal pålegges manuelle behandlere med solid utdanning og den faglige kompetansen innen muskel- og skjelettplager, som naprapater.»

Norsk Osteopatforbund støtter *NAFKAMs* høringsuttalelse om behovet for en gjennomgang av vilkårene for registrering i registeret for alternativ behandling. Forbundet ønsker at osteopater skal kunne autoriseres som helsepersonell på lik linje med kiropraktorer og fysioterapeuter.

Norsk forening for EQ-terapeuter uttaler at det bør gjøres unntak for utøvere av behandlingsformer som av Helsedirektoratet «anses å oppfylle kravene til vitenskapelighet, dokumenterbarhet og eller systematisert kunnskapsbasert erfaring».

Norsk forbund for psykoterapi (NFP), som er en paraplyorganisasjon for 8 medlemsorganisasjoner og 4 opplæringsinstitutter som utdanner kliniske utøvere innen det psykoterapeutiske feltet, støtter «at det arbeides med [å] differensiere og kvalitetssikre ulike tjenester som i dag sorterer under det så kalte alternativregistret». *NFP* krever imidlertid at «fritaket for mva må opprettholdes for medlemmer av NFP».

Tilsvarende synpunkter har *Akupunkturforeningen* og *Norsk forening for medisinsk akupunktur* (unntak for akupunktører med utdannelse), *Foreningen for ernæringsveiledere med bachelor i ernæring* (unntak for ernæringsveiledere med Bachelor i ernæring) m.fl.

Av høringsinstansene som støtter forslaget, har følgende enkelte merknader:

Legeforeningen uttaler:

«Samtidig er det behandlingsformer som tradisjonelt har vært betegnet som alternative som har blitt en del av behandlingsforløpet i helse-tjenesten. Det er viktig at avgiftsmessig regulering ikke skaper u hensiktsmessige hindringer for etablerte behandlingsløp».

Tannlegeforeningen uttaler:

«Når det gjelder alternativ behandling er det tannleger som benytter for eksempel akupunktur som en del av integrert odontologisk behandling (...) NTF forventer at denne integrerte behandlingsformen ikke omfattes av avgiftsplikten, selv om helsehjelpen i tannhelsetjenesten ikke nødvendigvis finansieres helt eller delvis av det offentlige».

Norsk Manuellterapeutforening uttaler:

«Vi er kjent med at ulike yrkesgrupper innen behandling av muskel- og skjelett vurderes for autorisasjon etter Helsepersonelloven § 48. Spørsmålet om offentlig autorisasjon for disse gruppene bør avklares før det eventuelt innføres merverdiavgift på tjenester som utføres av disse grupper»

Følgende høringsinstanser støtter forslaget, men med forbehold om at enkeltgrupper unntas:

- *Den norske jordmorforening* ønsker unntak for jordmødre som tilbyr akupunktur i privat praksis (det vil si mot brukerbetaling).
- *Helsegruppen NEMUS AS* ønsker unntak ut fra utdanningsnivå for akupunktører, osteopater og massører.
- *NHO* ønsker en vurdering av om noen typer alternativ behandling fortsatt bør være unntatt, uten å spesifisere hvilke grupper det gjelder.
- *Norsk revmatikerforbund* ønsker unntak for naprapater og osteopater
- *Ryggforeningen i Norge* ønsker at naprapater og osteopater autoriseres som helsepersonell, og at fritaket for alternative behandlere omfatter «fagutdannede behandlere» (massasjeterapeuter som er tilknyttet Norges Massasjeforbund).

Kreftforeningen uttaler at «de er glade for at regjeringen setter problemstillinger knyttet til alternativ behandling på dagsorden», men mener det er andre tiltak som «haster mer enn innføring av mva.». De uttrykker et ønske om økte bevilgninger til Forbrukertilsynet og Helsetilsynet for å følge opp brudd på ulovlig markedsføring på området.

Advokatforeningen har kommet med enkelte merknader av lovteknisk og praktisk karakter, uten at det fremkommer av uttalelsen om de støtter eller går imot forslaget.

9.2.4 Vurderinger og forslag

Departementet mener det prinsipielt bør være færrest mulig unntak og fritak fra merverdiavgift. Det taler for at områder hvor det ellers ligger til rette for det, bør omfattes av merverdiavgiftsloven. Da det ble innført generell avgiftsplikt for tjenester, var hovedbegrunnelsen for å unnta helse-tjenester at de fleste slike tjenester finansieres helt eller delvis av det offentlige. Unntaket ble begrunnet slik i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 7.2.2.5 (s. 108):

«Utvalget har lagt til grunn at avgiftsplikt på helsetjenester ikke vil gi noe økt avgiftsprov- eny. Dette taler etter utvalgets oppfatning for at slike tjenester unntas fra et system med generell avgiftsplikt på omsetning av tjenester. Under henvisning til de atypiske betalingsfor- mene som eksisterer for denne type tjenester, mener utvalget at det også er betydelige avgift- stekniske hensyn som taler for et unntak.

Departementet slutter seg i hovedsak til de vurderinger som er gjort av utvalget og finner

at helsetjenester bør unntas fra avgiftsområdet.»

Departementet mener at denne begrunnelsen for avgiftsunntak ikke treffer for alternativ behandling. Omsetning og formidling av alternativ behandling skjer først og fremst utenfor helse- og omsorgstjenesten og i stor utstrekning fra personell som ikke er autorisert helsepersonell. Alternativ behandling finansieres som regel ikke av det offentlige, men betales fullt ut av brukerne. Innenfor helse- og omsorgstjenesten benyttes enkelte alternative behandlingsformer som et tillegg til skolemedisin, men selv om omfanget av dette til en viss grad har økt, er det begrenset systematisert samarbeid eller integrering av alternative behandlingsformer i den offentlige helse- og omsorgstjenesten. Alternativ behandling er ikke omfattet av pasient- og brukerrettighetsloven, se Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) *Om lov om alternativ behandling* punkt 12.8.5. I utgangspunktet mener departementet derfor at det ligger godt til rette for at omsetning og formidling av alternativ behandling omfattes av merverdiavgiftsloven.

Flere høringsinstanser fremhever ulike fordeler med alternativ behandling, for eksempel forebygging og behandling av sykdom og skade som supplement til den offentlige helse- og omsorgstjenesten. Departementet ser ikke bort fra at enkelte former for alternativ behandling kan ha slike effekter. Samtidig omfatter unntaket for alternativ behandling et stort mangfold og et høyt antall behandlingsformer. Blant utøverne er det stor variasjon i behandlingsfilosofi, sykdomsforståelse/forklaring, faglig bakgrunn og utdannelseslengde og -innhold. Dokumenterte effekter av ulike behandlingsformer er varierende, og grensen mellom de ulike alternative behandlingsformene kan være uklare eller overlappende.

Departementet viser til at mange høringsinstanser ser behovet for en gjennomgang av vilkårene for registrering i registeret for alternativ behandling.

Formålet med registeret for utøvere av alternativ behandling er et ønske om økt profesjonalisering, bedre ivaretagelse av forbrukerhensyn og pasientsikkerhet, jf. forskriften § 1. Omfanget av registreringer har økt betydelig (til snaut 4000 utøvere), og det kan ikke utelukkes at en andel av registreringene kun er motivert av ønsket om å unngå å beregne utgående merverdiavgift ved omsetning av alternativ behandling.

Fra helsemyndighetenes side er det ønskelig med tiltak for å unngå at registerordningen svekkes. Å fjerne koblingen mellom registrering og

avgiftsunntaket i merverdiavgiftsloven, kan bidra til at useriøse aktører holdes utenfor. Det samme kunne tenkes oppnådd helt eller delvis ved å stramme inn adgangen til registrering. Det er imidlertid usikkert om det i praksis er mulig å endre vilkårene for registrering uten utilsiktede konsekvenser. Departementet mener uansett at det er uheldig dersom avgiftsunntaket er den vesentlige begrunnelsen for registrering for enkelte utøvere. Enkelte høringsinstanser har uttalt seg om uheldige virkninger av koblingen mellom merverdiavgiftsunntaket og registeret for alternativ behandling. *Human-Etisk Forbund* uttaler for eksempel at de «anser det som en anerkjennelse av en bransje som til dels fremmer antiviten-skapelige holdninger». Departementet viser også til *Helsedirektoratet* som i sin høringsuttalelse uttaler følgende:

«Som ansvarlige for godkjenningen av utøverorganisasjoner innen alternativ behandling, mener vi at MVA-fritaket for alternativ behandling og koblingen til et regulert utøverregister ikke har fått noen varig effekt i form av økt profesjonalisering, bedre ivaretagelse av forbrukerhensyn og pasientsikkerhet. Direktoratet deler derfor departementets syn om at et eventuelt avgiftsunntak for alternativ behandling må bygge på andre kriterier enn registerordningen.»

Etter departementets vurdering taler dette for at et eventuelt avgiftsunntak for alternativ behandling må bygge på andre kriterier enn registreringsordningen. Ved en slik endring mener departementet det også bør foretas en betydelig innstramning i omfanget av avgiftsunntaket.

Ved innføringen av generell merverdiavgiftsplikt for tjenester i 2001, gjaldt unntaket for alternativ behandling i det vesentlige tjenester som ble ytt av helsepersonell, og de alternative behandlingsformene som hadde størst utbredelse i Norge (akupunktur og homøopati). I dag omfatter unntaket for alternativ behandling et stort mangfold og et høyt antall behandlingsformer. Erfaringen fra perioden fra 2001, med et meget snevert avgiftsunntak for alternativ behandling, med stadig trinnvise utvidelser frem til endringen i 2009, hvor avgiftsunntaket ble knyttet opp mot registerordningen for alternativ behandling, viser at det er krevende å finne avgrensingskriterier som er robuste over tid. Et alternativ hvor avgiftsunntaket videreføres for enkelte utvalgte alternative behandlingsformer ut fra oppstilte kriterier, har

etter departementets vurdering vist seg vanskelig å gjennomføre i praksis.

Flere høringsinstanser fremhever at World Health Organization (WHO) i sin globale strategi gir uttrykk for et behov for å styrke integrering og samarbeid mellom den offentlige helsetjeneste og alternativ behandling. I WHO's globale strategi kan det imidlertid ikke leses inn en forpliktelse til å likestille alternativ behandling og skolemedisinsk behandling, verken hva gjelder regulering av hvilke sykdommer eller lidelser den enkelte kan behandle, eller finansiering og avgiftsregulering av tjenestene. Reguleringen i Norge åpner i stor grad for valgfrihet innenfor visse grenser basert på risiko for helseskade. Det er ingen forpliktelse til å åpne for alternativ behandling uten forbehold, men det følger en forpliktelse til ikke å innføre absolutt forbud mot alternativ behandling som ikke er skadelig. Ingen av høringsinstansene har anført at WHO's globale strategi omhandler skatte- og avgiftsmessige tiltak for å oppnå målet om styrket integrering og samarbeid på området, og departementet mener WHO's anbefalinger her ikke kan være avgjørende for hvordan alternativ behandling behandles i skatte- og avgiftssammenheng.

Som redegjort for ovenfor mener departementet at alternativ behandling er tjenester som er godt egnet for avgiftsplikt, og at det ikke er avgiftstekniske eller andre hensyn som tilsier at disse tjenestene ikke skal avgiftslegges på lik linje med andre varer og tjenester.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve merverdiavgiftsloven § 3-3 om avgiftsunntak for alternativ behandling. I utgangspunktet vil slike tjenester dermed omfattes av den generelle bestemmelsen om avgiftsplikt for tjenester i merverdiavgiftsloven § 3-1 og avgiftssatsen i § 5-1 (alminnelig sats).

En særlig utfordring kan oppstå for enkelte typer alternativ behandling som kan hevdes å falle inn under begrepet «helsetjenester» i merverdiavgiftsloven § 3-2, og dermed omfattes av unntaket ved at tjenesten ytes av autorisert helsepersonell, jf. § 3-2 første ledd bokstav d. Hensynet til nøytralitet tilsier at en tjeneste behandles merverdiavgiftsmessig likt uavhengig av hvem som omsetter tjenesten. Departementet foreslår derfor et nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2 om at avgiftsunntaket for helsetjenester ikke omfatter tjenester som gjelder alternativ behandling etter lov 27. juni 2003 nr. 64 om alternativ behandling av sykdom mv.

Systematisert samarbeid eller integrering av alternativ behandling i den offentlige helse- og

omsorgstjenesten har et begrenset omfang. I praksis antas dette først og fremst å gjelde akupunktur, som enkelte leger i primærhelsetjenesten bruker mot kvalme eller som smertelindring/-behandling, men også på sykehus hvor det brukes i noe omfang i smertebehandling eller som smertelindring ved fødsel eller for å dempe kvalme ved cellegiftbehandling eller fødsel. I den offentlige helse- og omsorgstjenesten kreves det som hovedregel ikke særskilt vederlag for slike tilleggstjenester. Når det ikke kreves tilleggsbetaling for den delen som isolert sett er alternativ behandling, og omfanget er begrenset, kan retts- og avgiftstekniske hensyn tilsi at tjenesten avgiftsmessig bør behandles på samme måte som hovedytelsen. Departementet foreslår derfor at det ikke skal oppstå avgiftsplikt når alternativ behandling inngår som en integrert og sammenhengende del av helsehjelp som ytes av autorisert helsepersonell uten særskilt vederlag, og hvor helsehjelpen finansieres helt eller delvis av det offentlige. Begrepet «helsehjelp» skal, som *Advokatforeningen* viser til i sin uttalelse, forstås slik det er definert i helsepersonelloven. Dette følger av ordlyden i forslaget til tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2.

Tannlegeforeningen og *Den norske jordmorforeningen* har i sine høringsuttalelser gitt uttrykk for at det i slike tilfeller ikke bør være krav om at helsehjelpen finansieres helt eller delvis av det offentlige. Departementet viser til at det er retts- og avgiftstekniske hensyn som begrunner unntaket når alternativ behandling ytes uten brukerbetaling og inngår som en integrert og sammenhengende del av helsehjelpen som er offentlig finansiert. Når helsehjelpen ytes utenfor den offentlige helsetjenesten mot brukerbetaling, tilsier derimot ikke avgiftstekniske hensyn at det gjøres unntak. En løsning som foreslått av *Tannlegeforeningen* og *Den norske jordmorforeningen* vil innebære at autorisert helsepersonell i noen utstrekning vil kunne yte alternativ behandling mot brukerbetaling uten avgiftsplikt, mens tilsvarende behandling fra ikke autorisert helsepersonell vil bli avgiftspliktig. *Advokatforeningen* påpeker i sin høringsuttalelse at begrepene «integrert» og «sammenhengende» er skjønnsmessige og kan innebære kompliserte vurderinger. Departementet mener at forslaget ikke reiser særlige utfordringer i tilfeller hvor slik behandling skjer som ledd i at det ytes helsehjelp som er finansiert helt eller delvis av det offentlige. De avgrensingsproblemene som *Advokatforeningen* påpeker, vil imidlertid bli langt mer krevende dersom det åpnes for at alternativ behandling skal

være unntatt når det ytes sammen med helsehjelp som ytes mot brukerbetaling. Det vil gi oppfordring til å klassifisere den alternative behandlingen som en «integrert» og «sammenhengende del» av helsehjelpen som ytes mot brukerbetaling, og ikke som en selvstendig ytelse som må avgiftsberegnes. Etter departementets vurdering er det liten grunn til å anta at alternativ behandling i praksis vil ytes uten vederlag fra bruker når tjenesten ikke finansieres helt eller delvis av det offentlige. En ordning som foreslått fra *Tannlegeforeningen* og *Den norske jordmorforening* vil i tilfelle ha liten praktisk betydning.

Flere høringsinstanser har fremhevet at forslaget vil ha negative samfunnsøkonomiske konsekvenser ved at redusert bruk som følge av forslaget, vil ha negativ innvirkning på folks helse. Departementet viser til at ekspertutvalget som vurderte en enklere merverdiavgift (NOU 2019: 11), mente at merverdiavgiften ikke skal ha andre formål enn å skaffe staten inntekter. Hensyn som for eksempel folkehelse, kan bedre ivaretas gjennom andre virkemidler enn særregler i merverdiavgiftssystemet.

Departementet viser til forslaget om å oppheve merverdiavgiftsloven § 3-3 om unntak for alternativ behandling og forslaget til merverdiavgiftsloven § 3-2 tredje ledd, som unntar alternativ behandling fra merverdiavgiftsunntaket for helse-tjenester.

9.2.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Innføring av merverdiavgift på alternativ behandling anslås å øke de årlige merverdiavgiftsinntektene med om lag 250 mill. kroner påløpt og om lag 210 mill. kroner bokført i 2021.

Avgiftsplikt for alternativ behandling vil innebære at prisen for denne type tjenester øker. Økningen i prisen vil imidlertid bli mindre enn merverdiavgiftssatsen på 25 pst. Det skyldes at registrering- og avgiftsplikt vil innebære rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

Prisøkningen kan gi noe redusert etterspørsel etter denne typen tjenester og begrense aktiviteten noe. Dette er imidlertid tjenester som i dag er unntatt fra merverdiavgift og som med forslaget vil avgiftslegges med merverdiavgift på linje med andre varer og tjenester i samfunnet, slik et normalt merverdiavgiftssystem skal virke.

For enkelte næringsdrivende vil forslaget innebære en enklere avgiftsbehandling ved at de går fra å ha delt virksomhet, det vil si at deler av omsetningen er unntatt, til at all omsetning vil være omfattet av loven. For næringsdrivende som blir avgiftspliktige, vil forslaget medføre økte administrative kostnader. Forslaget vil være særlig administrativt krevende for næringsdrivende som tilbyr unntatte helsetjenester i tillegg til alternativ behandling. Disse næringsdrivende vil måtte ta stilling til om den enkelte behandling skal avgiftsberegnes eller ikke, og det må på vanlig måte foretas forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser.

For Skatteetaten antas forslaget å ha begrensede administrative konsekvenser. Forslaget vil føre til en viss økning i antallet registrerte næringsdrivende i Merverdiavgiftsregisteret, økning av antallet skattemeldinger for merverdiavgift, samt noe økt innkrevingsaktivitet. Dette ligger innenfor normale variasjoner i Merverdiavgiftsregisteret, og utvidelsen må således antas å ha begrenset betydning for Skatteetatens IT-systemer.

9.2.6 Ikrafttredelse

Enkelte høringsinstanser har gitt uttrykk for at den korte tiden før ikrafttredelse vil være utfordrende. Ingen av høringsinstansene som har uttalt seg, har imidlertid angitt hvilke konkrete forhold som er utfordrende eller foreslått alternativt tidspunkt for ikrafttredelse.

Departementet foreslår at forslaget trer i kraft 1. januar 2021, med unntak for alternativ behandling som omsettes og formidles av osteopater og naprapater. Regjeringen har til vurdering om enkelte nye personellgrupper skal kunne autoriseres i henhold til helsepersonelloven, herunder osteopater og naprapater. Dersom disse autoriseres, vil behandlingsformen ikke lenger anses som alternativ behandling, og omsetning og formidling av osteopati og naprapati vil dermed omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven for helsetjenester. Det vil være uhensiktsmessig om forslaget innebærer avgiftsplikt i en kort periode for disse gruppene dersom det senere beslutes at de kan autoriseres som helsepersonell. Departementet foreslår derfor at forslaget ikke gjøres gjeldende for disse to gruppene før 1. juli 2021. Når det inntil videre legges opp til at disse gruppene ikke omfattes av avgiftsplikten, budsjetteres det ikke med økte inntekter fra disse gruppene nå. Dersom disse gruppene ikke blir autorisert, vil det innføres avgiftsplikt også for disse. Regjeringen vil i så

fall komme tilbake til de budsjettmessige konsekvensene i Revidert nasjonalbudsjett 2021.

9.3 Merverdiavgift på kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

9.3.1 Innledning og sammendrag

Ved merverdiavgiftsreformen som trådte i kraft 1. juli 2001, ble det innført en generell merverdiavgiftsplikt for omsetning og uttak av tjenester. Omsetning og formidling av helsetjenester ble imidlertid unntatt fra loven. Unntaket ble først og fremst begrunnet med at slike tjenester i det vesentlige er helt eller delvis finansiert av det offentlige, og at det dermed i liten grad betales markedsvederlag som kan ilegges merverdiavgift.

Regjeringen foreslår at omsetning og formidling av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling bare skal unntas fra loven når inngrepet eller behandlingen er medisinsk begrunnet og finansieres helt eller delvis av det offentlige. På tannhelseområdet, hvor det normalt ikke er offentlig finansiering for voksne (over 18 år), foreslås det ikke oppstilt vilkår om offentlig finansiering for å omfattes av unntaket.

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet, omfattes i dag av unntaket for helsetjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-2, selv om slike tjenester betales fullt ut av pasientene selv og slik sett er godt egnet for merverdiavgiftsplikt. Departementet mener det ligger vel til rette for å avgiftsbelegge denne type tjenester i samsvar med hovedprinsippet i merverdiavgiftsloven om avgiftsplikt på tjenester.

Dagens unntak innebærer at prisene på kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling relativt sett er lavere enn varer og tjenester ellers som ilegges merverdiavgift. Det bidrar til å vri forbruket i retning av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling. Med forslaget vil slike tjenester avgiftslegges på lik linje med andre varer og tjenester. Noe dyrere tjenester for forbrukerne kan redusere etterspørselen av slike tjenester.

Forslaget antas å øke merverdiavgiftsinntektene med om lag 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2021. Avgiftsplikt vil medføre økte administrative byrder for aktørene som blir avgiftspliktige. Forslaget antas ikke å ha vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten.

Departementet viser til forslaget til annet ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2 om unntak fra loven for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2021.

9.3.2 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd fastslår at omsetning og formidling av helsetjenester er unntatt fra loven. Unntak innebærer at det ikke skal beregnes (utgående) merverdiavgift ved omsetning. Virksomheter som omsetter unntatte tjenester, har ikke fradragsrett for anskaffelser til slik virksomhet.

Unntaket for helsetjenester ble vedtatt som del av merverdiavgiftsreformen ved lov 21. desember 2000 nr. 113, og trådte i kraft 1. juli 2001. Reformen innebar en generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester, men helsetjenester ble unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd nr. 1. Til merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd var det gitt utfyllende forskrifter med tilhørende merknader av departementet. Unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven 1969 § 5b første ledd nr. 1 er videreført i merverdiavgiftsloven § 3-2.

I § 3-2 første ledd bokstavene a til e er det gitt eksempler på helsetjenester som omfattes. Opplysningen inneholder de mest sentrale helsetjenestene som omfattes, men innebærer ikke noen negativ avgrensning av unntaket, jf. begrepet «herunder». I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 7.2.2.5 (s. 109) uttales det:

«Departementet vil understreke at henvisningen til folketrygdloven ikke betyr at avgiftsunntaket er avgrenset til bare å gjelde disse tjenestene. Det utelukkes derfor ikke at visse former for forebyggende og rehabiliterende tjenester kan omfattes av unntaket for helsetjenester. Etter departementets syn må det imidlertid stilles strenge krav til hvilke andre tjenester som kan anses omfattet av unntaket for helsetjenester. Viktige momenter vil da være om tjenesten utføres av autorisert helsepersonell, om tilbudet også gis av det offentlige helsevesenet mv»

Innholdet i begrepet helsetjenester i merverdiavgiftsloven gjelder først og fremst tjenester som ytes i tilknytning til behandling og forebygging av sykdom, skade eller medfødte misdannelser.

Unntaket for helsetjenester reiser spørsmål om grensen mellom tjenester som er ment omfattet av unntaket, og andre tjenester som er avgiftspliktige, for eksempel skjønnhetspleie som er og var avgiftspliktig før merverdiavgiftsreformen

2001. Problemstillingen er omtalt i forarbeidene, Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 7.2.2.1 (side 106), hvor det blant annet uttales:

«På enkelte områder har det vært reist spørsmål om grensedragningen mot andre tjenester som er avgiftspliktige.

Omsetning av tjenester som gjelder skjønnhetspleie er avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 11, mens kosmetisk kirurgi utført av en lege faller utenfor avgiftsområdet. Dette skillet har ført til avgrensingsproblemer, idet flere av de tjenester som utføres av kosmetologer hevdes å ha samme formål som ulike typer medisinsk behandling.

[...] Det er arten av tjenesten som er avgjørende for vurderingen av avgiftsspørsmålet, men de momenter som synes å være tillagt betydning ved avgjørelsen av om ytelsen må anses som en avgiftsfri helsetjeneste, er om behandlingen for eksempel kan likestilles med kosmetisk kirurgi, og/eller om behandlingen er foretatt etter henvisning fra lege»

Det følger av forarbeidene til reformen i 2001 at avgiftsplikten for skjønnhetspleie var ment videreført og ikke omfattet av unntaket for helsetjenester. Kosmetisk kirurgi var på den annen side ment omfattet av unntaket. Kosmetisk kirurgi og annen kosmetisk behandling er tjenester rettet mot friske individer, der formålet er å endre et utseende eller en tilstand som i utgangspunktet er innenfor et normalområde og ikke er et resultat av en skade, sykdom eller medfødt misdannelse. Med andre ord er kosmetiske hensyn den avgjørende begrunnelsen for inngrepet eller behandlingen. Kosmetisk kirurgi innbefatter i medisinsk forstand tjenester hvor bruk av kirurgisk kniv inngår, jf. § 2 i forskrift om kosmetisk kirurgi. Kosmetisk kirurgiske inngrep er «inngrep» der «kosmetiske hensyn» er det avgjørende hensynet for å gjennomføre inngrepet.

Praksis etter merverdiavgiftsreformen i 2001, og som følge av Borgarting lagmannsretts dom 8. juli 2009 (LB-2008-187928), er at også andre mindre omfattende kosmetiske inngrep og andre typer kosmetisk behandling enn kosmetisk kirurgi omfattes av unntaket for helsetjenester. Unntaket inkluderer kosmetisk behandling som bare kan utføres av helsepersonell med «nødvendig kompetanse». Noen eksempler, men ikke en uttømmende liste, på hva som ofte er vurdert som helsehjelp etter helsepersonelloven § 3 tredje ledd, kan være:

- Skleroterapi
- Mesolipoterapi
- Lipolyse
- Rynkebehandling med botulinumtoksin (Botox)
- Peeling med kjemisk stoff som virker dypere ned i huden
- Laserbehandling fra styrke 3b og oppover.

Denne type tjenester anses som helsetjenester selv om formålet med behandlingen er kosmetisk og ikke medisinsk, jf. merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd, jf. bokstav d.

Unntaket omfatter også kosmetisk behandling som ikke anses som helsehjelp etter helsepersonelloven § 3 tredje ledd. Rekkevidden av unntaket for kosmetisk behandling beror blant annet på en avgrensning mot skjønnhetspleie, som er avgiftspliktig. Om denne avgrensningen uttaler Skattedirektoratet i MVA-håndboken 2019 på bakgrunn av Borgarting lagmannsretts dom:

«Retten presiserte med henvisning til merkna-dene til forskriften, at tjenestene ikke gjaldt skjønnhetspleie. Det ble vist til at skjønnhetspleie etter merkna-dene til forskriften skulle avgrenses som i Av 27/84, men at klinikkens behandlingstjenester var av en annen karakter enn de tjenestene som der er angitt å være avgiftspliktige. Retten fant i tillegg at tjenestene var av en slik art at det var betryggende at de ble utført av helsepersonell, og at behandlingene lå naturlig innenfor rammen av det de aktuelle yrkesgruppene (sykepleiere og tannpleiere) driver med, blant annet fordi deres utdanning må antas å være av betydning for utførelsen av tjenestene.»

Tema i Skattedirektoratets avgiftsmelding fra 1984, Av 27/84, var å avgrense begrepet «skjønnhetspleie» mot medisinsk behandling og andre tjenester som ytes av kosmetologer. Ifølge meldingen faller følgende tjenester utenfor unntaket for helsetjenester:

- Kamouflasje (langtidsvirkende kosmetisk overdekking av pigmentflekker, fødselsmerker, føflekker mv.)
- Vanlig acnebehandling (Behandling ved hjelp av damp, utklemming, rens og forskjellige masker, kremer mv.)
- Pedikyr
- Ansiktsmassasje som ledd i behandling av tørr hud og problemhud.

Slike tjenester må også i dag anses å omfattes av begrepet «skjønnhetspleie» og faller utenfor unntaket for helsetjenester.

Ifølge Av 27/84 var følgende tjenester utført av kosmetologer ikke avgiftspliktige:

- Aromaterapi
- Fjerning av milier (Fjerning med elektrolyseapparat eller skalpell.)
- Acnebehandling i ekstreme tilfeller etter henvisning fra lege
- Solsengbehandling
- Ortopedisk fotpleie
- Couperosa
- Arrbehandling

Departementet antar at enkelte av disse tjenestene vil være omfattet av unntaket for helsetjenester dersom tjenesten utføres av autorisert helsepersonell.

9.3.3 Utenlandsk rett

EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 132.1 b og c regulerer medlemsstatenes plikt til å unnta omsetning i sykehus og helsetjenester som utføres av offentlige institusjoner, og helsehjelp som utføres av medisinsk personale. Etter artikkel 133 kan den enkelte medlemsstat bestemme unntak også for andre organer enn offentlige institusjoner. I artikkel 134 angis visse tjenester eller leveranser som ikke skal omfattes av unntaket i artikkel 132.1 b (sykehus og helsetjenester). Dette gjelder blant annet transaksjoner som ikke er absolutt nødvendig for å gjennomføre tjenester som omfattes av 132.1 b, og transaksjoner som har til formål å skaffe ytterligere inntekter til organet, og tjenesten utføres i konkurranse med kommersielle virksomheter som er avgiftspliktige.

EU-domstolen ble i 2003 forelagt et spørsmål fra Sveriges Högsta forvaltningsdomstol om rekkevidden av unntaket i artikkel 132.1 b og c. Spørsmålet var om kosmetiske operasjoner og kosmetisk behandling er omfattet av unntaket, om det var av betydning for vurderingen om formålet var å «forebygga eller behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador», og i tilfelle om pasientens egen oppfatning av formålet med behandlingen hadde betydning. Til slutt ble det stilt spørsmål om det har betydning for vurderingen om det utføres av medisinsk personell eller at slikt personell tar stilling til formålet med operasjonen eller behandlingen.

EU-domstolen uttaler i dom 21. mars 2013 (C-91/12) at kosmetiske operasjoner og kosmetisk behandling omfattes av begrepet helsetjeneste

eller helsehjelp i artikkel 132.1 b når formålet er å «diagnostisere, tillandahålla vård för och bota sjukdomar eller hälsoproblem eller i syfte att skydda, upprätthålla eller återställa människors hälsa». I premiss 29 uttales det at inngrep som er rent kosmetisk begrunnet, ikke omfattes. I følge dommen skal en pasients subjektive oppfatning i seg selv ikke være avgjørende ved vurderingen av formålet. Derimot uttaler domstolen at det kan ha betydning for forståelse av begrepet helsetjenester i artikkel 132.1 b om de aktuelle tjenestene utføres av medisinsk personell eller at slikt personell tar stilling til formålet med behandlingen. Til slutt uttales det i dommen at avgjørelsen om unntak fra avgiftsplikt etter artikkel 132.1 b må skje ut fra en vurdering av alle krav som oppstilles i bestemmelsen og andre bestemmelser i direktivet, for eksempel artikkel 133 og 134.

I dom 24. september 2013 (HFD 2013 ref. 67) kom Sveriges Högsta forvaltningsdomstolen til at uttrykket «medicinskt forebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador» i den svenske merverdiavgiftsloven 3 kap. 5 § må tolkes i overensstemmelse med det innhold EU-domstolen har gitt direktivets uttrykk «sjukvård» og «sjukvårdande behandling», jf. EUs merverdiavgiftsdirektiv artikkel 132.1.

Skatteverket i Sverige har på bakgrunn av dommen i en sak ansett at tjenester i form av estetiske operasjoner og behandlinger som er kosmetisk begrunnet uten å være medisinsk indisert, ikke omfattes av unntaket for helsetjenester mv. Skatteverket anser imidlertid at estetiske operasjoner og behandlinger som delvis er medisinsk indisert, omfattes av unntaket. Om et inngrep er medisinsk indisert, skal avgjøres av «legitimerad personal inom hälso- och sjukvården inom ramen för deres legitimation», se DS 2019:20 s. 43. Samme sted uttales videre:

«En omstendighet som talar för att ingrepp skal omfattas av undantaget är att åtgärden finansieras av någon av de offentliga sjukvårdshuvudmännen. Det kan emellertid omfattas av undantaget även om åtgärden inte finansieras av någon av de offentliga sjukvårdshuvudmännen. Sä er fallet när legitimerad personal inom den privata eller offentliga hälso- och sjukvården inom ramen för sin behörighet gjort bedömning att åtgärden är medicinskt motiverad.»

9.3.4 Høringen

Finansdepartementet sendte 22. juni 2020 på høring et forslag om å avgrense unntaket i mer-

verdiavgiftsloven § 3-2 om helsetjenester, slik at det ikke omfatter omsetning og formidling av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling.

Kosmetisk kirurgi er etter gjeldende rett omfattet av unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven § 3-2. Like klart er det ikke hvilke andre typer kosmetisk behandling som omfattes av unntaket. Som følge av utvikling i rettspraksis har mange former for kosmetisk behandling blitt ansett omfattet av unntaket for helsetjenester når tjenesten ytes av helsepersonell med autorisasjon eller lisens. Visse typer kosmetisk behandling kan bare tilbys av helsepersonell, for eksempel rynkebehandling med botulinumtoksin. Den nedre grensen for hvilke typer kosmetisk behandling som anses omfattet av unntaket, avhenger dels av om behandlingen utføres av helsepersonell, dels av om behandlingen faller inn under det som etter forvaltningspraksis er å anse som skjønnhetspleie. Omsetning av tjenester som anses som skjønnhetspleie, er avgiftspliktig. Disse var avgiftspliktige også før merverdiavgiftsreformen i 2001, hvor det ble innført generell avgiftsplikt for tjenester.

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling er ikke et tilbud i den offentlige helse- og omsorgstjenesten når begrunnelsen for inngrepet eller behandlingen ikke er medisinsk, altså når inngrepet eller behandlingen utelukkende har en kosmetisk eller estetisk begrunnelse. Kostnader ved slike inngrep eller behandlinger dekkes da heller ikke av det offentlige. I høringen ble det foreslått at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet og ikke finansieres helt eller delvis av det offentlige, skal falle utenfor unntaket for helsetjenester.

I høringen ble det uttalt at lovendringene er planlagt fremmet for Stortinget som ledd i fremleggelsen av statsbudsjettet for 2021, og at de skal tre i kraft fra 1. januar 2021.

I høringen ble det lagt til grunn at innføring av merverdiavgift for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling anslås å øke de årlige merverdiavgiftsinntektene med om lag 100 mill. kroner.

Departementet har mottatt 26 høringssvar som inneholder uttalelser om forslaget om kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling:

- Helsedirektoratet
- Advokatforeningen
- Aleris Helse
- Bente Mari Bakken
- Den norske legeförening (Legeföreningen)
- Den norske Tannlegeforening (Tannlegeforeningen)

- Landsforeningen for nakkeskadde
- Medi3
- Melinda Merunada
- NHO
- NHO Helse og velferd
- Norges Optikerforbund
- Norsk forening for allmennmedisin
- Norsk forening for kvalitet i estetisk medisin
- Norsk forening for plastikkirurgi
- Norsk manuellterapeutforening
- Norsk optikerforbund
- Norsk Osteopatforbund
- Norsk plastikkirurgisk forening
- Norsk Revmatikerforbund
- Norske frisør og velværebedrifter
- Ragnhild Sæter
- Rådet for legeetikk
- Synnøve Søndergaard
- Tre anonyme

I det følgende refereres hovedpunktene fra høringen. Ytterligere omtale av, og kommentarer til, høringsinstansenes merknader følger i punkt 9.3.5.

Halvparten av høringsinstansene (13) som har gitt uttrykk for en oppfatning, støtter forslaget. Like mange går imot.

Flere av høringsinstansene som støtter forslaget, viser til at dagens unntak fra loven bidrar til overforbruk av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling, og at dette har negative konsekvenser som påpekt i høringsnotatet. *Rådet for legeetikk* uttaler blant annet at «slike tjenester ikke er egnet til å fremme pasientens helse, og vi støtter derfor bortfall av mva.-fritak».

Forslaget bygger på at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som er «medisinsk begrunnet» og «finansieres helt eller delvis av det offentlige», fortsatt skal være unntatt fra merverdiavgiftsloven. Enkelte høringsinstanser som støtter forslaget, ønsker enkelte endringer i vilkårene for hvilken type kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som fortsatt skal være unntatt fra merverdiavgiftsloven. *Legeföreningen* ønsker ikke at det oppstilles vilkår om at behandlingen «finansieres helt eller delvis av det offentlige», mens *Tannlegeforeningen* ikke ønsker dette vilkåret for tannhelsetjenester. *Norsk forening for kvalitet i estetisk medisin* støtter uttalelsen fra Legeföreningen om temaet.

Advokatforeningen stiller spørsmål ved om «hel eller delvis offentlig finansiering er egnet som et separat avgrensingskriterium», og uttaler at i «avgiftsretten er det et sentralt hensyn at like tjenester skal behandles likt».

Høringsinstansene som går imot forslaget, viser til at noe kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som er medisinsk begrunnet, vil bli avgiftspliktig med forslaget.

Norsk forening for estetisk plastikkirurgi uttaler blant annet:

«Forslaget vil utilsiktet medføre avgiftsplikt for medisinsk begrunnede operasjoner som pasienten må betale selv. De avgrensning-, fordelingsvansker, ulikheter og konsekvenser for faget, som et unntak innenfor kirurgisk behandling vil skape, tilsier at all kirurgisk behandling rettmessig fortsatt skal anses som helsetjenester.

(...)

Finansiering av operasjon fra det offentlige og rent kosmetisk begrunnet er avgrensningskriterier som ikke er sammenfallende. Det er derfor vanskelig og uheldig å trekke en grense for merverdiavgift basert på retningslinjer for offentlig finansiering...»

Landsforeningen for nakkeskade påpeker at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling i noen tilfeller kan være nødvendig, men ikke blitt godkjent av det offentlige helsevesen som har strenge krav å rette seg etter.

Norsk plastikkirurgisk forening uttaler:

«Private helsetilbud innen plastikkirurgi og andre medisinske spesialiteter tilbyr helsehjelp til pasienter med plager av mindre alvorlighetsgrad enn det som dekkes i det offentlige helsevesen. Vi er sterkt uenige i at disse tilstandene ikke kan karakteriseres som helsehjelp og kan ikke støtte konklusjonene i høringsnotatet.»

Norsk plastikkirurgisk forening uttrykker også bekymring for at innføring av merverdiavgift som foreslått, på et senere tidspunkt vil «kunne gjøres gjeldende for andre medisinske spesialiteter og faggrupper».

Aleris Helse, Norsk forening for estetisk plastikkirurgi, Medi3, Norsk Forening for kvalitet i estetisk medisin og Norsk plastikkirurgisk forening uttrykker alle bekymring for at forslaget skal medføre økt «helseturisme», som har flere uheldige konsekvenser. Blant annet påpekes faren for dårlig kontroll og oppfølging, flere skader eller behandlingssvikt som vil kreve oppfølging fra den offentlige helse- og omsorgstjenesten, og potensiell import av infeksjoner og antibiotikaresistente bakterier fra utenlandske institusjoner. Disse

høringsinstansene fremhever også at kosmetisk kirurgi har positive gevinster for pasientenes livskvalitet.

Enkelte høringsinstanser antyder at kort tid til ikrafttredelse vil være utfordrende.

9.3.5 Vurderinger og forslag

Innledning

Departementet mener det prinsipielt bør være færrest mulig unntak og fritak fra merverdiavgift, og at områder hvor det ligger til rette for det, bør omfattes av merverdiavgiftsloven. Departementet viser til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) punkt 7.2.2.5 hvor det redegjøres for begrunnelsen for unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven. Det er store variasjoner i hvor stort vederlag som betales for helsetjenester. For noen tjenester betales kun egenandeler, mens det for andre betales full pris. Noen egenandeler faller bort når mottaker har betalt et visst maksimumsbeløp, mens det for noen tjenester må betales full pris etter et visst antall behandlinger. Avgiftsplikt ville forsterke disse ulikhetene, og de atypiske betalingsformene ville dessuten medføre at avgiftsplikt ikke vil gi noe stort proveny.

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet, tilbys ikke i den offentlige helse- og omsorgstjenesten. Slike tjenester tilbys derfor i hovedsak mot full brukerbetalning, og forholdene ligger dermed godt til rette for at omsetning og formidling av slike tjenester omfattes av merverdiavgiftsloven.

Et grunnleggende prinsipp for merverdiavgiften er at den skal være nøytral. Det tilsier at alle varer og tjenester avgiftslegges med én felles sats. Dagens unntak for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling innebærer at prisene for slike tjenester relativt sett er lavere enn prisene for varer og tjenester ellers som ilegges merverdiavgift. Det bidrar til å vri forbruket i retning av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling. Forbruket av slike tjenester kan dermed være høyere enn det ville vært med merverdiavgift.

Departementet viser til at omfanget av kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet, har økt de senere år. Det er også pekt på enkelte uheldige konsekvenser av økningen av denne type tjenester. Ved behandling av representantforslag 174 S (2017–2018) ba Stortinget ved anmodningsvedtak nr. 839 (2017–2018) regjeringen om å utrede ulike tiltak for å regulere tilbud og bruk av kosmetiske injeksjoner. Som bakgrunn for forslaget ble det vist til en sterk

økning i bruk av kosmetiske injeksjoner og helse-
risikoen ved at det ikke er krav om kompetanse til
den som utfører enkelte kosmetiske injeksjoner
(fillere). Det ble fremhevet at bloggere og
behandlere står fritt til å markedsføre slike
behandlinger.

På bakgrunn av representantforslag 187 S
(2017–2018) anmodet Stortinget regjeringen om
å forby markedsføring av blant annet kosmetisk
kirurgi, jf. anmodningsvedtak nr. 851 (2017–
2018). I begrunnelsen pekes det på at kropp-
press er en av årsakene til at mange unge sliter
psykisk, og at spesielt kommersiell reklame for
kosmetisk kirurgi og slankepiller bidrar til kropp-
spress blant unge.

Departementet viser videre til redegjørelsen
for EUs merverdiavgiftsdirektiv over, hvor det
fremkommer at kosmetiske kirurgiske inngrep og
annen kosmetisk behandling som ikke er medi-
sinsk begrunnet, ikke er omfattet av unntaket for
helsetjenester i EU.

Kosmetisk kirurgi og kosmetiske behandlin-
ger som omfattes av forslaget, innebærer tjenester
rettet mot friske individer, der formålet er å endre
et utseende eller en tilstand som i utgangspunktet
er innenfor et normalområde og ikke er et resultat
av skade, sykdom eller medfødte misdannelser.
Slike inngrep eller behandlinger blir i noen sam-
menhenger definert som helsetjenester eller hel-
sehjelp og kan ha betydning for den enkeltes hel-
setilstand. Departementet mener likevel at dette
er tjenester som er godt egnet for avgiftsplikt, og
at det ikke er noe som tilsier at de ikke skal
avgiftsbelegges på lik linje med andre varer og tje-
nester. Departementet foreslår derfor et nytt
annet ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2 som presi-
serer at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behan-
dling som ikke er medisinsk begrunnet og ikke
finansieres helt eller delvis av det offentlige, ikke
omfattes av unntaket i merverdiavgiftsloven for
helsetjenester. Forslaget innebærer at omsetning
og formidling av slike tjenester blir avgiftspliktige
med alminnelig sats (25 pst.).

Flere av høringsinstansene som går mot for-
slaget, fremhever negative følger som økt «hel-
seturisme» til utlandet og økning i komplikasjoner
og import av bakterier. Etter de p a r t e m e n t e t s
vurdering kan utfordringer med «helsetu-
risme» ikke løses ved unntak i merverdiavgiftslo-
ven for operasjoner og behandlinger i Norge.
Departementet legger til grunn at ulemper og
konsekvenser av «helseturisme» er en mer gene-
rell problemstilling, som eventuelt bør følges opp
av helsemyndighetene med mer målrettede tiltak.

Forslaget er nærmere beskrevet nedenfor.

Begrepene kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

Kosmetisk kirurgi er definert på følgende måte i
§ 2 i forskrift 21. desember nr. 1387 om tillatelse til
å utføre kosmetisk kirurgiske inngrep:

«Kosmetisk kirurgiske inngrep i henhold til
denne forskriften, er inngrep hvor kosmetiske
hensyn er avgjørende indikasjon for inngrepet,
dvs. inngrep som utføres i den hensikt å foran-
dre utseendet.»

Kosmetisk kirurgiske inngrep som omhandlet i
forskriften, omfatter etter merknadene til forskrif-
ten bruk av «kirurgisk kniv», men kan i en del til-
feller omfatte annet enn kun bruk av kirurgisk
kniv, jf. bruken av begrepet «inngrep» i forskrif-
ten.

Kosmetisk kirurgi i Norge blir i medisinsk
sammenheng ansett som en del av spesialiteten
plastikkirurgi. Kosmetisk kirurgi er definert ved
at hensikten ved inngrepet er å endre et utseende
eller en tilstand hos friske individer der utgangs-
punktet er innenfor et normalområde og ikke et
resultat av en skade, sykdom eller medfødt mis-
dannelse. Rekonstruktiv plastikkirurgi (rekon-
struktiv kirurgi) er en annen del av fagfeltet plas-
tisk kirurgi. Formålet med slik behandling er å
gjenoppbygge vev og strukturer på bakgrunn av
en vevsdefekt som skyldes en skade, sykkelig til-
stand eller medfødt misdannelse. I motsetning til
rekonstruktiv kirurgi, tilbys normalt ikke kosme-
tisk kirurgiske inngrep i den offentlige helse- og
omsorgstjenesten.

I Norge er det kun leger med spesialistgod-
kjenning i plastikkirurgi og andre leger eller tann-
leger med godkjenning fra Fylkesmannen etter
forskrift om kosmetisk kirurgi § 4, som kan utføre
kosmetisk kirurgiske inngrep. Kosmetisk kirurgi
anses for å være «helsehjelp» etter helsepersonel-
loven § 3 tredje ledd. Helsehjelp er her definert
som «enhver handling som har forebyggende,
diagnostisk, behandlende, helsebevarende, reha-
biliterende eller pleie- og omsorgsformål og som
utføres av helsepersonell».

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling
skal etter forslaget forstås i tråd med den medisinske
forståelsen av begrepet «kosmetisk». Inngrepet og
behandlingen er etter forslaget kosmetisk når
hensikten ved inngrepet er å endre et utseende
eller en tilstand hos friske individer der
utgangspunktet er innenfor et normalområde og
ikke er et resultat av en skade, sykdom eller med-
født misdannelse.

Kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som er medisinsk begrunnet

Det følger av redegjørelsen over at det ligger i begrepet «kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling» at inngrepet ikke er helt eller delvis medisinsk begrunnet. Departementet foreslår imidlertid at det klargjøres at forslaget ikke omfatter kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som er «medisinsk begrunnet», når det helt eller delvis finansieres av det offentlige. Vilkåret om finansiering er nærmere omtalt nedenfor. De samme teknikker som ligger til grunn for kosmetisk kirurgi, vil i noen tilfeller også kunne bli brukt i den offentlige helse- og omsorgstjenesten som ledd i rekonstruktiv kirurgi. Forslaget er ikke ment å omfatte dette. Inngrepet er i slike tilfeller medisinsk begrunnet (indisert), selv om det brukes noen av de samme teknikker som ved kosmetisk kirurgiske inngrep og hvor kosmetiske hensyn også kan være relevant ved inngrepet. Ett og samme inngrep skal etter forslaget ikke deles inn i en andel medisinsk begrunnet og en andel kosmetisk begrunnet. Er inngrepet medisinsk begrunnet, og finansieres helt eller delvis av det offentlige, er tjenesten fortsatt omfattet av unntaket for helsetjenester selv om inngrepet også har en kosmetisk effekt, det vil si innebærer en forandring av utseende.

Ett og samme inngrep eller behandling kan hos én pasient anses som kosmetisk begrunnet, mens det hos en annen kan anses som medisinsk begrunnet. Et eksempel er et barn som opplever mobbing og psykiske problemer på grunn av utstående ører, og dette oppleves som så belastende at det gir betydelig besvær for barnet. Dette kan gi grunn til å vurdere om det foreligger medisinsk begrunnelse for å utføre et inngrep som vanligvis vil anses å falle inn under begrepet «kosmetisk kirurgi».

Noen høringsinstanser, blant annet *Norsk Forening for Estetisk Plastikkirurgi*, har gitt uttrykk for at et skille mellom kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som er medisinsk og kosmetisk begrunnet, er vanskelig og skjønnsmessig, og at de fleste inngrep både er medisinsk og kosmetisk begrunnet.

Departementet er enig i at det vil være utfordrende dersom den enkelte avgiftspliktige skal ta stilling til om et inngrep eller behandling er medisinsk eller kosmetisk begrunnet. En rekke tilstander og diagnoser kan forekomme med ulik grad og med varierende plager og symptomer. Det kan da være slik at det er graden av forandringer og plager som definerer om et inngrep er å

anse som medisinsk eller kosmetisk begrunnet. Dette er bakgrunnen for at det bare er medisinsk begrunnet kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som finansieres helt eller delvis av det offentlige, som fortsatt foreslås omfattet av unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven § 3-2.

I den offentlige helse- og omsorgstjenesten er dette ikke en ukjent problemstilling. I mange sammenhenger må det tas stilling til om et inngrep eller en behandling er medisinsk begrunnet. Det er et grunnleggende vilkår for rett til behandling etter pasient- og brukerrettighetsloven at behandlingen er medisinsk begrunnet. I tillegg må behandlingen anses som helsehjelp etter helsepersonelloven § 3, og behandlingen må utføres av helsepersonell.

I saker etter pasientskadeloven vurderes det konkret i hver enkelt sak om kosmetiske inngrep eller behandlinger, som ikke er kirurgi, er helsehjelp eller ikke. Et moment vil være om slik behandling bare kan utføres av helsepersonell. Dersom det er tilfelle, vil behandlingen bli regnet som helsehjelp. Dersom helsepersonell utfører kosmetisk behandling som ikke krever kompetanse som helsepersonell, vil behandlingen normalt ikke regnes som helsehjelp.

Videre finnes en slik avgrensning i § 3 i forskrift 1. juli 2005 nr. 749 om markedsføring av kosmetisk behandling. Her defineres kosmetiske inngrep blant annet som tilfeller «hvor kosmetiske hensyn er en avgjørende indikasjon for inngrepet». I merknaden utdypes dette ved at det er et kosmetisk inngrep når «det avgjørende hensynet for å utføre inngrepet er av kosmetisk karakter og ikke av medisinsk karakter».

Departementet mener at selv om det kan være praktisk utfordrende å skille mellom inngrep og behandlinger som er medisinsk og kosmetisk begrunnet, vil et tilleggskrav om at det spesifikke inngrepet eller den spesifikke behandlingen må være finansiert helt eller delvis av det offentlige, gjøre dette mindre utfordrende for de avgiftspliktige, jf. nedenfor.

Vilkåret finansiert helt eller delvis av det offentlige

Som redegjort for ovenfor, kan det være krevende i det enkelte tilfellet å ta stilling til om et inngrep eller en behandling er kosmetisk eller medisinsk begrunnet. Ved at unntaket for helsetjenester bare skal omfatte medisinsk begrunnede tilfeller som finansieres helt eller delvis av det offentlige, slipper de avgiftspliktige å gjøre denne vanskelige vurderingen. Den offentlige helse- og omsorgstjenesten må nødvendigvis vurdere dette uansett når

det skal tas stilling til om inngrepet eller behandlingen skal finansieres.

All kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling utført i private klinikker uten at det er tatt stilling til rett til behandling etter pasient- og brukerrettighetsloven, vil dermed være avgiftspliktig. Helsetjenesten må altså ha besluttet at vedkommende har rett til helsehjelp for at det konkrete kosmetiske kirurgiske inngrepet eller den kosmetiske behandlingen er medisinsk begrunnet og dekkes av det offentlige helt eller delvis.

Dersom inngrepet eller behandlingen helt eller delvis blir finansiert av det offentlige på grunn av retten til helsehjelp, vil det etter forslaget være omfattet av unntaket. Om inngrepet utføres i den offentlige helse- og omsorgstjenesten eller i private klinikker etter avtale med den offentlige helse- og omsorgstjenesten, er uten betydning for avgiftsplikten. Det samme gjelder inngrep som utføres av godkjent virksomhet etter forskrift om private virksomheters adgang til å yte spesialisttjenester mot betaling fra staten.

All kosmetisk behandling som ikke er helsehjelp og dermed kan utføres av andre enn helsepersonell, vil som følge av forslaget falle utenfor unntaket for helsetjenester. Dette gjelder ulike behandlingsformer som ble antatt omfattet av unntaket for helsetjenester i merverdiavgiftsloven ved dommen i Borgarting lagmannsrett, jf. over. Dette var for eksempel behandling med laser (N-lite), bredspektret intenst pulserende lys (IPL) for å rette opp solskader i hud (rynker), behandle acne- og andre arr, synlige blodkarutvidelser i huden, pigmentflekker, uønsket hårvekst. Dette gjelder også selv om slike behandlinger utføres av autorisert helsepersonell, og også tilfeller hvor den kosmetiske behandling bare kan utføres av autorisert helsepersonell, for eksempel injeksjoner av botulinumtoksin.

Flere høringsinstanser har hatt innvendinger mot vilkåret om at bare inngrep og behandlinger som helt eller delvis finansieres av det offentlige, fortsatt skal omfattes av unntaket for helsetjenester.

Legeforeningen uttaler blant annet at «et skille mellom inngrep utført i offentlig eller uten offentlig regi» ikke alltid vil være ensbetydende med om «det er medisinsk indikasjon for inngrepet eller ikke». *Advokatforeningen* uttrykker skepsis til om «hel/delvis offentlig finansiering er egnet som et separat avgrensningskriterium». De viser videre til at det er et «sentralt hensyn i avgiftsretten at like tjenester behandles likt».

Departementet er enig i at det prinsipielt ikke er heldig å oppstille et vilkår om hel

eller delvis offentlig finansiering som foreslått. Etter departementets vurdering må imidlertid ulempene ved vilkåret veies opp mot ulempene ved å ikke oppstille vilkåret. Uten et slikt vilkår vil den avgiftspliktige måtte foreta en vurdering av inngrepet eller behandlingen i hvert enkelt tilfelle. Det vil kunne være krevende og med risiko for store vurderingsvariasjoner. Departementet viser også til at det bare er i tilfellene hvor det skjer en hel eller delvis offentlig finansiering, at det ikke ligger godt til rette for avgiftsplikt.

Departementet presiserer at det etter forslaget er uten betydning for avgiftsplikten om inngrepet utføres i den offentlige helse- og omsorgstjenesten eller i private klinikker etter avtale med den offentlige helse- og omsorgstjenesten.

Norsk plastikkirurgisk forening uttrykker bekymring for at manglende unntak for merverdiavgift i tilfeller hvor det foreligger en medisinsk begrunnelse som foreslått, på et senere tidspunkt vil «kunne gjøres gjeldende for andre medisinske spesialiteter og faggrupper». Departementet har nå ikke til vurdering en tilsvarende løsning på andre områder, og viser til at det nå gjelder tjenester som bare i begrenset utstrekning tilbys innenfor den offentlige helse- og omsorgstjenesten. For andre tjenester som normalt tilbys innenfor den offentlige helse og omsorgstjenesten, vil det kunne være mer utfordrende med en slik løsning, og andre hensyn som må vurderes og tillegges vekt.

Tannlegeforeningen er positiv til forslaget, men påpeker at «voksne pasienter i all vesentlig grad betaler for sine egne tannhelsetjenester». Foreningen foreslår på denne bakgrunn at i tilfeller hvor det fremgår av «pasientjournalen at det er en medisinsk/odontologisk indikasjon», ikke omfattes av avgiftsplikten.

Departementet er enig med *Tannlegeforeningen* i at et vilkår om hel eller delvis offentlig finansiering ikke er praktisk når hovedregelen er egenbetaling i stedet for hel eller delvis offentlig finansiering, slik som for voksne på tannhelseområdet. Departementet er kommet til at det på dette området bør gjøres unntak fra vilkåret, selv om det kan være utfordrende for de avgiftspliktige å klassifisere hvilke inngrep og behandlinger som er avgiftspliktige. Omfanget av inngrep og behandlinger hvor det vil være utfordrende å trekke opp grensen mellom medisinsk og kosmetisk begrunnede tjenester, er trolig ikke veldig stort på tannhelseområdet, og det vil normalt være tannleger som tar stilling til diagnosen. Departementet vil be Skattedirektoratet vurdere om det er hensiktsmessig på sikt å klargjøre i ret-

ningslinjer hva som kreves for at tjenesten er medisinsk begrunnet. Unntaket fra avgiftsplikt vil bare omfatte kosmetiske inngrep eller kosmetisk behandling så langt den medisinske begrunnelsen rekker. Den avgiftspliktige må også sørge for å ha tilstrekkelig dokumentasjon på at det er foretatt en vurdering av om tjenesten er medisinsk begrunnet, til bruk ved en eventuell senere kontroll fra avgiftsmyndigheten. Departementet legger til grunn at det normalt vil være tilstrekkelig å dokumentere dette slik *Tannlegeforeningen* foreslår, ved at diagnosen fremkommer av pasientjournalen. Departementet foreslår ikke i denne omgang å lov- eller forskriftsfeste særlige dokumentasjonsregler på området.

Tannhelsetjenesteområdet er særlig nevnt som unntatt i merverdiavgiftsloven § 3-2 første ledd bokstav b. Departementet foreslår et eget punktum i merverdiavgiftsloven § 3-2 annet ledd om at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling på dette området unntas fra loven når inngrepet eller behandlingen er medisinsk begrunnet selv om det ikke er finansiert helt eller delvis av det offentlige.

Departementet viser til forslaget til annet ledd i merverdiavgiftsloven § 3-2.

9.3.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Innføring av merverdiavgift for kosmetisk kirurgi og behandling anslås å øke de årlige merverdiavgiftsinntektene med om lag 100 mill. kroner påløpt og om lag 80 mill. kroner bokført i 2021.

Avgiftsplikt for kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling vil innebære at prisen for slike tjenester øker. Økningen i prisen vil imidlertid bli mindre enn merverdiavgiftssatsen på 25 pst. Det skyldes at registrering- og avgiftsplikt vil innebære rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1.

Prisøkningen kan gi noe redusert etterspørsel etter slike tjenester og begrense aktiviteten noe. Dette er imidlertid tjenester som i dag er unntatt fra merverdiavgift, og som med forslaget vil ilegges merverdiavgift på linje med andre varer og tjenester.

For enkelte næringsdrivende vil forslaget innebære en enklere avgiftsbehandling ved at de går fra å ha delt virksomhet, det vil si at deler av omsetningen er unntatt, til at all omsetning vil være omfattet av loven. Avgiftsplikt vil medføre økte administrative byrder for aktørene som blir

avgiftspliktige. For næringsdrivende som tilbyr unntatte helsetjenester i tillegg til kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling, vil forslaget medføre en større økning i de administrative kostnadene. Disse næringsdrivende vil måtte ta stilling til om den enkelte behandling skal avgiftsberegnes eller ikke, og det må på vanlig måte foretas forholdsmessig fordeling av inngående merverdiavgift på fellesanskaffelser.

For Skatteetaten antas forslaget å ha begrensede administrative konsekvenser. Forslaget vil føre til en viss økning i antallet registrerte næringsdrivende i Merverdiavgiftsregisteret, økning av antallet skattemeldinger for merverdiavgift, samt noe økt innkrevingsaktivitet. Dette ligger innenfor normale variasjoner i Merverdiavgiftsregisteret, og utvidelsen må således antas å ha begrenset betydning for Skatteetatens IT-systemer.

9.3.7 Ikrafttredelse

Enkelte høringsinstanser har gitt uttrykk for at den korte tiden til ikrafttredelse vil være utfordrende. Ingen av høringsinstansene som har uttalt seg, har imidlertid angitt hvilke konkrete forhold som er utfordrende eller foreslått alternativt tidspunkt for ikrafttredelse.

Departementet foreslår at forslaget trer i kraft fra 1. januar 2021 og viser til at fra forslaget ble sendt på høring frem til ikrafttredelse vil det gå over 6 måneder, som bør være tilstrekkelig tid til å tilpasse seg. Fristen for å levere første skattemelding vil være 10. april 2021 for 1. termin 2021 (januar og februar).

9.4 Endret tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri – anmodningsvedtak nr. 787 (2019–2020)

9.4.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å endre reglene for utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Dette vil endre tidfestingen av merverdiavgift.

Gjeldende hovedregel er at salgsdokument skal utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift, jf. bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd. Tidfestingen av merverdiavgift bygges på fakturaprinsippet, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd første punktum. Det betyr at merverdiavgiften skal oppgis i skattemeldingen

for den terminen dokumentasjonen – fakturaen – utstedes. Det er uten betydning for tidfestingen av utgående merverdiavgift, og kjøperens eventuelle fradrag for inngående merverdiavgift, om fakturaen blir betalt. Innberettet merverdiavgift forfaller til betaling én måned og ti dager etter utløpet av terminen.

Ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2020 fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak nr. 787 (Meld. St. 2 (2019–2020), Innst. 360 S (2019–2020)):

«Stortinget ber regjeringen sende på høring forslag til endringer i merverdiavgiftsregelverket for entrepriser slik at det i perioden frem til arbeidet er fullført, bare inntreer plikt til å utstede salgskdokument dersom det mottas delbetalinger for utført arbeid eller materialer som er tilført kontraktsgjenstanden. Det bør gis rom for at partene kan innrette seg slik at entreprenøren ikke trenger å innberette og betale merverdiavgift av omtvistede krav underveis, det vil si frem til fullføring av prosjektet. Stortinget ber regjeringen fremme forslag i tråd med dette i forbindelse med framlegging av statsbudsjettet for 2021.»

Et kjennetegn ved bygge- og anleggsprosjekter er at arbeidet pågår over tid. Partene kan bli uenige om det er utført endrings- eller tilleggsarbeider som gir entreprenøren rett på vederlag utover den avtalte kontraktssummen. Et sentralt trekk ved de ulike standardkontraktene som benyttes ved bygge- og anleggsarbeider, er at entreprenøren har en utstrakt plikt til å utføre arbeidet selv om entreprenøren og oppdragsgiveren er uenige om arbeidet gir krav på vederlag eller vederlagets størrelse.

Bygge- og anleggsnæringen opplyser at samlede omtvistede beløp i næringen er flere milliarder kroner årlig, og at det gjerne tar lang tid å løse tvistene. Fakturaprinsippet innebærer at merverdiavgiften ofte er en del av den likviditetsbelastningen entreprenørene utsettes for når oppdragsgiveren bestrider kravet. Bokføringsforskriften § 8-1-2a innebærer som nevnt at oppdragsgiverens eventuelle innsigelser og betalingsnekt ikke i seg selv gir entreprenøren grunnlag for å avvente fakturering eller reversere en allerede utstedt faktura. Kreditering overfor oppdragsgiveren av det omtvistede beløpet, og dermed tilbakebetaling av det tilhørende merverdiavgiftsbeløpet fra staten, kan derimot skje når forholdet er avklart mellom partene.

For å bidra til å redusere entreprenørens likviditetsbelastning ved omtvistede krav, foreslås det å endre reglene for utstedelse av salgskdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Det foreslås å åpne for å utsette utstedelsen av salgskdokument til arbeidet er fullført. Dette skal være et alternativ til å utstede salgskdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Før arbeidet er fullført, vil entreprenøren følgelig ha en rett, men ikke en plikt, til å fakturere i samsvar med fremdriften. Et unntak fra dette foreslås der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften. I slike tilfeller skal entreprenøren utstede salgskdokument for det mottatte beløpet.

Forslaget åpner for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntreer merverdiavgiftsplikt – og dermed heller ikke merverdiavgiftsmessig likviditetsbelastning – ved omtvistede krav underveis i prosjektet, det vil si frem til fullføring.

Forslaget vil forskyve statens merverdiavgiftsinntekter. De økonomiske konsekvensene for staten er derfor først og fremst rentetap og risiko for økt mislighold som følge av utsatt fakturering. På usikkert grunnlag er det samlede årlige proventapet anslått til om lag 25 mill. kroner.

Endringen vil bli gjennomført ved endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2021. Stortingets anmodningsvedtak nr. 787 anses fulgt opp gjennom dette.

9.4.2 Gjeldende rett

Merverdiavgiftsloven – dokumentasjon, tidfesting og betaling av merverdiavgift

Avgiftsregnskapet skal føres etter gjeldende bokføringsregler og de alminnelige prinsipper for bokføringen som følger av bokføringsloven med tilhørende forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 og § 15-10, jf. merverdiavgiftsforskriften § 15-10.

Hovedregelen for tidfesting av merverdiavgift er at beløpet skal oppgis i skattemeldingen for merverdiavgift i den terminen dokumentasjonen er utstedt (fakturaprinsippet), jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd. Fakturaprinsippet er i stor grad en praktisk tillempeing av leveringstidspunktet som beskatningstidspunkt, jf. NOU 2002: 20 *Ny bokføringslov – Nye regler om bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger* punkt 8.4. Fakturaprinsippet forutsetter rettidig fakturering. Bokføringsforskriften inneholder nærmere regler om tidspunktet for utstedelse av salgskdokumentasjonen, se nedenfor.

Det er uten betydning for tidfestingen av merverdiavgift om eller når varen eller tjenesten blir betalt (med unntak for tilfeller der departementet treffer enkeltvedtak om at betalingstidspunktet legges til grunn, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 annet ledd).

Innberettet merverdiavgift forfaller til betaling samme dato som fristen for levering av skattemeldingen for merverdiavgift, det vil si én måned og ti dager etter utløpet av perioden, jf. skattebetalingsloven § 10-30 og skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10 (med unntak for perioden mai–juni, der fristen er 31. august).

Bokføringsforskriften

Krav til salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-1 oppstiller krav til dokumentasjonen for salg av varer og tjenester. Etter § 5-1-1 første ledd nr. 1 skal salgsdokumentet inneholde dokumentasjonsdato. Dokumentasjonsdatoen er datoen for utstedelse av dokumentet med mindre annet følger av bokføringsforskriften, jf. annet ledd. Videre skal salgsdokumentet inneholde blant annet ytelsens art og omfang (nr. 3), vederlag (nr. 5) og eventuell merverdiavgift (nr. 6). Salgsdokumentet skal også inneholde leveringsdato, jf. første ledd nr. 4. Når salgsdokumentet er utstedt i henhold til reglene i bokføringsforskriften, har leveringsdatoen ikke betydning for tidfestingen av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-9 første ledd.

Tidspunkt for utstedelse av salgsdokument

Bokføringsforskriften delkapittel 5-2 regulerer kravene til utstedelsen av salgsdokument. Hovedregelen er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest én måned etter levering, med mindre annet er bestemt i bokføringsforskriften, jf. § 5-2-2 første ledd første punktum. Salgsdokument som omhandler avgiftspliktige varer og tjenester, kan ikke utstedes før levering, med mindre det er gitt unntak i forskrift, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 tredje ledd, jf. femte ledd.

Særregler om faktureringstidspunktet er gitt blant annet i §§ 5-2-3 til 5-2-6. Leveranser som faktureres månedlig, kan faktureres innen femten virkedager i måneden etter leveringsmåneden, jf. § 5-2-3. I § 5-2-4 er det fastsatt at tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1. Utstedelse av salgsdokument for løpende tjenesteleveranser

kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser. Ved anbudsarbeider og lignende kan avtalte betalingsplaner legges til grunn for faktureringen med mindre de avviker vesentlig fra den reelle fremdriften i perioden. For tjenester som leveres basert på måling av faktisk forbruk (strøm, telefoni og lignende), kan det utstedes salgsdokument for lengre perioder, begrenset til en periode på ett år, jf. § 5-2-5. I § 5-2-6 er det unntak fra forbudet mot forskuddsfakturering. Salgsdokument for blant annet persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år.

I bokføringsforskriften § 8-1-2a er det fastsatt særskilte regler for utstedelsen av salgsdokument for bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri. Hovedregelen i første ledd lyder slik:

«Salgsdokument skal utstedes i samsvar med bygge- og anleggsarbeidets fremdrift, senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-1.»

Bestemmelsen tar utgangspunkt i fremdriften i byggearbeidene. Begrunnelsen for dette fremgår blant annet av Finansdepartementets brev av 3. mars 2008 til Norsk Regnskapsstiftelse:

«Plikten til å utstede salgsdokument og dermed avgiftsberegning er etter bokføringsforskriften avhengig av om bygget / anlegget kan anses levert ved fullføring, eller om levering skjer fortløpende. Hvilken forståelse av leveringsbegrepet som skal legges til grunn – avgiftsmessig eller regnskapsmessig – er som nevnt ikke drøftet i forarbeidene. Ovenfor har departementet lagt til grunn den avgiftsmessige forståelsen av leveringsbegrepet. Departementet antar at det i de fleste tilfeller ikke vil være konflikt mellom avgiftsrettslig forståelse og den forståelsen som legges til grunn på andre rettsområder.

Etter departementets oppfatning er det likevel uheldig at det på for bygg- og anleggssektoren synes å kunne være en slik konflikt, og at forskriften ikke gir en klar anvisning på hva som faktisk skal legges til grunn utover å henvise til et udefinert leveringsbegrep.

En løsning kan være å legge avtalen mellom partene til grunn for å fastslå leveringstidspunktet. Departementet antar imidlertid at en slik juridisk vurdering ikke vil [være] hensiktsmessig verken for skatteetaten eller for den bokfø-

ringspliktige. Etter departementets syn bør det i stedet fastsettes en egen bestemmelse som regulerer tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentet innen bygg- og anleggssektoren.

Spørsmålet blir da om utgangspunktet bør være avgiftsberegning ved fullføring, eller fortløpende avgiftsberegning. Bygge- og anleggsprosjekter er til dels store og langvarige prosjekter. Inngående avgift fradragsføres fortløpende, og det vil kunne være en viss risiko forbundet med at innberetning av utgående avgift utsettes til et mye senere fullføringstidspunkt, eksempelvis ved konkurs eller andre grunner til manglende innbetaling av utgående merverdiavgift. Plikt til å utstede salgsdokument fortløpende i tråd med fremdriften vil dessuten føre til en stor grad av likhet når det gjelder avgiftsberegning av egen regi-prosjekter kontra fremmed regi-prosjekter, jf. merverdiavgiftsloven § 10 fjerde ledd, jf. § 14. Enn videre må det kunne legges til grunn at fortløpende fakturering og avgiftsberegning ikke er uvanlig i denne bransjen, uavhengig av om bygget / anlegget eksempelvis entreprisefaglig anses levert løpende eller ved fullføring. Bestemmelsene i bokføringsforskriften er, slik departementet forstår dem, til hinder for en slik fakturering i tilfeller hvor bygget leveres ved fullføring.

Ovennevnte betraktninger taler etter departementets syn for en bestemmelse som krever utstedelse av salgsdokument i takt med bygge-/anleggsarbeidets fremdrift. Det er etter departementets syn naturlig å følge terminene. (...)

I forslagene det har vært arbeidet med, er levering som begrep ikke brukt. Det er forutsatt at fakturering og avgiftsberegning skal skje uavhengig av «levering», så lenge det faktisk er utført arbeid / tilført materialer til bygget eller anlegget. Departementet legger til grunn at det ligger innenfor departementets forskriftskompetanse etter merverdiavgiftsloven §§ 32 og 44 å fastsette en slik bestemmelse.»

Bokføringsstandardstyret la disse vurderingene til grunn for sitt forslag til endringer i bokføringsforskriften, og uttalte blant annet følgende:

«Bokføringsstandardstyret mener at departementets generelle forslag om å knytte periodiseringen innen bygge- og anleggsvirksomhet opp mot fremdrift i stedet for levering er hensiktsmessig.»

Bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd bestemmer at tilbakeholdt beløp (innstående) likevel kan tas med i det salgsdokumentet som utstedes i forbindelse med avslutningen av bygge- eller anleggsarbeidet.

Videre er det i bestemmelsens tredje ledd gitt unntak for bygge- og anleggskontrakter hvor det ikke mottas delbetalinger. Ved slike kontrakter kan utstedelsen av salgsdokument avvendes til senest én måned etter at arbeidet er fullført.

En konsekvens av at entreprenøren plikter å utstede faktura med angivelse av blant annet ytelsens art og omfang, vederlaget som kreves og utgående merverdiavgift, er at entreprenøren – i likhet med andre avgiftspliktige leverandører – fortløpende må ta stilling til disse forholdene. Vederlagets størrelse, og dermed også merverdiavgiftsbeløpet, beror på det privatrettslige forholdet mellom partene. I enkelte tilfeller vil det i ettertid av faktureringen kunne bli klargjort at faktureringen var helt eller delvis uberettiget, for eksempel der fakturaen bestrides av oppdragsgiveren og denne vinner frem med sitt syn. Det vil si at det privatrettslige forholdet, og dermed også merverdiavgiftsplikten, kan bli avklart først etter at entreprenøren har innberettet og betalt merverdiavgiften til staten. Dersom det viser seg at faktureringen helt eller delvis var uberettiget, kan entreprenøren korrigere faktureringen ved å utstede kreditnota. Det vil kunne gi grunnlag for å korrigere avgiftsoppgjøret med staten.

9.4.3 Utenlandsk rett

I EU er merverdiavgiften regulert i Rådets direktiv 2006/112/EC (merverdiavgiftsdirektivet). Direktivet pålegger alle land i EU å ha et merverdiavgiftssystem, og innebærer en stor grad av harmonisering av systemene i EU-landene.

Utgangspunktet i EU-retten er at merverdiavgiftsplikten og plikten til å betale merverdiavgift oppstår på det tidspunktet varen eller tjenesten «leveres», jf. artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet, riktignok slik at selve betalingen normalt faller først når skattemeldingen for merverdiavgift er levert. I artikkel 64 er det gitt særregler om leveringstidspunktet ved løpende vare- eller tjenesteleveranser. Ved delbetaling før varene eller tjenestene leveres, oppstår betalingsplikten i den terminen betalingen skjer, jf. artikkel 65. Uavhengig av artikkel 63, 64 og 65 kan medlemslandene bestemme at betalingsplikten for visse transaksjoner og for visse kategorier av avgiftspliktige personer oppstår:

- senest ved utstedelse av faktura,

- senest når vederlag mottas, riktignok slik at dette alternativet bare er anvendelig for avgiftspliktige personer med maksimal årlig omsetning på 2 mill. euro, eller
- hvis det ikke utstedes faktura, eller denne utstedes for sent, innenfor en nærmere fastsatt frist regnet fra avgiftspliktens inntreden, jf. artikkel 66.

Artikkel 220 flg. i merverdiavgiftsdirektivet regulerer utstedelsen av fakturaer. Etter artikkel 220 plikter avgiftssubjektet å sørge for at det utstedes faktura ved levering av varer og tjenester. Dette gjelder også der det mottas delbetalinger før varen eller tjenesten er levert. Artikkel 222 bestemmer at medlemsstatene kan fastsette frister for utstedelsen av fakturaer.

I tråd med artikkel 63 i merverdiavgiftsdirektivet er utgangspunktet både i Sverige og Danmark at avgiftsplikten ved omsetning av varer og tjenester inntreder når varen eller tjenesten er levert. Begge land har enkelte særbestemmelser om inntreden av avgiftsplikten og innberetnings- og betalingsplikten, som avviker fra dette utgangspunktet.

I Sverige er hovedregelen at avgiftsplikten ved omsetning av bygge- og anleggstjenester inntreder når faktura utstedes, og at utgående merverdiavgift skal innberettes i den terminen faktura er utstedt. Faktura skal utstedes senest ved utgangen av den andre kalendermåneden etter leveringen. Dersom entreprenøren mottar en betaling som forskudd eller à konto uten at det er utstedt faktura, skal innberetningen av merverdiavgift derimot skje i den terminen betalingen er mottatt. Dersom det verken er utstedt faktura eller mottatt betaling, skal innberetningen senest skje i den terminen som omfatter den andre kalendermåneden etter at tjenestene eller varene er levert. Foretak med årlig omsetning som normalt er under 3 mill. svenske kroner, kan likevel innberette merverdiavgiften i den terminen betaling mottas, men slik at merverdiavgiften senest skal innberettes for samtlige fakturaer som er ubetalte ved skatteårets utløp.

Det svenske Skatteverket har uttalt følgende om når bygge- og anleggstjenester anses levert (Rettslig vägledning for 2020):

«En bygg- og anleggningstjänst får i regel anses ha tillhandahållits när den som har utfört tjänsten har fullgjort vad som ankommer på honom, d.v.s. när en beställare har godkänt fullgjord prestation. För entreprenadarbeten anses tillhandahållandet ha skett vid tidpunk-

ten för godkänd slutbesiktning eller när beställaren på annat sätt har godkänt entreprenaden. Beställaren får bl.a. anses ha godkänt en bygg- och anläggningstjänst oavsett om denna kan rubriceras som en entreprenad eller inte när byggnaden eller anläggningen, efter det att arbetena är slutförda, tagits i bruk exempelvis genom att inflyttning skett.

(...)

I samband med större byggentreprenader kan slutbesiktning enligt avtal omfatta endast viss del av den totala entreprenaden (s.k. etappbygge). I sådana fall bör ett tillhandahållande anses ha skett i samband med slutbesiktning av den färdigställda etappen. »

I 2007 innførte Sverige omvendt avgiftsplikt i bygge- og anleggsbransjen. Det innebærer at oppdragsgiveren (kjøperen) skal beregne og betale utgående merverdiavgift frem til siste omsetningsledd før fakturering til sluttkunden. Formålet med reglene var å unngå avgiftsunndragelse gjennom manglende innbetaling av merverdiavgift fra selgeren. Den omvendte avgiftsplikten innebærer at uenighet mellom entreprenøren og oppdragsgiveren om vederlagets størrelse bare vil kunne gi en merverdiavgiftsmessig likviditetsbelastning for entreprenører som er det siste omsetningsleddet (det vil si entreprenører som har en oppdragsgiver som ikke plikter å beregne merverdiavgift på sitt kjøp av bygge- eller anleggsarbeid).

I Danmark anses faktureringstidspunktet som leveringstidspunkt der faktureringen skjer innen eller snarest etter leveringen. Dersom det betales helt eller delvis før leveringen eller faktureringen, anses betalingstidspunktet som leveringstidspunkt. Innberetningen av merverdiavgift skjer i den terminen levering anses å ha skjedd.

Skatteforvaltningen har uttalt følgende om når bygge- og anleggstjenester anses levert: (Den juridiske veiledning 2020-2 D.A.21.3.3.3)

«Leverancer af varer og momspligtige ydelser i forbindelse med udførelse af arbejder (herunder reparations- og vedligeholdelsesarbejder) på bygninger og anden fast ejendom, hvorom der er indgået entreprisekontrakt, anses for afsluttet, når det arbejde, der skal udføres i henhold til kontrakten, er tilendebragt. Det gælder også, hvor en entreprisekontrakt omfatter udførelse af arbejder på flere bygningsmæssige enheder, fx et bestemt antal parcelhuse, rækkehuse, etagehusblokke eller afsnit.

Leveransen anses som avsluttet senest på det tidspunkt, hvor byggeriet (den sidste enhed) er klar til indflytning, uanset om enkelte arbejder, herunder efterreparation, der er omfattet af kontrakten, endnu ikke er udført. Momsbetalingen ved leveransens afslutning skal foretages på grundlag af den fulde entreprisesum inkl. prisregulering mv., selv om en del af beløbet (fx en garantirate) først betales på et senere tidspunkt.»

Reglene i Sverige og Danmark gir rom for at partene kan innrette seg slik at det ikke inntre merverdiavgiftsplikt for omtvistede krav underveis i prosjektet, det vil si frem til levering.

9.4.4 Høringen

Finansdepartementet sendte 16. juni 2020 på høring et forslag om å endre tidspunktet for å utstede salgsdokument ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri, regulert i bokføringsforskriften § 8-1-2a. Formålet med høringsforslaget var å endre tidfestingen av merverdiavgift.

I høringen ble det foreslått at det gis anledning til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført. Endringen ble foreslått gjennomført ved at det i bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd åpnes for å utstede salgsdokument når arbeidet er «fullført», som et alternativ til å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Før fullføring vil entreprenøren følgelig ha en rett, men ikke en plikt, til å fakturere i samsvar med fremdriften.

Et unntak ble foreslått i tilfeller der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med arbeidets fremdrift, jf. forslag til bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd. Det ble foreslått at entreprenøren i slike tilfeller skal ha en plikt til å utstede salgsdokument for det mottatte beløpet.

Ved å gi adgang til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført, gis partene mulighet til å redusere den likviditetsbelastningen som kan oppstå etter dagens pliktbestemmelse om å fakturere i samsvar med arbeidets fremdrift.

Departementet har mottatt 39 høringssvar, hvorav følgende 31 hadde realitetsmerknader:

- Samferdselsdepartementet
- Skattedirektoratet
- Advokatforeningen
- Arkitektbedriftene i Norge
- Austad Maskinstasjon AS

- BDO Advokater AS
- Bertelsen og Garpestad
- Brødrene Bjerkli AS
- Byggenæringens Landsforening
- Den norske Revisorforening
- Dovre Entreprenør AS
- Entreprenørforeningen – Bygg og Anlegg
- Hæhre & Isachsen Gruppen AS
- Kaare Mortensen AS
- Kaare Mortensen Oslo/Akershus AS
- Kjell Foss AS
- Maskinentreprenørenes forbund og Norsk Arbeidsmandsforbund
- NHO
- Nelfo
- Norsk Øko-Forum
- Odd Einar Kne AS
- Park & Anlegg AS
- Rådgivende Ingeniørers Forening
- Regnskap Norge
- Repstad Anlegg
- Risa AS
- Roald Madsen AS
- Skanska Norge AS
- Tverås Maskin og Transport AS
- Veidekke Entreprenør AS
- WK Entreprenør AS

I det følgende refereres hovedpunktene fra høringen. Ytterligere omtale av, og kommentarer til, høringsinstansenes merknader gis i punkt 9.4.5.

Høringsinstansene er positive til at det foreslås en endring av reglene om tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsarbeid. Samtidig mener en rekke høringsinstanser at høringsforslaget ikke går langt nok. Entreprenørbransjen, både gjennom individuelle høringssvar og høringssvar fra bransjeforeninger, mener at høringsforslaget i liten grad vil avhjelpe dagens hovedproblem, som hevdes å være likviditetsbelastningen som oppstår der partene er uenige om et krav i perioden etter fullføring av prosjektet. Det påpekes at uenigheter og tvister om sluttoppgjøret ikke er uvanlig, og at slike tvister kan vare i mange år før de finner sin løsning. På denne bakgrunn har bransjen fremmet et forslag om at faktureringsplikten først skal inntre på det tidspunktet kravets berettigelse er endelig avklart. *Byggenæringens Landsforening* og *Entreprenørforeningen – Bygg og Anlegg* mener at en slik endring vil være en forenkling ved at reglene om tidfesting av omtvistede krav i så fall vil bli de samme for henholdsvis merverdiavgift og inntektsskatt. Det samme påpekes av *Veidekke Entreprenør AS*.

BDO Advokater AS deler bransjens oppfatning om at forslaget bare løser deler av dagens utfordring. *BDO Advokater AS* mener en løsning på problemet kan være å innføre omvendt avgiftsplikt, det vil si at oppdragsgiveren gjøres ansvarlig for å beregne og betale merverdiavgiften ved kjøp av entreprisetjenester.

Den norske Revisorforening støtter høringsforslaget, og er enig med departementet i at det vil være vanskelig å innføre regler om utsatt frist for fakturering av omtvistede krav helt frem til kravets berettigelse er avklart. *Skattedirektoratet* slutter seg til høringsforslaget. Etter *Skattedirektoratets* syn er det helt vesentlig at reguleringen skjer fullt ut innenfor det innarbeidede fakturaprinsippet. Videre mener *Skattedirektoratet* at forslaget ikke vil skape ytterligere tolkningsproblemer. Også *Regnskap Norge* støtter forslaget, men mener samtidig at det bør utredes å gi endringene generell virkning innenfor andre områder. *Samferdselsdepartementet* mener at forslaget om at faktureringsplikten inntreer når arbeidet er fullført, er hensiktsmessig.

Skattedirektoratet og *Norsk Øko-Forum* påpeker at høringsforslaget vil innebære økt kredittrisiko for staten og økt risiko for uønskede tilpasninger i tilfeller hvor det er interessefelleskap mellom partene. Videre understrekes viktigheten av å ivareta hensynet til symmetri mellom avgiftsbehandlingen hos entreprenøren og oppdragsgiveren, samt at en regelendring bør være enkel å forstå for både de næringsdrivende og skattemyndighetene. Både *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* mener at høringsforslaget ivaretar disse hensynene.

Advokatforeningen har bemerket at verken merverdiavgiftsloven eller bokføringsloven inneholder noen særregulering av hvordan omtvistede krav skal håndteres. På denne bakgrunn har *Advokatforeningen* stilt spørsmål om det etter gjeldende rett faktisk er en plikt til å beregne og betale merverdiavgift av omtvistede krav. Også *Regnskap Norge* har reist dette spørsmålet.

En bestemmelse som gir bygge- og anleggsbransjen en betalingsutsettelse for merverdiavgift sammenlignet med det som gjelder for andre avgiftssubjekter, reiser statsstøtterettslige spørsmål. I høringsnotatet er det gitt uttrykk for at en bestemmelse i tråd med det bransjen ønsker, slik departementet ser det, vil være statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61 (1). *Advokatforeningen* er enig i at en slik regel vil kunne komme i konflikt med EØS-avtalens statsstøtteregele. *Byggenæringens Landsforening* og *Entreprenørforeningen – Bygg og Anlegg, Maskinentreprenørenes forbund* og

Norsk Arbeidsmandsforbund gir derimot uttrykk for å være uenige i departementets syn. Flere høringsinstanser etterlyser nærmere avklaring av eventuell statsstøtteproblematikk.

Enkelte høringsinstanser har tatt opp spørsmål som er relevante og sentrale for aktørene i bygge- og anleggsbransjen. Adgangen til å tapsføre krav med merverdiavgiftsmessig virkning, er et eksempel på et slikt tema som er både relevant og sentralt, men som ikke berøres av høringsforslaget. Gjennomgangen nedenfor er avgrenset til forhold som foreslås endret.

9.4.5 Vurderinger og forslag

Innledning

Registreringspliktige virksomheter (avgiftssubjekter) er ansvarlige for å oppkreve, rapportere og betale merverdiavgiften til staten. Fakturaprinsippet innebærer at selgeren (entreprenøren) må innberette og betale merverdiavgiften til staten selv om selgeren ikke får betalt kravet av kjøperen. Symmetrien i systemet innebærer på den annen side at kjøperen, dersom denne har fradragsrett for inngående merverdiavgift, kan fradragføre merverdiavgiften i den terminen salgsdokumentasjonen utstedes, uavhengig av når betalingen skjer.

Merverdiavgiften kan følgelig utgjøre en del av den likviditetsbelastningen selgeren utsettes for ved omtvistede krav. Med ordinær sats er merverdiavgiften en femtedel av selgerens krav på kjøperen. Dette kan være en vesentlig tilleggsbelastning for selgeren. Samtidig hører det med til bildet at den avgiftspliktige selgeren har fradragsrett for eventuell inngående merverdiavgift. Det innebærer at fakturert merverdiavgift bare skal innbetales til staten dersom og i den grad beløpene overstiger den inngående merverdiavgiften som har påløpt ved innkjøp til selgerens virksomhet. Plikten til å oppkreve utgående merverdiavgift og retten til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift, har sitt grunnlag i de privatretslige forholdene; avgiftssubjektets kjøp og salg (og vederlagene for transaksjonene). Dette tilsier at merverdiavgiftsbelastningen som kan oppstå ved omtvistede krav, bør kunne inntas i den samlede vurderingen av risikoen som knytter seg til mulige oppdrag og reflekteres i prisingen.

Merverdiavgiftssystemet innebærer at avgiftssubjektene kan bli pålagt å betale merverdiavgift til staten før den samme avgiften er betalt av kjøperen. Merverdiavgiften er en skatt på forbruk, hvilket tilsier at skatteplikten inntreer på det tids-

punktet varen eller tjenesten blir tilgjengelig for bruk. Leveringstidspunktet utpeker seg i så måte. Det er samtidig et tidspunkt som normalt er kontrollerbart og dokumenterbart. På denne bakgrunn er utgangspunktet, både i Norge og internasjonalt, at tidspunktet for inntreden av avgiftsplikt og tilhørende betalingsplikt er tett knyttet til leveringen.

Ved bygge- og anleggsarbeid er plikten til å utstede salgsdokument derimot knyttet til arbeidets fremdrift. Det kan stilles spørsmål ved om dagens regler innebærer at entreprenørene pålegges å fakturere en del av kravene – og dermed også å innberette og betale merverdiavgift – før levering har skjedd og før det er mulig å ta leveransen i bruk. Departementet mener dette kan gi urimelige utslag, som må kunne sies å være en utilsiktet konsekvens av bestemmelsen om fremdriftsfakturering. Dagens regler vil kunne gi en langvarig likviditetsbelastning for entreprenørene. Det er særlig aktuelt der det oppstår omtvistede krav tidlig i prosjektet, for eksempel utløst av usikkerhet knyttet til grunnforholdene. Videre innebærer entreprenørenes utstrakte arbeidsplikt at entreprenøren ikke kan innstille arbeidet i påvente av at en eventuell tvist løses. Arbeidsplikten kan følgelig lede til at omtvistede krav akkumuleres gjennom prosjektperioden. Dette er med på å forsterke de uheldige konsekvensene for entreprenørene.

Departementet mener det er grunn til å endre reglene slik at entreprenørene gis mulighet til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført. Som det fremgår nedenfor, mener departementet at tidspunktet for fullføring i normaltillfellene vil sammenfalle med leveringstidspunktet. Endringen vil i så måte gi større likhet mellom subjekter som leverer bygge- og anleggsarbeid og andre avgiftssubjekter.

Et tungtveiende hensyn ved utformingen av merverdiavgiftsreglene er at de skal være enkle å forstå og praktisere, både for Skatteetaten og de næringsdrivende. De administrative kostnadene ved innkreving og innbetaling bør være lavest mulig. Videre er det viktig å ivareta hensynet til symmetri mellom avgiftsbehandlingen av kravet hos entreprenøren og oppdragsgiveren. Fakturaprinsippet ivaretar disse hensynene. En regelendring bør derfor bygge på fakturaprinsippet.

Det foreslås å endre bokføringsforskriften § 8-1-2a, slik at det gis anledning til å utsette utstedelsen av salgsdokument til arbeidet er fullført. Et unntak fra dette foreslås dersom entreprenøren mottar en delbetaling som samsvarer med arbeidets fremdrift. I slike tilfeller skal entreprenøren

utstede salgsdokument for det mottatte beløpet. Forslaget er i tråd med høringsforslaget og følger opp Stortingets anmodningsvedtak nr. 787 (2019–2020).

Forslaget er nærmere beskrevet nedenfor.

Utsatt plikt til å fakturere til arbeidet er fullført

Departementet foreslår at adgangen til å utstede salgsdokument når arbeidet er fullført, inntas i bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd som et likestilt alternativ til dagens bestemmelse om å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift. Bakgrunnen for at fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift videreføres som et alternativ, er at dette oppfattes å være en innarbeidet og i utgangspunktet praktisk ordning for partene.

I høringsrunden har blant annet *Advokatforeningen* pekt på at ordlyden i høringsforslaget gir rom for tvil om entreprenøren må velge enten å fakturere samtlige krav i prosjektet i samsvar med arbeidets fremdrift, eller å utsette faktureringen av samtlige krav til arbeidet er fullført. Departementet understreker at forslaget skal forstås slik at entreprenøren kan velge å fakturere enkelte krav i samsvar med fremdriften, mens øvrige krav faktureres først når arbeidet er fullført. For å sikre at dette kommer tydelig frem, vil departementet vurdere om det er hensiktsmessig å justere ordlyden i forskriftsbestemmelsen sammenlignet med høringsforslaget.

Den gjeldende tidsfristen for å fakturere arbeidet, foreslås videreført. Det vises til någjeldende frist i bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd om at salgsdokument skal utstedes senest innen én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen. Videreføring av denne fristbestemmelsen antas å innebære at partene ikke trenger å justere tidspunktet for når de fullførte arbeidene faktureres.

Forslaget innebærer at fullføring av arbeidet vil utløse en ubetinget faktureringsplikt. Før dette vil entreprenøren ha en rett, men ikke en plikt, til å utstede faktura i samsvar med fremdriften. Det foreslås et unntak fra dette der entreprenøren faktisk mottar en delbetaling i samsvar med fremdriften, se omtale nedenfor.

Ved å gi adgang til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført, gis partene mulighet til å redusere den likviditetsbelastningen som kan oppstå etter dagens plikt til å fakturere i samsvar med arbeidets fremdrift. Konkret vil entreprenøren kunne unnlate å fakturere et omtvistet krav underveis i prosjektet. Det gjelder også der partene i

utgangspunktet har avtalt, og praktiserer, løpende fakturering i samsvar med fremdriften. Forslaget vil særlig bidra til å redusere likviditetsulempen i langvarige prosjekter, der perioden fra et omtvistet krav oppstår og til arbeidet fullføres, kan være betydelig.

Forslaget gir derimot ikke anledning til å utsette faktureringen lenger enn til fullføring av arbeidet. Det vil si at fullføring utløser faktureringsplikt selv om kravet fortsatt er omtvistet og selv om oppdragsgiveren nekter å betale.

Forslaget til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd gjør gjeldende annet ledd om tilbakeholdt beløp (innestående) overflødig. Det samme gjelder tredje ledd om bygge- og anleggskontrakter hvor det ikke mottas delbetalinger. Følgelig legges det opp til at disse bestemmelsene oppheves. Det bemerkes at fristen for å utstede salgsdokument for arbeider som omfattes av gjeldende tredje ledd, etter forslaget vil følge av første ledd, det vil si senest innen én måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen arbeidet fullføres. Dette vil være en mindre endring fra dagens bestemmelse om at slike arbeider kan faktureres senest én måned etter at arbeidet er fullført.

En konsekvens av at det ikke er plikt til å utstede salgsdokument i samsvar med arbeidets fremdrift, er at det kan oppstå forskjeller fra avgiftsberegningen og -betalingen i bygge- og anleggsprosjekter i egen regi, jf. merverdiavgiftsloven § 3-22 og § 3-26. Denne forskjellen gjelder i dag ved arbeider som faktureres i tråd med bokføringsforskriften § 8-1-2a tredje ledd. Videre vil den foreslåtte endringen gi en viss asymmetri i avgiftsbehandlingen hos entreprenøren. Entreprenøren kan løpende fradragsføre inngående merverdiavgift på egne anskaffelser underveis i bygge- eller anleggsarbeidet, mens tidfestingen av utgående merverdiavgift kan utsettes til fullføring. Det vil kunne gi økt risiko for uønsket avgiftstilpasning ved utsettelse av avgiftsberegningen, særlig mellom nærstående parter hvor oppdragsgiveren ikke har fradragsrett. Departementet påpeker også at utsatt tidfesting vil gi økt kredittrisiko for staten.

Videre påpeker departementet at innføring av et nytt tidspunkt for fakturering vil kunne komplisere regelverket både for næringsdrivende og skattemyndighetene. Det antas likevel at entreprenøren i flertallet av tilfellene vil velge å fakturere arbeidet i samsvar med arbeidets fremdrift, slik at forskjellen fra dagens situasjon i normaltillfellene vil bli liten. Videre vil som nevnt gjeldende frister for å fakturere det fullførte arbeidet, videre-

føres. Endringen vil dermed først og fremst bestå i en utvidet adgang til at leveranser først tas med i slutfakturaen, sammenlignet med det gjeldende rett åpner for. I praksis antar departementet derfor at det å åpne for utsettelse av fakturering til arbeidet er fullført, ikke vil få vesentlige negative konsekvenser for aktørene.

Forholdet til bokføringsforskriften delkapittel 5-2

Den generelle hovedregelen i bokføringsforskriften § 5-2-2 er at salgsdokument skal utstedes senest én måned etter levering. Det er oppstilt enkelte praktisk begrunnede unntak fra dette, jf. omtalen i punkt 9.4.2. Unntakene knytter seg likevel i stor grad til leveringen.

En bestemmelse som gir bygge- og anleggsbransjen en betalingsutsettelse for merverdiavgift sammenlignet med det som gjelder for andre avgiftssubjekter, reiser problemstillinger knyttet til likebehandling og statsstøttespørsmål. Departementet mener derfor at bestemmelsene i bokføringsforskriften delkapittel 5-2 utgjør en ytterramme for hvor langt faktureringstidspunktet for omtvistede krav ved bygge- og anleggsarbeid kan utskytes.

Departementet viser til at tidspunktet for levering av bygge- og anleggsarbeider i enkelte tilfeller kan være vanskelig å fastslå. Tvil knyttet til det kontraktsrettslige leveringstidspunktet er bakgrunnen for at det ble innført en bestemmelse om fakturering i samsvar med arbeidets fremdrift, frikoblet fra leveringen. Det vises til omtalen i punkt 9.4.2. Når det nå foreslås at utstedelse av salgsdokument ved bygge- og anleggsarbeid kan utstå til arbeidet er «fullført», aktualiseres spørsmålet om leveringstidspunkt på nytt. Spørsmålet er om fullføring ligger senere i tid enn levering, slik at forslaget vil gi entreprenørene en betalingsutsettelse sammenlignet med det som ville fulgt av bestemmelsene i bokføringsforskriften delkapittel 5-2.

Departementet legger til grunn at kontraktsrettslig levering i bygge- og anleggsprosjekter normalt vil sammenfalle med overtakelsen av bygget eller anlegget. Videre legger departementet til grunn at overtakelsen må kunne anses som fullføring av arbeidet. I normaltillfellene antas følgelig tidspunktene for kontraktsrettslig levering og fullføring av arbeidet å sammenfalle. I den forbindelse understrekes det også at dersom enkelte deler av kontraktsgjenstanden fullføres på et tidligere tidspunkt enn øvrige deler av kontraktsgjenstanden, så må arbeidet som knytter seg til den fullførte delen, faktureres. Dette taler for at den

foreslåtte endringen ligger innenfor rammene av delkapittel 5-2.

Departementet mener for øvrig at myndighetene har en viss adgang til å fastsette et leveringstidspunkt i merverdiavgiftsrettslig forstand som ikke nødvendigvis sammenfaller fullt ut med tidspunktet for kontraktsrettslig levering. I den forbindelse vises det til merverdiavgiftsdirektivet og regelverket i Sverige og Danmark. Utgangspunktet i artikkel 63 i EUs merverdiavgiftsdirektiv, og i henholdsvis svensk og dansk lovgivning, er at avgiftsplikten oppstår ved levering. I Sverige legges det til grunn at det merverdiavgiftsrettslige leveringstidspunktet i bygge- og anleggsprosjekter er når oppdragsgiveren har godkjent entreprisen, tilsynelatende uten at det er nødvendig å vurdere det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. I Danmark synes det samme å gjelde, der slik at det avgjørende er når arbeidet slutføres, snarere enn en vurdering av det kontraktsrettslige leveringstidspunktet. Det vises til punkt 9.4.3. Dette synes å være uproblematisk i relasjon til reglene om statsstøtte, slik disse praktiseres i EU. EØS-avtalen bygger på en grunnleggende forutsetning om et felles regelverk som blir praktisert likt av medlemslandene i hele EØS. Det omfatter reglene om statsstøtte.

Nærmere om tidspunktet for fullføring av arbeidet mv.

Departementet legger til grunn at arbeidet alltid skal anses fullført på det tidspunktet oppdragsgiveren tar i bruk kontraktsgjenstanden. Arbeidet vil imidlertid kunne anses fullført på et tidligere tidspunkt, avhengig av det privatrettslige forholdet mellom partene. Blant annet må arbeidet anses fullført ved overtakelse av kontraktsgjenstanden, selv om den ikke tas i bruk før på et senere tidspunkt. Departementet oppfatter at det i normalt tilfellene avholdes overtakelsesforretning, der kontraktsgjenstanden overtas av oppdragsgiveren. Det antas følgelig at i flertallet av tilfellene vil overtakelsen utgjøre tidspunktet for fullføring og dermed utløse plikt til å utstede salgsdokumentasjon. Dette synes å korrespondere med fristutgangspunktet for slutfakturerer i relevante standardkontrakter.

Departementet understreker at dersom enkelte deler av kontraktsgjenstanden fullføres på et tidligere tidspunkt enn resterende deler av kontraktsgjenstanden, vil fristen for fakturering begynne å løpe for den fullførte delen. *Skattedirektoratet* og *Norsk Øko-Forum* har etterlyst en nærmere omtale av i hvilke tilfeller enkeltdeler av kontraktsgjenstanden skal anses som fullført.

Departementet viser til at spørsmålet om deler av kontraktsgjenstanden er fullført, i prinsippet må vurderes på samme måte som spørsmålet om hele kontraktsgjenstanden er fullført. Følgelig legger departementet til grunn at blant annet avtalt delovertakelse av kontraktsgjenstanden, for eksempel overtakelse av ett av flere bygg i en større kontrakt, vil innebære at den overtatte delen må anses fullført. Det samme antas å gjelde dersom oppdragsgiveren tar i bruk deler av kontraktsgjenstanden.

Skattedirektoratet har videre gitt uttrykk for at fullføring gjennom at oppdragsgiveren tar i bruk kontraktsgjenstanden, bør forstås på samme måte som uttrykket «tatt i bruk» i merverdiavgiftsloven § 9-4 annet ledd annet punktum. Denne bestemmelsen regulerer når en kapitalvare som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b (fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående merverdiavgift på kostnadene ved dette utgjør minst 100 000 kroner), skal anses fullført. I Skattedirektoratets hørings svar er det gitt uttrykk for at Skatteetaten har lagt til grunn at «tatt i bruk» i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b ikke kan forstås løst fra plan- og bygningslovens bestemmelser. Denne oppfatningen er i hørings svaret illustrert med at et veinlegg ikke kan anses fullført ved at publikum tar i bruk veien, men at det derimot kreves at tiltaket er behandlet etter annet tilfredsstillende regelverk enn plan- og bygningsloven, for eksempel vegloven. Departementet vil bemerke at forslaget til endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a vil gjelde også delentrepriser, som ikke nødvendigvis i seg selv vil kunne etablere en fullført kapitalvare i justeringsreglenes forstand. Videre antar departementet at det vil inntre faktureringsplikt for et arbeid også dersom oppdraget som arbeidet knytter seg til, termineres og entreprenøren forlater bygget eller anlegget. Det er nærliggende at bygget eller anlegget i slike tilfeller ikke vil anses fullført etter justeringsreglene. Departementet mener følgelig at uttrykket «fullført» i bokføringsforskriften § 8-1-2a ikke nødvendigvis vil sammenfalle med fullføring etter justeringsreglene. Departementet vil vurdere om det er behov for å klargjøre disse forholdene i forskriften.

Entreprenørene vil etter forslaget – i perioden frem til fullføring – ikke ha plikt til å fakturere et krav som oppdragsgiveren nekter å betale. Et særskilt spørsmål er hvordan en håndterer et tilfelle der det utstedes en faktura underveis i prosjektet i samsvar med arbeidets fremdrift, og det deretter oppstår tvist om kravets grunnlag eller størrelse. I høringsnotatet la departementet til grunn at for-

slaget tilsier at entreprenøren i et slikt tilfelle vil kunne korrigere faktureringen ved en kreditnota, og at kravet må faktureres på nytt dersom det fastholdes, senest ved fullføring. *Skattedirektoratet* har forstått høringsforslaget på dette punktet slik at det ikke vil være et vilkår for kreditering at beløpet er omtvistet. Skattedirektoratet uttaler at en slik forståelse vil harmonere med hensynet til en enklest mulig regel, herunder at en unngår problemstillingen om når et krav skal anses som omtvistet. *Departementet* er enig med Skattedirektoratet og opprettholder synspunktene fra høringsnotatet.

Bransjens alternative forslag

Entreprenørbransjen har foreslått at faktureringsplikten for omtvistede krav først skal inntre på det tidspunktet kravets berettigelse er endelig avklart. Tilsvarende forslag ble også fremmet i forkant av høringsforslaget. I høringsnotatets punkt 4.3 ble det redegjort for departementets syn på bransjens forslag. I det følgende vil departementet knytte noen ytterligere kommentarer til dette.

Merverdiavgiften er en skatt på forbruk av varer og tjenester. Det tilsier at det bør være en viss nærhet i tid mellom det tidspunktet varen eller tjenesten blir tilgjengelig for bruk og tidspunktet for innberetning og betaling av merverdiavgift. Det kommer til uttrykk ved at utgangspunktet, både i Norge og internasjonalt, er at avgiftspliktens inntreden knytter seg til leveringstidspunktet. Bestemmelsene i bokføringsforskriften, som styrer tidfestingen av merverdiavgift, bekrefter dette utgangspunktet. Bokføringsforskriften § 8-1-2a første ledd om bygge- og anleggsarbeid er riktignok frikoblet fra leveringstidspunktet, men bestemmelsen gir ikke rom for å utsette faktureringen utover tidspunktet for levering eller fullføring. Det samme gjelder § 5-2-4 tredje punktum om anbudsarbeider og lignende. Bransjens forslag vil derimot åpne for at merverdiavgiften for det som kan vise seg å være reelt berettigede krav, innberettes og betales først lang tid etter levering eller fullføring, og først lenge etter at leveransene er tatt i bruk. Dette vil utgjøre et systembrudd. Fradragsretten for inngående merverdiavgift innebærer at leveransen er rensert for avgift inntil leverandøren fakturerer og innberetter merverdiavgift på salget. Bransjens forslag vil også gi økt kredittrisiko for staten.

For å realisere målet om at merverdiavgiften skal være enkel, både for skattemyndighetene og de næringsdrivende som oppkrever denne for-

bruksskatten på vegne av staten, må reglene være enkle å praktisere. Et ledd i dette er et håndterbart og etterprøvbart beskatningstidspunkt. Leveringstidspunktet utpeker seg i så måte, ved å være et faktisk forhold som selgeren regelmessig har sikker og dokumenterbar informasjon om. Bransjens forslag vil skape nye avgrensingsproblemer, blant annet hva som skal til for å anse et krav for dokumentert omtvistet. Videre kan det være flere og også parallelle grunner til at en kunde ikke har betalt for varer og tjenester som er levert. Dersom kundens innsigelser mot leveransen, som ett av flere slike mulige grunnlag for ikke-betaling, skal gi leverandøren rett til å utsette fakturering og innberetning av merverdiavgiften, så vil det øke faren for uønskede tilpasninger, særlig der partene er nærstående. Kontroll av hva som er den reelle grunnen til ikke-betaling, vil i slike tilfeller kunne være ressurskrevende.

Utskyting av tidfestingen av merverdiavgift for bygge- og anleggsarbeid reiser som nevnt statsstøtterettslige spørsmål. I høringsnotatet er det gitt uttrykk for at en bestemmelse i tråd med bransjens forslag, slik departementet ser det, vil være statsstøtte etter EØS-avtalens artikkel 61 (1). *Advokatforeningen* er enig i at en slik særregel vil kunne komme i konflikt med EØS-avtalens statsstøtteregler. *Byggenæringens Landsforening* og *Entreprenørforeningen – Bygg og Anlegg* mener derimot at det er nærliggende å legge til grunn at en eventuell særordning ikke vil oppfylle selektivitetsvilkåret i EØS-avtalens artikkel 61 (1). *Maskinentreprenørenes forbund* og *Norsk Arbeidsmandsforbund* ser ikke at bransjens forslag skulle gi statsstøtterettslige utfordringer. Enkelte høringsinstanser har anmodet om at eventuell statsstøtteproblematikk avklares med EFTAs overvåkningsorgan (ESA), mens andre høringsinstanser mener det bør utredes å gi en generell, bransjeuavhengig regel for å unngå mulig konflikt med statsstøttereglene.

Departementet opprettholder synspunktene fra høringsnotatet, og finner i lys av høringsinnspillene grunn til å knytte noen ytterligere kommentarer til problemstillingen. Spørsmålet som særlig gir grunnlag for nærmere omtale, er om bransjens forslag vil utgjøre et selektivt tiltak, jf. artikkel 61 (1), det vil si om tiltaket «begunstige[r] enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer». Støtteordninger som retter seg mot bestemte sektorer eller bransjer, vil kunne oppfylle vilkåret om selektivitet.

Unntak eller særordninger på skatte- og avgiftsområdet vurderes normalt etter en trestegs analyse. For det første må den alminnelige ordnin-

gen (referansesystemet) som tiltaket er en del av, identifiseres. Den alminnelige ordningen vil utgjøre rammen som det aktuelle tiltakets selektivitet skal vurderes mot. For det andre må det avklares om tiltaket avviker fra den alminnelige ordningen ved å gi enkelte foretak en økonomisk fordel som foretak som, i lys av den alminnelige ordningens formål, er i samme faktiske og rettslige situasjon, ikke nyter godt av. Dersom tiltaket gir enkelte foretak en slik økonomisk fordel, må det til slutt vurderes om tiltaket likevel kan anses som en naturlig og logisk del av systemet.

Byggenæringens Landsforening og Entreprenørforeningen – Bygg og Anlegg mener det er nærliggende å legge til grunn at referansesystemet vil være bokføringsforskriften delkapittel 8-1, og ikke merverdiavgiftssystemet som sådant. Selv om merverdiavgiftssystemet som sådant skulle utgjøre referansesystemet, mener foreningene at forslaget ikke vil føre til en differensiering mellom foretak i samme faktiske og rettslige situasjon. Departementet mener at referansesystemet i denne forbindelse er merverdiavgiftssystemet som sådant, herunder de alminnelige bestemmelsene om tidfesting av merverdiavgift som indirekte er regulert i bokføringsforskriften, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 femte ledd jf. § 15-9 første ledd. Det vises blant annet til ESAs retningslinjer for offentlig støtte (The Notion of State Aid) punkt 5.2.3.1 avsnitt 134. Når merverdiavgiftssystemet som sådant utgjør referansesystemet, må leverandører av bygge- eller anleggsarbeid sammenlignes med alle øvrige næringsdrivende som har omsetning som omfattes av merverdiavgiftsregelverket, da de i lys av det iboende formålet med merverdiavgiften er i samme faktiske og rettslige situasjon. En særordning som er rettet mot entreprenørbransjen, og som vil innebære en likviditetsfordel for entreprenører sammenlignet med andre foretak som omfattes av merverdiavgiftsregelverket, vil slik departementet ser det innebære at entreprenører gis en selektiv fordel. Endelig mener departementet at en slik særordning ikke kan begrunnes som en naturlig og logisk del av systemet. De ovennevnte grunnleggende hensyn og kjennetegn ved merverdiavgiftssystemet viser, etter departementets vurdering, at en særordning som det bransjen har foreslått, tvert imot vil være et systembrudd.

Departementet mener på denne bakgrunn at en ordning som går ut på at faktureringsplikten suspenderes inntil kravets berettigelse er endelig avklart, vil være et selektivt tiltak som rammes av EØS-avtalens artikkel 61 (1). For å kunne ha iverksatt tiltaket, måtte tiltaket i så fall ha blitt noti-

fisert til, og godkjent av ESA, jf. Avtale mellom EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol protokoll 3, jf. artikkel 62 (1) (b) i EØS-avtalen. Det er usikkert om ESA ville ha godkjent tiltaket.

Departementet understreker også at det uavhengig av statsstøttereglene er betenkelig å innføre særlig gunstige tidfestingsregler for enkeltbransjer, idet dette vil kunne skape uønskede vridninger. For å unngå slike vridninger, er det blant annet et poeng at byggherrens innsigelser mot og betalingsnekt for byggevarer har den samme avgiftskonsekvensen, enten varene er levert som ledd i en entreprise eller direkte fra en byggevarerleverandør.

For øvrig bemerker departementet at merverdiavgiften bare utgjør en del av den likviditetsbelastningen som entreprenørene utsettes for ved omtvistede krav. Følgelig vil problemet ikke kunne løses alene av merverdiavgiftsreglene. Departementet mener som nevnt at system- og likebehandlingshensyn stenger for en ytterligere utsetting av tidfestingen av merverdiavgift. Resterende utfordringer må løses mellom aktørene i bransjen. I den forbindelse vises det til at bransjen har opplyst at det arbeides parallelt med hovedutfordringen, det vil si å legge til rette for et lavere tvistenivå og hurtigere avklaringer av tvistene.

Enkelte høringsinstanser har som nevnt tatt til orde for en generell, bransjeuavhengig regel for omtvistede krav. Departementet viser til de generelle hensynene mot slik utsatt tidfesting, omtalt ovenfor. Videre antar departementet at en generell bestemmelse ville ha medført en ikke ubetydelig økning i kontroll- og administrasjonsbehovet fra skattemyndighetene, og da altså ikke bare begrenset til bygge- og anleggsbransjen. Det nevnes for øvrig at verken Danmark eller Sverige har særregler om utsatt beregning og betaling av merverdiavgift ved omtvistede krav. Departementet er heller ikke kjent med at andre stater har slike regler.

Faktureringsplikt ved delbetaling

Dersom entreprenøren mottar et forskudd eller en delbetaling uten at det er utstedt faktura, oppstår det spørsmål om dette utløser faktureringsplikt for forskuddet eller delbetalingen. Departementet foreslår at det oppstilles en plikt til å utstede faktura dersom det mottas en delbetaling som knytter seg til utført arbeid eller materialer som er tilført kontraktsgjenstanden. Det understrekes at mottak av én eller flere delbetalinger

ikke vil utløse en generell plikt til å fakturere øvrig arbeid i samsvar med fremdriften. Det vil bli innført en bestemmelse med dette innholdet i bokføringsforskriften § 8-1-2a annet ledd. Rene forskudd vil fortsatt verken gi rett eller plikt til å utstede salgsdokument.

9.4.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget innebærer at entreprenører gis anledning til å utsette faktureringen til arbeidet er fullført. Forslaget bidrar dermed til å dempe den merverdiavgiftsmessige likviditetsbelastningen som entreprenørene kan oppleve etter dagens regler. For en oppdragsgiver som har fradragsrett eller kompensasjonsrett, vil forslaget innebære en likviditetsulempe som tilsvarer entreprenørens likviditetsfordel. Flere av oppdragsgiverne i bygge- og anleggsbransjen har ikke fradragsrett eller kompensasjonsrett. I sum antas derfor forslaget å innebære en likviditetstilførsel til næringslivet.

For staten vil den likviditetsgevinsten næringslivet oppnår som følge av betalingsutsettelse, ha sin motsats i et likviditetstap. Forslaget antas på usikkert grunnlag å redusere de bokførte merverdiavgiftsinntektene med i størrelsesorden 1 mrd. kroner i innføringsåret. Reduksjonen i 2021 vil imidlertid kun reflektere en forskyvning i avgiftsinntektene. De økonomiske konsekvensene for staten er derfor først og fremst rentetap og risiko

for økt mislighold. Forslaget antas å medføre et rentetap på om lag 10 mill. kroner i 2021. Det er i beregningen av rentetapet lagt til grunn en årlig rente på 1 pst.

Utsatt innbetaling av merverdiavgift øker sannsynligheten for manglende innbetaling. I noen tilfeller kan for eksempel entreprenøren ha blitt betalingsudyktig innen det senere faktureringsstidspunktet. Økt sannsynlighet for manglende innbetaling innebærer at statens merverdiavgiftsinntekter forventes å gå ned. På usikkert grunnlag antas det at forslaget vil gi et årlig tap av merverdiavgiftsinntekter på i underkant av 15 mill. kroner. Det samlede årlige provenytapet anslås dermed til om lag 25 mill. kroner.

For Skatteetaten antas de administrative kostnadene å være begrensede. Forslaget vil ikke ha systemmessige konsekvenser eller medføre behov for å endre skattemeldingen for merverdiavgift. Det legges til grunn at veiledningsbehovet i hovedsak kan dekkes via kanaler som skatteetaten.no samt fra bransjeorganisasjoner og rådgivere, og at dette samlet innebærer at veiledningsbehovet kan dekkes med begrenset bruk av ressurser.

9.4.7 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2021. Dette gjennomføres ved endring av bokføringsforskriften § 8-1-2a.

10 Særavgifter

10.1 Innledning

Særavgifter ilegges nærmere bestemte varer og tjenester og er hovedsakelig begrunnet i å skaffe staten inntekter, dvs. at de er fiskalt begrunnet. I tillegg kan særavgiftene bidra til å prise samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter. Inntektene fra særavgiftene går til statskassen uten noen form for øremerking. De fleste særavgiftene legges på varer, og avgiften betales av produsent og importør.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere bestemmelser om avgiftsgrunnlag, -beregning og -fritak mv. er fastsatt i forskrifter med hjemmel i særavgiftslover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

10.2 Avgift på alkohol

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer for 2020 og forslag til satser for 2021.

Avgiften skal skaffe staten inntekter og bidra til å redusere forbruket av alkohol. Høye avgifter på alkohol kan imidlertid føre til økt grensehandel, hjemmeproduksjon og smugling. Slik uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket, og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

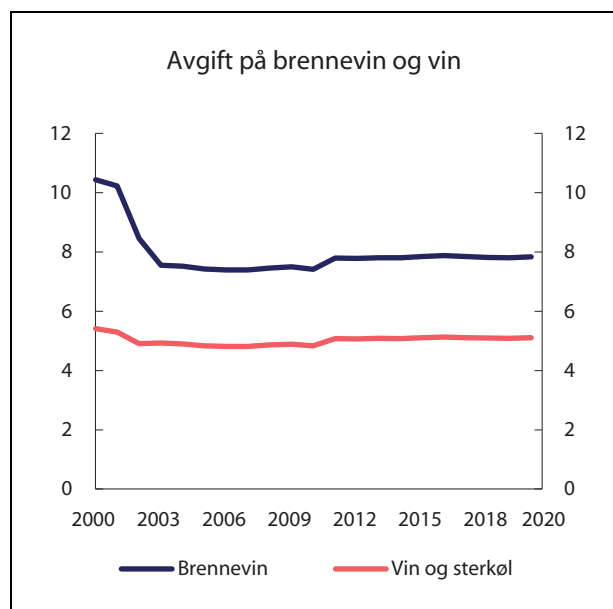
Avgiftene på brennevin og vin avhenger av alkoholinnholdet. Vin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere

per volumprosent per liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

Avgift på brennevin og vin mv.

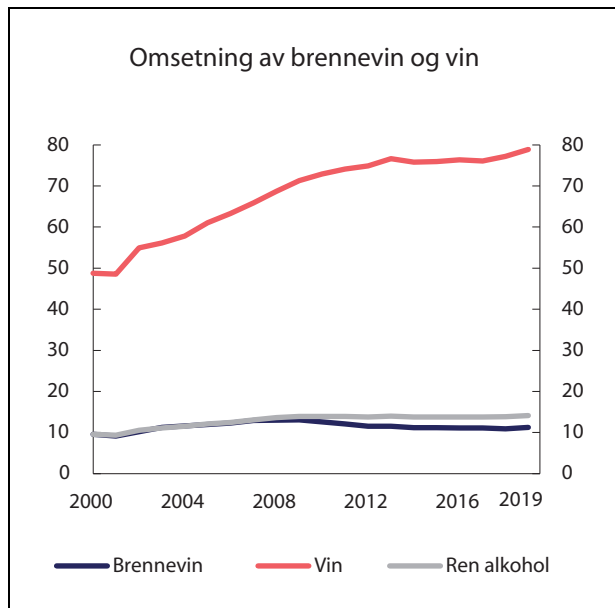
Figur 10.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, vin og sterkøl fra 2000 til 2020. Bortsett fra en økning på 5 pst. utover prisjustering i 2011, har avgiftene gått ned eller vært stabile i denne perioden.

Figur 10.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin, det vil si salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert omsetning i form av avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det fremgår av figur 10.2 at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men etter 2009 har det vært en tilbakegang. I 2019 lå salget 17 pst. høyere enn i 2000. Salget av vin har økt med 62 pst. i perioden. Den



Figur 10.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, vin og sterkøl, i perioden 2000–2020. 2020-kroner per volumprosent per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 10.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 2000–2019. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

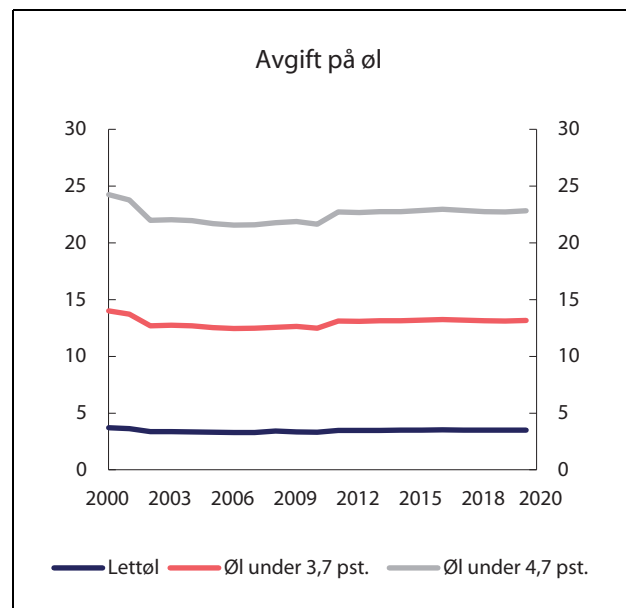
registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol har økt med 48 pst. siden 2000.

Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt som vin. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. Alkoholfritt øl tilsettes normalt ikke sukker eller søtstoffer og er derfor som regel ikke avgiftspliktig. Øl fra små bryggerier ilegges redusert avgift. De reduserte satsene gjelder gjæret alkoholholdig drikk med alkoholstyrke over 3,7 pst. til og med 4,7 pst.

Figur 10.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 2000 til 2020. Det reelle avgiftsnivået ble noe redusert fra 2002 til 2010. I 2011 ble avgiften på øl økt med 5 pst. utover prisjustering. Siden 2011 har avgiften vært reelt uendret.

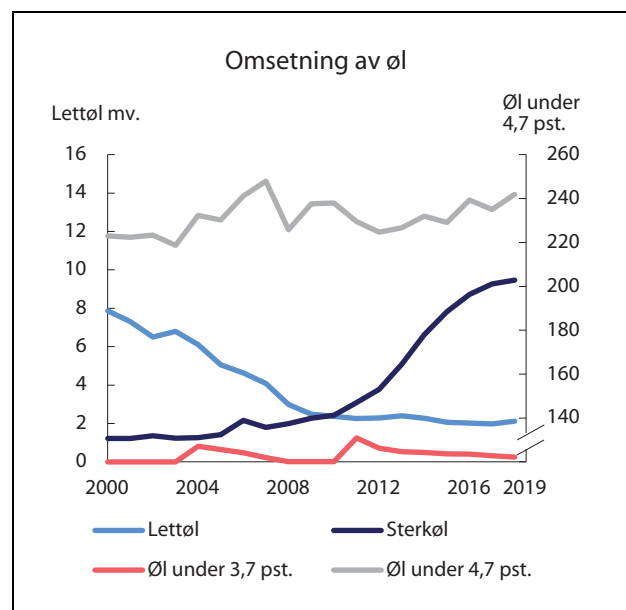
Figur 10.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 2000 til 2019. Av figuren går det frem at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av pils (øl med alkoholinnhold over 3,7 volumpst. opp til og med 4,7 volumpst.) nådde en topp i 2008, og har deretter falt noe. Det selges likevel langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl.



Figur 10.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl¹ i perioden 2000–2020. 2020-kroner per liter

¹ De reduserte satsene for øl fra små bryggerier er ikke inkludert i figuren.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 10.4 Registrert omsetning av øl¹ i perioden 2000–2019. Mill. liter

¹ Omsetning av øl med alkoholinnhold mellom 3,7 pst. og 4,7 pst. leses av på høyre akse.

Kilde: Skattetaten.

Forenklet fortolling

Alkoholholdige varer og tobakksvarer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, fortolles etter satser som er fastsatt i tollfor-

skriften, såkalt forenklet fortolling. For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, jf. tollforskriften § 4-20-3. Inntektene fra forenklet fortolling kommer for det meste fra alkoholholdig drikke. Hele inntektsøkningen er derfor lagt på kap. 5526 Avgift på alkohol post 70, jf. tabell 1.3.

Anmodningsvedtak nr. 45 (2017–2018) – solidarisk alkoholpolitikk

Ved behandlingen av Dokument 8:141 S (2017–2018) Representantforslag om en offensiv og solidarisk alkoholpolitikk, jf. Innst 38 S (2018–2019), fattet Stortinget 20. november 2018 følgende anmodningsvedtak (nr. 45):

«Stortinget ber regjeringen vurdere en reversering av den siste endringen av taxfree-kvoten ut ifra en evaluering av hvordan kvoten påvirker Vinmonopolets salg og stilling som et av de viktigste alkoholpolitiske instrumentene.»

Fra 1. juli 2014 ble reglene for avgiftsfrie kvoter endret slik at reisende kan bytte ut kvoten for tobakkvarer med 1,5 liter vin eller øl. Endringen omfattet kvoten for avgiftsfri innførsel etter handel i utlandet (eksempelvis grensehandel) og tax free-kvoten, det vil si varer som er kjøpt ubeskattet på fly, flyplasser og ferger. Kvoten for avgiftsfri innførsel og tax free er den samme i dag.

Det avgiftsfrie salget av alkohol ved norske lufthavner påvirkes hovedsakelig av antall utenlandsreisende og langsiktige salgstrender. Salget av vin økte i 2014 og 2015, samtidig som salget av brennevin gikk ned. Antall liter vin per ankomende reisende økte fra 0,49 liter i årene før kvoteendringen til 0,56 liter i 2015. Det er usikkert hvordan endringen av tax free-kvoten har påvirket Vinmonopolets salg.

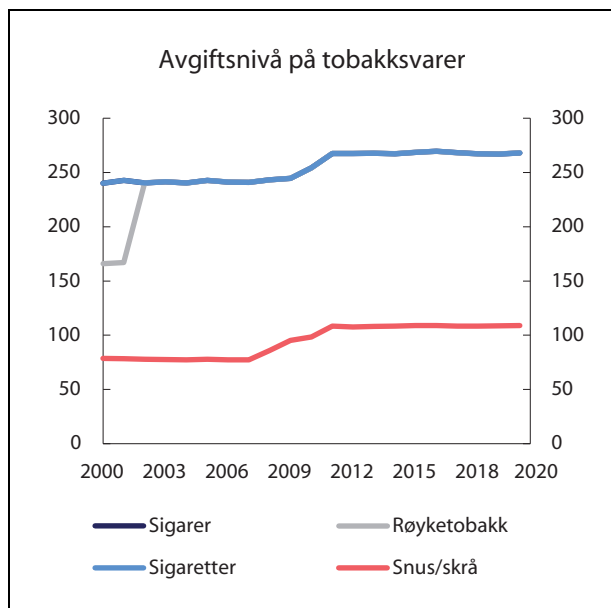
I Granavolden-plattformen fremgår det at regjeringspartiene vil «videreføre tax free-endringen som ble gjennomført i 2014 der tobakskvoten kan byttes inn i alkohol».

Regjeringen vil derfor ikke foreslå å reversere denne endringen i tax free-kvoten.

Anmodningsvedtaket anses med dette som fulgt opp.

10.3 Avgift på tobakkvarer mv.

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for tobakkvarer for 2020 og forslag til satser for 2021.



Figur 10.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 2000–2020. 2020-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

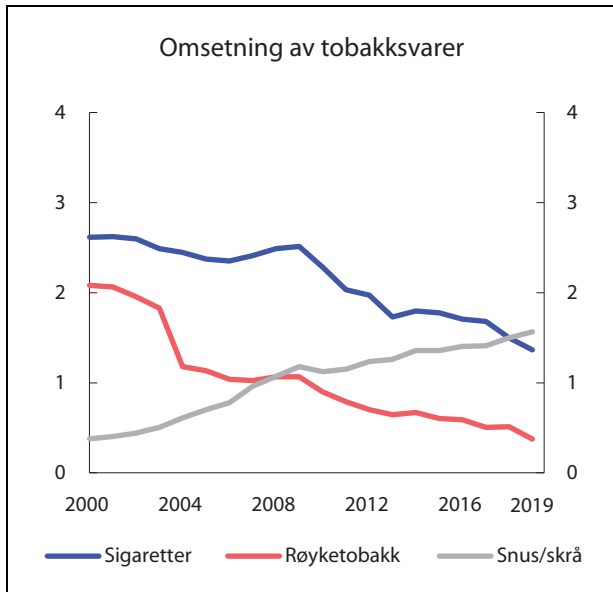
Avgiften skal skaffe staten inntekter og begrense helsemessige problemer som følge av bruk av tobakkvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til økt grensehandel og smugling.

Avgiften på tobakkvarer mv. er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser.

Figur 10.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakkvarer fra 2000 til 2020. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt for alle tobakksproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftssatsene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse satsene økt med 5 pst. utover prisjustering. For snus og skrå ble satsene økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. Siden 2011 har satsene blitt holdt reelt uendret.

Figur 10.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 2000 til 2019. Figuren viser en nedgang i omsetningen av sigaretter og røyketobakk i perioden. Av figuren går det også frem at det har vært en større reduksjon i salg av røyketobakk enn av sigaretter. Omsetningen av snus har steget kraftig siden 2000.

I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free) og smugling. Av nordmenns totale forbruk av sigaretter og snus indikerer tall fra Folkehelsein-



Figur 10.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk og snus og skrå i perioden 2000–2019. Mill. kg/stk.

Kilde: Skatteetaten.

stituttet at om lag 40 pst. kommer fra uregistrerte forsyningskilder.

Avgift på nye nikotinprodukter

I dag er det forbudt å importere og selge nye tobakks- og nikotinprodukter, herunder nikotinholdige e-sigaretter/e-væske, nikotinsnus uten tobakk og produkter med oppvarmet tobakk. Forbudet oppheves når EUs tobakksdirektiv (2014/40/EU) trer i kraft i Norge, og vil da erstattes med en ny registreringsordning for e-sigaretter/e-væske og en ny godkjenningssordning for andre nye tobakks- og nikotinprodukter. Nye regler kan tre i kraft i 2021, forutsatt at direktivet er innlemmet i EØS-avtalen innen da.

En rekke land i EU, herunder Finland og Sverige, har innført eller vedtatt å innføre avgifter på e-sigaretter.

Forslag om avgift og tax free-kvotepå e-sigaretter og andre nye nikotinprodukter vil bli sendt på høring i høst. Det tas sikte på at forslag til endringer fremmes for Stortinget i Revidert nasjonalbudsjett 2021.

10.4 Avgift på motorvogner mv.

10.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvog-

ner mv. er ikke-bruksavhengige og omfatter engangsavgift, trafikksikringsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgift på drivstoff, se punkt 10.5.

I 2020 ble det gjennomført en provenynøytral overgang til WLTP-baserte CO₂-verdier ved beregningen av engangsavgiften for personbiler. I 2020 ble også bruksfradraget for bruktimporterte kjøretøy i engangsavgiften økt. Videre ble det gjort flere endringer i veibruksavgiften. Satsene i veibruksavgiften ble redusert for å motvirke økt CO₂-avgift og opptrapping av omsetningskravet for biodrivstoff fra 2020 ga økte pumpepriser på drivstoff. Satsreduksjonene ble gjennomført slik at de reelle avgiftssatsene på de ulike drivstoff jevnes ut, målt i kroner per energienhet. Grunnlaget for veibruksavgiften ble utvidet til å omfatte alt flytende biodrivstoff, og satsene i veibruksavgiften på LPG og naturgass ble trappet opp.

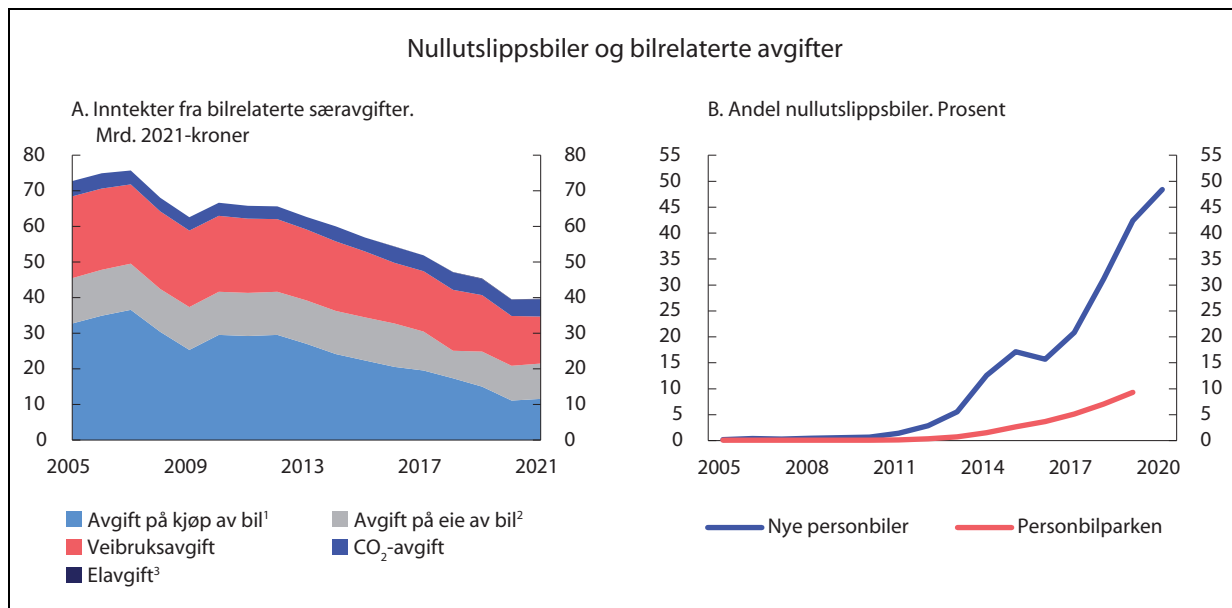
For 2021 foreslås en økning av satser i CO₂-komponenten i engangsavgiften for personbiler og varebiler, og at særfordelen for ladbare hybridbiler strammes inn. Videre foreslås en provenynøytral overgang til WLTP-baserte CO₂-verdier for varebiler. For campingbiler foreslås at man fra 2021 og inntil videre bruker slagvolum i stedet for CO₂ som beregningsgrunnlag i engangsavgiften. I trafikksikringsavgiften foreslås å innføre avgift for elbiler med samme sats som for motorsykler. Regjeringen foreslår videre endringer i veibruksavgiften for å unngå økte pumpepriser som følge av økt CO₂-avgift og økt omsetningskrav for biodrivstoff. I tillegg foreslås å trappe veibruksavgiften på naturgass og LPG ytterligere opp.

10.4.2 Engangsavgift

For 2021 foreslås det å øke satsene i CO₂-komponenten for personbiler og varebiler, samt å stramme inn vektfradraget i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. Videre foreslås det å innføre WLTP provenynøytralt i engangsavgiften for varebiler. For campingbiler foreslås det fra 2021 og inntil videre å bruke slagvolum i stedet for CO₂ som avgiftskomponent, se nedenfor. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Engangsavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og stimulere til en mer miljøvennlig bilpark. Ved utformingen av avgiften er det i tillegg lagt noe vekt på sikkerhet, fordeling og å holde kostnadene ved å administrere avgiften lave.

Boks 10.1 Nedgang i inntektene fra bilrelaterte avgifter – andel av elbiler

Figur 10.7 Inntekter fra bilrelaterte særavgifter og andel elbiler av nye personbiler og i personbilparken⁴

¹ Avgift på kjøp av bil er engangsavgift og omregistreringsavgift.

² Avgift på eie av bil er trafikksikringsavgift (tidligere årsavgift) og vektårsavgift.

³ Inntektene fra elavgiften for biler anslås til 0,2 mrd. kroner i 2021 og er derfor knapt synlige i figuren.

⁴ Inntektstallene er deflatert med statsbudsjettets utgiftsdeflator og gir dermed uttrykk for bidraget til statens kjøpekraft.

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikken, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Transportsektoren står for en stor del av CO₂-utslippene i ikke-kvotepliktig sektor. Å redusere utslippene fra transportsektoren er derfor sentralt for at Norge skal kunne oppfylle sine forpliktelser om å redusere klimagassutslippene.

For å stimulere til en bilpark med lavere utslipp er det de senere år gjort betydelige endringer i engangsavgiften. Engangsavgiften er lagt om fra avgift på effekt og vekt til i større grad å avgiftslegge utslipp. Fra 2018 er elbiler også fritatt for trafikksikringsavgift og omregistreringsavgift. Miljødifferensiering av bilavgiftene og fordeler for elbiler har bidratt til at null- og lavutslippsbiler utgjør en økende andel av nybilparken, se figur 10.7 B. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km ble oppnådd i 2017, tre år før tiden.

Avgifter på kjøp, eie og bruk av bil har tradisjonelt vært en viktig inntektskilde for staten. Omleggingen av bilavgiftene samt utvikling av nye lav- og nullutslippsbiler har bidratt til at de som kjøper biler, velger biler med lavere utslipp. Det er en ønsket utvikling. Samtidig har det redusert avgiftene for de som kjøper, eier og bruker bil, slik at statens inntekter fra de bilrela-

terte avgiftene har blitt redusert. I 2007 ga de bilrelaterte avgiftene inntekter på 76 mrd. kroner, se figur 10.7 A. Etter et midlertidig fall under finanskrisen økte inntektene igjen, til de i 2013 utgjorde om lag 63 mrd. kroner. Deretter, under denne regjeringen, har inntektene fra bilrelaterte avgifter falt, og anslås til om lag 40 mrd. kroner i forslag til statsbudsjett for 2021, 23 mrd. kroner lavere enn i 2013. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på om lag 2,9 mrd. kroner. I samme periode er gjennomsnittlig årlig samlet avgift på eie og bruk redusert med vel 3 600 kroner per kjøretøy.

I tillegg til fritakene for bilrelaterte særavgifter, er elbiler fritatt for merverdiavgift. Oppgangen i elbilandelen gir også et inntektstap fra merverdiavgiften, som kommer i tillegg til inntektsnedgangen over. Fra 2013 til 2020 har skatteutgiften av merverdiavgiftsfritakene for elbil økt fra om lag 600 mill. kroner til 6,7 mrd. kroner i faste 2020-kroner. Et anslag på samlet skattefordel for elbiler i skatte- og avgiftssystemet er beregnet til 19,2 mrd. kroner i 2020, jf. nærmere omtale i boks 1.1 i Vedlegg 1.

Boks 10.1 forts.

Andelen elbiler av nye førstegangsregistrerte personbiler har økt sterkt de siste årene og er de første åtte månedene i 2020 på om lag 48 pst., se figur 10.7 B. Det betyr at 48 pst. av alle nye personbiler er fritatt for engangsavgift og merverdiavgift. Det kommer stadig flere og bedre elbilmodeller på markedet. På grunn av avgifts-

fordelene vil dette trolig føre til enda større omsetning av elbiler de nærmeste årene og redusere inntektene fra bilavgiftene ytterligere. Det vises til punkt 4.6 i Meld. St. 1 (2020–2021) hvor regjeringen legger frem prinsipper for et bilavgiftssystem som er bærekraftig etter 2025 og for overgangen til et slikt system.

Engangsavgiften betales når kjøretøyet registreres i det sentrale motorvognregisteret for første gang. Avgiften ilegges de fleste typer kjøretøy unntatt store lastebiler og busser med lengde over seks meter og med mer enn 17 seteplasser. Kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og beregningsgrunnlag. Avgiftsberegningen skjer på grunnlag av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen. Enkelte typer kjøretøy er fritatt for engangsavgift. Dette gjelder blant annet elbiler (herunder brenselcellebiler).

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO₂-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke bruktimporterte biler av eldre årgang. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO₂-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet gjennom ulike satser for bensin- og dieslbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c og j (varebiler klasse 2, campingbiler og minibusser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. I avgiftsgruppe e (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe f (motersykler) benyttes slagvolum og CO₂-utslipp som beregningsgrunnlag. For motorsykler som ikke har registrert CO₂-utslipp, benyttes i stedet motoreffekt sammen med en stykkavgift. For avgiftsgruppe g (beltemotersykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt.

Avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene varierer betydelig, se tabell 1.6.

Vrakpantavgift

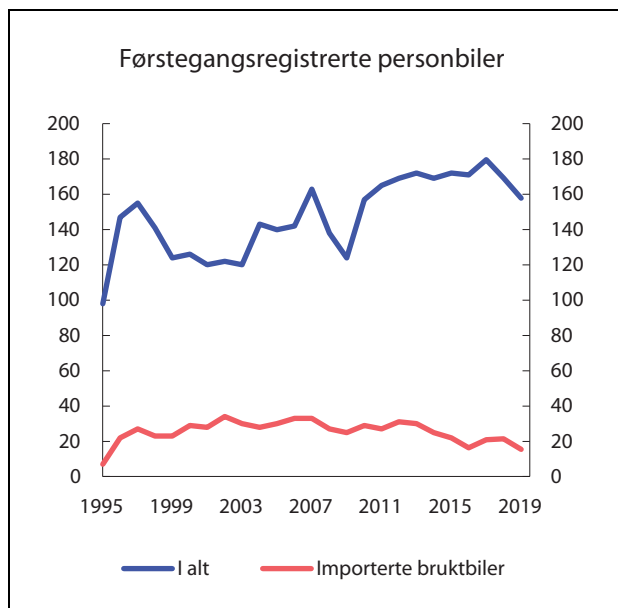
Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2021.

Vrakpantavgiften inngår som en del av engangsavgiften og omfatter alle avgiftspliktige motorvogner, med unntak av beltebiler (avgiftsgruppe e). I tillegg skal det betales vrakpantavgift for mopeder, campingvogner og lastebiler. Vrakpantavgiften er henholdsvis 5 000 og 3 000 kroner for lastebiler og campingvogner, og 500 kroner for motorsykler og mopeder. For øvrige motorvogner er vrakpantavgiften 2 400 kroner.

Vrakpantavgiften må ses i sammenheng med vrakpantordningen. Vrakpanten utbetales ved innlevering av kjøretøy til behandlingsanlegg, og er ment å gi et økonomisk insentiv til å kassere kjøretøy. Satsene fastsettes årlig av Stortinget. Vrakpantavgiften er ikke øremerket vrakpantutbetalningene, men forutsettes om lag å dekke kostnadene. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2020–2021) for Klima- og miljødepartementet.

Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 10.8 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig, men at det samlet sett har økt i perioden 1995–2019. Antallet falt i 2008 og 2009 for så å ta seg kraftig opp igjen i årene etter. I 2019 ble det førstegangsregistrert i underkant av 160 000 personbiler, noe som er lavere enn i årene før. For 2020 ser antall registreringer av personbiler ut til å bli kraftig redusert sammenlignet med 2019. Antallet bruktimporterte kjøretøy økte frem til 2002, men siden har veksten avtatt og antallet er redusert. Bruktimporten av elbiler økte i årene frem til 2018, men antallet var lavere i 2019.



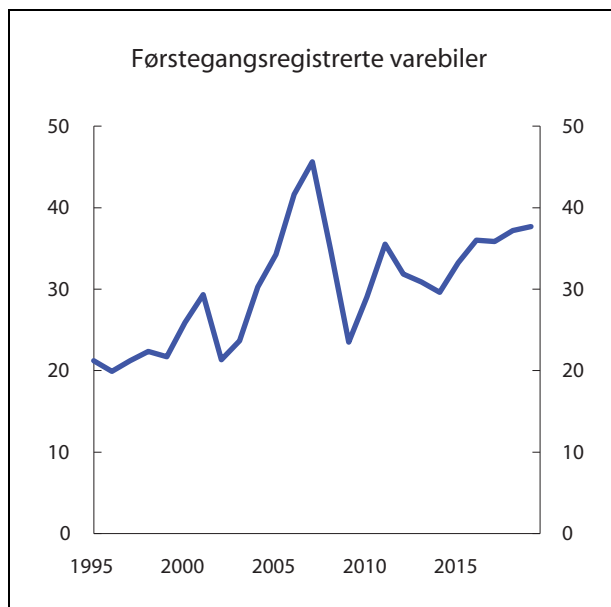
Figur 10.8 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2019. Antall i tusen

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Beholdningen av personbiler har vokst fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,8 mill. biler i 2019. Veksten har vært relativt jevn siden 1995.

Figur 10.9 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Fra 2007 til 2009 falt antallet kraftig, men økte deretter til om lag 38 000 biler i 2019. De åtte første månedene i 2020 er det en kraftig reduksjon i antallet registrerte varebiler sammenlignet med samme periode i fjor.

Figur 10.10 viser utviklingen i nye førstegangsregistrerte personbiler fra 2012 til august 2020 fordelt etter kjøretøyteknologi. Salget av nye elbiler steg fra 2012 til 2015, fra en andel på 3 pst. til 17 pst. I 2016 gikk andelen nye elbiler noe tilbake, men har deretter økt betydelig til 42 pst. i 2019 og videre til 48 pst. de åtte første månedene i 2020. Andelen nye hybridbiler har økt mye fra 4 pst. i 2012 til 30 pst. så langt i år. Andelen ikke-ladbare hybridbiler har ligget relativt stabilt rundt 10 pst. de siste årene. Andelen ladbare hybridbiler har variert mer, med rask vekst fra 2014 til 2017 etterfulgt av et fall fra 2017 til 2019. I år har andelen økt og utgjør vel 20 pst. de første åtte månedene. Andelen biler som kun benytter diesel som drivstoff, har falt fra 64 pst. i 2012 til 16 pst. i 2019 og 11 pst. de første åtte månedene i 2020. Andelen bensinbiler lå rundt 30 pst. i årene fra 2012 til 2016, men har deretter gått ned til 16 pst. i 2018 og 11 pst. så langt i år.

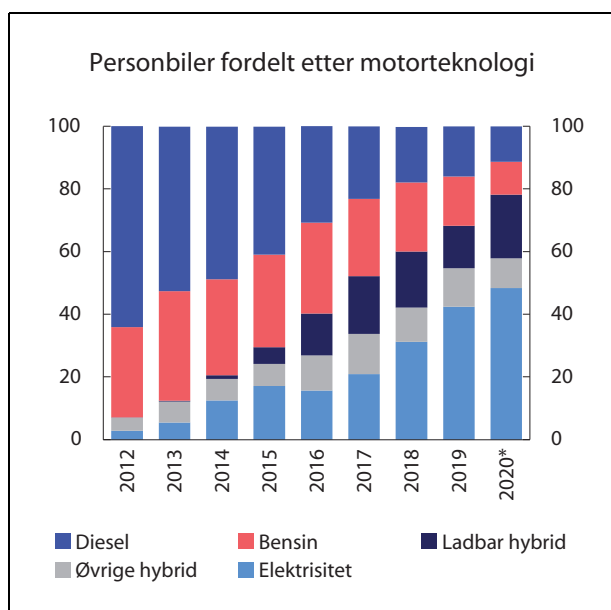


Figur 10.9 Antall førstegangsregistrerte varebiler. 1995–2019. Antall i tusen

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Tidligere endringer i engangsavgiften

I 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO₂-utslipp erstattet slagvolum som ett av beregningsgrunnlagene. Fra 2009 til 2014 ble det for hvert år lagt større vekt på CO₂-utslipp. I 2012 ble det i tillegg innført en NO_x-komponent for å ta hensyn til lokal forurensning.



Figur 10.10 Fordeling av nye førstegangsregistrerte personbiler med ulik kjøretøyteknologi. 2012–2020

¹ Januar–august 2020.

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Regjeringen presenterte en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. En målsetting var å stimulere til en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark. Gjennomgangen ble fulgt opp med endringer i budsjettene for 2016, 2017 og 2018. Effektkomponenten er fjernet. Vektcomponenten er redusert gjennom endret og mer progressiv satsstruktur, samt at innslagspunktet for laveste sats er hevet fra 0 til 500 kg. CO₂-komponenten er økt gjennom høyere satser og redusert innslagspunkt, og NO_x-komponenten er økt gjennom høyere sats. Endringene omfattet i tillegg til personbiler kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) som har engangsavgift i pst. av avgiften i avgiftsgruppe a (personbiler). For avgiftsgruppe b er i tillegg NO_x-satsene økt fra 30 til 75 pst. som andel av personbilavgift, mens vekstsatsene er redusert fra 22 til 20 pst. som andel av personbilavgift. Fra 1. januar 2017 ble det innført fritak for engangsavgift for amatørbygde kjøretøy.

Engangsavgiften for motorsykler ble 1. juli 2017 lagt om i en mer miljøvennlig retning etter modell fra omleggingen for personbiler, med mer vekt på utslipp, og avvikling av effektkomponenten og stykkavgiften.

I budsjettet for 2018 ble det gjort flere endringer for hybridbiler. Vektfradraget for ikke-ladbare hybridbiler ble fjernet. For ladbare hybridbiler ble vektfradraget redusert fra 26 til 23 pst. fra 1. januar 2018, og fra 1. juli 2018 ble fradraget differensiert etter elektrisk rekkevidde.

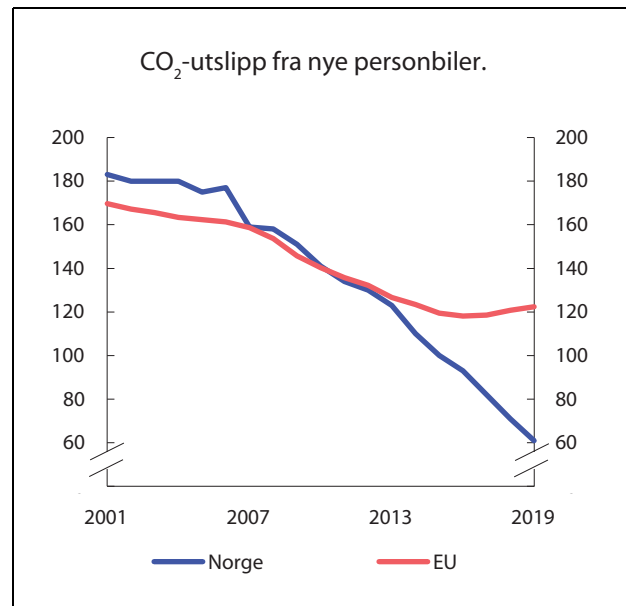
Fra 1. juli 2018 ble det innført fritak for engangsavgift på firehjuls-motorsykler og beltemotorsykler til bruk i reindriftsnæringen

I budsjettet for 2019 ble engangsavgiften for motorsykler endret i miljøvennlig retning med økt vekt på utslipp. For drosjer ble særfordelene i CO₂-komponenten og vektcomponenten fjernet. Det ble innført vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner, som tilsvarende utbetalingene ved vraking.

Fra 1. juli 2019 ble det innført fritak for kjøretøy over 20 år og engangsavgiften for motorsykler ble redusert med 10 pst. Fra 1. juli 2020 ble bruksfradraget ved import av eldre kjøretøy økt.

I budsjettet for 2020 ble det gjennomført en provenyneutral overgang for personbiler og minibusser fra NEDC-verdier til WLTP-verdier som avgiftsgrunnlag i CO₂-komponenten.

Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 gram CO₂/km i 2006 til 123 gram CO₂/km i 2013, og videre til 61 gram CO₂/km i 2019, se figur



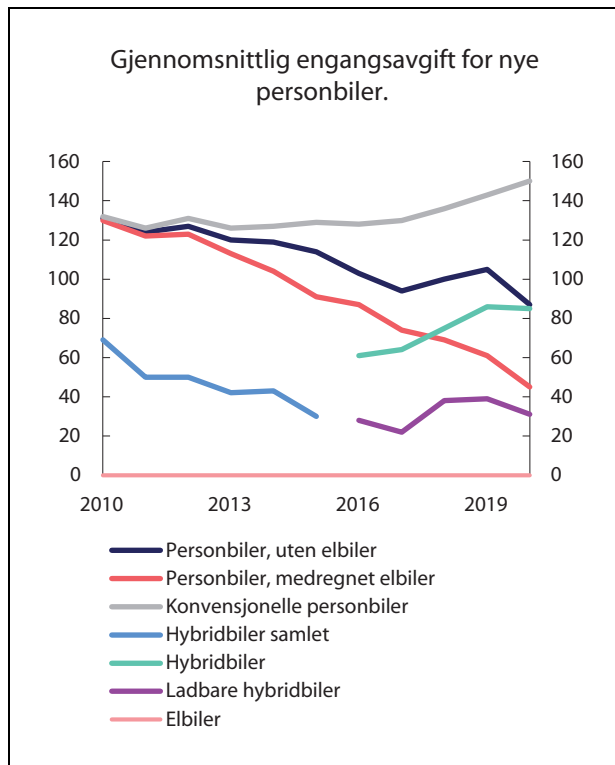
Figur 10.11 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU. 2001–2019. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

10.11. Før 2006 var gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 gram CO₂/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km ble nådd i 2017. Sterkere nedgang i CO₂-utslippet i Norge enn i EU etter 2013 skyldes i stor grad økt salg av lav- og nullutslippsbiler i Norge.

De samlede utslippene av CO₂ fra personbilerparken økte frem til 2007 og var relativt stabile i årene etter det. Fra 2013 til 2018 er CO₂-utslippene fra personbiler redusert med 11 pst. Ifølge foreløpige utslippstall fra Statistisk sentralbyrå avtok utslippene fra veitrafikk med 8 pst. fra 2018 til 2019 blant annet på grunn av at salget av bensin og diesel gikk ned samtidig som andelen biodrivstoff i drivstoffblandingen økte. De samlede utslippene avhenger av både transportvolumet og egenskapene ved nye og eldre kjøretøy, i tillegg til innblandingen av biodrivstoff.

Figur 10.12 viser gjennomsnittlig engangsavgift for alle nye personbiler (med og uten elbiler som har avgiftsfritak) og gjennomsnittet for personbiler med ulike kjøretøyteknologiene. Gjennomsnittlig engangsavgift for biler med ulike kjøretøyteknologi er svært ulike, fra om lag 150 000 kroner for nye konvensjonelle personbiler i første halvår 2020 til om lag 30 000 kroner for ladbare



Figur 10.12 Utvikling i gjennomsnittlig engangsavgift¹ for nye personbiler. 2010 – juni 2020. Tusen 2020-kroner

¹ Ikke medregnet vrakpantavgift

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

hybridbiler og ingen engangsavgift ut over vrakpantavgift for elbiler med avgiftsfritak.

Endringene i sammensetningen av salget av nye personbiler som vist i figur 10.10, hvor elbiler og ladbare hybridbiler i stor grad har erstattet konvensjonelle biler, sammen med de store forskjellene i engangsavgiftsnivå mellom kjøretøyt teknologiene, er hovedårsaken til den kraftige nedgangen i inntektene fra engangsavgiften siden 2013. Det forklarer også hvorfor gjennomsnittlig engangsavgift er vesentlig redusert i denne perioden, selv om avgiftsnivået for hver av kjøretøyt teknologiene har en mer stabil utvikling. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler (uten elbiler) er redusert fra om lag 120 000 kroner i 2013 til 105 000 kroner i 2019 og 85 000 kroner i første halvdel av 2020, se figur 10.12 Medregnet elbiler er gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler redusert fra om lag 115 000 kroner i 2013 til om lag 60 000 kroner i 2019 og 45 000 kroner i første halvdel av 2020. Alle tall er justert til 2020-kroner.

Endringer i engangsavgiften for 2021

For 2021 foreslås det å øke satsene i CO₂-komponenten for personbiler og varebiler, samt å stramme inn vektfradraget i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. Videre foreslås det å innføre WLTP provenynøytralt i engangsavgiften for varebiler. For campingbiler foreslås det fra 2021 og inntil videre å bruke slagvolum i stedet for CO₂ som avgiftskomponent. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

CO₂-komponenten for person- og varebiler

For person- og varebiler beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. Engangsavgiften er i flere omganger lagt om avgiften i miljøvennlig retning for å stimulere til en bilpark med lavere utslipp ved å legge større vekt på utslipp i engangsavgiften. For 2021 foreslår regjeringen å ytterligere styrke insentivene til å kjøpe biler med lavere utslipp ved å øke satsene i CO₂-komponenten for person- og varebiler. Siden endringene både styrker insentivene til valg av null- og lavutslippsbiler og bidrar til økt proveny, er forslaget i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter.

For personbiler foreslås det å øke de to laveste positive satsene i CO₂-komponenten med 23 pst. utover prisjustering. Det gir økt avgift for personbiler med CO₂-utslipp over 87 gram per km. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 200 mill. kroner påløpt og 185 mill. kroner bokført i 2021. For varebiler foreslås det å øke de positive satsene i CO₂-komponenten med 6 pst. utover prisjustering. Det gir økt avgift for varebiler med CO₂-utslipp over 84 gram per km (WLTP-verdier). Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 80 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2021. Satsøkningene styrker insentivet til å velge person- og varebiler med lavere utslipp.

Ladbare hybridbiler

For ladbare hybridbiler er engangsavgiftsreglene svært gunstige. Det skyldes både målemetodene for CO₂-utslipp, som gir ladbare hybridbiler lave utslipp og dermed lav eller negativ CO₂-komponent, og en særfordel i vektkomponenten i form av et fradrag i vekten det betales avgift for.

Fradraget i vektkomponenten for ladbare hybridbiler ble i utgangspunktet innført for å kompensere for høyere vekt på grunn av elmotor og

batteri i tillegg til et konvensjonelt motorsystem, men er blitt økt utover det vektforskjellen gir grunnlag for. Etter en innstramming i 2018 er fradraget nå maksimalt 23 pst. av vekten i beregningsgrunnlaget for vektkomponenten. Kjøretøyene må ha registrert elektrisk rekkevidde på minst 50 km for å oppnå maksimalt fradrag. Kjøretøy med kortere elektrisk rekkevidde enn 50 km får en forholdsmessig andel av det maksimale fradraget.

Med svært progressiv satsstruktur innebærer fradraget i avgiftsgrunnlaget en langt høyere prosentvis reduksjon i vektkomponenten enn fradragssatsen. Første halvår 2020 er gjennomsnittlig vekt for en ny ladbar hybridbil om lag 1 900 kg. En ladbar hybridbil med denne vekten og maksimal fradragssats vil i 2021 få en avgiftsreduksjon på vel 100 000 kroner eller om lag 70 pst. av vektkomponenten. De gunstige avgiftsreglene innebærer at ladbare hybridbiler får lav eller ingen engangsavgift utover vrakpantavgift. Ifølge tall for fastsatt avgift for første halvår 2020 illegges om lag en tredjedel av de ladbare hybridbiler ikke engangsavgift utover vrakpantavgiften.

Avgiftsfordelene gjør at ladbare hybridbiler er svært konkurransedyktige i pris. Andelen ladbare hybridbiler av alle nyregistrerte biler økte fra 5 pst. i 2015 til 18 pst. i 2017, jf. figur 10.10. Flere modeller forsvant fra det norske markedet og salget ble redusert ved overgangen til ny målemetode for bilers utslipp (fra NEDC til WLTP), og andelen ble i 2019 redusert til 14 pst. Fra siste kvartal 2019 har andelen økt igjen og utgjør vel 20 pst. av nye personbiler så langt i år.

Lav eller ingen avgift for ladbare hybridbiler er en viktig årsak til at gjennomsnittlig engangsavgift for personbiler har falt, se figur 10.12. I første halvår 2020 er fastsatt avgift for ladbare hybridbiler i gjennomsnitt om lag 30 000 kroner utover vrakpantavgift. Den lave avgiften på ladbare hybridbiler bidrar derfor til å trekke ned provenyet fra engangsavgiften betydelig. Skatteutgiften ved gunstige særregler for ladbare hybridbiler er beregnet til 1,3 mrd. kroner i 2019 og 2,1 mrd. kroner i 2020.

Lav eller ingen engangsavgift innebærer også at ladbare hybridbiler blir et attraktivt alternativ til elbiler. For den tredjedelen av bilene som ikke har engangsavgift utover vrakpantavgift, gir engangsavgiften ingen insentiver til å velge elbil fremfor ladbar hybridbil. Perioden med sterk økning i andelen ladbare hybridbiler fra 2015 til 2017 sammenfalt med svakere vekst i elbilandelen. Selv om elbilandelen har fortsatt å vokse fra 2019 til 2020, kan sterke insentiver for ladbare hybridbiler inne-

bære at overgangen går saktere enn ønskelig og gjøre det vanskeligere å øke elbilandelen i tråd med regjeringens mål. Ladbare hybridbiler bidrar ikke til å nå regjeringens mål i 2025, som gjelder nullutslippsbiler.

For ladbare hybridbiler foreslås det å øke kravet til elektrisk rekkevidde for å få maksimalt vektfradrag i engangsavgiften fra 50 til 75 km. Økt krav til elektrisk rekkevidde gir insentiver til å velge biler med lengre rekkevidde. Flere bilmodeller har elektrisk rekkevidde på eller over dagens grense på 50 km, og nye modeller som lanseres må forventes å få lengre rekkevidde. Utvidelsen til 75 km betyr at engangsavgiften vil gi insentiver til å velge biler med elektrisk rekkevidde over 50 km. Videre vil innstrammingen bidra til å begrense nedgangen i inntektene fra engangsavgiften. Gjennom både å redusere omfanget av teknologispesifikke særregler og bidra til økt proveny, er forslaget i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter. Forslaget anslås å medføre en provenyøkning på 400 mill. kroner påløpt og 370 mill. kroner bokført i 2021.

Overgang til WLTP for vare- og campingbiler

I engangsavgiften er de ulike motorvognene delt inn i grupper med forskjellig beregningsgrunnlag og satser. For de fleste avgiftsgruppene, herunder kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.), kjøretøy i avgiftsgruppe b (varebiler mv.), campingbiler (avgiftsgruppe c) og avgiftsgruppe j (minibusser) beregnes engangsavgiften på bakgrunn av kjøretøyets vekt og utslipp av NO_x og CO₂. Dataene hentes fra typegodkjenningen som er basert på EUs felles regelverk. Dersom CO₂-utslippet ikke er dokumentert, benyttes slagvolum som avgiftskomponent. EU har vedtatt nye regler for måling og beregning av utslipp fra nye personbiler og varebiler. Blant annet er det innført en ny kjøresyklus Worldwide Harmonized Light Vehicles Test Procedure (WLTP) som vil gi mer realistiske utslippsverdier enn dagens kjøresyklus New European Driving Cycle (NEDC). De nye reglene har blitt innført trinnvis. For personbiler ble den nye målemetoden gjort obligatorisk for alle nye personbiler fra 1. september 2018, og for varebiler fra 1. september 2019.

Frem til 2021 vil det bli fastsatt CO₂-utslipp basert både på WLTP og NEDC for alle nye person- og varebiler. For biler godkjent etter WLTP vil NEDC-verdiene være basert på WLTP-verdier som omregnes til NEDC etter en fastsatt modell

(CO₂MPAS). De omregnede verdiene angis som NEDC 2.0.

WLTP er en mer realistisk målemetode og gir gjennomgående høyere utslippsverdier enn NEDC. Dette vil gi betydelige utslag i engangsavgiften med mindre det gjøres justeringer. I budsjettet for 2020 ble engangsavgiften for personbiler (avgiftsgruppe a) og minibusser i avgiftsgruppe j lagt om gjennom en provenynøytral overgang hvor WLTP-verdier erstattet NEDC-verdier som grunnlag for beregningen av CO₂-komponenten. I Revidert nasjonalbudsjett 2020 ble det varslet at overgangen for varebiler og campingbiler vil følge mal fra overgangen for personbiler ved at den gjennomføres innenfor en provenynøytral ramme og i hovedsak gjennom justeringer av satser og innslagspunkt i CO₂-komponenten.

For varebiler (avgiftsgruppe b) viser registreringsstatistikk for perioden fra januar til og med mai fra Vegdirektoratet (VEG) med opplysninger om vel 8 500 varebiler med dobbelt sett CO₂-verdier, dvs. både NEDC 2.0 og WLTP, en økning i målte utslipp fra NEDC 2.0 til WLTP på knapt 22 pst. Det foreslås å benytte en justeringsfaktor på 1,219 til å nedjustere satser. Videre er innslagspunktene økt med utgangspunkt i faktoren slik at overgangen blir provenynøytral. For varebiler med gjennomsnittlig utslippsøkning vil det innebære om lag uendret avgift. For varebiler med over gjennomsnittlig økning i målt utslipp, vil avgiften øke, og omvendt for biler med lavere utslipp enn gjennomsnittet.

For kjøretøy i avgiftsgruppe b beregnes engangsavgiften i dag som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. Dette gjelder også for slagvolumkomponenten, som benyttes i tilfelle CO₂-data ikke er tilgjengelig. Justeringsfaktoren som ble benyttet for å justere satser og innslagspunkter i CO₂-komponenten for personbiler i 2020-budsjettet er ulik justeringsfaktoren som ligger til grunn for forslaget til endringer for varebiler i 2021-budsjettet. Av denne grunn er det ikke lenger et fast forhold mellom satsene i CO₂-komponenten for personbiler og varebiler. Som en konsekvens av dette vil heller ikke slagvolumsatsene for varebil fremover være en andel av slagvolumsatsene for personbil, og det må tas det inn egen satstabell for slagvolum for varebiler som reflekterer CO₂-komponenten for varebiler, se forslag til avgiftsvedtak § 2. Tilsvarende vil det måtte tas inn en egen satstabell for slagvolum for motorvogner i avgiftsgruppe j, hvor satsene i CO₂ komponenten ikke økes utover prisjustering.

Anmodningsvedtak nr. 786 (2019–2020) – provenynøytral overgang til WLTP for campingbiler

Ved behandlingen av Prop. 107 LS (2019–2020) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga*, jf. Innst. 360 S (2019–2020), fattet Stortinget 19. juni 2020 følgende anmodningsvedtak (nr. 786):

«Stortinget ber regjeringen sørge for en provenynøytral omlegging av engangsavgiften for campingbiler i forbindelse med overgangen til WLTP som målemetode for utslipp av CO₂ fra 2021.»

For campingbiler beregnes engangsavgiften med 22 pst. av satsene for personbiler. Som for de øvrige avgiftsgruppene benyttes slagvolum som avgiftskomponent dersom CO₂-utslippet ikke er dokumentert.

For å kunne operere med et eget avgiftsregime for campingbiler, er det tatt inn en egen definisjon av campingbiler i avgiftsregelverket. Teknisk defineres campingbiler vanligvis som varebiler eller lette lastebiler. Plikten til å dokumentere CO₂-utslipp omfatter foreløpig ikke lette lastebiler. Det er også gitt unntak for spesialbygde/ombygde kjøretøy som produseres i mindre serier. Dette innebærer at campingbiler i praksis ikke omfattes av plikten til å dokumentere CO₂-utslipp. Over 70 pst. av campingbilene som ble registrert i perioden 2017–2019 manglet opplysninger om CO₂-utslipp, og ble derfor avgiftsbelagt på bakgrunn av slagvolum. Problemstillingen kompliseres ytterligere av at CO₂-verdiene som oppgis etter NEDC, stammer fra kjøretøyets typegodkjenning, mens WLTP-verdiene hentes fra samsvarssertifikatet. For campingbilene vil dette kunne gi store utslag i CO₂-verdiene siden typegodkjenningen refererer seg til basiskjøretøyet uten boenhet, mens samsvarssertifikatet i utgangspunktet vil referere seg til kjøretøy etter ombygging.

Per i dag foreligger det ikke datagrunnlag for å beregne sammenhengen mellom NEDC- og WLTP-baserte CO₂-verdier for campingbiler. Det er derfor heller ikke mulig å kalkulere hvilke endringer som må gjøres i innslagspunkt og satser i engangsavgiften for å sikre en provenynøytral omlegging til WLTP for campingbiler.

På denne bakgrunn foreslås det inntil videre å bruke slagvolum i stedet for CO₂ som avgiftskomponent for alle campingbiler fra 2021. Siden de fleste campingbiler vil mangle relevante CO₂-verdier innebærer dette i praksis en kodifisering av den faktiske hovedregelen. Slagvolumsatsene er

fastsatt for om lag å tilsvare satsene for CO₂-utslipp, selv om det ikke er noen direkte sammenheng mellom slagvolum og CO₂-utslipp. Det legges derfor til grunn at avgiftsberegning basert på slagvolum for campingbiler i 2021 ikke vil ha provenykonsekvenser av betydning, og at dette svarer ut Stortingets anmodning om å sørge for en provenyneutral omlegging av engangsavgiften for campingbiler i forbindelse med overgangen til WLTP. Endringen gjennomføres ved at det tas inn en egen satstabell for slagvolum i avgiftsvedtaket for campingbiler (avgiftsgruppe c). Regjeringen anser med dette anmodningsvedtaket som fulgt opp.

I EU arbeides det med å få på plass systemer for måling og dokumentasjon av CO₂-utslipp fra flere kjøretøytyper. Regjeringen vil komme tilbake til saken når forholdene ligger til rette for det.

Forenkling av avgiftsvedtaket

Innfasingen av de nye reglene for måling og beregning av CO₂ utslipp fra nye motorvogner ble slutført 1. september 2019. Etter denne datoen skal alle nye person- og varebiler være testet etter WLTP. Den trinnvise innfasingen har gjort det nødvendig med doble sett med avgiftssatser i avgiftsvedtaket, for henholdsvis NEDC-verdier og WLTP-verdier. En stor del av bruktimporten vil ha oppgitt NEDC-baserte CO₂-utslipp, og vil også fremover måtte avgiftslegges på bakgrunn av NEDC-verdier. Dette vil endre seg over tid. Overgangen for personbiler i 2020 ble i hovedsak gjennomført gjennom justering av satser og innslagspunkt med en fast faktor på vel 24 pst. Tilsvarende legges det for varebiler nå opp til en justeringsfaktor på nær 22 pst.

Ved senere endringer i CO₂-satsene for kjøretøy med WLTP-verdier vil satsene for kjøretøy med NEDC-verdier måtte endres tilsvarende. Den faste omregningen mellom WLTP- og NEDC-verdier innebærer at tilnærmet samme resultat vil oppnås ved å oppjustere de NEDC-baserte utslippsverdien med en fast faktor. For 2021-budsjettet foreslås at satsene for NEDC-verdier tas ut av avgiftsvedtaket og erstattes med generell regel for oppjustering av NEDC-baserte CO₂-verdier. Konkret betyr dette at for motorvogner i avgiftsgruppe a og j skal de NEDC-baserte utslippsverdier oppjusteres med en faktor på 1,24, mens motorvogner med NEDC-baserte utslippsverdier i avgiftsgruppe b oppjusteres med en faktor på 1,22. Forslaget vil ikke ha praktiske konsekvenser av betydning, men vil innebære en betydelig for-

enkling av avgiftsvedtaket. Reglene om dette tas inn i forskrift.

10.4.3 Avgift på trafikksikringer

For 2021 foreslås det å innføre trafikksikringsavgift for elbiler med lik sats som for motorsykler, se nedenfor. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Avgiften skal skaffe staten inntekter. Den pålegges forsikringsavtaler om lovbestemt trafikksikring (ansvarsforsikringer) for innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften beregnes per forsikringsdøgn, og er delt inn i tre avgiftsgrupper med ulike satser avhengig av type motorvogn (gjeldende satser i parentes):

- personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (9,47 kroner per forsikringsdøgn for dieselskjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter, 8,12 kroner per forsikringsdøgn for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy)
- motorsykler (5,65 kroner per forsikringsdøgn)
- traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (1,31 kroner per forsikringsdøgn)

Trafikksikringsavgiften ble innført 1. januar 2018 og erstattet den tidligere årsavgiften. Omleggingen var i første rekke teknisk. Nivå og satsstruktur ble videreført. Trafikksikringsavgiften ble dermed gjort gjeldende for de samme motorvogner og med de samme beløp som i årsavgiften.

Trafikksikringsavgiften er en ordinær særavgift der avgiftsplikten legges på forsikringselskapene som i sin tur velter avgiften over på sine kunder gjennom premieinnbetalingene. For uforsikrede motorvogner og motorvogner som har skiftet eier uten at det tegnes ny forsikring, kreves avgiften opp av Trafikksikringsforeningen. Selskapene skal etterskuddsvis innrapportere avgiften på grunnlag av det antall forsikringsdøgn det enkelte selskap har omsatt foregående skattleggingsperiode. Avgiften beregnes ut fra de avgiftssatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe.

En trafikksikring strekker seg normalt over to kalenderår, mens Stortingets avgiftsvedtak gjelder for ett år av gangen. For å tilpasse avgiften til selskapenes systemer for utsendelse av premiekrav er avgiftsåret for trafikksikringsavgiften forskjøvet med to måneder. Dette innebærer at de nye satsene som Stortinget vedtar i forbindelse

med neste års budsjett, først gjøres gjeldende for forsikringer som fornyes eller begynner å løpe fra 1. mars.

Dette innebærer også at det må vedtas to sett med avgiftssatser for forsikringer som tegnes eller fornyes henholdsvis før og etter 1. mars. Det må også vedtas et sett med satser for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt før 1. mars foregående år.

Fra 2008 ble den daværende årsavgiften miljødifferensiert ved at dieselbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk høyere årsavgift enn andre kjøretøy. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler. I 2015 ble årsavgiften avviklet for campingtilhengere. I 2017 ble den høyeste satsen redusert med om lag 12 pst. reelt. Dette gjelder personbiler, varebiler, campingbiler, minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt vekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy. Disse endringene er videreført i trafikksikringsavgiften.

Regjeringen foreslår å innføre lik trafikksikringsavgift for elbiler, herunder brenselcellebiler, som for motorsykler i 2021. Elbiler hadde frem til og med 2017 lav sats i årsavgiften, men ble fra 1. januar 2018 ble elbiler, herunder brenselcellebiler, fritatt for trafikksikringsavgift. Forslaget i budsjettet for 2021 innebærer at forsikringer for elbiler som fornyes eller begynner å løpe fra 1. mars 2021 ilegges en sats på 5,85 kroner per døgn. Det tilsvarer en avgift på årsbasis på 2 135 kroner, det samme som for motorsykler.

Økende andel elbiler i nybilsalget det siste tiåret har bidratt til at elbiler ved inngangen til 2020 utgjorde 9 pst. av personbilparken. Provenybortfallet som følge av fritaket for trafikksikringsavgift for elbiler anslås til 700 mill. kroner i 2019 og 900 mill. kroner i 2020. Med den forventede økningen i antallet elbiler i bilparken i årene fremover, ville provenytapet øke om fritaket ble videreført. Forslag om å innføre trafikksikringsavgift for elbiler på nivå med motorsykler vil bidra til å begrense dette provenytapet. Forslaget er derfor, sammen med forslagene til innstramminger i engangsavgiften for konvensjonelle og ladbare hybridbiler, i tråd med regjeringens prinsipper for bærekraftige bilavgifter, se punkt 4.6 i Meld.St. 1 (2020–2021).

Forslaget om å innføre trafikksikringsavgift for elbiler er anslått å gi merproveny på om lag 800 mill. kroner i årsvirkning, med påløpt effekt på om lag 300 mill. kroner og bokført effekt på om lag 150 mill. kroner i 2021.

10.4.4 Vektårsavgift

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften skal skaffe staten inntekter, men har også et veibruksmoment som skal reflektere veislitasje, samt et miljøelement ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp. Vektårsavgiften pålegges tunge lastebiler og busser. Avgiften består av en vektgradert og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjelder alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7,5 tonn og over. Fastsettelsen av vektårsavgiften er basert på grunnlagsdata fra det sentrale motorvognregisteret.

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje. Strukturen i vektdelen følger Eurovignettdirektivet (1999/62/EF med senere endringsdirektiv), men med høyere satser enn de minstesatsene som direktivet oppstiller.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering, som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler. Den miljødifferensierte årsavgiften er ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tyngre kjøretøy. Disse kostnadene varierer blant annet med hvor, når, og hvor mye det kjøres. Siden avgiften ikke beregnes etter den faktiske bruken, er imidlertid ikke avgiften en presis måte å prise miljø- og helsekostnader på. Den miljødifferensierte årsavgiften er ikke knyttet til Eurovignettdirektivet.

10.4.5 Omregistreringsavgift

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). I stedet skal det betales omregistreringsavgift. På samme måte som merverdiavgiften er omregistreringsavgiftens primære formål å skaffe staten inntekter.

Omregistreringsavgiften er gradert etter vekt og alder på kjøretøyet. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten er delt i fire grupper:

- mopeder, motorsykler mv.
- personbiler
- lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, busser mv.
- biltillhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften innebærer en betydelig forenkling sammenlignet med et system med merverdiavgift på omsetning av brukte biler, men har også enkelte uheldige virkninger. Avgiften gir blant annet importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere fordi kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye.

Omregistreringsavgiften er redusert betydelig de siste årene, senest i 2015 da satsene ble redusert med gjennomsnittlig 35 pst. De høyeste avgiftssatsene, som også gir de mest uheldige virkningene, ble redusert mest. Enkelte satser ble redusert med mellom 60 og 80 pst. Det ble også gjort en betydelig forenkling av satsstrukturen i omregistreringsavgiften i 2015. Elbiler, herunder brenselcellebiler, er fra 2018 fritatt for omregistreringsavgift.

10.5 Veibruksavgift på drivstoff

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. Veibruksavgiften skal prise de eksterne kostnadene bruk av kjøretøy medfører og dermed gi brukerne av kjøretøy et økonomisk insentiv til å ta hensyn til de ulempene kjøringen påfører andre. Veibruksavgiften gir i tillegg inntekter til statskassen. Utslipp av CO₂ prises ikke gjennom veibruksavgiften, men gjennom CO₂-avgiften på mineralske produkter. Veibruksavgiften omfatter bensin, mineralolje (diesel), bioetanol, biodiesel, LPG og naturgass. De ulike drivstofftypene er nærmere definert i særavgiftsfor-skriften.

For 2021 foreslås det å redusere veibruksavgiften på bensin med 0,07 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satsreduksjonene skal motvirke at økt CO₂-avgift skal gi økte pumpepriser. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.1.

For 2021 foreslås det å redusere veibruksavgiften på mineralolje med 0,17 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satsreduksjonene skal motvirke at økt CO₂-avgift og økt omsetningskrav for biodrivstoff skal gi økte pumpepriser. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.1 og 10.5.2.

For 2021 foreslås det å prisjustere veibruksavgiften på bioetanol, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

For 2021 foreslås det å redusere veibruksavgiften på biodiesel med 0,09 kroner per liter etter pri-

sjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satsreduksjonene skal motvirke at økt omsetningskrav for biodrivstoff skal gi økte pumpepriser. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.2.

For 2021 foreslås det å øke veibruksavgiften på LPG med 0,67 kroner per kg utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er i tråd med en varslet opptrapping av veibruksavgiften frem til 2024. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.3.

For 2021 foreslås det å øke veibruksavgiften på naturgass med 0,76 kroner per Sm³ utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget er i tråd med en varslet opptrapping av veibruksavgiften frem til 2024. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.4.

Veibruksavgift på bensin ble innført i 1933. Avgiften omfatter i utgangspunktet all bensin med mindre bruken er særlig unntatt. Dette gjelder blant annet bensin til bruk i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk. Det norske forbruket av bensin går i all hovedsak til veibruk.

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. For å skille mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn fra annen olje, er det etablert et merkesystem, hvor olje som skal benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn må tilsettes farge og sporstoff (merket olje). All mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår, anses som mineralolje til fremdrift av motorvogn. Merket olje kan benyttes i enkelte angitte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men illegges isteden grunnavgift på mineralolje.

Veibruksavgiften på biodiesel ble innført i 2010. Fra 1. oktober 2015 ble veibruksavgiften på biodiesel endret slik at den kun omfattet biodiesel som rapporteres inn som en del av omsetningskravet for biodrivstoff etter produktforskriften og satsen ble satt lik veibruksavgiften på mineralolje. Fra 1. juli 2020 ble veibruksavgiften igjen utvidet til å omfatte all biodiesel. Fra samme tidspunkt ble merkeordningen for mineralolje utvidet til også å gjelde biodiesel. Avgrensningen av bruksområdene som er unntatt fra veibruksavgift, følger således samme regler som gjelder for mineralolje.

Veibruksavgiften på bioetanol ble innført 1. oktober 2015. Veibruksavgiften omfattet kun bioetanol som ble rapportert inn som en del av

Tabell 10.1 Veibruksavgift på drivstoff. 2020

Drivstoff	Avgiftssats 2020, kroner per liter ¹	Teoretisk energiinnhold, MJ per kg ¹	Egenvekt kg/liter	Avgiftssats 2020, kroner per MJ
Bensin.....	4,91	43,9	0,74	0,151
Bioetanol	2,37	26,8	0,79	0,112
Biodiesel.....	3,62	36,8	0,88	0,112
Mineraloljebasert diesel.....	3,62	43,1	0,84	0,100
LPG	3,48	46,1	-	0,075
Naturgass	1,02	35,5	-	0,029

¹ For naturgass per Sm³ og for LPG per kg.

Kilder: Miljødirektoratet (NIR 2020) og Finansdepartementet.

omsetningskravet for biodrivstoff etter produktforskriften, og satsen ble satt lik veibruksavgiften på bensin. Fra 1. januar 2020 ble satsen redusert, for å bedre reflektere det lavere energiinnholdet i bioetanol, og fra 1. juli 2020 ble avgiftsplikten utvidet til å omfatte all bioetanol. Bioetanol er definert som flytende drivstoff fremstilt av biomasse og som egner seg for bruk i en bensinmotor til framdrift av motorvogn. Bruksområdene som er unntatt fra avgiften på bensin, gjelder også for bioetanol. Det er også gitt et generelt unntak for bioetanol som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Avgiften er også avgrenset mot etanol som omfattes av avgiften på alkohol, herunder alkohol til teknisk bruk.

Omsetningen av flytende biodrivstoff skjer i hovedsak gjennom innblanding i bensin og mineralolje. Veibruksavgiften beregnes i så fall på bakgrunn av de enkelte bestanddelene i blandingen.

Veibruksavgiften på LPG ble innført i 2016. Avgiften omfatter ikke LPG som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Det er gitt særlige regler om gjennomføringen av avgrensingen i særavgiftsforskriften. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i LPG.

Veibruksavgiften på naturgass ble innført i 2020. På samme måte som for LPG, er avgiften avgrenset mot naturgass som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i naturgass.

Boks 10.2 viser at de eksterne marginale kostnadene ved bruk av personbil er tilnærmet like for

alle drivstoff, målt i kroner per kjøretøykilometer. Siden det kreves like mye energi for å flytte en personbil én kilometer, uavhengig av hvilket drivstoff motoren går på, vil en veibruksavgift som reflekterer energiinnholdet i drivstoffet, fungere tilnærmet som en kilometeravgift. En kilometeravgift vil igjen bidra til lik prising av eksterne kostnader på tvers av ulike drivstoff. Over tid er det derfor et mål at avgiftssatsene i veibruksavgiften, målt etter energiinnhold, utjevnes.

Tabell 10.1 viser dagens satser i veibruksavgiften på drivstoff, energiinnhold, egenvekt og avgiftssats per energienhet. Det fremgår av tabellen at avgiftsnivået, målt i kroner per energienhet, fortsatt varierer mellom ulike drivstoff. Veibruksavgiften på bensin er vesentlig høyere enn veibruksavgiften på øvrige drivstoff.

Veibruksavgiften omfatter ikke alle typer drivstoff som benyttes til veitransport. Biogass, hydrogen og elektrisitet som benyttes i el- og ladbare hybridbiler, er ikke omfattet av veibruksavgiften.

Elektrifiseringen av veitransporten innebærer en overgang fra bruk av drivstoff ilagt veibruksavgift til elektrisitet som ikke er ilagt veibruksavgift. Dette reduserer statens inntekter fra veibruksavgiften og fører til at en stadig større del av bilistene ikke står overfor en pris som reflekterer de eksterne marginale kostnadene som bruk av kjøretøy medfører.

10.5.1 Motvirke prisutslag av økt CO₂-avgift

I Granavolden-plattformen varsles det at regjeringen ikke vil øke veibruksavgiften på bensin og diesel, og at «økte pumpepriser som følge av [...] økt CO₂-avgift på drivstoff ilagt veibruksavgift

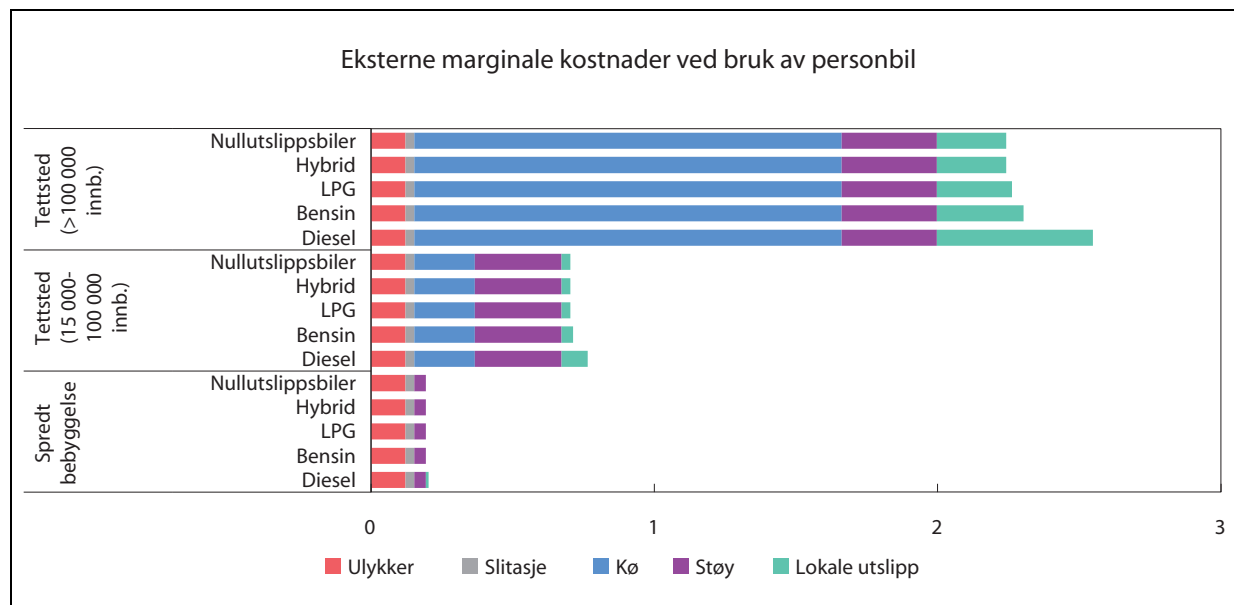
Boks 10.2 Eksterne marginale kostnader ved veitransport

Veitransport har stor nytte både for husholdninger og næringsliv. Veitransport medfører imidlertid også ulemper for husholdninger og næringsliv. Trafikkulykker kan føre til død, personskader og materielle skader. Høy trafikk tetthet gir redusert fremkommelighet og påfører husholdninger og næringsliv tidskostnader. Støy fra veitransport er en ulempe for de som bor og oppholder seg langs veiene. Veitransport gir også helse- og miljøskadelige utslipp.

Felles for de negative virkningene av veitransport, er at den enkelte trafikant i utgangspunktet ikke står overfor de kostnadene egen

kjøring påfører andre. Den enkelte trafikant vil ikke ta hensyn til at støy fra egen bilkjøring påfører folk som bor langs veiene en ulempe eller ved at egen kjøring i rushtiden vil gjøre at andre trafikanter bruker lengre tid. Slike negative virkninger som den enkelte ikke har insentiver til å ta hensyn til, omtales som *eksterne virkninger*.

Figur 10.13 viser anslag på gjennomsnittlige eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbiler med ulik motorteknologi i tre forskjellige typer geografiske områder. Kostnadene måles i kroner per kilometer.



Figur 10.13 Gjennomsnittlig eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbil. 2020-kroner¹ per km.

¹ TØI oppgir kostnadene i 2019-kroner. Disse er omregnet til 2020-kroner ved hjelp av konsumprisindeksen.

Kilder: Transportøkonomisk institutt, Statistisk Sentralbyrå og Finansdepartementet.

Figuren illustrerer at en nullutslippsbil har om lag de samme eksterne kostnadene som en konvensjonell bil. Dette skyldes at en svært liten del av de eksterne kostnaden er knyttet til egenskaper ved motoren. De eksterne kostnadene varierer imidlertid betydelig med hvor kjøringen finner sted og er vesentlig høyere i tettbygde strøk enn i spredtbygde strøk.

Figuren viser gjennomsnittlige kostnader over døgnet. Figuren skjuler derfor betydelige

tidsvariasjoner i de eksterne marginale kostnadene, særlig i tettbygde strøk. De eksterne marginale kostnadene ved kø er for eksempel vesentlig høyere i morgenrusket og i ettermiddagsrusket enn på natten. Figuren viser gjennomsnittlige eksterne kostnader for personbiler. Andre typer kjøretøy kan ha høyere eller lavere eksterne kostnader.

skal i sin helhet motsvares med reduserte avgiftssatser på drivstoff.»

For 2021 foreslås det å øke CO₂-avgiften på mineralske produkter med 5 pst. utover prisjustering. Dette utgjør en avgiftsøkning på 8 øre per liter for mineralolje og 7 øre per liter for bensin. For å følge opp Granavolden-plattformens punkt om å motvirke at økt CO₂-avgift skal gi økte pumpepriser, foreslås en tilsvarende reduksjon, øre for øre, i veibruksavgiften på mineralolje og bensin. Dette vil samlet sett ikke påvirke pumpeprisene på drivstoff.

Reduksjonen i veibruksavgiften på mineralolje og bensin vil isolert sett gi et provenytab på 190 mill. kroner påløpt og 170 mill. kroner bokført.

10.5.2 Motvirke prisutslag av økt omsetningskrav for biodrivstoff

I Granavolden-plattformen varsles det at regjeringen ikke vil øke veibruksavgiften på bensin og diesel, og at «økte pumpepriser som følge av økte krav til omsetningspåbud for biodrivstoff [...] skal i sin helhet motsvares med reduserte avgiftssatser på drivstoff.»

De som omsetter drivstoff til veitrafikk, er omfattet av et omsetningskrav for biodrivstoff, fastsatt i produktforskriften. Omsetningskravet setter en nedre grense for andelen biodrivstoff i omsetningen av flytende drivstoff til veitrafikk. Det generelle omsetningskravet ble trappet opp fra 12 til 20 volumprosent fra 1. januar 2020 og videre til 22,3 volumprosent fra 1. juli 2020. Dette inkluderer dobbelttelling av avansert biodrivstoff. Delkravet for avansert biodrivstoff ble trappet opp fra 2,5 til 4 volumprosent fra 1. januar 2020 og videre til 6,1 volumprosent fra 1. juli 2020. Delkravet for avansert biodrivstoff oppgis i fysisk volum.

Fra 1. januar 2021 trappes omsetningskravet videre opp til 24,5 volumprosent med et delkrav om 9 pst. avansert biodrivstoff. De internasjonale produktprisene på avansert biodrivstoff er høyere enn på konvensjonelt biodrivstoff, som igjen er høyere enn på fossilt drivstoff. Miljødirektoratet har beregnet at økningen i omsetningskravet isolert sett vil øke pumpeprisen på diesel med om lag 9 øre per liter, eksklusiv merverdiavgift. Pumpeprisen på bensin antas ikke å bli påvirket.

For å følge opp Granavolden-plattformens punkt om å motvirke økte pumpepriser på drivstoff foreslås en tilsvarende reduksjon, øre for øre, i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel. Dette vil samlet sett ikke påvirke pumpeprisene på drivstoff. Reduksjonen i veibruksavgiften på

mineralolje og biodiesel vil gi et provenytab på 200 mill. kroner påløpt og 185 mill. kroner bokført.

10.5.3 Øke veibruksavgiften på LPG

Veibruksavgift på LPG ble innført 1. juli 2016 med en sats tilsvarende 10 pst. av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Stortinget viste til at veibruksavgift på LPG burde innføres gradvis, og at satsen skulle økes trinnvis i kommende budsjetter fra tilsvarende 10 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2016 til tilsvarende 100 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2025, se Innst. 400 S (2015–2016). Avgiften er trappet opp i tråd med Stortingets forutsetninger og tilsvarer i 2020 om lag 50 pst. av veibruksavgiften på bensin målt etter energiinnhold.

For 2021 foreslås det å øke avgiften slik at den tilsvarer 60 pst. av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med den trinnvise opptrapping av avgiften mot 2025. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 2 mill. kroner påløpt og 1 mill. kroner bokført.

10.5.4 Øke veibruksavgiften på naturgass

Veibruksavgiften på naturgass ble innført i 2020 med en sats tilsvarer en sjettedel av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Det ble varslet at satsen skulle trappes opp slik at satsen i 2025 er lik satsen i veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Dette var i tråd med Stortingets intensjon med anmodningsvedtak nr. 1002 av 17. juni 2016.

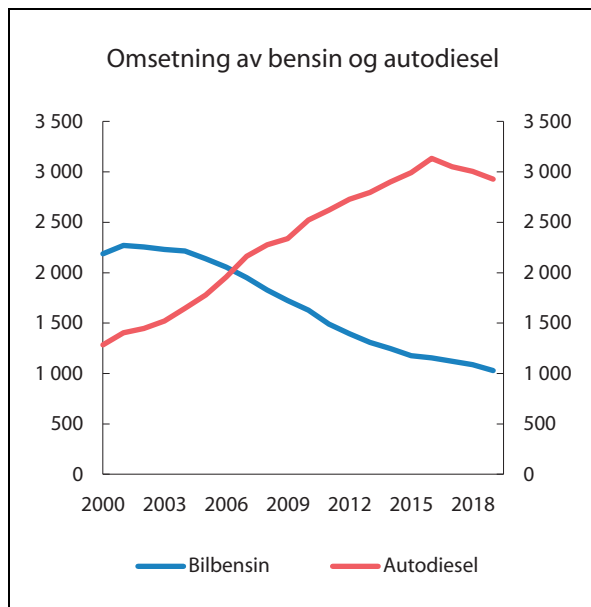
For 2021 foreslås det å øke avgiften slik at den tilsvarer en tredjedel av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med den trinnvise opptrapping av avgiften mot 2025.

I veitrafikken brukes naturgass hovedsakelig i busser. Det legges opp til å kompensere fylkeskommunene over rammetilskuddet til fylkeskommunene med 2 mill. kroner. Forslaget anslås å gi et nettoproveny etter kompensasjoner på om lag 1 mill. kroner påløpt og om lag 0 mill. kroner bokført i 2020. Den isolerte økningen i veibruksavgiften på naturgass er om lag 3 mill. kroner påløpt og 2 mill. kroner bokført.

Innføringen av veibruksavgift på naturgass 1. januar 2020 har bidratt til en betydelig reduksjon i omsetningen av naturgass til veitransport. Tall for fastsatt avgift fra Skattedirektoratet indikerer at omsetningen av naturgass har blitt redusert med om lag 65 pst. fra 1. halvår 2019 til 2. halvår 2020.

Boks 10.3 Omsetning av drivstoff

Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for salg av petroleumsprodukter, herunder bilbensin og autodiesel. Figur 10.14 viser utviklingen i omsetningen av bensin (inkl. bioetanol) og autodiesel (inkl. biodiesel) fra 2000 til 2019.



Figur 10.14 Omsetning av bensin (inkl. bioetanol) og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 2000–2019. Mill. liter

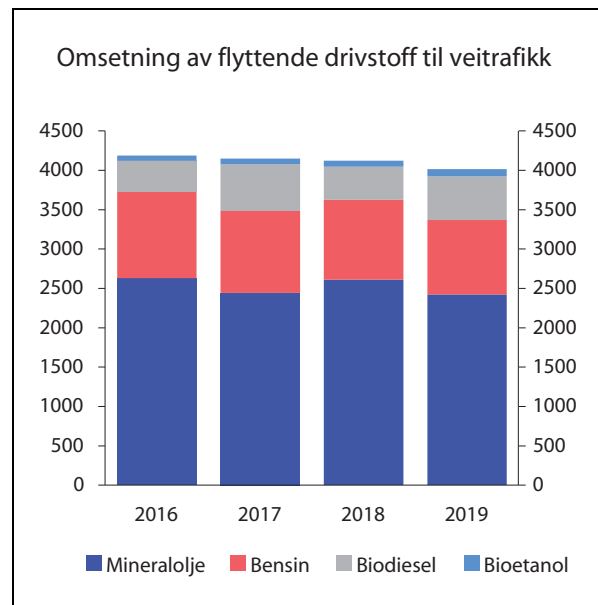
Kilde: Drivkraft Norge og Finansdepartementet.

Omsetningen av bensin var på sitt høyeste i 2001 med en årlig omsetning på 2 271 mill. liter. Omsetningen holdt seg om lag uendret frem til 2004, men har falt hvert år etter det. I 2019 var omsetningen av bensin om lag 55 pst. lavere enn i 2001. Reduksjonen i omsetningen av bensin skyldes først overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler og deretter overgang fra bensinbiler til elbiler og ladbare hybridbiler.

Omsetningen av autodiesel økte utover 2000-tallet og var på sitt høyeste i 2016 med 3 135 mill. liter. Siden 2016 har omsetningen av autodiesel falt hvert år. I 2019 var omsetningen av autodiesel om lag 7 pst. lavere enn i 2016. Øknin-

gen frem til 2016 skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler mens reduksjonen etter 2016 skyldes overgangen fra dieselmotoren til elbiler og ladbare hybridbiler.

Skatteetaten har tall for omsetning av drivstoff hvor det skilles mellom fossile drivstoff og biodrivstoff. Figur 10.15 viser utviklingen i omsetningen av mineralolje, bensin, biodiesel og bioetanol til veitrafikk fra 2016 til 2019.



Figur 10.15 Omsetning av flyttende drivstoff til veitrafikk i perioden 2016–2019. Mill. liter

Kilde: Skatteetaten.

Figuren viser at den samlede omsetningen av flyttende drivstoff til veitrafikk faller men at andelen biodrivstoff er økende. I 2019 ble det omsatt 647 mill. liter biodrivstoff til veitrafikk. Dette utgjør om lag 16,1 volumprosent av alt drivstoff til veitrafikk. Av drivstoff til dieseldrevne kjøretøy er om lag 18,7 volumprosent biodiesel mens av drivstoff til bensindrevne kjøretøy er om lag 8,7 volumprosent bioetanol.

10.6 Avgift på elektrisk kraft

For 2021 foreslås det å prisjustere den ordinære avgiftssatsen. Den reduserte satsen for industri mv. foreslås satt opp til 0,532 øre per kWh på

grunn av svak krone. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er den ordinære satsen 16,13 øre per kWh, mens den reduserte satsen er 0,505 øre per kWh.

Boks 10.4 Priser på drivstoff

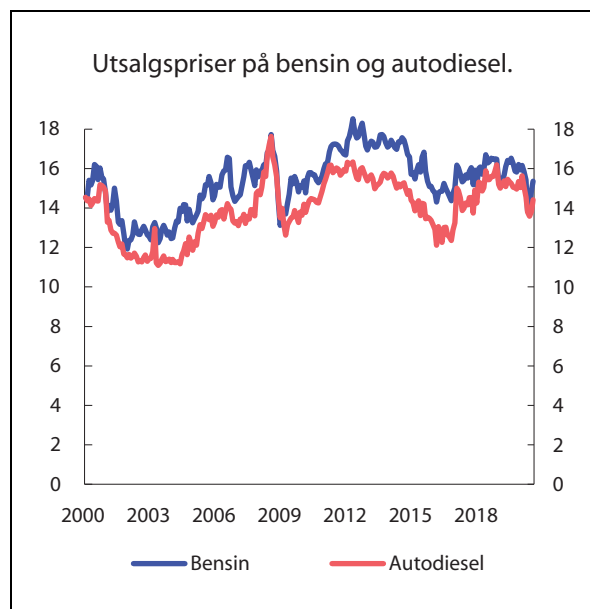
Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for gjennomsnittlige utsalgspriser på bilbensin og autodiesel. Figur 10.16 viser månedlige gjennomsnitt gjennomsnittlig reell pris på bensin og autodiesel i perioden fra 2000 til 2019 målt i faste 2020-kroner. I dag er bensin og autodiesel blandingsprodukt som dels består av fossilt drivstoff og dels består av biodrivstoff.

De siste 20-årene har gjennomsnittlige utsalgspriser på bensin og diesel stort sett variert mellom 12 og 18 kroner per liter, målt i faste 2020-kroner. Bensinprisen er gjennomgående noe høyere enn dieselpriisen. Dette skyldes at avgiftene på bensin gjennomgående har vært høyere enn avgiftene på diesel.

Figur 10.16 viser at gjennomsnittlig reell utsalgspris på bensin var på sitt høyeste i april 2012, mens gjennomsnittlig reell utsalgspris for diesel var på sitt høyeste i juli 2008. I juli 2020 var gjennomsnittlig reell utsalgspris på bensin 17,1 pst. lavere enn i april 2012, mens gjennomsnittlig reell utsalgspris på diesel var 18,2 pst. lavere enn i juli 2008.

Det er en rekke forhold som påvirker utsalgsprisene på drivstoff. For det første kjøper energiselskapene drivstoff i et internasjonalt marked. De internasjonale produktprisene på ulike drivstoff bestemmes av tilbud og etterspørsel i det internasjonale markedet og avhenger av bl.a. råoljepris, biodrivstoffpriser og raffineringkostnader. For det andre noteres internasjonale produktpriser normalt i amerikanske dollar mens norske drivstofforhandlere selger drivstoff i norske kroner. Valutakursen mellom norske kroner og amerikanske dollar vil derfor påvirke utsalgsprisen i Norge. For det tredje må energiselskapene og drivstofforhandlerne få dekket sine kostnader til frakt, lagring, drift, transport, administrasjon, markedsføring, mv.

De må i tillegg ha en rimelig fortjeneste. For det fjerde kan offentlige krav påvirke drivstoffprisen, Omsetningskravet for biodrivstoff fører f.eks. til økt bruk av biodrivstoff. Siden de internasjonale produktprisene på biodrivstoff er høyere enn på fossile drivstoff, bidrar økt omsetningskrav til økte utsalgspriser. For det femte påvirker avgiftene utsalgsprisen. Særaggiftene (veibruksavgiften og CO₂-avgiften) er ett fast påslag i kroner per liter og ligger normalt fast gjennom året mens merverdiavgiften er et påslag på 25 pst. på pris før merverdiavgift. Særaggiftene bidrar derfor ikke til prisvariasjoner gjennom året mens merverdiavgiften forsterker prisvariasjonene gjennom året.



Figur 10.16 Gjennomsnittlig utsalgspris på bensin og autodiesel i perioden 2000–2020. 2020-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Avgiften skal skaffe staten inntekter, men den kan også bidra til å redusere energiforbruket.

Avgiften på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiftsgrunnlag og avgrensninger er endret en rekke ganger, men siden 2004 har avgiftsstrukturen i hovedtrekk ligget fast. Det skal betales avgift for elektrisk kraft som leveres i Norge enten den er produsert innenlands eller innført.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket er avgrenset til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. I tillegg er elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk fritatt for avgift. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen er også fritatt for avgift.

Øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon,

datasentre med uttak over 0,5 MW, skip i næring mv. illegges redusert sats for kraft til selve produksjonsprosessen.

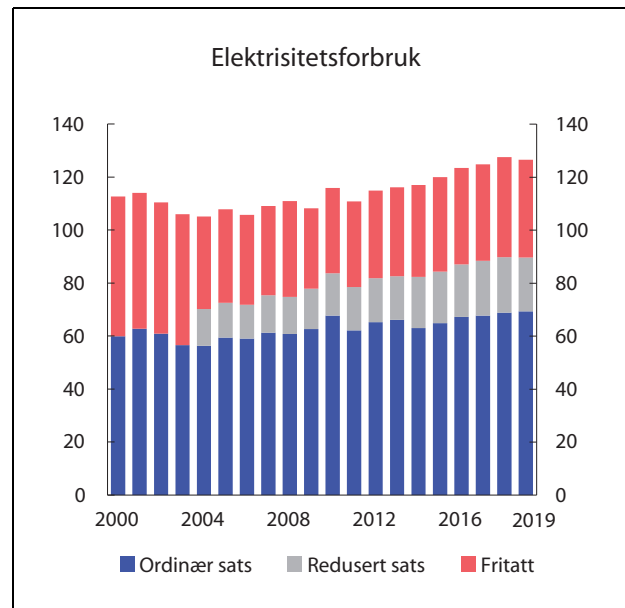
I tiltakssonen er all næringsvirksomhet ilagt redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting betaler redusert sats, mens disse næringene er ilagt ordinær sats i resten av landet. Ovennevnte fritak og reduserte satser anses som offentlig støtte som er forenlig med EØS-avtalen.

Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,5 euro per MWh fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte satsen settes opp til 0,532 øre per kWh fra 1. januar 2021. Satsøkningen anslås å øke avgiftsinntekten med omtrent 5 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført i 2021.

I statsbudsjettet for 2015 vedtok Stortinget fritak for elavgift for energiintensive foretak i treforedlingsindustrien. Fritaket omfatter elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen, og forutsetter deltakelse i godkjent program for energieffektivisering. Fritaket er ikke trådt i kraft fordi iverksetting forutsetter godkjenning av EFTAs overvåkningsorgan (ESA), jf. Prop. 94 LS (2013–2014) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* kapittel 7. Treforedlingsindustrien betaler derfor i dag redusert sats. Nærings- og fiskeridepartementet, i samråd med Finansdepartementet og Olje- og energidepartementet, arbeider for at iverksetting av fritaket skal kunne skje etter godkjenning fra ESA. Arbeidet er krevende. Tiltaket ble prenotifisert til ESA både i 2015 og 2017. ESA lukket saken våren 2018 fordi prenotifikasjonsfasen hadde trukket for langt ut i tid. Gjenåpning av saken forutsetter en bedre begrunnelse for at tiltaket er nødvendig og at det vil ha effekt.

Fritak for solcellestrøm til eget bruk

Solkraft er fritatt for elavgift når den er til eget bruk, produsert ved egne solcelleanlegg, og går direkte via internt ledningsnett fra solcelleanlegget til forbrukerens bygning. Kravet til eget ledningsnett kan gjøre det vanskelig blant annet for borettslag, eierseksjonssameier og boligaksjeselskap å utnytte fritaket. Det skyldes at abonnentene normalt får elektrisiteten levert over det ordinære ledningsnettet. Skattedirektoratet har i samråd med Norges vassdrags- og energidirektorat utredet endringer for å utforme fritaket på en mer hensiktsmessig måte og innen rammen av stats-



Figur 10.17 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2019 fordelt etter avgiftssats. TWh

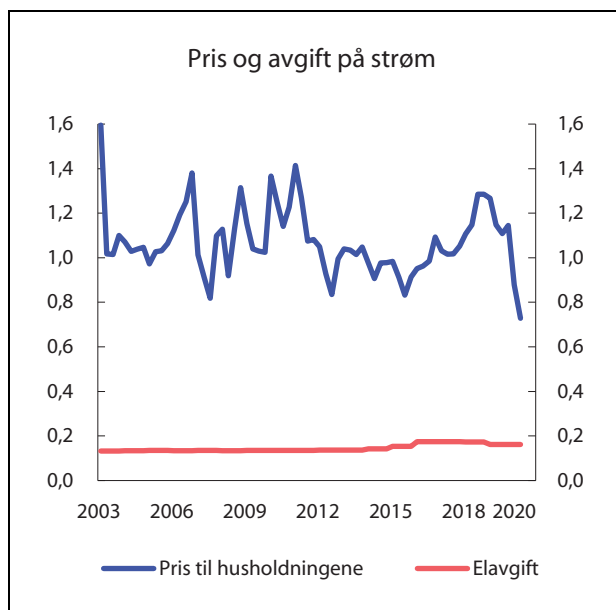
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

støtteregulverket. Finansdepartementet vil i samarbeid med Olje- og energidepartementet vurdere alternative endringer av fritaket.

Forbruksutvikling og priser

Forbruket av kraft som illegges ordinær sats økte med omtrent 16 pst. fra 2000 til 2019. Figur 10.17 viser utviklingen i sluttforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, primærnæringer, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for omtrent 55 pst. av det totale sluttforbruket. 29 pst. av sluttforbruket har fritak eller omfattes ikke av avgiften, i hovedsak kraftintensiv industri og petroleumsvirksomhet på sokkelen. Øvrig industri, landanlegg for petroleumsvirksomheten mv., som betaler redusert sats, står for 16 pst. av sluttforbruket.

I perioden 2014–2016 ble elavgiften satt opp med vel 3,5 øre per kWh. På grunn av lave kraftpriser betalte husholdningene likevel mindre for strøm enn i de foregående årene. Figur 10.18 viser utviklingen i prisen på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og utviklingen i avgiften på elektrisk kraft. Strømprisen økte betydelig gjennom 2018, men var likevel en del lavere enn tidligere pristopper. Elavgiften ble redusert fra 1. januar 2019 med ett øre per kWh.



Figur 10.18 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 2003–2. kvartal 2020. 2020-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

10.7 Grunnavgift på mineralolje mv.

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen. Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien mv. foreslås økt til 0,227 kroner per liter mineralolje. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er ordinær avgiftssats 1,68 kroner per liter mineralolje. Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter ilegges redusert sats med 0,212 kroner per liter mineralolje i 2020. Videre foreslås endringer i avgiftsvedtaket § 2.

Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000, da avgiften på elektrisk kraft ble satt opp. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men den kan også bidra til å hindre at mineralolje erstatter oppvarming med elektrisitet eller fjernvarme.

Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 21 euro per 1000 liter lett mineralolje, fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte satsen settes opp til 0,227 kroner per liter mineralolje fra 1. januar 2021. Satsøkningen anslås å gi et merproveny på i størrelsesorden 0,1 mill. kroner i 2021.

Avgiften omfatter olje med mineralsk opphav, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Unntatt fra grunnavgiften

er flyparafin og mineralolje som ilegges veibruksavgift (autodiesel). Mineralolje blant annet til bruk i skip i utenriks fart, fiske og fangst, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, sildemel- og fiskemelinindustrien og tog er fritatt for avgift.

Videre er mineralolje til fartøy som driver gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fritatt for avgift. Et forslag om å utvide fritaket til å omfatte all næringsvirksomhet i innenriks sjøfart, har vært på høring. En utvidelse av fritaket medfører at fritaket for fartøy som høster tang og tare blir overflødig og dette ble i høringen foreslått opphevet. Forslagene fikk bred tilslutning. I tråd med dette foreslås endringer i ordlyden i avgiftsvedtaket § 2 bokstav g og at gjeldende § 2 bokstav n oppheves. Nærmere regler vil bli fastsatt i forskrift. Forslaget anslås å gi et provenytap på om lag 15 mill. kroner påløpt og 14 mill. kroner bokført.

10.8 Avgift på smøreolje mv.

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 2,273 kroner per liter.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje, og dermed redusere skade på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse.

Smøreolje som brukes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly er fritatt for avgift.

Det gis tilskudd ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler. Ordningen blir ofte omtalt som refusjon av smøreoljeavgift, selv om det ikke er noen direkte kobling mellom smøreoljeavgiften og tilskuddet. Det er Klima- og miljødepartementet som har ansvaret for ordningen, og den er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2020–2021) for Klima- og miljødepartementet.

10.9 CO₂-avgift på mineralske produkter

CO₂-avgiften på mineralske produkter er et av hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk og har som formål å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av CO₂ fra bruk av mineralske

Tabell 10.2 CO₂-avgiftssatser for 2020 og forslag for 2021

	2020		2021	
	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin.....	1,26	544	1,37	591
Mineralolje				
generell sats.....	1,45	545	1,58	594
kvotepliktig innenriks luftfart ¹	1,39	545	1,51	592
annen innenriks luftfart.....	1,39	545	1,51	592
Naturgass				
generell sats.....	1,08	543	1,17	588
kjemisk reduksjon mv.....	0,00	0	0,29	146
kvotepliktige ¹	0,061	32	0,065	33
LPG				
generell sats.....	1,63	543	1,77	590
kjemisk reduksjon mv.....	0,00	0	0,44	147

¹ I tillegg er det kvoteplikt for deler av disse utslippene.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

produkter. Avgiften omfatter de mineralske produktene mineralolje, bensin, naturgass og LPG. Avgiften omfatter også blandinger, dersom et mineralsk produkt utgjør hovedbestanddelen.

For 2021 foreslås det å øke avgiftssatsene med 5 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd. Forslagene er nærmere omtalt i punkt 10.9.2 og 10.9.3.

For 2021 foreslås det å øke de reduserte satsene for naturgass og LPG som leveres til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser til 25 prosent av de generelle satsene i § 1 første ledd, se forslag til avgiftsvedtak II § 1 annet ledd annet punktum. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.9.4.

For 2021 foreslås det å innføre et nytt avgiftsfritak for naturgass og LPG levert til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser dersom bruken gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, se forslag til avgiftsvedtak II § 5 ny bokstav g. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.9.4.

For 2021 foreslås det å øke den reduserte satsen på naturgass til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, se forslag til avgiftsvedtak § 1 annet ledd første punktum. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.9.5.

Tabell 10.2 viser CO₂-avgiftssatser for 2020 og forslag for 2021, også omregnet i kroner per tonn CO₂. I 2020 tilsvarer det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften en karbonpris på 544 kroner per tonn CO₂-ekvivalent mens forslaget for 2021 tilsvarer en karbonpris på 591 kroner per tonn CO₂-ekvivalent.

Det er flere fritak i CO₂-avgiften som gjelder alle de avgiftspliktige mineralske produktene. I tillegg er det enkelte fritak som kun gjelder enkelte mineralske produkter.

Mineralske produkter som brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft, eller utslippene er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi, er fritatt for avgift.

Videre er mineralske produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, fritatt for avgift. Fritaket gjelder ikke for naturgass og LPG, og heller ikke for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Forbrenning av biologisk materiale tilfører ikke nytt karbon til karbonkretsløpet i naturen, i motsetning til forbrenning av fossile drivstoff. Utslipp av CO₂ fra forbrenning av biodrivstoff inngår derfor ikke i nasjonale totalutslipp av CO₂ etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er et vir-

kemiddel som priser utslipp av fossilt karbon og som har som formål å redusere norske utslipp av klimagasser, slik disse måles etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er derfor avgrenset til mineralske produkter (fossile drivstoff), og det gis fritak for andel biodrivstoff innblandet i mineralske produkter.

I CO₂-avgiften på bensin gis det fritak for bensin til tekniske og medisinske formål, motorsager og andre arbeidsredskaper med to-taktsmotor og bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

I CO₂-avgiften på naturgass og LPG gis det fritak for andel hydrogen i naturgass og LPG. Dette fordi hydrogen ikke gir utslipp av karbon ved forbrenning, kun utslipp av vann (H₂O).

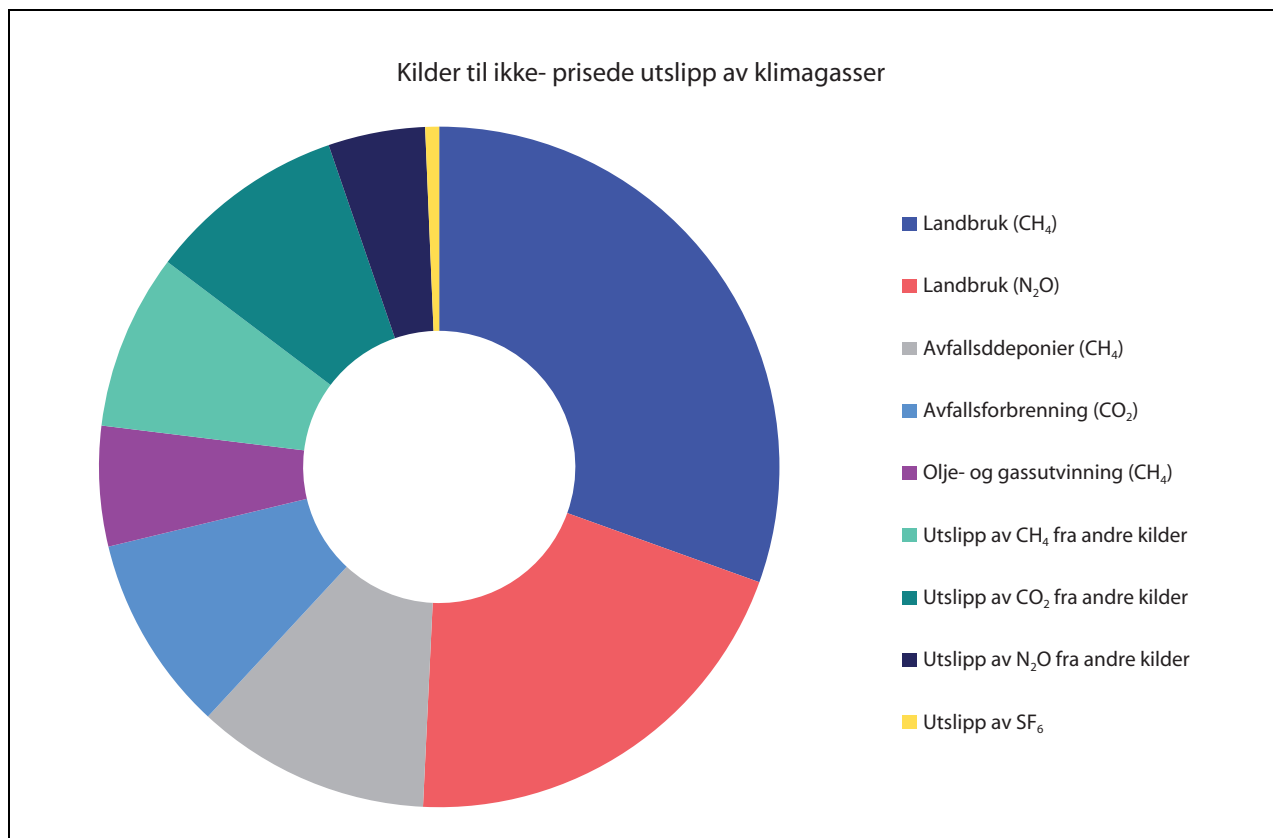
I CO₂-avgiften på naturgass og LPG gis det fritak for naturgass og LPG til veksthusnæringen. Med forslag til avgiftsvedtak for 2021 vil dette være det eneste gjenværende fritaket i CO₂-avgiften på mineralske produkter som ikke er i tråd med avgiftens formål. I juni 2019 ble det inngått en klimaavtale mellom regjeringen og jordbruket. Dette er en intensjonsavtale om å arbeide for reduserte klimagassutslipp, og økte opptak av karbon fra jordbruket. Det er satt et mål om at

utslippene skal reduseres med 5 mill. tonn CO₂-ekvivalenter for perioden 2021–2030. Det presiseres i avtalen at den ikke skal gi bindinger for fremtidig virkemiddelbruk, og avtalen er heller ikke juridisk bindende. Et av tiltakene som skisseres i avtalen er overgang til fossilfri oppvarming og energibruk i jordbruket. Fritaket i CO₂-avgiften for naturgass og LPG til veksthusnæringen svekker næringens økonomiske insentiver til å gjennomføre dette tiltaket.

Det er i tillegg enkelte fritak som følge av at særavgiftene er ment å treffe innenlands forbruk og at norske klimaforpliktelser er knyttet til utslipp fra norsk territorium. Det er derfor blant annet fritak for skip og fly i utenriks fart og fiske og fangst i fjerne farvann.

10.9.1 Avgifter i klimapolitikken

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er sektorovergripende virkemidler i form av klimagassavgifter og omsettbare kvoter. Avgifter og kvoter setter begge en pris på utslipp av klimagasser. Ved bruk av karbonpriser pålegger ikke myndighetene den enkelte å redusere utslippene på en bestemt måte, men hver enkelt får et økonomisk



Figur 10.19 Utslipp av klimagasser som verken er ilagt kvoteplikt eller avgifter. 2020-regler og 2018-utslipp.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

insentiv til å endre atferd. Den enkelte står derfor fritt til å tilpasse seg karbonprisene på den måten som passer beste for den enkelte husholdning eller virksomhet. Karbonpriser bidrar til økt etter-spørsel etter lav- og nullutslippsteknologi, og dermed også til nye forretningsmuligheter. Når alle utslipp står overfor den samme karbonprisen, vil alle aktører ha like insentiver til å redusere utslippene, og et gitt utslippsmål nås til lavest mulig kostnad for samfunnet.

Regjeringen har gjennomført en rekke forbedringer i CO₂-avgiften på mineralske produkter. Det generelle avgiftsnivået på mineralolje er økt fra om lag 265 kroner per tonn CO₂ i 2013 (målt i faste 2020-kroner) til 545 kroner per tonn CO₂ i 2020. I tillegg er en rekke fritak og reduserte satser avviklet. Dette har forsterket insentivene til utslippsreduksjoner i hele økonomien og bidratt til en mer kostnadseffektiv klimapolitikk. I 2020 er tilnærmet all innenlands bruk av mineralske produkter (fossil energi) ilagt karbonpriser, enten gjennom kvotesystemet eller CO₂-avgiften. De eneste unntakene er naturgass og LPG til veksthusnæringen samt til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser i ikke-kvotepliktige virksomheter.

Over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser er ilagt avgift eller kvoteplikt. Det er en svært høy andel i internasjonal sammenheng. De viktigste avgiftene på utslipp av klimagasser er CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Begge avgiftene ble innført i 1991. I tillegg er det avgift på klimagassene HFK og PFK. Det aller meste av klimagassutslippene fra olje- og gassutvinning på kontinentalsokkelen og innenriks luftfart er omfattet av både kvotesystemet og avgifter.

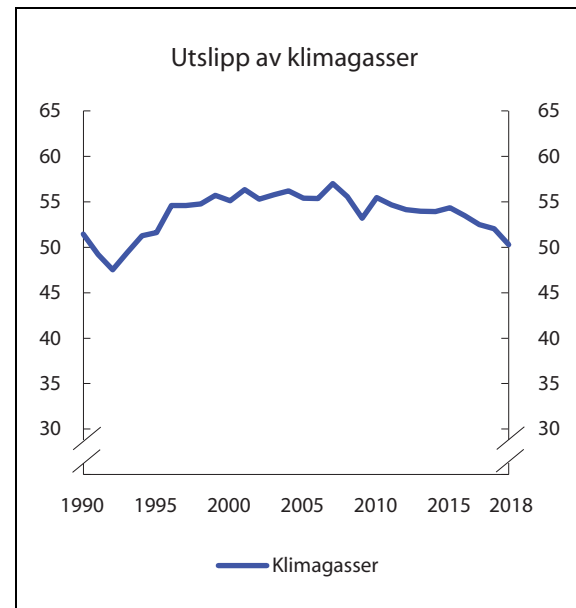
Det gjenstår utslipp tilsvarende om lag 8,6 mill. tonn CO₂-ekvivalenter som verken er ilagt kvoteplikt eller avgifter. Dette utgjør om lag en sjettedel av Norges samlede utslipp av klimagasser og om lag en tredjedel av Norges ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. Figur 10.19 viser fordelingen av de ikke-prisede utslippene av klimagasser.

Utslippene av metan (CH₄) og lystgass (N₂O) fra jordbruket utgjør om lag 4,4 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, dvs. om lag halvparten av de ikke-prisede utslippene av klimagasser. Utslippene av metan kommer fra husdyr og husdyrgjødsel, mens utslippene av lystgass kommer fra både mineralgjødsel og husdyrgjødsel.

Utslippene av metan fra avfallsdeponier utgjør om lag 0,95 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Utslip-

Boks 10.5 Utslipp av klimagasser

De samlede norske klimagassutslippene i 2019 anslås til 50,3 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, se figur 10.20. Dette er en reduksjon på 3,4 pst. fra 2018 og en reduksjon på 11,8 pst. siden utslippene var på sitt høyeste i 2007. Utslippene er de laveste siden 1993 og er 2,2 pst. lavere enn i 1990 og 9,2 pst. lavere enn i 2005.



Figur 10.20 Utslipp klimagasser samlet. 1990–2019. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

¹ Tall for 2019 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

pene fra avfallsdeponier er i all hovedsak utslipp av metan som dannes når biologisk avfall brytes ned. Deponering av biologisk nedbrytbart avfall ble forbudt 1. juli 2009. Dagens utslipp av metan fra avfallsdeponier skyldes i all hovedsak nedbryting av biologisk avfall som ble deponert før forbudet ble innført. Disse utslippene vil naturlig avta fremover.

De ikke-kvotepliktige utslippene av CO₂ fra avfallsforbrenningsanlegg utgjør om lag 0,8 mill. tonn CO₂. Det foreslås avgift på disse utslippene, se punkt 10.10.

I tillegg til de større ikke-prisede utslippskildene nevnt over, er det en rekke mindre utslipp av klimagasser som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift.

Boks 10.6 Kvotepreisen

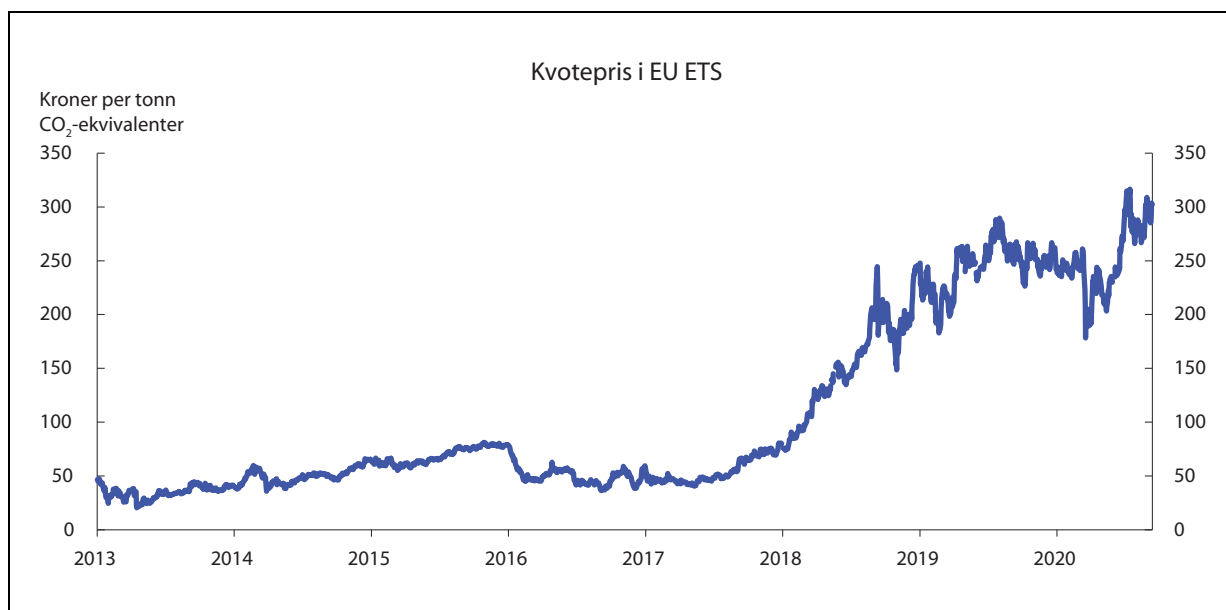
EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter der formålet er å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen og Norge sluttet seg til det europeiske kvotesystemet i 2008.

I EUs kvotesystem er samlet kvotemengde politisk bestemt, mens kvotepreisen fastsettes i markedet og avhenger av tilbud og etterspørsel etter kvoter. Figur 10.21 viser kvotepreisen i EUs kvotesystem siden kvotesystemet gikk inn i fase 3 i 2013. Kvotepreisen er nå vesentlig høyere enn tidligere, og kvotepreisen har siden sommeren 2020 ligget mellom 250 og 300 kroner per tonn CO₂.

Industrivirksomheter med energianlegg over 20 MW er kvotepliktige mens industrian-

legg med energianlegg under 20 MW ikke er kvotepliktige. De ikke-kvotepliktige virksomhetene er omfattet av CO₂-avgiften mens de kvotepliktige virksomhetene som hovedregel er fritatt for CO₂-avgift. Kvotepliktige og ikke-kvotepliktige virksomheter står derfor overfor ulike karbonpriser. Forskjeller mellom CO₂-avgiften og kvotepreisen kan påvirke konkurransen mellom kvotepliktige og ikke-kvotepliktige virksomheter.

Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktig industri ilegges CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt.



Figur 10.21 Kvotepreis i EUs kvotesystem (EU ETS). 2013–2020. Kroner per tonn CO₂-ekvivalenter.

Kilde: ICE, Norges Bank og Statistisk sentralbyrå.

10.9.2 Økte avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser

I Granavolden-plattformen varsles det at regjeringen vil «trappe opp den flate CO₂-avgiften med fem prosent årlig for alle sektorer frem til 2025.»

I tråd med Granavolden-plattformen foreslås det å øke det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser med 5 pst. utover

prisjustering. Dette omfatter både de generelle satsene i CO₂-avgiften på mineralske produkter og avgiften på klimagassene HFK og PFK. Forslagene anslås samlet sett å gi et merproveny på 360 mill. kroner påløpt og 330 mill. kroner bokført, hvorav det alt vesentligste kommer fra CO₂-avgiften på mineralske produkter.

I Granavolden-plattformen varsles det at «økte pumpepriser som følge av (...) økt CO₂-avgift på

drivstoff ilagt veibruksavgift skal i sin helhet motsvares med reduserte avgiftssatser på drivstoff.» Det foreslås derfor tilsvarende reduksjoner i veibruksavgiften på bensin og mineralolje, jf. omtale i punkt 10.5.1.

10.9.3 Økt CO₂-avgift på mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart

Størstedelen av innenriks luftfart er ilagt både kvotepliktig og CO₂-avgift og er dermed ilagt doble virkemidler. I 2020 står innenriks kvotepliktig luftfart overfor en effektiv karbonpris på om lag 800 kroner per tonn CO₂, hvorav CO₂-avgiften utgjør om lag 550 kroner per tonn CO₂ og kvoteprisen om lag 250 kroner per tonn CO₂.

EUs kvotesystem (EU ETS) ble utvidet til å omfatte utslipp fra luftfart i 2012. For å bidra til at innenriks luftfart ikke skulle stå overfor en vesentlig høyere karbonpris enn andre sektorer, ble CO₂-avgiften redusert for innenriks kvotepliktig luftfart fra 2012, tilsvarende forventet kvotepris. I budsjettavtalen om 2015-budsjettet var det enighet om å øke CO₂-avgiften på innenriks kvotepliktig luftfart opp til det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp. Dette innebærer at innenriks kvotepliktig luftfart siden 2012 har vært ilagt dobbelt virkemiddelbruk og siden 2015 vært den sektoren som er ilagt høyest effektiv karbonpris.

I tråd med praksis etter 2015, foreslår det at CO₂-avgiften på mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart økes i takt med det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp, dvs. at CO₂-avgiften på mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart økes med 5 pst. utover prisjustering.

Pandemien har ført til en betydelig reduksjon i innenriks luftfart og det er stor usikkerhet om aktiviteten i innenriks luftfart i 2021. Forslaget anslås derfor på meget usikkert grunnlag å gi et merproveny på om lag 22 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført.

10.9.4 Avvikle fritaket for CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser

Naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser er fritatt for CO₂-avgift. Fritaket betyr at disse virksomhetene ikke står overfor en effektiv karbonpris som gir insentiver til utslippsreduksjoner.

I statsbudsjettet for 2020 foreslo Regjeringen å oppheve fritaket fra 1. januar 2020 og Stortinget sluttet seg til dette, jf. Prop. 1 LS (2019–2020) *Skatter, avgifter og toll 2020* og Innst. 3 S (2019–2020). Ved behandlingen av Prop. 67 S (2019–2020) fattet Stortinget et anmodningsvedtak (vedtak 447 av 31. mars 2020) hvor regjeringen ble bedt om å gjeninnføre fritaket, jf. Innst. 216 S (2019–2020). Regjeringen fulgte opp anmodningsvedtaket i Prop. 70 LS (2019–2020), hvor det ble foreslått at CO₂-avgiften på naturgass og LPG levert til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser skulle settes til henholdsvis 0 kroner per Sm³ naturgass og 0 kroner per kg LPG fra 1. april 2020. Stortinget sluttet seg til dette, jf. Innst. 233 S (2019–2020). Naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser har dermed siden 1. april 2020 ikke vært ilagt CO₂-avgift.

Regjeringen varslet i Prop. 70 LS (2019–2020) at den tar sikte på å trappe opp avgiftssatsene til 25 pst. av det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på naturgass og LPG i 2021, til 50 pst. i 2022, til 75 pst. i 2023 og til 100 pst. fra og med 2024. Stortinget sluttet seg til dette, jf. Innst. 233 S (2019–2020).

På bakgrunn av dette foreslås det at CO₂-avgiften på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser fra 1. januar 2021 settes til 25 pst. av det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på naturgass og LPG. Det tas sikte på å trappe opp avgiften videre i tråd med opptrappingsplanen skissert i Prop. 70 LS (2019–2020).

Noen virksomheter innenfor kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser er kvotepliktige. Når fritaket oppheves, vil disse virksomhetene i utgangspunktet bli ilagt avgift, også for kvotepliktige utslipp. Norges prinsipielle standpunkt er at det ikke innebærer statsstøtte å gi fritak for CO₂-avgift i slike tilfeller. Da fritaket ble innført i 2008, konkluderte imidlertid EFTAs overvåkingsorgan (ESA) med at fritaket var statsstøtte, men at det var forenlig med EØS-avtalen forutsatt at virksomhetene ble ilagt avgift over minstesatsene i EUs energiskattedirektiv. Energiskattedirektivet omfatter imidlertid ikke naturgass og LPG til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. Naturgass og LPG til disse anvendelsene er derfor ikke omfattet av energiskattedirektivets krav om minstesats.

Departementet legger til grunn at fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduk-

sjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser og som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven ikke utgjør statsstøtte. Fritaket bør likevel avklares med ESA. Det foreslås derfor at både økt CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser og innføring av fritak trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Forslagene kan anslås å gi et merproveny på 10 mill. kroner påløpt og 9 mill. kroner bokført i 2021. Provenyanslaget er basert på at endringene trer i kraft 1. januar 2021. Forslaget anslås å innebære at om lag 30 ikke-kvotepliktige virksomheter med samlede utslipp på om lag 75 000 tonn CO₂ per år får avgift. Kvotepliktige virksomheter vil fortsatt være fritatt for avgift.

10.9.5 Avgift på naturgass til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven

Mineralske produkter levert til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, er i utgangspunktet fritatt for CO₂-avgift. Fritaket gjelder likevel ikke for naturgass og LPG levert til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven. Slik naturgass og LPG ilegges CO₂-avgift med redusert sats.

Avgifter og omsettbare utslippskvoter er begge virkemidler som etablerer en pris på utslipp av klimagasser og som gir aktørene økonomiske insentiver til utslippsreduksjoner. Norges prinsipielle utgangspunkt er derfor at det ikke innebærer statsstøtte å gi fritak for CO₂-avgift for mineralske produkter levert til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven. EFTAs overvåkingsorgan (ESA) konkluderte imidlertid i 2008 med at fritaket for CO₂-avgift for mineralske produkter levert til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven er statsstøtte, men at støtten er forenlig med EØS-avtalen forutsatt at virksomhetene ble ilagt avgift over minstesatsene i EUs energiskattedirektiv. For mineralolje er minstesatsene oppfylt gjennom grunnavgiften på mineralolje, mens for naturgass og LPG er minstesatsene oppfylt gjennom reduserte satser i CO₂-avgiften. Den reduserte satsen for naturgass og LPG ble innført i 2010, samtidig med at CO₂-avgiften ble utvidet til å omfatte gass.

Ved Stortingets behandling av statsbudsjettet for 2020, jf. Innst. 3 S (2019–2020), hadde finanskomitéens flertall følgende merknad: «Flertallet mener likere prising av utslipp gir bedre insentiver til utslippskutt, men påpeker at CO₂-avgift og kvotesystemet er to likeverdige virkemidler som

skal oppfylle det samme målet, og at norsk fastlandsindustri i utgangspunktet ikke bør være ilagt både kvoteplikt og CO₂-avgift for samme utslipp. Flertallet ber regjeringen vurdere hvorvidt det finnes muligheter innenfor regelverket til å frita kvotepliktige virksomheter for CO₂-avgift på naturgass mv.» I Innst. 216 S (2019–2020) ba finanskomitéens flertall «regjeringen komme tilbake med en oppfølging av dette senest i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2020». I Prop. 107 LS (2019–2020) ble det opplyst om at regjeringen er i kontakt med ESA om saken, men at ESA for tiden har høyt arbeidspress, og foreløpig ikke har kunnet behandle saken.

ESA har i brev 15. september 2020 gitt sin foreløpige vurdering av saken. ESA konkluderer med at et fullt fritak for CO₂-avgift for kvotepliktige virksomheter innebærer statsstøtte, jf. EØS-avtalen artikkel 61(1). I vurderingen viser ESA blant annet til en tilsvarende dansk sak for Kommisjonen (2009/972/EC). Kommisjonen konkluderte med at tiltaket innebar statsstøtte, men at det var forenlig med støtteregeleverket dersom de støtteberettigede betaler avgift over minstesatsen i energiskattedirektivet. På denne bakgrunn foreslås at dagens minstesatser videreføres.

Minstesatsene, fastsatt i EUs energiskattedirektiv (anneks I), er 0,15 euro per GJ naturgass (tilsvarende om lag 0,006 euro per Sm³) og 0 euro per tonn LPG. Ved omregning fra euro til nasjonal valuta skal valutakursen per første virkedag i oktober året før budsjettåret benyttes.

Den norske kronen har svekket seg det siste året. På grunn av svak kronekurs må derfor den reduserte satsen for naturgass økes for å være i overensstemmelse med minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Det foreslås derfor å øke den reduserte satsen for naturgass levert til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven til 0,065 kroner per Sm³ fra 1. januar 2021. Valutakursen første virkedag i oktober var ikke kjent da budsjettforslaget ble ferdigstilt. Dersom kronen første virkedag i oktober er svakere enn 10,83 kroner per euro, må den reduserte satsen økes ytterligere.

Den reduserte satsen omfatter bruk av om lag 1,1 mrd. Sm³ naturgass. Forslaget om økt minstesats kan anslås å gi et merproveny på om lag 3 mill. kroner påløpt og bokført.

10.10 Avgift på forbrenning av avfall

For 2021 foreslås det å innføre en avgift på forbrenning av avfall på 149 kroner per tonn CO₂. Det foreslås at avgiften ikke skal omfatte kvotepliktige

forbrenningsanlegg¹. Videre foreslås det fritak for utslipp av CO₂ ved forbrenning av farlig avfall og ved forbrenning av avfall dersom CO₂ fanges og lagres (CCS). Se forslag til avgiftsvedtak.

Formålet med en avgift på utslipp fra avfallsforbrenning er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. I tillegg til at avgiften vil gi inntekter til statskassen, skal den også bidra til å redusere andre miljøskader fra avfall, herunder bidra til en forsvarlig håndtering av farlig avfall. Siden avgiften ikke bare skal bidra til å redusere CO₂-utslippene, men også til å redusere andre miljøskader fra avfall, betegnes den ikke som en CO₂-avgift i avgiftsvedtaket. Provenyet fra avgiften anslås å bli 120 mill. kroner påløpt og 110 mill. kroner bokført i 2021. Provenyanslaget er basert på at avgiften innføres 1. januar 2021.

Bakgrunn

Ikke-kvotepliktige utslipp av CO₂ fra avfallsforbrenning utgjør om lag 0,8 mill. tonn CO₂. Dette tilsvarer om lag 10 pst. av Norges ikke-prisede utslipp av klimagasser. I Meld. St. 41 (2016–2017) *Klimastrategi for 2030 – norsk omstilling i europeisk samarbeid* ble det varslet at regjeringen vil «innføre prising av utslipp av klimagasser fra avfallsforbrenningsanlegg» og i Prop. 1 LS (2017–2018) *Skatter, avgifter og toll 2018* ble det varslet at regjeringen vil arbeide videre med å innlemme avfallsforbrenningsanlegg for husholdningsavfall i EUs kvotesystem (EU-ETS) eller innføre CO₂-avgift på forbrenning av avfall. Det ble i mai 2019 gjennomført sonderinger med EU-kommisjonen og EFTAs overvåkingsorgan (ESA) om frivillig innlemming av avfallsforbrenningsanlegg i kvotesystemet. Etter disse sonderingene fremstår dette som et lite aktuelt alternativ. Dette skyldes at en innlemming i kvotesystemet innebærer en overføring av ressurser fra norske avfallsforbrenningsanlegg til andre europeiske stater. Videre vil en innlemming i kvotesystemet gjøre det mer krevende å oppnå våre utslippsforpliktelser overfor

EU, samt innebære en forskjellsbehandling av utslipp fra store og små avfallsforbrenningsanlegg. På denne bakgrunn mener regjeringen at norske avfallsforbrenningsanlegg ikke bør innlemmes i EUs kvotesystem. Regjeringen foreslår i stedet å innføre en avgift på forbrenning av avfall. For å unngå at forbrenning av avfall belastes både avgift og kvoteplikt (dobbel virkemiddelbruk), foreslås det at avgiften ikke omfatter forbrenning av avfall som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Høringen

Skattedirektoratet sendte i mai 2020 et forslag om å innføre CO₂-avgift på forbrenning av avfall på høring, herunder utkast til stortingsvedtak og forskriftsbestemmelser. I høringsnotatet ble det foreslått at avgiften ikke skal omfatte forbrenning av avfall som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven. Videre ble det foreslått at grunnlaget for avgiften er beregnede utslipp av fossilt CO₂. Avgiften skal beregnes ved å multiplisere antall tonn forbrent avfall med en nasjonal utslippsfaktor på 0,55 tonn CO₂ per tonn avfall. En faktor for alle forbrenningsanlegg gir imidlertid det enkelte forbrenningsanlegg svake insentiver til å redusere mengden fossilt materiale i sitt avfall. I høringsnotatet ble det derfor foreslått at forbrenningsanlegg som kan dokumentere en lavere andel fossilt materiale enn den nasjonale faktoren tilsier, kan søke Miljødirektoratet om å benytte en anleggs-spesifikk utslippsfaktor. Videre ble det foreslått fritak for utslipp fra forbrenning av farlig avfall og fra forbrenning ved anlegg med fangst og lagring av CO₂ (CCS).

Skattedirektoratet har mottatt 20 høringssvar, hvorav 19 hadde merknader til forslaget:

- Miljødirektoratet
- Statistisk sentralbyrå

- Avfall Norge
- BIR AS
- Eidsiva Bioenergi AS
- Energi Norge
- Fortum Oslo Varme
- Industri Energi
- LO Norge
- Norsk fjernvarme
- Norsk Industri
- Oslo kommune
- Regelrådet
- Returkraft AS
- Samfunnsbedriftene
- Sarpsborg Avfallsenergi AS

¹ Avfall kan forbrennes i *avfallsforbrenningsanlegg* eller *samforbrenningsanlegg*. I avfallsforskriften § 10-3 er et avfallsforbrenningsanlegg definert som enhver teknisk enhet samt utstyr som har til hovedformål å forbrenne avfall, med eller uten utnyttelse av generert termisk energi. Et *samforbrenningsanlegg* er definert som enhver teknisk enhet samt utstyr som har til hovedformål å produsere energi eller å framstille eller bearbeide produkter, og som i tillegg forbrenner avfall. Dersom et anlegg forbrenner ubehandlet, blandet forbruksavfall, betraktes det som et avfallsforbrenningsanlegg. Begrepet forbrenningsanlegg benyttes her som en fellesbetegnelse for *avfallsforbrenningsanlegg* og *samforbrenningsanlegg*.

- Statkraft
- ZERO
- Ålesundregionen Interkommunale Miljøsel-
skap (ÅRIM)

Høringsinstansene har i all hovedsak uttalt seg om det bør innføres avgift eller ikke, samt avgiftsnivå. Høringsinstansene har i liten grad uttalt seg om utformingen av forslaget, herunder utkast til regelverk (avgiftsvedtak og forskrift), bortsett fra *Miljødirektoratet* og *Oslo kommune*. Miljødirektoratet påpeker at den nasjonale utslippsfaktoren er 0,5498, og at denne mer presise faktoren bør ligge til grunn for beregning av avgiften. Miljødirektoratet mener videre at denne faktoren bør oppdateres jevnlig. *Oslo kommune* mener at avgiften for utsortert plastavfall som ikke lar seg materialgjenvinne, bør beregnes med en faktor på 1, slik at denne type avfall illegges en høyere avgift enn øvrig avfall.

Avfall Norge, *Energi Norge*, *Norsk Fjernvarme* og *Samfunnsbedriftene*, som representerer en rekke private og offentlige avfallsforbrennings- og fjernvarmeselskap, mener at den foreslåtte avgiften ikke vil gi en kostnadseffektiv reduksjon av ikke-kvotepfiktige utslipp av klimagasser, og derfor ikke bør innføres. De peker på at virkemidlene i stedet bør rettes inn mot aktører som befinner seg tidligere i verdikjeden. Disse høringsinstansene viser til at prisen på avfall dannes i et nordisk marked, og ikke vil påvirkes av en norsk avgift. Videre anføres at avgiften er i strid med prinsippet om at forurenser betaler, siden utslippene fra forbrenningen bestemmes av avfallsmengde og sammensetning, og at ansvaret for dette ligger hos husholdningene og bedriftene som står bak avfallet, samt hos produsentene. De trekker også frem at den foreslåtte avgiften vil gjøre konkurransesituasjonen vanskeligere, særlig mot svenske forbrenningsanlegg. Flere andre høringsinstanser har sendt inn lignende hørings svar.

Regelrådet mener i tillegg at virkningene av forslaget burde vært grundigere utredet, herunder virkningene for næringslivet og konkurransevridninger, blant annet mot svenske anlegg. Regelrådet mener at det er en svakhet at det i høringsnotatet ikke gis en tilrådning med hensyn til avgiftsnivå. Videre anføres at de administrative kostnadene burde vært vurdert og beregnet, samt at det burde vært redegjort for hvordan rapportering mv. skal gjennomføres i praksis. Regelrådet savner dessuten en utredning av mulighetene for innovasjon og nytenking som kan bidra til lavere utslipp, samt en nærmere vurdering av alternative tiltak. Regelrådet stiller spørsmål ved om avgiften

vil bidra til å nå målene om kostnadseffektive utslippsreduksjoner.

Industri Energi, *LO*, *Norsk Industri* og *Sarpsborg Avfallsenergi AS* er alle aktører i den delen av avfallsnæringen som er samforbrenningsanlegg. I hørings svarene stiller de seg positive til at det innføres en avgift på nivå med kvoteprisen i EUs kvotesystem, siden det vil gi like konkurransevilkår for samforbrenningsanlegg og avfallsforbrenningsanlegg. *Oslo kommune* gir også i sitt hørings svar uttrykk for at de er prinsipielt positiv til innføring av en avgift på forbrenning av avfall.

Vurderinger og forslag

I høringen anfører flere av aktørene i avfallsnæringen at avgiften ikke vil være i tråd med prinsippet om at forurenser betaler. Utslipp av klimagasser fra forbrenning av avfall som føres i det norske klimaregnskapet oppstår når avfall forbrennes i norske forbrenningsanlegg, ikke når produkter som til slutt ender som avfall designes eller produseres. En avgift på utslipp fra avfallsforbrenning vil dermed være i tråd med prinsippet om at forurenser betaler. Regjeringen mener det er rimelig at alle norske forbrenningsanlegg betaler for sine utslipp, slik de kvotepfiktige samforbrenningsanleggene er pålagt å gjøre. Dette vil gi likere konkurransevilkår i avfallsmarkedet.

Departementet anser at avgiften og konsekvensene av denne er tilstrekkelig utredet. Departementet viser til at det som et alternativ til en avgift, tidligere er vurdert å innlemme avfallsforbrenningsanlegg i kvotesystemet. Videre bygger avgiften, herunder reglene for rapportering, på samme prinsipper som den tidligere avfallsavgiften, som i det alt vesentlige anses kjent for de avgiftspliktige.

Særaggiftene inngår i regjeringens og Stortingets årlige budsjettbehandling. Både avgiftsgrunnlag og -sats vedtas av Stortinget i henhold til Grunnloven § 75 bokstav a. Skatte- og avgiftsreglene er generelle og retter seg i utgangspunktet mot alle. Virksomheter omfattet av avgiften er selv ansvarlige for å sette seg inn i det regelverk som gjelder på det aktuelle området. Videre er særaggiftssystemet basert på egenfastsetting. Dette innebærer at virksomheten selv må ta stilling til om aktiviteten er avgiftspliktig og på eget initiativ beregne og innbetale korrekt avgift. Skatteetaten vil på vanlig måte gi informasjon om det nye regelverket.

Det er i praksis ikke mulig for skattemyndighetene å ha full oversikt over hvilke virksomheter mv. som kan bli berørt av en ny avgift og hvilke

virksomheter vil kunne få for den enkelte. Slike utredninger ville blitt omfattende og kreve store ressurser. Det vises også til at forslaget om å innføre en avgift på forbrenning av avfall har vært på høring og at innspillene i høringsrunden inngår i vurderingsgrunnlaget. Departementet kan ikke se at høringen av forslaget om å innføre en avgift på forbrenning av avfall har avdekket forhold som tilsier at avgiften ikke innføres.

Hensynet til en kostnadseffektiv klimapolitikk tilsier at utslipp fra avfallsforbrenning prises på nivå med øvrige utslipp i ikke-kvotepiktig sektor, og at avgiftssatsen innrettes slik at prisen per tonn CO₂ på sikt blir lik den generelle satsen i CO₂-avgiften på mineralske produkter. For at næringen ikke skal belastes med en stor ekstrakostnad uten tid til å tilpasse seg avgiften, foreslår regjeringen at den innføres med en sats tilsvarende 25 pst. av den generelle satsen i CO₂-avgiften i 2021. Dette innebærer en avgiftssats på 149 kroner per tonn CO₂ i 2021. Med en nasjonal utslippsfaktor på 0,5498 vil dette utgjøre om lag 82 kroner per tonn avfall. Regjeringen vil komme tilbake med forslag til en eventuell opptrapping av avgiften i budsjettet for 2022.

For at avgiften skal gi det enkelte forbrenningsanlegg insentiv til å redusere utslippene fra forbrenning i eget anlegg gjennom sortering av avfall, foreslås det at forbrenningsanleggene skal kunne søke Miljødirektoratet om å benytte en anleggsspesifikk utslippsfaktor ved beregning av avgiften, i tråd med forslaget i høringsnotatet. Oslo kommune foreslår i sitt høringssvar at det også bør innføres en egen faktor for forbrenning av plastavfall som ikke kan materialgjenvinnes. I den nasjonale faktoren tas det høyde for at all plast som samles inn i et anlegg forbrennes. Ved søknad om å benytte en redusert faktor til beregning av avgift vil den reduserte faktoren beregnes basert på avfallet som faktisk forbrennes. Plastavfall som først sorteres ut for mulig gjenvinning, men som senere likevel forbrennes, vil ikke gi grunnlag for en redusert faktor. En egen faktor for forbrenning av plastavfall som ikke kan materialgjenvinnes anses derfor ikke som hensiktsmessig. Bruk av en nasjonal faktor vil kunne medføre at aktørene gjennomfører uheldige tilpasninger for å redusere avgiftsbelastningen. Departementet vil fortløpende vurdere justeringer i avgiftsregelverket for å unngå slike tilpasninger.

Bakgrunnen for forslaget er å redusere norske ikke-kvotepiktige utslipp av klimagasser, og slik bidra til at Norge innfrir sine internasjonale forpliktelse og når våre ambisjoner på klimaområdet. Norge er tilsluttet EUs kvotesystem. Regjeringen foreslår derfor at avgiften ikke skal omfatte

utslipp fra forbrenningsanlegg som er underlagt kvoteplikt, i tråd med unntakene for kvotepiktig utslipp som gjelder for de andre avgiftene på utslipp av klimagasser.

Utslipp av CO₂ som fanges og lagres (CCS), gir ikke utslipp til atmosfæren, og foreslås fritatt for avgift. Avgiften vil dermed gi forbrenningsanleggene økte insentiver til å investere i denne typen renseteknologi. Det finnes i dag i overkant av 20 fullskala CCS-anlegg i verden, men ingen av disse er tilknyttet forbrenningsanlegg. Hvorvidt norske forbrenningsanlegg vil investere i CCS i fremtiden vil avhenge av kostnads- og teknologiutviklingen på området og norske og internasjonale karbonpriser. For at avgiften ikke skal stå i veien for forsvarlig håndtering av farlig avfall foreslås det videre at utslipp fra forbrenning av farlig avfall fritas for avgift. Fritakene er i tråd med avgiftens formål om å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av ikke-kvotepiktige utslipp av klimagasser og bidra til å redusere andre miljøskader fra avfall. Det legges dermed til grunn at de ikke utgjør statsstøtte. Det samme gjelder avgrensningen mot kvotepiktige forbrenningsanlegg. Utforming av avgiften vil bli forelagt EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Siden avgiften bør avklares før avgiften trer i kraft, foreslås at den trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

De nærmere regler om avgiftsplikt og -fritak mv. vil bli fastsatt i forskrift.

Avgiften vil kunne gi økt eksport av avfall fra Norge til andre land, og redusert import av avfall fra andre land til Norge. Dette vil redusere utslippene i Norge, men ikke påvirke globale utslipp fra forbrenning av avfall. Utforming av avgiften vil bli forelagt EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Siden avgiften bør avklares før avgiften trer i kraft, foreslås at den trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Eventuelle utslipp som følge av transport av avfall er allerede priset gjennom CO₂-avgift på drivstoff. Import og eksport av avfall kan gjøre at ressursene i avfallet utnyttes bedre. Mengdene som eksporteres og importeres varierer fra år til år, og avhenger blant annet av avgifter og prisnivå på behandling av avfallet, lokalisering av spesialiserte gjenvinningsanlegg og deponier, samt behandlingsskapasitet i ulike regioner og land. I 2018 ble det eksportert om lag 1,8 mill. tonn avfall fra Norge, hvorav om lag 1,4 mill. tonn til Sverige, og om lag 0,2 mill. tonn til Danmark. Avfallseksporten har i perioden 2013 til 2018 vært stabil på mellom 1,6 og 1,85 mill. tonn avfall. I 2018 ble det importert om lag 0,9 mill. tonn avfall, hovedsakelig fra Danmark, Storbritannia, Sverige og Irland.

Sverige har de siste årene strammet til virkemiddelbruken overfor svenske forbrenningsanlegg. Alle svenske forbrenningsanlegg er omfattet av EUs kvotesystem og står overfor en kvotepris på om lag 260 kroner per tonn CO₂. 1. april 2020 innførte Sverige i tillegg en avgift på avfallsforbrenning, med en sats på 75 SEK per tonn avfall. Denne forventes å øke til 100 SEK per tonn avfall i 2021 og 125 SEK per tonn avfall fra og med 2022. I Danmark er all avfallsforbrenning omfattet av EUs kvotesystem. Regjeringens forslag til avgiftsnivå i 2021 er vesentlig lavere enn den samlede karbonprisen som svenske og danske anlegg står ovenfor.

Administrative og økonomiske konsekvenser

Forbrenningsanleggene vil enten måtte velte merkostnaden fra avgiften over på de som leverer inn avfallet, eller bære kostnaden selv. Det er kommunene som er ansvarlige for innsamling og levering av husholdningsavfall. Økt avgift vil trolig gi økte kommunale renovasjonsgebyrer, da disse normalt settes til selvkost. Næringslivet vil kunne få økte kostnader for næringsavfall. Forbrenningsanlegg som utnytter spillvarmen til fjernvarme, vil imidlertid ikke kunne velte kostnaden over i økt pris på fjernvarme, siden energiloven fastsetter at prisen for fjernvarme ikke skal overstige prisen for elektrisk oppvarming.

Avgiften vil medføre administrative kostnader og ressurser for Miljødirektoratet og Skatteetaten, knyttet til administrative rutiner, systemtekniske endringer, informasjon og kontroll. Disse kostnadene vil trolig være beskjedne. Avgiften vil også innebære økte administrative kostnader for næringen i form av tidsbruk til blant annet rapportering, registrering og dokumentasjon av avgiftspliktig mengde avfall. Mange av virksomhetene vil formentlig være kjent med systemet for innrapportering av særavgifter fra den tidligere sluttbehandlingsavgiften. Det antas at kostnadene vil være relativt lave.

10.11 CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2020 er avgiftssatsene 1,15 krone per Sm³ gass, 1,15 krone per liter olje eller kondensat og 7,93 kroner per Sm³ naturgass som slippes ut til luft. For naturgass, som er kilde til 95 pst. av utslippene fra petroleumsvirksomheten, tilsvarer satsene om lag 491 kroner per tonn CO₂. For de øvrige utslippene er satsene noe lavere, målt i kroner per tonn CO₂. Det aller meste av klimagassut-

slippene fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

For 2021 foreslås det å øke avgiftssatsene med 7 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a til d. Departementet anslår at den samlede prisen på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomheten, som består av både avgift og kvotepris, vil øke med om lag 5 pst. fra 2020 til 2021 med forslaget.

Den foreslåtte økningen på 7 pst. utover prisjustering anslås å gi et brutto merproveny på om lag 630 mill. kroner påløpt og 315 mill. kroner bokført. Netto merproveny, det vil si etter skatt (78 pst.) og SDØE, anslås til om lag 100 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført. Skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten overføres til Statens pensjonsfond utland.

CO₂-avgiften på sokkelen er fastsatt i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiften oppkreves etter lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

10.12 Svovelavgift

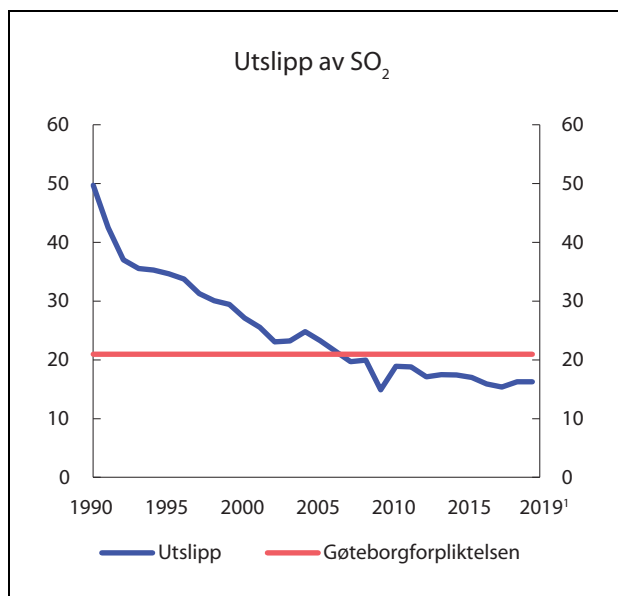
For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 13,55 øre per liter mineralolje for hver påbegynte 0,1 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 68 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

Avgiftsplikten omfatter olje med mineralsk opphav og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart er fritatt for avgift. Det refunderes avgift dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i det benyttede produktet skulle tilsi.

Figur 10.22 viser utslipp av SO₂ i perioden 1990 til 2019. Foreløpige tall viser at utslippene av svoveldioksid (SO₂) i 2019 var 16 266 tonn. Dette er om lag det samme som i 2018 og 30,2 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av SO₂ fra og med 2020 være maksimalt 21 000 tonn. Det er 10 pst. lavere enn det norske utslippet av SO₂ i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for SO₂.



Figur 10.22 SO₂-utslipp i perioden 1990–2019.
Tusen tonn

¹ Tall for 2019 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

10.13 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER)

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 74,76 kroner per kg ren TRI og PER.

Avgiften på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse helse- og miljøskadelige kjemikaliene.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter, omfattes også av avgiftsplikten dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet. TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk er fritatt for avgift.

10.14 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)

For 2021 foreslås det å øke avgiftssatsen med 5 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiften 544 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter, tilsvarende det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineralske produkter.

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i

2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiften er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt.

Det gis refusjon for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Ordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2020–2021) for Klima- og miljødepartementet.

For 2021 foreslås det å øke avgiftene på ikke-kvotepflichtige utslipp av klimagasser med 5 pst. utover prisjustering, se punkt 10.9.2. Forslaget anslås samlet sett å gi et merproveny på 360 mill. kroner påløpt og 330 mill. kroner bokført, hvorav om lag 15 mill. kroner kommer fra avgiften på HFK og PFK.

10.15 Avgift på utslipp av NO_x

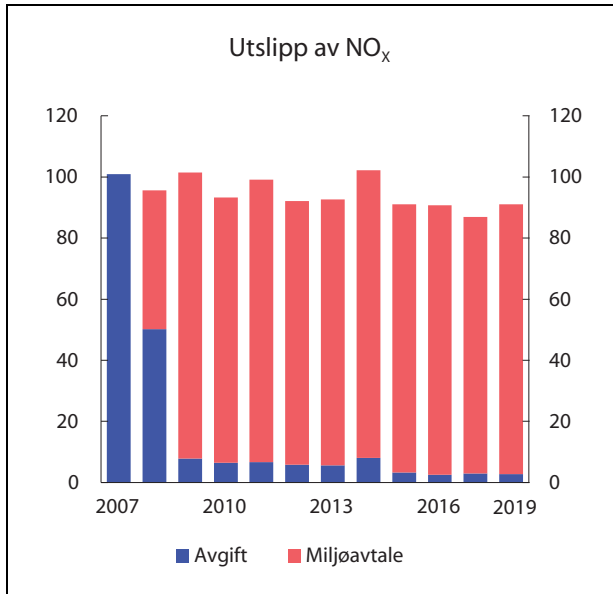
For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 22,69 kroner per kg NO_x.

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x, og bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Göteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra:

- fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann, er fritatt for avgift. Utslipp fra kilder som er omfattet av avtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp er også fritatt for avgift.

I 2017 inngikk Klima- og miljødepartementet en ny miljøavtale med 15 næringsorganisasjoner for perioden 2018–2025. Det følger av avtalen at næringsorganisasjonene fritas for avgift mot å sørge for at de samlede utslippene fra kildene som omfattes av avtalen ikke overskrider fastsatte



Figur 10.23 Utslipp av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og fra virksomheter fritatt fra NO_x-avgift gjennom miljøavtale. Tusen tonn
Kilde: Skatteetaten.

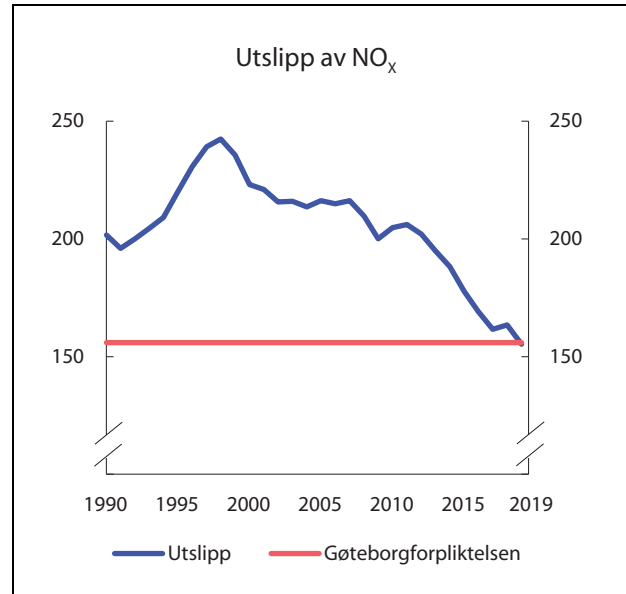
utslippstak. Det samlede utslippstaket for 2018 og 2019 er 202 510 tonn (gjennomsnitt 101 355 tonn per år) og det samlede utslippstaket for 2020 og 2021 er 192 510 tonn (gjennomsnitt 96 255 tonn per år). Avgiftsfritaket er godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA). NO_x-avtalen omfatter utslipp av NO_x fra kilder omfattet av NO_x-avgiften, med unntak av statlige utslippskilder, samt utslipp av NO_x fra nærmere bestemte industrikilder.

Figur 10.23 viser de samlede utslippene av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og virksomheter som er fritatt for NO_x-avgift gjennom deltagelse i NO_x-avtalen, slik utslippene er rapportert til Skatteetaten.

Figur 10.24 viser utslipp av NO_x i perioden 1990 til 2019. Foreløpige tall viser at de samlede utslippene av NO_x i 2019 var 155 291 tonn. Dette er 5,0 pst. lavere enn i 2018 og 28,2 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av NO_x fra og med 2020 være maksimalt 166 500 tonn. Det er 23 pst. lavere enn det norske utslippet av NO_x i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for NO_x.

10.16 Miljøavgift på plantevernmidler

For 2021 foreslås det ingen endringer i avgiften, se forslag til avgiftsvedtak.



Figur 10.24 NO_x-utslipp i perioden 1990–2019. Tusen tonn

¹ Tall for 2019 er foreløpige.
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. I 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift.

Avgiften innkreves av Mattilsynet og tilføres statskassen. Avgiften skal bidra til å redusere bruken av og stimulere til bruk av plantevernmidler med lavest mulig helse- og miljørisiko.

Miljøavgiften beregnes ut fra en basisavgift som multipliseres med en faktor for avgiftsklasse, og divideres deretter på normert arealdose. Basisavgiften er fastsatt av Landbruks- og matdepartementet i forskrift og utgjør 2,50 kroner for den mengde som kan brukes per dekar. Mattilsynet fastsetter hvilken avgiftsklasse det enkelte preparat hører under. Det er syv avgiftsklasser, avhengige av helse- og miljørisiko.

10.17 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

For 2021 foreslås det ingen endringer i avgiftene, se forslag til avgiftsvedtak.

I medhold av mineralloven krever Nærings- og fiskeridepartementet inn årsavgift fra den som undersøker og utvinner mineraler. For 2020 er det betalt avgift for 153 utvinningsretter og 390 undersøkelsesretter. Antall utvinningsretter ligger på samme nivå som i 2019, mens det er en nedgang i antall undersøkelsesretter sammenlignet med 2019. Inntektene fra avgiften utgjorde 6,1 mill.

kroner i 2019. Årsavgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m². Det betales ikke avgift det året rettigheten er gitt, men en avgift på 10 kroner for det andre og tredje året, 30 kroner for det fjerde og femte året og 50 kroner for det sjette og syvende året. Ved en eventuell forlengelse av undersøkelsesrett etter det syvende kalenderåret, betales det en årsavgift på 50 kroner for hver påbegynte 10 000 m². For å beholde utvinningsretten skal det for hver påbegynte 10 000 m² betales årsavgift til staten med 100 kroner. Årsavgift per utvinningsområde (utvinningsrett) skal ikke være mindre enn 1 000 kroner.

Etter lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster, kan det gis adgang til å undersøke eller utnytte slike naturforekomster. Konseksjon gis av Nærings- og fiskeridepartementet, som kan stille som vilkår for tillatelsen at det betales en avgift. Det er gitt to konseksjoner. Avgiften fastsettes på grunnlag av uttatt masse.

10.18 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv.

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 21,22 kroner per kg.

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst begrunnet med at den skal gi staten inntekter, men den har også en helsemessig begrunnelse. Avgiften omfatter sjokolade- og sukkervarer, herunder tyggegummi, karameller, pastiller og drops. Avgiften omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao, kjeks på nærmere vilkår samt drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer.

Fra 1. januar 2018 ble avgiftssatsen økt med 80 pst. reelt. Økningen ble reversert 1. januar 2019. Avgiften er klaget inn for EFTAs overvåkingsorgan (ESA).

10.19 Avgift på alkoholfrie drikkevarer

Fra 1. januar 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1. Fra 1. juli 2021 foreslås at avgiften differensieres etter sukkerinnhold, se forslag til romertall II § 1.

Avgift på alkoholfrie drikkevarer ble innført i 1924. Avgiftsgrunnlag og avgrensninger er endret en rekke ganger, men avgiftsstrukturen har i hovedtrekk ligget fast siden 2007. Avgiften er i første rekke fiskal, men den kan også ha en viss helseeffekt. Regjeringens forslag om å differensiere avgiften innebærer at den i større grad utformes ut fra helse- og ernæringsformål.

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som kun inneholder naturlig sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke er avgiftspliktige. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv. omfattes av avgiften. Melkeprodukter som er tilsatt kun en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift. Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

For 2020 er avgiftssatsen 3,51 kroner per liter for ferdig drikkevare og 21,35 kroner per liter for sirup til dispensere. Saft mv. og sirup som ikke er tilsatt sukker og er basert på frukt, bær eller grønnsaker, har redusert sats. For 2020 er avgiftssatsen for disse produktene henholdsvis 1,76 og 10,67 kroner per liter.

I statsbudsjettet for 2018 ble avgiftssatsen økt med 40 pst. reelt. Avgiften ble etter dette klaget inn for EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Klager har senere anmodet ESA om å avvende behandlingen av klagen. Fra 1. juli 2020 ble avgiftssatsen redusert til prisjustert 2017-nivå.

Storbritannia og Irland innførte i 2018 avgift på alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker. Avgiftene har to satser som avhenger av det totale sukkerinnholdet i varen. Drikke med mellom 5 og 8 gram sukker per 100 ml ilegges en lavere avgift enn drikke som inneholder 8 gram eller mer sukker per 100 ml. Kunstig søtet drikke og drikke med sukkerinnhold under 5 gram per 100 ml, er fritatt fra avgift. EU-kommisjonen har vurdert den irske avgiften og konkludert med at den ikke utgjør statsstøtte.

I november 2018 ble det satt ned et utvalg for å vurdere om særavgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer kan og bør utformes slik at de i større grad tar hensyn til helse- og ernæringsmessige formål. Utvalgets avga sin innstilling 9. april 2019, jf. NOU 2019: 8 *Særagiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer*.

Utvalgets flertall (seks medlemmer) mener at det bør innføres en helsemessig begrunnet og differensiert avgift på alkoholfrie drikkevarer. Flertallet er delt i synet på om kunstig søtet drikke bør omfattes av avgiften, hvorav fire medlemmer mener avgiften bør omfatte alkoholfrie drikkevarer som er kunstig søtet. Utvalgets mindretall (fire medlemmer) mener prinsipielt at avgiften på alkoholfrie drikkevarer bør oppheves uten å erstattes av en ny avgift. Dersom myndighetene likevel konkluderer med at dagens avgift skal erstattes med en ny helse- og ernæringsmotivert avgift, mener disse medlemmene subsidiært at det i så fall er nærliggende å vurdere en drikkevareavgift som for eksempel den irske avgiften. Disse medlemmene understreker at avgiftsnivået i så fall bør dimensjoneres ut fra kostnaden som bruk av alkoholfrie drikkevarer påfører samfunnet.

Utvalgets innstilling har vært på høring. Helsemyndigheter og -organisasjoner er positive til at avgiftene utformes etter helsemessige kriterier, men er opptatt av at dagens avgifter videreføres inntil nye avgifter er på plass. Organisasjoner og bedrifter som representerer næringen, mener gjennomgående at avgiftene bør oppheves uten å bli erstattet av nye avgifter.

Bransjen er delt i spørsmålet om differensiering av avgiften på alkoholfrie drikkevarer etter sukkerinnhold. *Ringnes AS* (som blant annet produserer Pepsi) støtter forslaget om å differensiere avgiften etter irsk/britisk modell og mener at en slik differensiering vil føre til en overgang til sukkerfrie alternativer. Andre som (subsidiært) er positive til en differensiering er *Vest-Telemarkrådet*, *Orkla* og *Virke*.

Coca-Cola mener at avgifter må vurderes sammen med andre virkemidler i folkehelsepolitikken. Det vises til at konsumet de senere år har gått i retning av sukkerfri drikke og at dette har skjedd uten differensiering av avgiften. *Coca-Cola* mener at det vil være en urimelig forskjellsbehandling å differensiere avgiften på alkoholfrie drikkevarer av helsegrunner slik at utelukkende sukkerholdig brus reguleres. *Macks Ølbryggeri AS* sin uttalelse går i samme retning. Mindre produsenter som *Oskar Sylte Mineralvannfabrikk*, *Roma Mineralvannfabrikk AS* og *Telemark Kildevann*, mener at en gradert avgift kan ha negative virkninger for de små- og mellomstore produsentene.

Departementet viser til at det etter helsemyndighetenes oppfatning fortsatt er et for høyt inntak av sukker i Norge, særlig blant barn og unge. Sukkerholdige drikkevarer er en av de største kildene til forbruk av tilsatt sukker i det norske kostholdet. Helsemyndighetene anbefaler derfor at

inntaket av drikke med tilsatt sukker begrenses. En differensiering av avgiften etter sukkerinnhold, vil stimulere produsentene til å redusere mengden sukker i produktene og forsterke markedsføringen av sukkerfrie alternativer. Dette vil være gunstig fra et helse- og ernæringsperspektiv.

Regjeringen foreslår derfor at avgiften på alkoholfrie drikkevarer differensieres etter sukkerinnhold. Det foreslås at avgiftssatsen på drikkevarer som kun er tilsatt kunstig søtstoff reduseres med 30 pst. reelt. Videre foreslås at ferdige utblandede drikkevarer med sukkerinnhold over 0 til og med 5 gram per 100 ml reduseres med 20 pst. reelt og at ferdige utblandede drikkevarer med sukkerinnhold over 5 til og med 8 gram per 100 ml reduseres med 10 pst. reelt. Avgiftssatsen for ferdige utblandede drikkevarer med over 8 gram sukker per 100 ml foreslås prisjustert til 2021-nivå. Forslaget innebærer at det innføres flere satser i stedet for én, slik at drikkevarene med høyest sukkerinnhold reelt sett får uendret avgift, mens avgiften reduseres for produkter som har mindre sukkerinnhold eller kun er tilsatt kunstig søtstoff. Dermed innebærer regjeringens forslag at avgiften i større grad utformes ut fra helse- og ernæringsmessige formål.

Det antas at endringen ikke vil påføre verken næringslivet eller Skatteetaten administrative kostnader av betydning. Nærmere regler vil bli fastsatt i forskrift etter forutgående høring.

Av hensyn til forutsigbarhet for næringslivet og for å avklare avgiften med ESA, foreslås det at avgiften legges om fra 1. juli 2021. På usikkert grunnlag kan dette da anslås å gi et samlet påløpt provenytab på om lag 175 mill. kroner og et bokført tap på om lag 150 mill. kroner i 2021. Forslaget antas å bidra til at forbrukerne erstatter sukkerholdige drikkevarer med kunstig søtet drikke, noe som over tid kan redusere avgiftsinntektene ytterligere. Av samlet provenytab antas det at rundt 185 mill. kroner påløpt og 155 mill. kroner bokført gjelder avgiften på alkoholfrie drikkevarer. Det er videre lagt til grunn at avgiftsreduksjonen vil øke omsetningen av alkoholfrie drikkevarer, og at dette øker provenyet fra grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer med 10 mill. kroner påløpt og 5 mill. kroner bokført i 2021.

10.20 Avgift på sukker

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2020 er avgiftssatsen 8,20 kroner per kg.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men kan også bidra til å redusere forbruket av disse varene. Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeropløsninger. Sukker som nyttes til ervervsmessig fremstilling av varer, er fritatt for avgift.

10.21 Avgift på drikkevareemballasje

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 3. For 2020 er avgiftssatsen 1,23 kroner per emballasjeeinheit. Regjeringen foreslår en lettelse i avgiften på alkoholfrie drikkevarer og at avgiften differensieres ut fra sukkerinnhold fra 1. juli 2021. Det er lagt til grunn at endringen øker samlet omsetning av drikkevareemballasje, noe som øker provenyet fra grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer med om lag 10 mill. kroner påløpt og 5 mill. kroner bokført i 2021. Se punkt 10.19 for en nærmere beskrivelse av forslaget.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Emballasje som inneholder melk og melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av sjokolade eller kakao, drikkevarer i pulverform, korn- og soyabasert melkeerstatning eller morsmelkerstatning er fritatt for avgift.

Miljøavgift på drikkevareemballasje

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2. For 2020 er avgiftssatsene for glass/metall, plast og kartong/papp henholdsvis 5,99, 3,62 og 1,48 kroner.

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulike emballasje gir forskjellig miljøskade. Miljøavgiften er gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Miljødirektoratet godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Emballasje som inneholder drikkevarer i pulverform eller morsmelkerstatning er fritatt for avgift.

10.22 Flypassasjeravgift

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det å innføre et avgiftsfritak for flyging med lav- og nullutslippsfly, se forslag til romertall II. For 2020 er avgiften 76,50 kroner per passasjer for flyginger med sluttdestinasjon i Europa, og 204 kroner per passasjer for andre flyginger. I mars 2020 ble avgiften opphevet for flyginger i perioden fra 1. januar 2020 til og med 31. oktober 2020. Tiltaket var ment som en midlertidig lettelse for flyselskapene i forbindelse med pandemien.

Flypassasjeravgiften ble innført 1. juni 2016. Avgiften er begrunnet med å gi staten inntekter, men den kan også ha en miljøeffekt ved at den reduserer etterspørselen etter flyreiser.

Avgiften omfatter all ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner. Flyging fra kontinentalsokkelen og Svalbard mv. er ikke avgiftspliktig. Transitt- og transferpassasjerer og barn under to år er fritatt for avgift. Avgiften er differensiert etter flygingens lengde ved to ulike satser. Hvilke land og områder som ilegges lav sats er fastsatt i særavgiftsforordningen.

Lav- og nullutslippsfly omfatter fly med intet eller vesentlig lavere CO₂-utslipp enn tilsvarende fly som benytter fossilt drivstoff. Det er i dag ingen ervervsmessig lav- og nullutslippsflyging fra norske lufthavner med passasjerer, og innføring av slike fly ligger trolig et stykke fram i tid. Et fritak for flyging med lav- og nullutslippsfly vil derfor ikke få noen umiddelbar effekt. Forslaget antas ikke å ha provenyvirksomhet i 2021, men over tid kan det innebære et betydelig provenytap dersom alle flygninger gjennomføres med null- eller lavutslippsteknologi.

Det foreslås et slikt fritak nå for å signalisere en hensikt om også et fremtidig fritak. Fritaket har til formål å stimulere til bruk av lav- og nullutslippsteknologi. Som nevnt vil ikke fritaket ha noen umiddelbar effekt. Det er også usikkert hvilken effekt et mulig fremtidig fritak vil ha. Departementet vil påpeke at det ikke er nivået på flypassasjeravgiften ved anskaffelsestidspunktet som påvirker investeringsbeslutningen, men flyselskapets forventning til avgiftsnivået i løpet av flyets levetid. Et passasjerfly kan være i drift i opptil 30 år. For flyselskapene vil mulige avgiftsendringer i løpet av denne perioden utgjøre en risiko. Usikkerheten om fremtidig avgiftsnivå fører til at insentivene til å investere i nullutslippsfly vil være mindre enn det fordelen av et fritak gjennom hele flyets levetid skulle tilsi.

Gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritaket må utredes nærmere, og vil bli fastsatt i forskrift.

Fritaket må avklares i henhold til Norges internasjonale forpliktelser, herunder EØS-avtalen, før det iverksettes. EØS-avtalens regler om statsstøtte, jf. art. 61(1), forbyr at staten gir økonomiske fordeler til enkelte foretak eller produksjon av enkelte varer, når fordelene er egnet til å vri konkurransen innenfor EØS-området. Avgiftsfritak kan innebære statsstøtte til de aktørene som er fritatt avgiften.

Flypassasjeravgiften er hovedsakelig fiskalt begrunnet, og omfatter i utgangspunktet all ervervsmessig flyging fra norske lufthavner. Et fritak for flyging med lav- og nullutslippsfly kan dermed vanskelig begrunnes innenfor avgiftens logikk og vil derfor trolig innebære statsstøtte.

Forbudet mot statsstøtte er ikke absolutt og støtte kan være forenlig med EØS-avtalen, jf. art. 61(2) og (3). All støtte skal i utgangspunktet notifiseres til og godkjennes av ESA før den iverksettes. Fritaket kan derfor ikke tre i kraft før fritaket er avklart med ESA. Det foreslås derfor at fritaket får virkning fra den tid departementet bestemmer.

10.23 Totalisatoravgift

Totalisatoravgiften er en avgift på hesteveddeløp som skal skaffe staten inntekter. Avgiften ble tidligere budsjettert på Landbruks- og matdepartementets budsjett som en sektoravgift. Fordi avgiften ikke hadde et sektorpolitisk formål, ble den i 2018 omgjort til særavgift. Konesjonshaver skal betale avgift til staten på 3,33 pst. av bruttoomsetning per år. Det er i dag bare Norsk Rikstoto som har konsesjon til å drive hestespill.

Som en konsekvens av pandemien var det i en periode fra 12. mars 2020 ikke tillatt å arrangere hesteveddeløp i Norge. Dette medførte en nedgang i Norsk Rikstotos omsetning, noe som igjen vil kunne medføre reduserte tilskudd til norsk hestenæring. For å unngå at totalisatoravgiften reduserte Norsk Rikstotos mulighet til å dele ut tilskudd i 2020, ble totalisatoravgiften i mars 2020 avvirket for 2020. Tiltaket var ment å bidra til at norsk hestenæring ikke skulle rammes for hardt av forbudet mot hesteveddeløp. Regjeringen vil ikke fremme forslag om gjeninnføring av avgiften i 2021. Regjeringen vil imidlertid vurdere nærmere om totalisatoravgiften skal gjeninnføres i 2022.

10.24 Dokumentavgift

For 2021 foreslås det å videreføre avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1. I tillegg foreslås det å innføre et midlertidig avgiftsfritak fra den tid departementet bestemmer for tilbakeføring av eiendom fra kommunale boligstiftelse til oppretterkommunen, se forslag til romertall II.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å dekke statens kostnader ved tinglysning av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglygingsgebyret.

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomten. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysning av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmeloverføring.

Etter dagens regler kan ikke eiendeler i kommunale stiftelser fritt tilbakeføres til oppretterkommunen. Nærings- og fiskeridepartementet har hatt på høring et forslag om ny stiftelseslov som åpner for å oppheve kommunale boligstiftelser og tilbakeføre midlene til oppretterkommunen. Intensjonen med høringsforslaget er å gi kommunene større grad av organiseringsfrihet slik at de best kan ivareta sine lovpålagte plikter. Overdragelse av eiendom fra kommunale stiftelser til kommunene utløser plikt til å betale dokumentavgift. For at ikke dokumentavgiften skal være et hinder for at kommuner skal kunne oppløse kommunale stiftelser, foreslår regjeringen å innføre et midlertidig fritak i dokumentavgiften for denne type overdragelser.

Uten disse forslagene vil det knapt forekomme overdragelse av slike eiendommer med dokumentavgift. Samlet sett antas dermed ikke forslagene å endre inntektene fra dokumentavgiften. Forslaget om å åpne for at verdier i stiftelser kan tilbakeføres til kommunale stiftelser, vil føre til flere overdragelser. Siden denne typen overdragelser foreslås fritatt for dokumentavgift, vil ikke økningen i antall overdragelser påvirke statens inntekter. Forslaget antas dermed å ha begrensede økonomiske og administrative virkninger for staten.

Iverksettelsen av fritaket forutsetter at de EØS-rettslige sidene er avklart med ESA. Det foreslås derfor at iverksettelsen skje når departementet bestemmer.

Tabell 10.3 Frekvensavgifter 2020 og forslag 2021. Kroner per MHz (dupleks)

	2020	Forslag 2021
450 MHz-båndet	1 327 000	1 373 000
700, 800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 513 000	1 566 000
2,1 GHz-båndet	1 399 000	1 448 000

Kilde: Finansdepartementet.

10.25 Avgift på frekvenser mv.

Frekvensavgifter

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satser for 2020 og forslag for 2021 fremgår av tabell 10.3.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 700, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde.

Nummeravgift

For 2021 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet krever inn en årlig avgift for tillatelse til bruk av femsifrede telefonnummer. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier etter antatt markedsverdi, og for 2020 varierer avgiften mellom 3 300 kroner og 148 810 kroner per år. For tildeling av femsifrede nummer til ikke-kommersielle formål av samfunnsnyttig karakter betales det ikke nummeravgift.

10.26 Inntekter ved tildeling av tillatelser

For 2021 foreslås det at Kommunal- og moderniseringsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet gis fullmakt til å innhente inntekter ved tildeling av tillatelser, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Staten kan kreve betaling ved tildeling av eksklusive rettigheter til en ressurs, for eksempel frekvenstillatelser og tillatelser til oppdrett av laks og ørret. Betalingen kan være fastsatt på forhånd eller bestemmes gjennom bruk av auksjon.

I 2020 er det hittil gjennomført to tildelinger av ledige frekvensressurser som benyttes til radiolinje og digital lokalradiokringkasting. Samlet har

dette brakt inn om lag 35 mill. kroner. Det kan bli gjennomført ytterligere to auksjoner i år av ressurser til digital lokalradiokringkasting og Riks-blokk II for digital radiokringkasting, men det er foreløpig uklart når disse vil finne sted. For 2021 forberedes det tildeling av ledige frekvenser i 2,6 GHz- og 3,6 GHz-båndene. Det er usikkert hvor stort proventy disse auksjonene vil innbringe og når inntektene bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter for dette formålet nå.

I auksjonen av frekvenser i 700 MHz- og 2,1 GHz-båndene i 2019 ble det åpnet for at auksjonsvinnere kunne velge en betalingsutsettelse på inntil to år av 90 pst. av auksjonsvederlaget mot å påta seg en investeringsforpliktelse. Samtlige av vinnerne i auksjonen, Ice, Telia og Telenor, valgte å benytte seg av denne muligheten. Det innebærer i utgangspunktet at de resterende 90 pst. av proventy fra denne auksjonen vil bli betalt innen 1. november 2021. Ice er i ettertid blitt innvilget ytterligere utsettelse til 2025. Auksjonsinntektene som skal bokføres fra denne auksjonen i 2021, er dermed Telenors og Telias resterende auksjonsproventy som utgjør om lag 358 mill. kroner.

Det nye systemet for regulering av produksjonskapasiteten i lakse- og ørretoppdrett trådte i kraft i oktober 2017. Nærings- og fiskeridepartementet har i 2020 tildelt økt kapasitet i eksisterende oppdrettstillatelser til fastpris og auksjonert ut nye tillatelser. Fastpristildelingen ga inntekter på i overkant av 900 mill. kroner, mens auksjonen har gitt inntekter på om lag 6 mrd. kroner. I 2020 er det bevilget 2,25 mrd. kroner til kommuner og fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet fra denne kapasitetsjusteringen, mens det er foreslått å tilføre Havbruksfondet ytterligere 1 mrd. kroner i 2021. Det vises til nærmere omtale i Meld. St. 2 (2019–2020) *Revidert nasjonalbudsjett 2020*. Neste vurdering av produksjonskapasitet i lakse- og ørretoppdrett er planlagt gjennomført høsten 2021, og det forventes at inntektene fra eventuell tildeling av ny kapasitet vil komme i 2022.

11 Toll

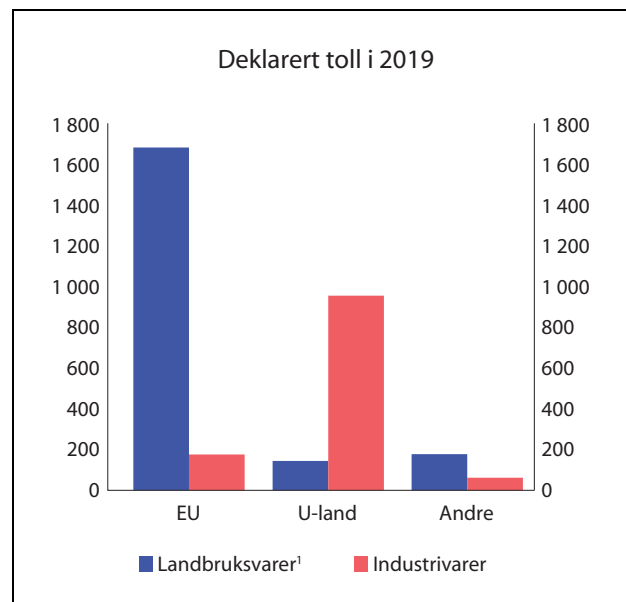
11.1 Innledning

Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Det gis redusert toll på varer i henhold til internasjonale avtaler og tollpreferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences, GSP). Det er kun de tollsatsene som foreslås endret som Stortinget tar stilling til. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. Forslag om satsendringer fremgår normalt av vedlegg til tollvedtaket. Det foreslås endringer i tollsatsene for roser fra GSP+land, se punkt 11.5. For øvrig foreslås det ingen endringer i tollsatsene for 2021. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Toll beskytter norske produsenter mot utenlandsk konkurranse. Toll fører normalt til økte produksjonskostnader for næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre reduserer toll omfanget av handel og bidrar til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke utnyttes fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

For industrivarer er det toll kun på enkelte klær og andre tekstilprodukter. For landbruksvarer er tollbeskyttelsen mer omfattende. Importvernet for landbruksprodukter utgjør en stor del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser som er fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten om lag 11,1 mrd. kroner i 2019.

Inntektene fra toll utgjorde 3 247 mill. kroner i 2019, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Figur 11.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2019 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at importen fra utviklingslandene står for størstedelen av tollene på industrivarer. Det meste av tollene på landbruksvarer er på import fra EU.



Figur 11.1 Deklarert toll i 2019. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

11.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene på landbruksvarer varierer betydelig. De høyeste tollsatsene er på landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade, er tollnivået moderat. Det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, for eksempel sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

11.2.1 Administrative tollnedsettelse

Landbruksdirektoratet kan gi tollnedsettelse på landbruksvarer. Tollen på landbruksvarer er derfor i praksis ofte lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. Hvilke varer som kan gis tollnedsettelse, når tollsatsen kan settes ned og hvordan tollsatsen skal fastsettes, følger av forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer.

Generelle tollnedsettelse innebærer at tollsatsen settes ned for bestemte varer for en bestemt periode. Tollnedsettelsen gjelder alle aktører og har ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder. I 2019 ble det gitt generelle tollnedsettelse 284 ganger. Det er en nedgang på 5 pst. sammenlignet med i 2018.

Individuelle tollnedsettelse gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er tollnedsettelse som gjelder en bestemt vare og/eller anvendelse for en aktør, for en fastsatt periode og som regel for en ubegrenset mengde. De fleste individuelle tollnedsettelse blir gitt for produkter som ikke produseres i Norge. I 2019 ble det gitt 2 371 individuelle tollnedsettelse, en nedgang på 2 pst. fra året før.

Landbruksdirektoratet kan etter søknad også sette ned tollsatsen i henhold til forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte varen, basert på råvaredeklarasjoner fra importører. I 2019 ble det søkt om 18 639 slike tollnedsettelse, omtrent samme nivå som i fjor. Se tabell 3.1 i vedlegg 3.

11.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet forvalter en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (Generalized System of Preferences, GSP). I tillegg forvalter Tolldirektoratet enkelte tollkvoter for grøntprodukter fra EU og kjøtt fra utviklingsland. Disse tollkvotene oppdateres fortløpende ved deklaring hos tollmyndighetene.

Kvotene som fordeles er enten tollfrie eller har redusert tollsats. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Auksjonsprisen for en kvoterettighet kommer i tillegg til en eventuell tollsats innenfor kvoten, og vil variere med etterspørselen i markedet. Kvoter som ikke fordeles ved auksjon, fordeles etter først til mølla-prinsippet eller etter søknad.

Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 232 mill. kroner i 2019, en nedgang på 37 mill. kroner fra foregående år. En viktig årsak til nedgangen var mindre importkvoter og lavere auksjonsinntekter for korn i 2019, enn i tørkeåret 2018. Den faktiske utnyttelsen av de enkelte kvotene varierer sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år. Se tabell 3.2 i vedlegg 3 for en nærmere oversikt over tollkvotene.

11.3 WTO-saker/multilaterale forhandlinger

Norges primære handelspolitiske interesse er å bevare og styrke det multilaterale handelssystemet som er bygd opp gjennom 70 år. Denne interessen har ikke blitt mindre viktig i en tid med økende uro i handelspolitikken. Globale rammebetingelser for handel skaper bedre forutsetninger for vekst og velstand, ikke minst i utviklingsland. WTO sikrer et regelbasert og åpent multilateralt handelssystem som bidrar til å gi norsk næringsliv stabile og forutsigbare rammer.

Pandemien har ført til noen ekstra utfordringer for det multilaterale arbeidet, særlig i gjennomføringen av pågående forhandlinger. Digitale plattformer er tatt i bruk for å kunne fortsette diskusjonene, og man vurderer ulike samarbeidsformer for å sikre bredest mulig deltagelse og åpenhet. I tillegg står WTO overfor et lederskifte, siden generaldirektør Azevedo gikk av ett år før tiden. Valg av ny generaldirektør vil legge beslag på store deler av oppmerksomheten i WTO i høst.

Å finne veien fremover for WTO og særlig WTOs funksjon som global forhandlingsarena er en vedvarende utfordring. For Norge er det av avgjørende betydning at WTO beholder sin posisjon som global aktør og hovedsete for internasjonale handelsforhandlinger og som forvalter av et bredt og forpliktende multilateralt handelssystem som besvarer de utfordringer man står overfor. En særlig utfordring er at systemet for løsning av tvister delvis har stoppet opp og det er ikke noen utsikter til en snarlig løsning. Norge har sammen med en rekke andre WTO-medlemmer sluttet seg til en midlertidig voldgiftsordning for ankebehandling som sikrer gjennomføring av tvistesaker mellom de medlemmer som deltar i ordningen.

Norge deltar i arbeidet med å modernisere det multilaterale handelsregelverket. Norge deltar videre i WTO-forhandlinger om forbud mot visse typer fiskerisubsidier, der målet er å oppnå enighet om en avtale innen utgangen av 2020. Som en oppfølging av et «fellesinitiativ» fra WTO-ministermøtet i Buenos Aires i 2017, deltar Norge i forhandlinger om nytt regelverk om e-handel i WTO. Målet er å oppdatere WTO-regelverket slik at det er bedre tilpasset en stadig mer digitalisert verdensøkonomi. Forhandlingene foregår blant en stor gruppe WTO-medlemmer, men er åpne for alle medlemmer som er interesserte. På sikt er målet at avtalen blir multilateral med deltagelse fra alle WTOs medlemsland.

11.4 Nye og endrede frihandelsavtaler

Frihandelsavtaler sikrer norske bedrifter markedsadgang og likebehandling med næringen i avtalelandet. Norge har inngått 29 frihandelsavtaler med 40 land. Frihandelsavtalene er et viktig supplement til EØS-avtalen, EFTA-konvensjonen, Norges medlemskap i WTO og Norges bilaterale avtaler med EU, Færøyene og Grønland.

Norge er gjennom EFTA i forhandlinger om nye frihandelsavtaler med India, Malaysia og Vietnam. Det tas sikte på å innlede forhandlinger med Thailand og Moldova høsten 2020.

Norge forhandler sammen med Island og Liechtenstein om en frihandelsavtale med Storbritannia. Av enkeltland er Storbritannia Norges viktigste handelspartner. Formålet med avtalen er å sikre norsk næringsliv så gode betingelser som mulig og på den måten opprettholde mest mulig av det tette forholdet vi har i dag. Regjeringens mål er at avtalen skal kunne tre i kraft når Storbritannia trer ut av EØS-avtalen 31. desember 2020, eller så snart som mulig etter dette.

Norge er også i bilaterale forhandlinger med Kina om en frihandelsavtale. Kina er Norges viktigste handelspartner i Asia og den sjette største handelspartneren globalt. Avtalen vil bidra til bedre og mer forutsigbare betingelser for norske næringsaktører. Det arbeides med sikte på å oppnå rask fremdrift i forhandlingene, som muligens kan sluttføres innen utgangen av 2020 eller tidlig i 2021.

Gjennom iverksettelsen av regional konvensjon om felles preferanseopprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet er opprinnelsesreglene i alle frihandelsavtalene mellom konvensjonspartene blitt harmonisert. Konvensjonen er for tiden under revisjon og de reviderte bestemmelsene, med enklere og mer liberale regler, forventes gjennomført for de fleste konvensjonspartene i 2021.

Videre er det igangsatt arbeid for å modernisere frihandelsavtalene mellom EFTA og Canada, Chile, Mexico og SACU (Den sør-afrikanske tollunionen).

EFTA-statene ble 23. august 2019 enige med Mercosur-landene (Argentina, Brasil, Paraguay og Uruguay) om utkast til en frihandelsavtale. Avtaleutkastet er nå gjenstand for en teknisk og juridisk gjennomgang og vil først kunne undertegnes etter at denne gjennomgangen er avsluttet. Deretter vil det bli fremmet en proposisjon om Stortingets samtykke, trolig tidligst i første halvår 2021.

Avtalene mellom EFTA og Ecuador og EFTA og Indonesia er ferdigforhandlet, og iverksettes etter at ratifiseringsprosessene er gjennomført.

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 fjerde ledd at departementet kan iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

11.5 Avvikling av toll på roser fra GSP+-land

Tollpreferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences, GSP) innebærer at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP-ordningen er ensidig og kan til enhver tid trekkes tilbake eller endres. Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971 og har blitt endret flere ganger. Ordningen følger av tollvedtaket § 2. Av hensyn til forutsigbarhet for roseeksportører i Kenya og norske importører, ble det varslet allerede i Revidert nasjonalbudsjett 2020 at regjeringen ville foreslå at toll på avskårne roser fra GSP+-land settes til null fra 1. januar 2021, jf. Prop. 107 LS (2019–2020) punkt 15. Dette følges nå opp. Se forslag til tollvedtaket § 2 annet ledd.

Den norske tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP-ordningen) omfatter de landene som til enhver tid står på OECDs såkalte «DAC-liste». Listen angir land som er godkjent som motaker av offisiell utviklingshjelp. Listen kategoriserer landene i fire grupper: (i) Minst utviklede land (MUL), (ii) øvrige lavinntektsland, (iii) lavere mellominntektsland og (iv) høyere mellominntektsland. Listen oppdateres normalt hvert tredje år.

MUL og øvrige lavinntektsland med mindre enn 75 mill. innbyggere har toll- og kvotefrihet for alle varer. Lavere og høyere mellominntektsland innrømmes forskjellige grader av tollreduksjon på landbruksvarer. Lavere mellominntektsland med mindre enn 75 mill. innbyggere er skilt ut i en egen gruppe kalt GSP+.

Tollen på avskårne roser er todelt. I perioden 1. november–31. mars er det tollfrihet for alle land (varenummer 06.03.1110 i tolltariffen). I perioden 1. april–31. oktober er ordinær tollsats 249 pst. (varenummer 06.03.1120 i tolltariffen). Gjennom GSP-ordningen har GSP+-landene 150 pst. i toll for disse varene. Andre land har redusert toll på roser etter inngåtte frihandelsavtaler. For eksempel får EU og EFTA-landene en tollsats på 150 pst. i som-

merhalvåret, dvs. samme tollsats som GSP+ har per i dag.

Kenya er i dag det største leverandørlandet av roser til Norge, fulgt av Etiopia og Tanzania. En viktig årsak til dette er at landene har tollfrihet gjennom den norske GSP-ordningen. Som følge av økonomisk vekst vil Kenya ved neste revisjon av DAC-listen trolig endre status fra lavinntektsland til GSP+-land i det norske tollregelverket. Neste revisjon av listen er planlagt høsten 2020. Med virkning fra 2021 vil i så fall roser fra Kenya bli ilagt en toll på 150 pst. i perioden 1. april–31. oktober.

GSP-ordningen er innrettet slik at tollene øker når utviklingsland kommer opp på et høyere inntektsnivå. Dersom Kenya skulle få økt tollsats, ville det være gunstig for Etiopia og Tanzania som

fortsatt vil ha tollfrihet hele året. På den annen side er hensikten med GSP-ordningen å hjelpe utviklingsland til å bygge opp egen industri og bidra til økonomisk vekst. Det ville vært svært uheldig om økt toll som følge av økonomisk vekst i Kenya, skulle undergrave landets eksport av roser til Norge. Regjeringen ønsker av den grunn ikke økt toll på roser fra Kenya.

GSP-ordningen er basert på likebehandlingsprinsippet, noe som innebærer at sammenlignbare land i samme inntektskategori behandles likt. En tollettelse bør derfor omfatte alle GSP+-land, ikke bare Kenya. Regjeringen foreslår at tollene på avskårne roser i perioden 1. april–31. oktober (varenummer 06.03.1120 i tolltariffen) reduseres til null for GSP+-landene.

12 Sektoravgifter og gebyrer

12.1 Innledning

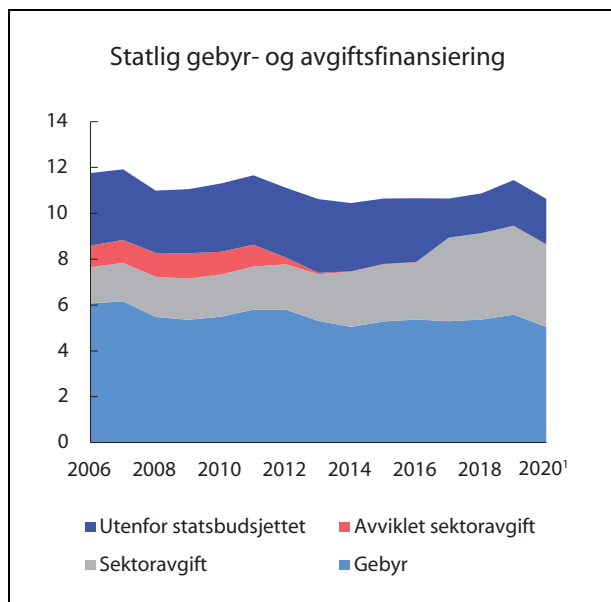
Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte statlige tjenester betales imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyr eller sektoravgift. Disse betalingsordningene fastsettes av departementet som har ansvar for at tjenesten er tilgjengelig. Finansdepartementet har utarbeidet overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering som setter krav til innføring og bruk av slike betalingsordninger.

Gebyrer kan kreves for en klart definert tjeneste til betaleren og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden av tjenesten. Der som gebyret overstiger kostnaden, såkalt overprising, innebærer det en ekstra skattlegging av betaleren.

Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer ved at betalingen ikke har en direkte sammenheng med levering av tjenesten, og ved at flere betaler enn de som mottar tjenesten det enkelte år. Det er imidlertid et krav at sektoravgifter avgrenses til den sektoren eller næringen som drar nytte av tjenesten, for eksempel til enhetene innenfor et tilsynsområde. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter.

Enkelte statlige betalingsordninger er de siste årene tatt inn på statsbudsjettet som gebyr eller sektoravgift. Det gjelder blant annet påslaget på nettarriffen, som tilføres Enova, og forskningsavgiften på landbruksprodukter. Med sektoravgift og tilhørende utgiftsbevilgning kan Stortinget pålegge aktørene i en næring eller sektor å finansiere fellestiltak. Etter bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering bør andre nærings- og sektorspesifikke betalingsordninger som hovedregel unngås. Ved at slike ordninger tas inn på statsbudsjettet som sektoravgift, vil den totale skatte- og avgiftsbelastningen synliggjøres bedre i statsbudsjettet. Videre vil endringer i sektoravgifter inngå i skatte- og avgiftsopplegget.

Selv om statens inntekter fra gebyrer og avgifter med sektorformål er redusert det siste tiåret, er gebyr- og avgiftsfinansiering fortsatt en betyde-



Figur 12.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og avgifter utenfor statsbudsjettet 2006–2020. Mrd. 2021-kroner

¹ Anslag.

Kilde: Finansdepartementet.

lig finansieringskilde for statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse. Figur 12.1 viser utviklingen i statens inntekter fra gebyr- og avgiftsfinansiering. Inntektene fra avviklede sektoravgifter fremkommer også av figuren.

Gebyrinntektene har gått vesentlig ned siden 2006, mens avgiftsfinansieringen er bare svakt redusert. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på om lag 11,4 mrd. kroner i 2019 sto gebyrinntektene for om lag 5,5 mrd. kroner, mens sektoravgifter utgjorde i underkant av 3,9 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet omtrent 2 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, den tidligere kringkastingsavgiften, egenandeler i helsevesenet, låne- og garantigebyrer og mulktar eller straffegebyrer inngår ikke i disse tallene.

Siden 2006 er overprisede gebyrer redusert med til sammen noe over 2,4 mrd. 2021-kroner, medregnet forslagene om reduksjon av overpri-

se de gebyrer i denne proposisjonen. I perioden 2014–2021 har de overprisede gebyrene blitt redusert med i underkant av 900 mill. kroner. Totalbildet er at statlige gebyrer nå er fastsatt langt mer kostnadsriktig enn tidligere. På noen områder er det fortsatt en del overprising.

Tabell 12.1 gir en oversikt over anslått overprising av gebyrer i 2020 og 2021. På rettsområdet er det gebyret for utlegg som har stått for det meste av overprisingen. Regjeringen foreslår derfor en betydelig reduksjon i overprisingen av gebyrene for utlegg. Dette forslaget er nærmere omtalt nedenfor. Gjenstående overprising på rettsområdet kan etter dette anslås til om lag 188 mill. kroner i 2021. Under Brønnøysundregistrene er gebyrene for løsreregisteret og foretaksregisteret overpriset. Samtidig er det en rekke gebyrer under Brønnøysundregistrene som er underpriset, og de overprisede gebyrene bidrar dermed til å finansiere andre gebyrer enn de er tiltenkt, såkalt krysssubsidiert. Tallene i tabellen er anslag for netto overprising, altså gjenstående overprising etter at det er korrigert for eventuell underprising av andre gebyrer. Nærings- og fiskeridepartementet arbeider med en ny gebyrstruktur for å etablere en mer hensiktsmessig gebyr- og kostnadsfordeling mellom dagens ulike registre.

Gebyrene under Statens Vegvesen omfatter blant annet ulike gebyrer for utstedelse av førerkort og kompetansebevis, betaling for praktiske førerprøver og teoriprøver samt en rekke gebyrer for kontroll, tilsyn og godkjenning av kjøretøy. Flere av gebyrene er overpriset, mens enkelte av gebyrene er underpriset. Det er igangsatt en gjennomgang av gebyrene under Statens Vegvesen med sikte på å oppnå mer kostnadsriktighet. Tallene i tabell 12.1 viser den samlede netto overprisingen.

Anslaget for overprising av tinglysningsgebyret under Kartverket er svært usikkert. Usikkerheten knytter seg spesielt til situasjonen i boligmarkedet i 2021. I 2021 foreslår regjeringen å øke utgiftene under Kartverket for å frikjøpe eiendomsdata som er samlet inn gjennom tinglysingen og matrikkelarbeidet. Det vil isolert sett redusere overprisingen av tinglysningsgebyrene med 11 mill. kroner.

Overprising av gebyrer innebærer en skjult skatt og er i strid med bestemmelsene i Finansdepartementets rundskriv R-112/15: *Bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering*. Det foreslås å redusere overprisingen av gebyrer med til sammen 326 mill. kroner i 2021. Finansdeparte-

mentet vil fortsette arbeidet med å redusere overprisede gebyrer fremover.

Oppgaver som i dag finansieres helt eller delvis av sektoravgifter, er blant annet sektorrettet tilsyn og kontroll, støtte til energisparing og klimatilak, sektorrettet forskning og ressursovervåking, lostjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 12.2 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2019 og anslag for inntektene i 2020 og 2021. Statens samlede inntekter fra sektoravgifter anslås til i underkant av 3,9 mrd. kroner i 2021. Nedenfor er det redegjort for endringer i sektoravgifter og overprisede gebyrer som regjeringen foreslår i 2021.

12.2 Endringer i sektoravgifter og reduksjon av overprisede gebyrer

12.2.1 Sektoravgift tobakk

Sektoravgiften skal dekke Helsedirektoratets utgifter til etablering og drift av ny bevillingsordning for import, eksport og produksjon av tobakksvarer. Helsedirektoratet har i 2019 og 2020 hatt utgifter til etablering av bevillingsordningen, herunder utvikling av nytt bevillingsregister. I utviklingsperioden ble det ikke blitt krevd inn sektoravgift for å finansiere statens utgifter til etablering av ordningen. Regjeringen foreslår at sektoravgiften økes med 11 mill. kroner bokført i 2021 for å dekke inn utgiftene som påløp i 2019 og 2020. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2020–2021) for Helse- og omsorgsdepartementet.

12.2.2 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur

Fiskeridirektoratets utgifter til tilsyn og kontroll med akvakulturanlegg finansieres i dag gjennom en sektoravgift. Direktoratet har gått gjennom kostnadene i 2019 og funnet at avgiften kun dekker om lag 80 pst. av de relevante utgiftene. Regjeringen foreslår å øke satsene for tilsynsavgiften, slik at avgiften dekker alle de tilhørende kostnadene. Forslaget vil øke provenyet fra sektoravgiften med 3,5 mill. kroner bokført i 2021. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2020–2021) for Nærings- og fiskeridepartementet.

12.2.3 Ny sektoravgift – kontrollavgift fiskeflåten

Kontrollavgift for fiskeflåten ble innført i 2005, men ble senere avvirket i statsbudsjettet for 2013.

Tabell 12.1 Anslag for gjenstående netto overprising av gebyrer (mill. kroner)

Kap.	Post	Dep.	Gebyrordning	Anslag 2020	Anslag 2021
3440	07	JD	Politidirektoratet – Forliksklage	2,6	11,0
3440	07	JD	Politidirektoratet – Utleggsforretning ¹	260,9	54,2
3440	07	JD	Politidirektoratet – Tilbakelevering	0,1	0,1
3440	07	JD	Politidirektoratet – Tvangssalg	0,0	0,1
3440	07	JD	Politidirektoratet – Tvangsdekning i finansielle instrumenter	26,3	39,6
3440	07	JD	Politidirektoratet – Utlevering	0,1	0,2
3440	07	JD	Politidirektoratet – Forkynnelser ²	-	0,5
3410	01	JD	Domstoladministrasjonen – Begjæring om utlegg	0,1	0,0
3410	01	JD	Domstoladministrasjonen – Konkursbo som innstilles, eksklusive tvangsoppløsning som innstilles	27,4	38,5
3410	01	JD	Domstoladministrasjonen – Konkursbo som utloddes	18,5	26,3
3410	01	JD	Domstoladministrasjonen – Tvangsoppløsning som innstilles	12,2	17,3
3904	01	NFD	Brønnøysundregistrene – Løsøreregisteret	212,0	199,0
3904	01	NFD	Brønnøysundregistrene – Foretaksregisteret	63,0	38,0
4320	02	SD	Statens vegvesen – Gebyrer på trafikant- og kjøretøyområdet	79,5	79,5
3595	01	KMD	Kartverket – Gebyr for tinglysing av fast eiendom og andel i boret	95,0	84,0
Sum overprisede gebyrer				830,2	588,3

¹ Gebyret ilegges i tillegg av Skatteetaten ved innkreving gjennom etatens særnamsmannskompetanse. For å unngå forskjellsbehandling benytter Skatteetaten samme gebyrsats som Politidirektoratet, selv om dette er overpriset. Tallene i tabellen viser den samlede overprisingen under Politidirektoratet og Skatteetaten.

² Overprisingen for 2020 kan ikke beregnes.

Kilde: Finansdepartementet.

Formålet med kontrollavgiften var å bidra til å dekke kostnadene ved fiskerimyndighetenes kontrollvirksomhet. Avgiften ble lagt på førstehåndsverdien av fisk som ble landet og omsatt etter reglene i råfiskloven (nå fiskesalgslagsloven), med en sats på 0,2 pst. Dette inkluderte fangst som leveres i utlandet, og fangst som overtas av fiskeren selv. Avgiften ble innkrevd av fiskesalgslagene ved avregning av oppgjør til fisker. I 2012, siste året med kontrollavgift, var provenyet fra avgiften 33 mill. kroner. Avviklingen av kontrollavgift for fiskeflåten i 2013 ble sett i sammenheng med at fiske og fangst da ikke lenger fikk full refusjon av CO₂-avgiften. Til sammen innebar disse

omleggingene om lag uendret avgiftsbelastning for fiskeflåten.

Som en oppfølging av anbefalingene fra Fiskerikontrollutvalget (NOU 2019: 21) foreslår regjeringen at det innføres en kontrollavgift for fiskeflåten, etter modell fra den tidligere kontrollavgiften. Avgiften skal ha som formål å finansiere Fiskeridirektoratets arbeid med kontroll og tilsyn med fiskeriene. Regjeringen fremmer i denne sammenheng også forslag om økte utgifter til denne type aktivitet. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2020–2021) for Nærings- og fiskeridepartementet.

Regjeringen foreslår at avgiften innføres med en sats på 0,22 pst. av førstehåndsomsetningen i

2021, men at fartøy under 15 meter fritas for avgift i innføringsåret. Fritaket begrunnes med at disse fartøyene i mindre grad har installert nødvendig utstyr for rapportering, og vil trenge tid for å få dette på plass. Avgiften anslås å gi et proveny på 42 mill. kroner bokført i 2021. Avvikling av fritaket for båter under 15 meter i 2022 anslås å gi en økning av provenyet på ytterligere 11 mill. kroner bokført i 2022.

12.2.4 Reduksjon av overprisede gebyrer under Brønnøysundregistrene

Dagens gebyrinntekter i Brønnøysundregistrene kommer i hovedsak fra Løsøreregisteret og Foretaksregisteret, og den største delen av dagens overprising er knyttet til Løsøreregisteret. Løsøreregisteret er et tinglysingsregister for rettigheter og pant i løsøre. Alle registrerte panteheftelser som ikke registreres i fast eiendom eller annet realregistrert formuesgode, fremkommer i dette registeret. Registeret er derfor svært viktig for blant annet banker og andre långivere. Løsøreregisteret brukes også ofte som opplysningskilde i forbindelse med panteheftelser på bruktbiler og andre kjøretøy. Registeret legger videre til rette for at privatpersoner og virksomheter enklere kan skaffe seg lån til nye investeringer med sikring i eksisterende verdier.

Regjeringen foreslår å øke utgifter under Brønnøysundregistrene med 40 mill. kroner, uten at gebyrinntektene økes tilsvarende. Dette vil innebære en reduksjon av overprisede gebyrer under Brønnøysundregistrene på 36 mill. kroner. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2020–2021) for Nærings- og fiskeridepartementet.

12.2.5 Redusert overprising av gebyret for utlegg

Når kreditor må begjære utlegg for å drive inn et krav, skal kreditor betale et gebyr. Kreditor kan

kreve at skyldner dekker kostnadene for dette, ved at gebyrbeløpet legges til det opprinnelige kravet mot skyldneren. Tall fra Politidirektoratet viser at godt over 90 pst. av sakene om begjæring av utlegg er saker mot privatpersoner. I 32 pst. av sakene i 2018 var den saksøktes inntekt og formue så lav at det ikke ble ansett som forsvarlig å ta utlegg i disse. I 13 pst. av sakene ble det tatt utlegg i trygd eller andre stønader fra det offentlige. Det tyder på at en vesentlig andel av sakene gjelder personer med dårlig betalingsevne.

Gebyret for utlegg er i dag på 1,7 rettsgebyr, noe som tilsvarer 2 038 kroner. Gjennomsnittskostnaden ved produksjon av tjenesten er anslått til 1 398 kroner, noe som innebærer at gebyret er overpriset med om lag 640 kroner.

I tillegg til den tvangsinnkrevningen som gjøres av namsmannen, kan Skatteetaten drive tvangsinnkreving og ilegge samme gebyr som ved bruk av namsmann. En reduksjon av gebyret for utlegg innebærer derfor også et provenytap for gebyrer under Skatteetaten. I de tilfeller der Skatteetaten benytter den ordinære namsmannen til å inndrive sine krav må etaten legge ut for gebyret. Dette blir refundert når namsmannen har lyktes i å drive inn kravet. En reduksjon i gebyret vil derfor også gi en parallell reduksjon av Skatteetatens utgifter og inntekter.

Regjeringen foreslår å redusere gebyret for utlegg til 1,25 rettsgebyr, tilsvarende 1 498 kroner. Dette vil gi samlet et provenytap på om lag 279 mill. kroner påløpt og 234 mill. kroner bokført i 2021, fordelt med 242 mill. kroner påløpt og 197 mill. kroner bokført under Justis- og beredskapsdepartementet, og 37 mill. kroner bokført og påløpt under Skatteetaten. Det vises til omtale av saken i Prop. 1 S (2020–2021) for Justis- og beredskapsdepartementet og Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet.

Tabell 12.2 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2019	Anslag 2020	Anslag 2021
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser.....	24,6	24,4	24,0
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS.....	41,2	44,4	46,6
	74 Avgift – forhåndskontroll av kinofilm.....	4,7	5,5	4,7
	75 Kino- og videogramavgift.....	31,4	21,0	32,0
5570	Kommunal- og moderniseringsdepartementet			
	70 Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjons-myndighet	236,3	242,5	242,1
5571	Arbeids- og sosialdepartementet			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift	106,9	112,1	122,1
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddeldetaljstavgift.....	63,0	62,7	67,5
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek.....	4,9	5,7	5,8
	73 Legemiddelleverandøravgift.....	207,5	211,0	220,0
	74 Tilsynsavgift Statens legemiddelverk.....	3,8	3,8	3,8
	75 Sektoravgift tobakk ¹	–	1,3	26,0
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	154,5	164,3	161,5
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur.....	27,9	29,6	33,1
	73 Årsavgift Merkeregisteret	8,6	8,6	8,6
	74 Fiskeriforskningsavgift	291,5	320,0	324,0
	75 Tilsynsavgift Justervesenet	51,2	49,7	46,7
	76 Kontrollavgift fiskeflåten ²	-	-	42,0
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	70 Forskningsavgift landbruksprodukter	168,9	170,0	170,0
	72 Jeger- og fellingsavgifter	93,0	81,0	82,8
5577	Samferdselsdepartementet			
	74 Sektoravgifter Kystverket.....	868,6	584,5	796,7
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond.....	20,5	20,7	20,7
	72 Fiskeravgifter	20,0	17,3	18,3
	73 Påslag på nettarriffen (Enova)	721,5	690,0	690,0
5580	Finansdepartementet			
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	425,8	453,0	451,8

Tabell 12.2 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2019	Anslag 2020	Anslag 2021
5582	Olje- og energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern ³	1,6	0,0	0,0
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraft- utbygging.....	171,8	171,5	172,7
	72 Beredskapstilsyn og tilsyn med damsikkerhet ⁴	–	50,0	57,0
Sum sektoravgifter		3 749,7	3 544,6	3 870,5

¹ Innføring av avgiften ble forsinket til sent i 2020. Avgiften i 2021 økes for å dekke utgiftene i 2019 og 2020.

² Foreslås som ny sektoravgift i 2021.

³ Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

⁴ Sektoravgiften ble innført i 2020. Inntektene ble tidligere ført som gebyrer under Norges vassdrags- og energidirektorat.

Kilde: Finansdepartementet.

13 Skatteforvaltning

13.1 Endringer i reglene om forfall for forskuddsskatt

I Granavolden-plattformen fremgår det at regjeringen vil utrede muligheten for å la selvstendig næringsdrivende og småbedrifter betale skatter og avgifter etterskuddsvis. Regjeringen foreslår nå å bedre de næringsdrivendes likviditetssituasjon ved å justere forfall for betaling av forskuddsskatten.

For å redusere risikoen for tapte skatteinntekter er det et prinsipp at skatt i størst mulig grad skal betales samtidig med opptjeningen av inntekten. For personlige skattytere ivaretas dette prinsippet ved at arbeidsgiver foretar forskuddstrekk ved utbetaling av lønn, og ved at selvstendig næringsdrivende selv betaler forskuddsskatt i fire terminer i inntektsåret.

Regjeringen mener det er viktig å fastholde prinsippet om at skatten i størst mulig grad skal betales samtidig med opptjening av inntekten. Samtidig kan det anføres at dagens ordning, hvor forskuddsskatten for personlige skattytere forfaller i fire like store terminer 15. mars, 15. mai, 15. september og 15. november, innebærer at forskuddsskatten for andre og fjerde termin forfaller tidligere enn dette prinsippet tilsier. For disse to terminene forfaller forskuddsskatten midtveis i terminen, mens forskuddsskatten for første og tredje termin forfaller i den siste måneden før utløpet av terminen.

Regjeringen foreslår derfor at personlige skattytere som skal betale forskuddsskatt, skal kunne betale andre og fjerde termin én måned senere enn i dag. Forslaget antas å bedre den forskuddspliktiges likviditetssituasjon som følge av at inntekt i større grad vil være opptjent når skatten forfaller til betaling.

Forslaget ble sendt på høring 16. juni 2020 med høringsfrist 10. august 2020. Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger mot forslaget. *Den norske tannlegeforening, Finans Norge, Revisorforeningen, Skattedirektoratet og Økonomiforbundet* støtter forslaget.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse foreslått en endring også i skattebetalingsloven

§ 10-20 første ledd annet punktum. Etter bestemmelsen forfaller forskuddsskatt på under 2 000 kroner i sin helhet 15. mai, dvs. samtidig med dagens forfall for andre termin forskuddsskatt. Etter Skattedirektoratets vurdering tilsier hensynet til symmetri og et enklere regelverk at også forfallet for krav under 2 000 kroner flyttes til 15. juni, slik at forfallet for disse kravene sammenfaller med forfallet for andre termin. Departementet foreslår å følge opp forslaget.

Forslagene vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser. En utsettelse av termininnbetalingene for andre og fjerde termin vil gi et anslått rentetap for staten på om lag 15 mill. kroner.

Departementet gjør også oppmerksom på at Skattedirektoratet vil endre praksis slik at det vil være mulig å søke om avvikende forfallsterminer for enkelte grupper skattepliktige som normalt får utbetalt sine inntekter lenge etter at forskuddsskatten forfaller. Dette vil blant annet gjelde for mange forfattere. Det vil være mulig å søke om slik endring for forskuddsskatt som skrives ut for inntektsåret 2021. Denne praksisendringen kan gjennomføres uten endringer i regelverket.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 10-20 første ledd første og annet punktum. Endringene foreslås gitt virkning for forskuddsskatt som skrives ut fra og med inntektsåret 2021.

13.2 Deling av inntektsopplysninger og flytting av tilsynsmyndighet – anmodningsvedtak nr. 596 (2017–2018)

13.2.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår lovendringer som åpner for at Skatteetaten kan dele inntektsopplysninger med private pensjonsinnretninger til bruk i deres arbeid med ajourhold og oppfølging av obligatorisk tjenstepensjon.

Formålet med forslaget er å forenkle rapporteringspliktene for arbeidsgivere ved at de ikke lenger vil ha behov for å rapportere de samme inntektsopplysningene til pensjonsinnretningene de

har avtale med. Det vil videre forenkle innhentingen av opplysninger til pensjonsinnretningene og bedre kvaliteten på opplysningene de benytter i beregningen av tjenestepensjon.

For å sikre at opplysningene deles med de rette pensjonsinnretningene, foreslås det at arbeidsgivere i a-meldingen skal rapportere hvilken pensjonsinnretning det er inngått avtale med. Denne opplysningen vil også være nyttig i arbeidsgiveravgiftskontrollen og i tilsynet med at arbeidsgiverne har opprettet pensjonsordning.

Det foreslås også en harmonisering i bestemmelsen i skatteforvaltningsloven som regulerer utlevering av opplysninger til private pensjonsinnretninger.

Det vises til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 3-6 annet ledd og nytt tredje ledd og lov om obligatorisk tjenestepensjon (OTP-loven) § 7.

Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2021.

Departementet foreslår videre at tilsynet med at arbeidsgivere oppretter pensjonsordning i samsvar med OTP-loven flyttes fra Finanstilsynet til Skatteetaten, og at Skatteetaten får adgang til å gi pålegg og ilegge tvangsmulkt der arbeidsgiver ikke har oppfylt plikten til å opprette pensjonsordning. Dette legger til rette for et mer aktivt tilsyn og at flere arbeidsgivere vil opprette pensjonsordninger for sine ansatte. Det foreslås også noen mindre endringer i andre bestemmelser som har naturlig sammenheng med disse lovforslagene.

Det vises til forslag til endringer i OTP-loven § 2 fjerde ledd og OTP-loven § 8 og forslag om å oppheve folketrygdloven § 24-4 og gjeldende OTP-loven § 7.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. juni 2021.

Forslagene vil innebære forenklinger for arbeidsgivere og pensjonsinnretninger, og bedre kvalitet på opplysninger som brukes for å beregne arbeidstakernes pensjon. Ved gjennomføring av de foreslåtte regelverksendringene vil det kreves systemtilpasninger og investeringer hos Skatteetaten, Nav og de rapporteringspliktige. Forslagene innebærer etter departementets vurdering ikke vesentlige personvernkonsekvenser.

Forslaget om deling av inntektsopplysninger med pensjonsinnretningene må ses i sammenheng med Arbeids- og sosialdepartementets høringsforslag om deling av opplysninger om arbeidsforhold fra arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (Aa-registeret). For å oppnå de forenklingene som omtales i denne proposisjonen, vil pensjonsinnretningene ha behov for opplysninger både om

arbeidsforhold fra Nav og inntektsopplysninger fra Skatteetaten. Arbeids- og sosialdepartementets høringsforslag vil øke kvaliteten på opplysningene i Aa-registeret, noe som igjen har stor betydning for kvaliteten på opplysningene i a-ordningen, uten at dette omtales nærmere i denne proposisjonen.

13.2.2 Bakgrunn og gjeldende rett

OTP-loven, som trådte i kraft i 2006, pålegger de fleste foretak å ha tjenestepensjonsordning for sine ansatte. Arbeidsgivere med tjenestepensjonsordning rapporterer i dag opplysninger om hver enkelt ansatt til den tjenestepensjonsinnretning de har inngått avtale med, jf. forsikringsavtaleloven § 13-1 a. I rapporteringen skjer det i dag feilrapporteringer som kan medføre at det spares mindre til pensjon enn det arbeidsgiver er forpliktet til etter OTP-loven. Inntektsopplysninger til det offentlige rapporteres også gjennom a-meldingen. Det er blant annet gjennom Finans Norge ytret ønske om å gjenbruke opplysninger fra a-ordningen til ajourhold av tjenestepensjon.

På oppdrag fra Finansdepartementet utredet Skatteetaten høsten 2019 løsninger for hvordan opplysninger som er innrapportert gjennom a-meldingen, kan gjenbrukes av pensjonsinnretningene til bruk for obligatorisk tjenestepensjon. I Skattedirektoratets rapport¹ fra november 2019 foreslås en løsning der arbeidsgivers allerede innrapporterte opplysninger om inntekt og arbeidsforhold deles med pensjonsinnretningene fra henholdsvis Skatteetaten og Nav.

Om tilsynsordningen fattet Stortinget 10. april 2018, ved behandlingen av Dokument 8:101 S (2017–2018) og den tilhørende Innst. 197 S (2017–2018), følgende anmodningsvedtak nr. 596:

«Stortinget ber regjeringen vurdere å etablere en tilsynsordning med tilhørende sanksjoner, som skal sikre at bedriftene følger opp den lovbestemte plikten til å opprette og beholde obligatorisk tjenestepensjon for sine ansatte.»

Tilsynsmyndigheten etter OTP-loven er i dag lagt til Finanstilsynet. Etter OTP-loven kan Finanstilsynet pålegge arbeidsgivere å etablere pensjonsordning, men dagens tilsynsordning legger ikke opp til en aktiv kontroll av om virksomhetene etablerer og opprettholder en tjenestepensjonsordning.

¹ Rapport med vedlegg fra utredningen er tilgjengelig på Finansdepartementets nettside: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/utredning-om-obligatorisk-tjenestepensjon-otp/id2678240/>

Dagens oppfølging er kun basert på konkrete tips og henvendelser. Tipsene følges opp ved at Finanstilsynet henvender seg til foretaket med krav om å få utdelt opplysninger, og eventuelt utsteder varsel om pålegg. Saksgangen er basert på dokumentutveksling (i papirform). Tilsynsmyndigheten mangler i dag direkte tilgang til opplysninger om hvilke arbeidsgivere som til enhver tid har en avtale om tjenestepensjonsordning.

Manglende etablering av pensjonsordning blir ofte avdekket som ledd i de kommunale skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Denne oppgaven vil bli overført til Skatteetaten fra 1. november 2020, og Finansdepartementet ba derfor Skatteetaten om å utrede muligheten for å flytte tilsynet med arbeidsgiveres plikt til å etablere og opprettholde pensjonsordning etter OTP-loven fra Finanstilsynet til Skatteetaten. I Skattedirektoratets rapport fra februar 2020 anbefales det at tilsynet med arbeidsgivernes plikt til å opprette pensjonsordning etter OTP-loven, flyttes fra Finanstilsynet til Skatteetaten.

13.2.3 Høringen

Finansdepartementet sendte 8. juni 2020 på høring forslag som kan forenkle og forbedre rapportering av opplysninger til pensjonsinnretningene, og forslag til en tilsynsordning i samsvar med Stortingets anmodningsvedtak.

I høringen ble det foreslått bestemmelser som åpner for at Skatteetaten kan dele opplysninger med private pensjonsinnretninger, og om at arbeidsgivere må rapportere i a-meldingen hvilken pensjonsleverandør de har inngått avtale med. Videre ble det foreslått et mer aktivt tilsyn med at arbeidsgivere oppretter en pensjonsordning etter OTP-loven ved at tilsynet flyttes fra Finanstilsynet til Skatteetaten. Forslagene ble sendt til 56 instanser. Høringsfristen gikk ut 20. juli 2020.

Merknader fra høringsinstansene

Departementet mottok realitetsmerknader fra 20 høringsinstanser. Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse med merknader:

- Forsvarsdepartementet
- Datatilsynet
- Finanstilsynet
- Skattedirektoratet
- Akademikerne
- Aktuarkonsulentenes forum

- Arbeidsgiverforeningen Spekter
- Byggebransjens uropatrolje, Fair Play Bygg Oslo og omegn og Fair Play Bygg Rogaland
- Duvi Pensjon
- Finans Norge
- LO
- Næringslivets hovedorganisasjon
- Pensjonskasseforeningen
- Revisorforeningen
- Statens pensjonskasse
- Unio
- Verdipapirfondenes forening
- Vestby & Fahre
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- Økonomiforbundet

Samtlige høringsinstanser som har merknader, gir overordnet støtte til forslaget. Hensynet til forenklinger og bedre lønnsgrunnlag for pensjonsinntjening, trekkes blant annet frem av *Akademikerne*, *Aktuarkonsulenters forum*, *Finans Norge*, *Finanstilsynet*, *Unio* og *Økonomiforbundet*. Flere av høringsinstansene fremhever også at forslagene vil gi bedre konkurranseforhold og bidra i bekjempelsen av arbeidslivskriminalitet.

Aktuarkonsulentenes forum, *Arbeidsgiverforeningen Spekter*, *Finans Norge*, *Pensjonskasseforeningen*, *Statens pensjonskasse* og *Vestby & Fahre* peker på at ordningen også må tilrettelegge for at opplysninger kan utleveres til bruk for offentlig tjenestepensjon.

Aktuarkonsulenters forum og *Pensjonskasseforeningen* mener det må være frivillig for pensjonsleverandørene om de vil benytte lønnsopplysninger fra a-ordningen.

Finans Norge viser til at arbeidsgivere som ikke har plikt etter OTP-loven til å opprette pensjonsordning, også bør få ta del i ordningen.

Flere høringsinstanser har også merknader til hvilke lønns-elementer som skal inngå i pensjonsgrunnlaget, og til vilkårene for inn- og utmelding av pensjonsordninger. NHO uttaler blant annet:

«Det er imidlertid viktig å påse at pensjonslovens definisjon av pensjonsgrunnlaget med tilhørende valgadganger og kriterier for medlemskap opprettholdes»

Pensjonskasseforeningen og *Finans Norge* mener pensjonsleverandørene bør kunne anvende data fra a-ordningen utover forvaltning av pensjonsavtaler etter OTP-loven. Pensjonskasseforeningen ber videre om at hjemmel for utlevering utarbeides slik at den tar hensyn til at en arbeidsgiver kan ha flere pensjonsleverandører.

Duvi pensjon, Unio, Verdipapirfondenes forening, Vestby & Fahre og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund viser til at det må kunne utleveres opplysninger også til arbeidstakers selvvalgte pensjonsordning. Dette for å hensynta at arbeidstaker kan ha valgt å ha sin pensjonssparing hos en annen leverandør enn arbeidsgiver har valgt, og for tilfeller der arbeidsgiver skifter ordning og noen arbeidstakere er igjen i en lukket ordning. *Vestby & Fahre* uttaler at opplysninger om pensjonsinnretning bør knyttes til den ansatte og ikke til arbeidsgiver.

Akademikerne, Datatilsynet og Vestby & Fahre har merknader knyttet til dataminimering. Datatilsynet uttaler følgende:

«Etter høringsforslaget skal imidlertid Skatteetaten kunne dele opplysninger med pensjonsinnretningene om samtlige ansatte hos en gitt arbeidsgiver, uavhengig av om de ansatte er omfattet av pensjonsordningen.»

Datatilsynet bemerker at det ikke er kommet frem tungtveiende hensyn som kan berette et slikt inngrep i de ansattes rett til å få skjermet sine arbeids- og inntektsopplysninger.

NHO støtter at tilsynet med at arbeidsgiver oppretter pensjonsordning flyttes til Skatteetaten, men er kritisk til at Skatteetaten skal veilede om de enkeltes rett til medlemskap, da dette er vurderinger som knytter seg til produktlovene og må gjøres av Finanstilsynet.

13.2.4 Vurderinger og forslag

Innledning

Departementet følger i proposisjonen opp forslaget om at Skatteetaten skal kunne dele lønnsopplysninger med private pensjonsinnretninger til bruk i deres arbeid med obligatorisk tjenestepensjon. En slik deling vil bety forenklinger og besparelser for næringslivet, og vil sikre arbeidstakerne mer riktig pensjonsopptjening. Forslaget har også mottatt bred støtte hos høringsinstansene. Se nærmere under punktet om deling av opplysninger med pensjonsinnretningene.

Departementet følger videre opp forslaget om at tilsynsmyndigheten knyttet til arbeidsgiveres opprettelse av tjenestepensjonsordning etter OTP-loven flyttes fra Finanstilsynet til Skatteetaten. Dette vil bidra til et mer aktivt tilsyn og til at flere arbeidstakere får den pensjonsopptjening de har krav på. Forslaget har også bred støtte fra høringsinstansene. Se nærmere under punktet

om flytting av tilsynsmyndighet fra Finanstilsynet til Skatteetaten.

Deling av opplysninger med pensjonsinnretningene
I høringen foreslås det et unntak fra taushetsplikten i skatteforvaltningsloven § 3-6 slik at inntektsopplysninger innrapportert etter skatteforvaltningsloven § 7-2, skal kunne deles med private pensjonsinnretninger i arbeidet med obligatorisk tjenestepensjon. Høringsinstansene har ikke hatt merknader til at det gjøres unntak fra taushetsplikten for dette formålet.

Taushetsplikten er viktig for å ivareta de skattepliktiges rettssikkerhet og personvern, og er samtidig viktig for å ivareta den generelle tilliten til Skatteetaten. Unntak fra taushetsplikten må begrunnes i hensyn som veier tyngre enn hensynene bak taushetsplikten.

Formålet med utlevering av opplysninger til pensjonsinnretningene er å øke arbeidsgivernes etterlevelse av plikten til å opprette pensjonsordning, og å øke kvaliteten på pensjonssparingen slik at arbeidstakernes rett til fremtidig pensjon bedre kan sikres. Et unntak fra taushetsplikten for dette formålet vil derfor også være i arbeidstakernes interesse.

Departementet legger også vekt på at arbeidsgivere i dag er pliktig til å utlevere de samme opplysningene til pensjonsinnretningene i medhold av forsikringsavtaleloven. Unntaket fra taushetsplikten omfatter således ikke andre opplysninger enn det pensjonsinnretningene allerede i dag mottar direkte fra arbeidsgiverne. I vurderingen av om det bør gjøres unntak fra taushetsplikten legges det også vekt på at pensjonsinnretningene og deres ansatte har taushetsplikt om opplysninger de mottar fra skattemyndighetene etter finansforetaksloven §§ 9-6 og 16-2, noe som reduserer risikoen for at opplysningene kan komme på avveie. Det er også foreslått at arbeidsgiver må rapportere i a-meldingen hvilken pensjonsinnretning de har inngått avtale med, noe som gir en ekstra sikkerhet for at Skatteetaten deler opplysningene med de rette pensjonsinnretningene. Dersom pensjonsinnretningen har behov for opplysninger lenger tilbake i tid, er det lagt opp til at pensjonsinnretningen må gi opplysninger om avtalen med arbeidsgiver som viser hvilken periode de har behov for opplysninger for, for å beregne pensjon. Disse tilgangsbegrensningene vil ytterligere begrense muligheten for at opplysningene kommer på avveie.

I høringen er det lagt til grunn at opplysninger som er innrapportert etter skatteforvaltningslo-

ven § 7-2, utgjør den ytre rammen for hvilke opplysninger det er nødvendig for pensjonsinnretningene å innhente. Det er videre opplyst at Skatteetaten i samarbeid med pensjonsinnretningene vil lage et utvalg av opplysninger som inngår i § 7-2, slik at det ikke utleveres mer enn det som er nødvendig. Departementet legger derfor til grunn at det ikke vil bli utlevert flere opplysninger til pensjonsinnretningene enn det som er nødvendig i arbeidet med pensjonslovene, og at bruken av opplysningene er begrenset til dette formålet.

Departementet følger etter dette opp forslaget om at skattemyndighetene får hjemmel i skatteforvaltningsloven § 3-6 til å utlevere opplysninger som er innrapportert etter skatteforvaltningsloven § 7-2, til private pensjonsinnretninger til bruk i deres arbeid med pensjonsordninger etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenestepensjonsloven.

Pensjonsinnretningene vil ved dette kunne hente lønnsopplysninger direkte fra Skatteetaten istedenfor fra arbeidsgiverne. Forslaget gjør ingen endringer i ansvarsforholdet mellom arbeidsgiver og pensjonsleverandørene. Det er fortsatt arbeidsgiver som i medhold av forsikringsavtaleloven vil ha ansvaret for riktigheten av opplysningene som blir videreformidlet til pensjonsleverandørene. Eventuelle feil eller mangler i a-meldingen må dermed rettes ved ny levering av riktige opplysninger fra arbeidsgiver. Enkelte høringsinstanser stiller spørsmål ved om det er en plikt til å innhente opplysninger gjennom den nye ordningen. Departementet foreslår ingen slik plikt og antar at dette vil være selvregulerende ved at pensjonsleverandører og arbeidsgivere vil være best tjent med å innhente opplysningene direkte fra Skatteetaten.

I høringen er det opplyst at Skatteetaten vil utlevere opplysninger om alle ansatte hos en arbeidsgiver til pensjonsleverandøren. Dette kan forstås slik at pensjonsinnretningen alltid vil få opplysninger om alle ansatte, også når de ikke ber om det, for eksempel fordi den ansatte hører under en annen pensjonsordning eller ikke er en del av arbeidsgivers pensjonsordning. *Akademi-kerne, Datatilsynet og Vestby & Fahre* er kritiske til dette og mener det ikke er godt nok begrunnet.

Departementet bemerker at Skatteetaten ikke uten videre vil utlevere opplysninger om alle ansatte til pensjonsleverandørene. Etter forslaget vil Skatteetaten kontrollere om pensjonsinnretningen er den samme som er meldt inn av arbeidsgiver, og vil da utlevere opplysninger om de ansatte som pensjonsinnretningen ber om. Pensjonsinnretningene er igjen underlagt regel-

verk som begrenser deres innhenting av opplysninger fra Skatteetaten til det som er nødvendig for dem å behandle i arbeidet med tjenestepensjon. Dersom en arbeidsgiver har flere pensjonsleverandører, legger departementet derfor til grunn at hver enkelt pensjonsleverandør ikke ber om opplysninger om ansatte som er del av en annen pensjonsordning. Høringsforslaget beskriver videre en ordning hvor arbeidsgiver kan la en pensjonsleverandør kontrollere om ansatte som ikke er en del av en pensjonsordning, kan ha rett til tjenestepensjon. Dette vil kunne fange opp en svakhet ved gjeldende ordning ved at ansatte som har krav på en pensjonsordning, ikke blir meldt inn av arbeidsgiver. Departementet legger til grunn at dette må bygge på avtale mellom arbeidsgiver og pensjonsinnretning, og etter retningslinjer som det er mest nærliggende at utarbeides av bransjen selv.

Finans Norge uttaler at muligheten til å hente lønnsopplysninger direkte fra Skatteetaten ikke må avgrenses til kun å gjelde arbeidsgivere som har plikt til å opprette pensjonsordning etter OTP-loven. Departementet er enig i at lønningen også bør omfatte arbeidsgivere som ikke har plikt til å ha pensjonsordning etter OTP-loven, men som selv har valgt å opprette pensjonsordning for sine ansatte. Det foreslås at lovteksten justeres slik at den ikke viser til at arbeidsgiver må ha en plikt etter OTP-loven, men regulerer utlevering til bruk i arbeidet med pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, foretakspensjonsloven eller tjenestepensjonsloven.

Etter forslaget vil opplysninger kunne utleveres til mer enn én pensjonsleverandør når det er aktuelt, slik Pensjonskasseforeningen ber om i sitt hørings svar.

Det er fra *Pensjonskasseforeningen og Finans Norge* uttrykt ønske om at pensjonsleverandørene bør kunne anvende data fra a-ordningen også til andre formål enn forvaltning av pensjonsavtaler etter OTP-loven. Departementet legger til grunn at den foreslåtte ordlyden ikke endrer utgangspunktet om at pensjonsinnretningenes bruk av opplysningene må være knyttet til ajourhold av aktive pensjonsordninger. Som det er redegjort for i høringsnotatet, vil annen bruk kunne virke konkurransevridende for aktører som opererer i det samme markedet, men som ikke har tilgang på de samme opplysningene. Bruk av opplysninger til andre formål har heller ikke vært en del av høringen.

Flere av høringsinstansene bemerker at forslaget ikke må forskjellsbehandle leverandører. Det er pekt på at også selvvalgt leverandør etter

reglene om egen pensjonskonto bør få tilgang. Departementet viser til at forslaget ikke forskjellsbehandler leverandører som trenger opplysningene til beregning og innkreving av pensjonsinnskudd fra arbeidsgiver. Etter lovreglene om egen pensjonskonto, som er vedtatt, men ikke satt i kraft, kan arbeidstaker inngå en avtale med en selvvalgt leverandør om forvaltning av arbeidstakerens pensjonsmidler. Det er imidlertid forutsatt at beregning og innkreving av innskudd fortsatt skal gå via arbeidsgivers leverandør. Den selvvalgte leverandøren har derfor i utgangspunktet ingen rolle i arbeidet med å motta lønnsopplysninger for å beregne og innkreve innskudd fra arbeidsgiver. En eventuell avtale mellom arbeidsgiver og en selvvalgt leverandør om dette, vil etter departementets vurdering reise en rekke spørsmål knyttet til leverandørens ansvar, forholdet til arbeidsgivers pensjonsleverandør i den kollektive pensjonsordningen mv. Dette må eventuelt utredes nærmere.

Aktuarkonsulentenes forum, Arbeidsgiverforeningen Spekter, Finans Norge, Pensjonskasseforeningen, Statens pensjonskasse og Vestby & Fahre peker på at ordningen også må tilrettelegges for at opplysninger kan utleveres til bruk til offentlig tjenstepensjon. Departementet viser til at deling av opplysninger til bruk for offentlig tjenstepensjon ikke er en del av utredningen som ligger til grunn for høringen. Dette spørsmålet må eventuelt følges opp som ledd i en egen utredning og høring.

Flere av høringsinstansene har også merknader til hvilke lønnslementer som skal inngå i pensjonsgrunnlaget, samt vilkårene for inn- og utmelding av pensjonsordninger. Forslaget i høringen beskriver en ordning hvor pensjonsinnretningene kan innhente lønnsopplysninger direkte fra Skatteetaten i stedet for at arbeidsgiver må rapportere slike opplysninger til pensjonsinnretningene slik de gjør i dag. Hvilke lønnslementer som skal inngå i pensjonsgrunnlaget, er ikke en del av høringen. Slike forhold må eventuelt følges opp og avklares i tilknytning til de enkelte pensjonslovene.

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 3-6 nytt tredje ledd.

Arbeidsgivers plikt til å rapportere pensjonsinnretning i a-meldingen

Departementet følger videre opp forslaget om at arbeidsgiverne får plikt til å rapportere i a-meldingen hvilken pensjonsinnretning de har inngått avtale med. Skatteetaten bør ha opplysninger som

kobler den enkelte arbeidsgiver og pensjonsinnretning for å kontrollere at lønnsopplysninger blir delt med rett pensjonsinnretning. Forslaget er også viktig i tilsynet med etterlevelsen av plikten til å opprette pensjonsordning. Plikten til å rapportere pensjonsinnretning vil gjelde uavhengig av om pensjonsinnretningen velger å innhente inntektsopplysningene fra Skatteetaten.

Høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget, er gjennomgående positive. *Finans Norge* mener likevel at tilgangsstyringen bør være tillitsbasert av hensyn til at arbeidsgiver blant annet kan feilrapportere pensjonsleverandør. Departementet fastholder forslaget om at arbeidsgiver skal rapportere hvilken pensjonsinnretning det er inngått avtale med da dette gir lavere risiko for at feil leverandør får opplysninger. Videre vil forslaget også være viktig i tilsynet med etterlevelsen av plikten til å opprette pensjonsordning.

Arbeidsgivers plikt til å opplyse om hvilken pensjonsinnretning det er inngått avtale med, vil også være nyttig i arbeidsgiveravgiftskontrollen. Departementet viser til at denne opplysningen kan indikere om arbeidsgiver skal rapportere avgiftspliktige tilskudd og premier til pensjon. Departementet følger derfor opp forslaget om at plikten hjemles i OTP-loven, som igjen viser til at opplysningen skal sendes inn gjennom a-meldingen som en del av skattemeldingen for arbeidsgiveravgift etter skatteforvaltningsloven.

Det vises til forslag til endring i OTP-loven § 7.

Flytting av tilsynsmyndighet fra Finanstilsynet til Skatteetaten

Departementet følger opp forslaget om at tilsynet med at arbeidsgiveres plikt til å etablere og opprettholde en tjenstepensjonsordning for de ansatte, overføres fra Finanstilsynet til Skatteetaten. Skatteetaten har i utgangspunktet bedre forutsetninger enn Finanstilsynet for en mer operativ tilsynsvirksomhet. Skatteetaten vil blant annet gjennom arbeidsgiverkontrollen kunne avdekke flere brudd på plikten til å opprette tjenstepensjonsordninger. Bedret tilsyn vil bidra til at flere arbeidsgivere oppretter pensjonsordning, noe som vil bidra til å sikre de ansattes pensjonsrettigheter. Det vil også bidra i arbeidet med å avdekke useriøse aktører og gjøre det vanskeligere for kriminelle å drive virksomhet i Norge.

Finanstilsynet vil fortsatt være tilsynsmyndighet etter OTP-loven for produktkontrollen og for pensjonsinnretninger som tilbyr pensjonsordninger etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven og tjenstepensjonsloven. Departe-

mentet foreslår at dette tydeliggjøres i OTP-loven § 2 ved at Skatteetatens og Finanstilsynets myndighet til å treffe enkeltvedtak, henholdsvis om et foretak omfattes av loven eller om pensjonsordningen oppfyller lovens krav, inntas i fjerde ledd og nytt femte ledd.

Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget. I høringen er det også foreslått at Skatteetaten som ledd i tilsynsrollen skal kunne veilede ansatte om deres rett til medlemskap. *NHO* er kritiske til dette og mener dette er vurderinger som må gjøres av Finanstilsynet som har ansvaret for tolkning av vilkårene for medlemskap i de enkelte pensjonslovene. *Departementet* mener Skatteetaten som ledd i en mer aktiv tilsynsrolle også bør kunne veilede om medlemskap. Departementet legger til grunn at veiledning i tilfeller der det kan oppstå tvil om medlemskap, vil bli avklart i dialog med Finanstilsynet.

Det vises til forslag til endring i OTP-loven § 2 fjerde ledd og nytt femte ledd.

Opplysninger som Skatteetaten innhenter for skatte- og avgiftsformål, kan med hjemmel i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav b utleveres til offentlige myndigheter til bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om obligatorisk tjenestepensjon. Ved overføring av tilsynsmyndigheten til Skatteetaten er det lagt opp til et mer aktivt tilsyn og behov for løpende opplysninger om inntekt og arbeidsforhold. Dette innebærer at omfanget av opplysninger som vil bli utlevert i medhold av bestemmelsen, øker. Tilsynet innhenter i dag de samme opplysningene ved kontroll, men som ledd i et mer aktivt tilsyn vil de nå bli innhentet mer effektivt fra Skatteetaten. Opplysningene vil være viktige for at kontrollen av om arbeidsgiver har oppfylt kravene etter OTP-loven skal bli mer effektiv enn ved dagens tilsyn, og vil ha stor betydning for å sikre at arbeidstakerne opptjener den pensjonen de har krav på. Tilsynet vil ha taushetsplikt om opplysningene etter forvaltningsloven § 13.

Departementet viser også til at forslaget vil være positivt i kampen mot arbeidslivskriminalitet, og vil bedre konkurransevilkårene mellom foretak.

Etter departementets oppfatning innebærer ikke den utvidede delingen av opplysninger i medhold av skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav b, vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser. Etter departementets oppfatning er det ikke behov for forskriftsendring, da forskriftsbestemmelsens ordlyd dekker den utvidede deling som her er beskrevet.

Departementet legger etter dette til grunn at Skatteetaten i sin tilsyns- og veiledningsvirksomhet med obligatorisk tjenestepensjon, vil kunne få nødvendige opplysninger om inntektsforhold og om hvilke pensjonsinnretninger arbeidsgivere har avtale med i medhold av skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav b.

OTP-loven § 8 gir i dag Finanstilsynet adgang til å pålegge foretak som ikke har pensjonsordning i samsvar med loven, å rette forholdet innen en fastsatt frist. Dersom pålegget ikke etterkommes, kan det ilegges en løpende mulkt til forholdet er rettet. Når deler av tilsynsmyndigheten overføres til Skatteetaten, bør også Skatteetaten få kompetanse til å gi pålegg og mulkt i samsvar med bestemmelsen for den del av tilsynsmyndigheten som overføres. Departementet følger derfor opp forslagene om at Skatteetaten skal kunne gi pålegg og ilegge mulkt etter OTP-loven § 8, og at hjemmel for å fastsette forskrift om nivået og utmålingen av mulktens størrelse inntas i OTP-loven § 8 nytt annet ledd. Departementet foreslår samtidig at reaksjonen skal betegnes som «tvangsmulkt». Dette vil bringe begrepsbruken i OTP-loven § 8 i samsvar med tilsvarende begrepsbruk i blant annet forvaltningsloven.

Det vises til forslag til endring i OTP-loven § 8.

Departementet anser Stortingets anmodningsvedtak nr. 596 (2017–2018) som fulgt opp gjennom forslagene i dette kapitlet.

Andre lovendringer og oppheving av bestemmelser

Departementet følger opp forslaget om å oppheve folketrygdloven § 24-4. Når Skatteetaten får overført kommunal skatteoppkreving fra 1. november 2020 og overtar kontrollfunksjonen etter folketrygdloven § 24-4, vil bestemmelsen være overflødig da skattekontoret har denne myndigheten etter skatteforvaltningsloven kapittel 10, jf. skatteforvaltningsloven §§ 10-1 og 10-4. Folketrygdloven § 24-4 viser også til Riksrevisjonen. Etter departementets oppfatning vil Riksrevisjonens rett til informasjon være dekket av bestemmelsen i riksrevisjonsloven § 12. Riksrevisjonen har ikke kommet med merknader til dette i høringen.

Det vises til forslag om å oppheve folketrygdloven § 24-4.

Etter forslaget vil tilsynsmyndigheten få opplysninger fra Skatteetaten om hvilken pensjonsinnretning den enkelte arbeidsgiver har inngått pensjonsavtale med. Departementet følger derfor opp forslaget om ikke å videreføre dagens bestemmelse i OTP-loven § 7 om at regnskapspliktige foretak skal gi opplysninger i note til årsregnska-

pet om foretaket har plikt til å ha pensjonsordning mv. Plikten til å gi opplysning i note til årsregnskapet vil fortsatt gjelde i medhold av regnskapsloven §§ 7-30a og 7-43a.

Det vises til forslag til endringer i OTP-loven § 7, som nå regulerer arbeidsgivers plikt til å rapportere hvilken pensjonsinnretning de har inngått avtale med i a-meldingen.

Skatteforvaltningsloven § 3-6 nytt tredje ledd hjemler utlevering av lønnsopplysninger innrapportert etter skatteforvaltningsloven § 7-2. Opplysningene som inngår i skatteforvaltningsloven § 7-2, antas å ha samme innhold som begrepet «brutto arbeidsinntekt» som anvendes i skatteforvaltningsloven § 3-6 annet ledd, jf. lovforslaget i Prop. 107 L (2020–2021) punkt 21.21. Departementet følger i denne proposisjonen opp forslaget om å harmonisere begrepsbruken i § 3-6 slik at unntaket fra taushetsplikten i de to bestemmelsene knyttes opp til om opplysningene omfattes av § 7-2. *Forsvarsdepartementet* har uttrykt bekymring for om dette vil lede til mer deling av opplysninger etter § 3-6 annet ledd. *Departementet* bemerker at de to begrepene antas å ha samme meningsinnhold. Videre inneholder loven en skranke ved at det bare skal gis tilgang til *nødvendige* lønnsopplysninger.

Det vises til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 3-6 annet ledd.

13.2.5 Personvernkonsekvenser

Forslagene i proposisjonen innebærer at personopplysninger som arbeidsgiver innrapporterer i a-meldingen, vil bli utlevert til pensjonsinnretningene og til tilsynsmyndigheten etter OTP-loven.

Viderebehandling av personopplysninger kan utgjøre et inngrep i retten til privatliv etter EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Etter departementets oppfatning oppfyller forslagene i denne proposisjonen kravene som stilles til viderebehandling av personopplysninger ved at utleveringen vil ha tilstrekkelig hjemmel, vil forfølge et legitimt formål og vil være forholdsmessig.

Personopplysningsregelverket legger også begrensninger på myndighetenes adgang til å behandle personopplysninger. Personvernforordningen gjelder som norsk lov, jf. personopplysningsloven § 1. Etter personvernforordningen artikkel 4 nr. 1 er en personopplysning enhver opplysning om en identifisert eller identifiserbar fysisk person.

Personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 inneholder de grunnleggende prinsippene for behandling av personopplysninger. Artikkel 5 nr. 1 bok-

stav a bestemmer at behandlingen må oppfylle krav til lovlighet, rettferdighet og åpenhet.

At behandlingen må oppfylle krav til lovlighet, innebærer at det må foreligge et behandlingsgrunnlag. Prinsippet om formålsbegrensning etter forordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b, innebærer at personopplysninger skal «samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene». Forslaget innebærer at opplysninger som Skatteetaten har rettslig grunnlag for å behandle for ett formål, skal utleveres til bruk for et annet og uforenlig formål.

Viderebehandling for nye, uforenlige formål kan etter forordningen artikkel 6 nr. 4 skje, dersom det bygger på medlemsstatenes nasjonale rett som utgjør et nødvendig og forholdsmessig tiltak i et demokratisk samfunn for å sikre målene som nevnt i artikkel 23 nr. 1. Blant formålene som er nevnt der, er tilsynsfunksjon knyttet til offentlig myndighet i bokstav h, viktige mål av generell allmenn interesse for en medlemsstat (herunder skattesaker og trygdespørsmål) i bokstav e, og vern av den registrertes rettigheter i bokstav i.

Departementet legger til grunn at den foreslåtte bestemmelsen om unntak fra taushetsplikt også hjemler adgang for viderebruk av personopplysningene til nye og uforenlige formål, jf. personvernforordningen artikkel 6 nr. 4.

Departementet legger videre til grunn at behandlingen for det formål som er beskrevet i proposisjonen, vil anses som rettferdig. Det vises i denne sammenheng til at forslaget om utlevering av opplysninger vil bidra til at flere vil bli innlemmet i en pensjonsordning slik de har krav på etter loven, eller vil få en mer riktig pensjonsopp-tjening.

Prinsippet om åpenhet innebærer at de registrertes rettigheter til blant annet innsyn og informasjon er ivaretatt. A-opplysningsloven § 9 gir inntektsmottakere rett til innsyn i opplysninger om egne forhold som er innsamlet gjennom a-ordningen. Løsningen vil gjøre det mulig for de registrerte å søke opp hvilke pensjonsinnretninger som har hentet ut opplysninger om dem.

Prinsippet om dataminimering er inntatt i personvernforordningen art 5 nr. 1 bokstav c. Etter dette prinsippet skal behandling av personopplysninger begrenses til det som er nødvendig og relevant for formålet. Departementet bemerker at lovforslaget kun legger opp til at det skal utleveres nødvendige opplysninger for formålet. Videre legger departementet til grunn at pensjonsinnretningene ikke vil innhente opplysninger om ansatte som de ikke skal beregne pensjon for eller vur-

dere om har krav på pensjon, etter den underliggende avtalen med arbeidsgiver. Som *Datatilsynet* er inne på i sitt høringsvar, vil også det at opplysningene må brukes til pensjonsformål, være en viktig garanti mot gjenbruk til andre formål etter at opplysningene er utlevert.

Prinsippet om riktighet i personvernforordningen 5 nr. 1 bokstav d innebærer at personopplysninger skal være korrekte og oppdaterte. Inntektsopplysninger som arbeidsgiver rapporterer gjennom a-meldingen, er antatt å være av en bedre kvalitet enn det pensjonsinnretningene i dag får direkte fra arbeidsgiverne. Dette tilsier at prinsippet om korrekte og oppdaterte opplysninger vil bli bedre ivaretatt enn etter gjeldende ordning.

Etter departementets vurdering innebærer ikke forslagene vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser. Forslagene antas ikke å ha vesentlige konsekvenser for personvernet, da de hovedsakelig går ut på at pensjonsinnretningene skal få opplysninger fra a-ordningen i stedet for fra arbeidsgiverne. Den utvidede bruken av opplysninger som vil være nødvendig for at Skatteetaten skal kunne utføre en mer effektiv tilsynsrolle, er heller ikke uforholdsmessige i lys av de positive samfunnsmessige gevinstene dette vil ha gjennom bedre konkurranseforhold og bedre oppfølging av pensjonssparing.

13.2.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslagene vil innebære forenklinger for arbeidsgiverne og pensjonsinnretningene, bedre rettsikkerhet for arbeidstakernes pensjonsrettigheter og bedre kvalitet på opplysninger i a-ordningen og Aa-registret. Gjennomføring av de foreslåtte regelverksendringene vil kreve systemtilpasninger og investeringer hos Skatteetaten, Nav og de rapporteringspliktige.

Arbeidsgivere bruker i dag store ressurser på ajourhold og rapportering av pensjonsopptjening til pensjonsinnretningene, og det er anslått betydelige besparelser ved at disse opplysningene isteden blir innhentet fra Skatteetaten (om lag 780 mill. årlig estimert av Finans Norge).

Arbeidsgiver vil få en ny opplysningsplikt ved at de må rapportere hvilken pensjonsinnretning de har avtale med i a-meldingen. Oppsettet for a-meldinger må derfor endres, noe som også vil kunne medføre kostnader for arbeidsgiverne.

Forslagene er ventet å lede til at flere arbeidsgivere vil opprette pensjonsordning for sine

ansatte, noe som vil bidra til likere konkurransevilkår.

Samlet vil endringene medføre en betydelig styrking av arbeidstakeres mulighet for å ta del i en pensjonsordning, og en riktigere pensjonsopptjening for de som allerede er i en pensjonsordning.

Når pensjonsinnretningene kan hente inntektsopplysninger direkte fra Skatteetaten, vil det videre legge til rette for at pensjonsinnretningenes ajourhold av pensjonsordningene de er satt til å administrere, blir mer effektivt og korrekt.

Leverandører av lønns- og personalsystemer vil ha kostnader med å tilpasse sine løsninger til endringene i a-meldingen. Kostnadene vil trolig bli viderebelastet og fordelt på et større antall sluttbrukere.

For offentlige myndigheter er det særlig Nav, Statistisk sentralbyrå og Skatteetaten som blir direkte berørt av forslagene. Forslagene er ventet å øke kvaliteten på opplysninger i a-ordningen. Kontrollen med arbeidsgiveravgift vil bli styrket ved at informasjon om hvilke arbeidsgivere som har pensjonsordning, vil gjøre det enklere å kontrollere at disse også beregner og betaler arbeidsgiveravgift på tilskudd til pensjonsordning.

Skatteetaten vil ha kostnader knyttet til nye oppgaver med kontroll, tilsyn og veiledning. Skatteetaten og Nav vil ha kostnader knyttet til utvikling av systemløsninger for å kunne gjennomføre endringene. Se nærmere omtale i Prop. 1 S (2020–2021) for Finansdepartementet.

13.2.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene som legger til rette for at Skatteetaten kan dele opplysninger med pensjonsinnretningene, trer i kraft fra 1. januar 2021. En innføring ved årsskiftet vil bety lavere samlede utviklingskostnader. De fleste høringsinstansene som har uttalt seg om ikrafttredelsen, har vært opptatt av at denne tidsplanen overholdes. Departementet legger til grunn at Skatteetaten i en innkjøringsperiode vil måtte begynne med at enkelte tar del i ordningen og at øvrige arbeidsgivere og pensjonsinnretninger fases inn over noe tid, samtidig som ordningen løpende evalueres. Skattedirektoratet har i høringen selv angitt at innføringsløpet for ny ordning vil være fra 1. januar 2021, med varighet ut andre kvartal 2021. Etter departementets oppfatning vil dette også være positivt for arbeidsgivere eller pensjonsinnretninger som av ulike grunner kan trenge noe mer tid.

Når det gjelder tilsynsmyndigheten, foreslår departementet at denne overføres til Skatteetaten fra 1. juni 2021. Skatteetaten vil da få tid til å utarbeide en god løsning for utlevering av opplysninger før tilsynsfunksjonen overføres.

Departementet legger til grunn at Skatteetaten vil ha god dialog med pensjonsinnretningene og bransjeorganisasjoner, og vil informere arbeidsgiverne i forbindelse med iverksettelse av ordningen.

Departementet foreslår at endringene som legger til rette for at Skatteetaten kan dele opplysninger med pensjonsinnretningen, trer i kraft 1. januar 2021. Videre foreslår departementet at endringene som innebærer overføring av tilsynsmyndigheten fra Finanstilsynet til Skatteetaten, trer i kraft 1. juni 2021.

13.3 Rapporteringsordning for tildelte opsjoner i små oppstartsselskap

13.3.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å innføre opplysningsplikt om tildelte opsjoner i arbeidsforhold i små oppstartsselskap og en tilhørende enkel rapporteringsløsning. Formålet med forslaget er blant annet å kunne få informasjon om hvor mange bedrifter som benytter seg av den gunstige opsjonsordningen, og i hvilket omfang. Det vil gi bedre grunnlag for å anslå virkningene av gjeldende ordning og av mulige forbedringer og utvidelser. Samtidig er forslaget viktig for at Skatteetaten skal kunne overholde pliktene som støttegiver etter statsstøtteregulverket.

Det vises til forslag til skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd ny bokstav h.

Forslaget har ikke vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for Skatteetaten. Små oppstartsselskap må etter forslaget rapportere opplysninger om tildelte opsjoner til Skatteetaten. Dette er imidlertid opplysninger de allerede er pliktige til å registrere og oppbevare, og hvor plikten er knyttet til en gunstig og frivillig skatteordning.

Det foreslås at den nye opplysningsplikten trer i kraft 1. januar 2021, men slik at det ved første innrapportering skal gis opplysninger om alle opsjoner tildelt under ordningen fra 2018.

13.3.2 Bakgrunn

1. januar 2018 ble det innført en gunstig ordning for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold for små oppstartsselskap. Ordningen innebærer en

utsettelse av både skattlegging og arbeidsgiveravgift, etter hovedregelen frem til aksjene som opsjonen knytter seg til, realiseres. Fra opsjonen tildeles til den kan innløses, må det gå minst tre år, men maksimalt ti år. Skatteplikten inntreer når aksjene realiseres eller ved visse andre hendelser, men likevel maksimalt fem år etter innløsningen av opsjonen. I forarbeidene til bestemmelsen, Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 5.5.1, signaliserte regjeringen at den fortløpende ville vurdere hvordan ordningen virker, og at det ble tatt sikte på å utvide den over tid. Ordningen ble utvidet ved lov 20. desember 2019 nr. 94 om endringer i skatteloven og tilhørende endringsforskrift, med virkning fra og med inntektsåret 2020. I lovforarbeidene til endringen, Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 4.2, ble det informert om at det ville bli sendt på høring et forslag til en enkel rapporteringsplikt ved tildeling av opsjoner til ansatte. Ordningen er senere også utvidet ved endringsforskrift 25. juni 2020 nr. 1363, jf. omtale i Prop. 107 LS (2019–2020) punkt 5.

Etter gjeldende rett vil Skatteetaten først få informasjon om bruken av opsjonsordningen gjennom aksjonærregisteret når opsjonen innløses. Da opsjonen først kan innløses etter tre år, maksimalt ti år fra tildelingen, vil det ta lang tid før en får oversikt over hvor utbredt bruken av ordningen er. Videre skal arbeidsgiver beregne og innrapportere størrelsen på lønnsbeskatningen først når opsjonsfordelen skal beskattes, som er inntil fem år senere. En mangler derfor opplysninger for å beregne virkninger av gjeldende ordning og av mulige utvidelser av ordningen. Manglende kunnskap om tildeling av opsjoner under ordningen vanskeliggjør også Skatteetatens overholdelse av pliktene som støttegiver etter statsstøtteregulverket.

13.3.3 Høringen

Skattedirektoratet sendte 5. februar 2020 på høring forslag om opplysningsplikt ved tildeling av opsjoner i arbeidsforhold i små oppstartsselskap, med tilhørende forslag til en enkel rapporteringsløsning. Selskapene som omfattes av forslaget, er små selskap med begrenset antall ansatte. Det er derfor foreslått en enkel rapportering via tasterkjema i Altinn, i tillegg til fil-innsending eller integrert system. I sistnevnte kan det enten manuelt lastes opp en fil eller sendes en fil fra arbeidsgivers egne systemer.

Det foreslås at rapportering av tildeling av opsjoner til ansatte i oppstartsselskap skal skje årlig, og senest innen 1. februar i året etter at

opsjonene ble tildelt. Selskapene kan imidlertid sende inn opplysningene fortløpende i løpet av tildelingsåret, etter at Skatteetaten har åpnet for innsending (normalt februar-mars). Det foreslås at opplysningsplikten tas inn i ny bokstav h i skatteforvaltningsloven § 7-10, som gir bestemmelser om annen opplysningsplikt for tredjeparter.

Forslaget til lovendring vil gi hjemmel etter skatteforvaltningsloven § 7-13 til å fastsette forskrift om innholdet i opplysningsplikten. Forskriftskompetansen er delegert til Skattedirektoratet, som vil følge opp denne delen av forslaget.

Det foreslås at den nye opplysningsplikten trer i kraft fra 1. januar 2021, men slik at det skal gis opplysninger om alle opsjoner tildelt under ordningen fra 2018.

Høringsnotatet ble sendt til 53 høringsinstanser. Høringsfristen gikk ut 5. mai 2020.

13.3.4 Merknader fra høringsinstansene

Følgende instanser avga høringsuttalelse med merknader:

- Datatilsynet
- NHO
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- SSB

Ingen av høringsinstansene har vesentlige innsigelser til at det innføres opplysningsplikt om tildelte opsjoner under ordningen. SSB og NHO støtter forslagene, mens Regelrådet mener opplysningsplikten kan forsvares dersom EØS-avtalen gjør det nødvendig med en opplysningsplikt på tidspunktet for tildeling av opsjonene. Regnskap Norge, Datatilsynet og Regelrådet har også enkelte andre forslag som behandles nærmere under departementets vurderinger og forslag i punkt 13.3.5.

13.3.5 Vurderinger og forslag

Finansdepartementet mangler i dag informasjon om hvor mange bedrifter som benytter seg av ordningen med utsatt beskatning for opsjoner i arbeidsforhold i små oppstartsselskap, og i hvilket omfang. Dette gjør det vanskelig å beregne virkninger både av gjeldende ordning og av mulige utvidelser av ordningen. Manglende kunnskap om tildeling av opsjoner under ordningen vanskeliggjør også Skatteetatens overholdelse av pliktene som støttegiver etter statsstøttereguleringen.

I høringen foreslås det at selskapene skal rapportere fødselsnummer/D-nummer, tildelings-

tidspunkt og antall opsjoner på ansatte som omfattes av ordningen. Rapporteringen skal skje senest innen 1. februar året etter at opsjonene ble tildelt. En slik løsning vil etter departementets oppfatning gi grunnlag for enkel statistikk om ordningen. Det er lagt opp til en enkel rapporteringsløsning som i liten grad vil belaste de rapporteringspliktige, da den ikke vil kreve noen bestemt systemløsning.

Datatilsynet viser i sin høringsuttalelse til dataminimeringsprinsippet og at en bør vurdere om formålet kan oppnås uten at de opplysningspliktige må identifisere hvilke ansatte som har fått tildelt opsjoner. Etter departementets vurdering er opplysninger om hvilke ansatte som har fått tildelt opsjoner, nødvendig for å kunne følge opp skatleggingen av opsjonen som formue hos den enkelte. Det er også viktig for at ordningen med rapporteringsplikt på sikt skal kunne utvides slik at opplysningene kan forhåndsutfylles i skattemeldingen, og for å muliggjøre maskinelle kontroller av om vilkårene for å benytte opsjonsordningen er oppfylt.

For at Skatteetaten skal kunne overholde sine plikter som støttegiver etter statsstøttereguleringen, må rapporteringen skje for det året opsjonene tildeles. Skatteetaten vil da kunne kontrollere at vilkårene for utsatt beskatning foreligger ved at selskapet på tildelingspunktet oppfyller krav om antall ansatte, driftsinntekter og balansesum inntil 25 mill. kroner og at selskapet er seks år eller yngre.

Regelrådet og Regnskap Norge mener at en rapportering i henholdsvis skattemeldingen og aksjonærregisteroppgaven vil være enklere for selskapene enn den foreslåtte rapporteringsordningen. Departementet bemerker at både skattemeldingen og aksjonærregisteret ble vurdert som mulige løsninger for rapportering av opsjoner, men ikke anbefalt. Etter departementets syn er det ikke naturlig at selskap skal gi opplysninger om de ansattes opsjoner i egen skattemelding, og det er heller ikke noe system for å fange opp hvilke selskap som i så fall har gitt denne typen opplysninger. Aksjonærregisteret er ikke tilrettelagt for å omfatte andre finansielle produkter enn aksjer. Det er derfor ikke aktuelt å utvide aksjonærregisteret til å inneholde informasjon om opsjoner i små oppstartsselskap.

Den foreslåtte rapporteringsløsningen kan på sikt vurderes utvidet slik at det kan innrapporteres flere informasjonselementer, noe som kan åpne for maskinelle kontroller av om aksjeselskap/ansatt oppfyller vilkårene for ordningen. Skatteetaten vil da også kunne forhåndsutfylle

flere opplysninger på skattemeldingen, noe som vil bidra til forenklinger og økt etterlevelse. *NHO* er positiv til en slik utvikling.

Regelrådet mener det er mangelfullt at det i forslaget ikke er anslått antall oppstartsselskap som vil kunne bli omfattet av opplysningsplikten. Departementet er enig i at det er en svakhet at det mangler tall for dette. Dette er nettopp en viktig begrunnelse for å innføre en rapporteringsplikt slik at Skatteetaten får opplysninger om hvor mange selskap som faktisk bruker ordningen.

Regnskap Norge har videre pekt på at det i høringsnotatet er uttalt at verdien av opsjonen skatlegges som formue hos den ansatte frem til den innløses, og at dette må være under forutsetning av at opsjonen ikke er gjort betinget. Departementet bemerker at omtalen i høringsnotatet på dette punkt tar utgangspunkt i at finansielle opsjoner normalt er formuesskattepliktige.

Regnskap Norge ønsker videre en vurdering av hvordan en eventuell formuesverdi kan innrapporteres, og noe om verdsettelse av opsjonene. Departementet viser til at ordningen ikke legger opp til innrapportering av formuesverdi, men at dette eventuelt må følges opp ved en utvidelse av ordningen.

Finansdepartementet foreslår etter dette å følge opp forslaget om opplysningsplikt om tildelte opsjoner i arbeidsforhold i små oppstartsselskap, gjennom den foreslåtte rapporteringsløsningen.

Det vises til forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd, ny bokstav h.

13.3.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget har ikke vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for Skatteetaten. Forslaget innebærer at små oppstartsselskap må rapportere opplysninger om tildelte opsjoner til Skatteetaten. Dette er opplysninger de allerede er pliktige til å registrere og oppbevare, og hvor plikten er knyttet til en gunstig og frivillig skatteordning.

Forslaget innebærer at Skatteetaten får personopplysninger om ansatte som har fått tildelt opsjoner. Dette er opplysninger som uansett er nødvendige å behandle for Skatteetaten, og innebærer ikke vesentlige eller uforholdsmessige konsekvenser for personvernet.

13.3.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at ordningen trer i kraft 1. januar 2021, og at det ved første rapportering gis opplysninger om alle opsjoner tildelt under ordningen fra 2018.

13.4 Utleggstrekk i a-meldingen

13.4.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår at utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd skal innrapporteres gjennom a-meldingen. Elektronisk rapportering gjennom a-meldingen vil være forenkling for arbeidsgiverne og ressursbesparende for Skatteetaten. Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd endres slik at det fremgår at arbeidsgiverne har en plikt til å levere opplysninger om utleggstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

I en overgangsperiode kan det være behov for å unnta enkelte trekkpliktige fra plikten til å levere opplysninger om utleggstrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Departementet foreslår derfor at det gis en forskriftshjemmel i § 14-5 fjerde ledd som åpner for at det kan gis forskrift om slikt unntak for bestemte trekkpliktige.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 14-5 annet og fjerde ledd.

Departementet foreslår videre endringer i a-opplysningsloven slik at utleggstrekk omfattes av formålsbestemmelsen, rapporteringsplikten og tilgangsbestemmelsen.

Det vises til forslag til endringer i a-opplysningsloven §§ 1, 3 og 8.

Forslaget har ikke vesentlige administrative eller økonomiske konsekvenser.

Forslaget innebærer ikke en utvidelse av opplysningsplikten og har ikke vesentlige personvernkonsekvenser.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2021, med virkning for rapportering fra og med januar 2021.

13.4.2 Bakgrunn og gjeldende rett

Skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd oppstiller en særregel om oppgjør av utleggstrekk nedlagt til dekning av krav som i dag innkreves av skatteoppkrever, og der arbeidsgiver har plikt til å ha skattetrekkskonto. Arbeidsgiver pålegges i slike tilfeller å foreta trekk i arbeidstakers lønn dersom skatte- og avgiftskrav ikke er betalt i rett tid.

Arbeidsgivere som utbetaler ytelser det skal foretas forskuddstrekk i etter skattebetalingsloven kapittel 5, vil i utgangspunktet ha plikt til å ha skattetrekkskonto.

Hvilke krav som innkreves av skatteoppkrever, følger av skattebetalingsloven § 2-1.

Utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd skal følge reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk. Dette innebærer blant annet at forfallstidspunktet for utleggstrekket er det samme som for forskuddstrekket (15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november), og at utleggstrekket skal settes inn på skattetrekkskonto sammen med forskuddstrekket.

Etter gjeldende rett sender den trekkpliktige inn en oversikt over hva som er trukket de to foregående månedene, en såkalt oppgjørliste for utleggstrekk. Oppgjørlisten er nødvendig for at skatteoppkreveren skal godskrive riktig krav. I dag sender arbeidsgivere årlig inn over 100 000 oppgjørslister som viser gjennomført utleggstrekk, til skatteoppkrever. Hos skatteoppkrever er arbeidet med oppgjørslistene en manuell og tidkrevende prosess.

Skatteoppkreverfunksjonen vil fra 1. november 2020 bli overført til Skatteetaten. I forberedelsen til overtakelsen av ansvaret for skatteoppkrevingen har Skattedirektoratet identifisert et stort behov for å digitalisere rapporteringen av utleggstrekk for skattekrav og andre krav som i dag kreves inn av skatteoppkrever, med hjemmel i skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

13.4.3 Høringen

Skattedirektoratet sendte 28. april 2020 på høring forslag om plikt til å rapportere utleggstrekk etter 14-5 annet ledd i a-meldingen, og om å utvide a-opplysningslovens virkeområde til å omfatte utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

Forslaget innebærer at gjennomført utleggstrekk skal innrapporteres gjennom a-meldingen. Forslaget gjelder utleggstrekk nedlagt til dekning av krav som innkreves av skatteoppkrever, og der arbeidsgiver har plikt til å ha skattetrekkskonto.

Endringene foreslås å tre i kraft fra 1. januar 2021, med virkning for rapporteringen for januar 2021.

Forslagene ble sendt til 55 instanser med høringsfrist 11. juni 2020.

13.4.4 Merknader fra høringsinstansene

Det kom inn svar fra ni høringsinstanser. Fire instanser har avgitt høringsuttalelse med merknader:

- LO
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- Politidirektoratet
- Regnskap Norge

LO og Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) er positive til forslaget. *LO* uttaler blant annet:

«Rapportering i a-ordningen kan både forenkle for arbeidsgivere og lette det offentliges håndtering og kontroll av utleggstrekk.»

Politidirektoratet har ingen merknader til høringsforslaget, men peker på at også namsmannen har behov for tilgang til opplysninger fra a-ordningen, og at Politidirektoratet vil redegjøre nærmere for namsmannens behov for tilgang til opplysninger fra a-ordningen i egen sak.

Regnskap Norge er også enige i forslaget, men ønsker at det også skal omfatte utleggstrekk på andre områder og uttaler:

«En vesentlig begrensning for forenklingspotensialet for næringslivet er at forslaget kun omfatter skatteoppkrever og skatteetaten som særnamsmann. Det vil si at forslaget er avgrenset til utleggstrekk nedlagt til dekning av krav som innkreves av skatteoppkrever, og der arbeidsgiver har plikt til å ha skattetrekkskonto.»

13.4.5 Vurderinger og forslag

Finansdepartementet følger i denne proposisjonen opp forslaget om at utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd skal rapporteres etter reglene i a-opplysningsloven. Departementet viser til at dette vil være forenklende for arbeidsgivere som i dag rapporterer utleggstrekk på manuelle oppgjørslister. Forslaget vil også være forenklende og ressursbesparende for Skatteetaten, som slipper manuell registrering av mottatte oppgjørslister. Videre vil en slik innrapportering legge til rette for maskinelle kontroller som øker datakvaliteten og reduserer behovet for etterbehandling.

Forslagene støttes av de høringsinstansene som har avgitt høringsuttalelse i saken.

Departementet foreslår at endringen gjennomføres ved at skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd endres slik at det fremgår at arbeidsgiverne har en plikt til å levere opplysninger om utleggstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven.

Det vises til forslag til endring i skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

Etter høringen har Skattedirektoratet identifisert et behov for at Skatteetaten i en overgangsperiode kan gjøre unntak fra plikten til å levere opplysninger om utleggstrekk etter reglene i a-opplysningsloven for enkelte trekkpliktige. Det er særlig vist til at Nav i dag har en velfungerende rapporteringsløsning, og som dessuten er sårbar for eventuelle feil som kan oppstå ved overgangen til en ny rapporteringsordning. Departementet foreslår derfor en tilføyelse i forskriftshjemmelen i skattebetalingsloven § 14-5 fjerde ledd som åpner for at departementet kan gi forskrift om unntak for bestemte trekkpliktige.

Det vises til forslag til endring i skattebetalingsloven § 14-5 fjerde ledd.

Rapportering av utleggstrekk i a-meldingen innebærer en utvidelse av a-opplysningslovens virkeområde til også å gjelde innkrevingsopplysninger. Departementet foreslår derfor å utvide formålsbestemmelsen i a-opplysningsloven.

Det vises til forslag til endring i a-opplysningsloven § 1.

Rekkevidden av opplysningsplikten etter a-opplysningsloven følger av særlovene som det henvises til i a-opplysningsloven § 3. Departementet foreslår å endre a-opplysningsloven § 3 slik at denne også henviser til skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd.

Det vises til forslag til endring i a-opplysningsloven § 3.

Departementet følger videre opp forslaget om å endre a-opplysningsloven § 8 slik at det går klart frem at Skatteetaten skal ha tilgang til opplysninger om utleggstrekk som er innrapportert i a-meldingen.

Det vises til forslag til endring i a-opplysningsloven § 8.

Forslagene har vært gjenstand for en mindre utredning som ledd i overføringen av skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten. Forslaget til *Regnskap Norge* om også å inkludere utleggstrekk

på andre områder, vil kreve en langt mer omfattende utredning av blant annet system- og regelverksendringer.

13.4.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte endringene krever at Skatteetaten gjennomfører enkelte systemtilpasninger. Kostnadene for dette tas innenfor etatens egne rammer. Elektronisk rapportering gjennom a-meldingen vil være svært ressursbesparende for Skatteetaten og ligger allerede til grunn for de forventede gevinstene fra overføringen av skatteoppkrevingen.

Arbeidsgiverne som tidligere har levert oppgjørliste på papir, vil som følge av forslaget kunne levere opplysninger om trukket utleggstrekk samtidig som de rapporterer arbeidstakers lønnsytelser og forskuddstrekk i a-meldingen. En slik elektronisk innlevering vil være forenklet for arbeidsgiverne.

Arbeidsgivere og lønnsystemleverandører mv. må også foreta enkelte systemtilpasninger for å kunne rapportere opplysninger om utleggstrekk i a-meldingen til Skatteetaten. Departementet legger til grunn at Skatteetaten vil ha god dialog med arbeidsgivere og systemleverandørene ved den nærmere gjennomføringen.

Digitalisering av utleggstrekk etter skattebetalingsloven § 14-5 annet ledd innebærer ikke innhentning av flere personopplysninger, bare at de vil bli innhentet på en annen måte. Elektronisk overføring gir færre registreringsfeil enn ved behandling av manuelle papirlister og vil ved det bidra til å styrke de registrertes personvern. Forslaget har etter departementets oppfatning ingen vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser.

13.4.7 Ikrafttredelse

Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2021, med virkning for rapportering fra og med januar 2021. De opplysningspliktige må også rapportere allerede løpende utleggstrekk som foretas i 2021 i a-meldingen. Utleggstrekk som er foretatt i 2020, men som først forfaller på 6. termin for 2020, 15. januar 2021, skal ikke rapporteres i a-meldingen.

14 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

14.1 Skatteloven § 2-3 fjerde ledd

Skatteloven § 2-3 fjerde ledd gir hjemmel for kilde-skatt på pensjon mv. Bestemmelsen viser blant annet til skatteloven § 5-42 bokstav b.

Ved endringslov 20. desember 2019 nr. 94 ble skatteplikt og fradragsrett for regelmessig personlig understøttelse opphevet. Endringen innebar at tidligere § 5-42 bokstav a ble opphevet, og at tidligere bokstav b ble bokstav a.

Ved en inkurie er henvisningen i § 2-3 fjerde ledd ikke endret. Departementet foreslår at feilen rettes.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 2-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

14.2 Skatteforvaltningsloven § 2-13

Skatteforvaltningsloven kapittel 2 slår fast hvem som er skattemyndighet etter loven. Etter skatteforvaltningsloven § 2-13 kan departementet gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i lovens kapittel 2, kan utøve myndighet etter loven. I skatteforvaltningsforskriften kapittel 2 er det gitt regler om at fylkesmannen, Arbeids- og velferdsetaten, Garantikassen for fiskere, Statens vegvesen og tollregionen skal utøve myndighet etter loven i visse saker. Organene som får myndighet etter denne bestemmelsen, vil ikke være skattemyndigheter etter loven. Det kan være behov for å gjøre unntak fra skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler for å tilpasse regelverket disse organenes saksbehandling. Departementet foreslår å endre skatteforvaltningsloven § 2-13 for å presisere at når et organ gis myndighet etter loven, kan det gis forskrift om hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde, herunder gjøres unntak fra skatteforvaltningslovens regler. Etter departementets oppfatning er dette i samsvar med det som var hensikten ved innføringen av bestemmelsen. Departementet legger til grunn at tollmyndighetene fremdeles skal følge skatteforvaltningsloven når de utøver myndighet etter loven.

Departementet viser til forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 2-13. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

14.3 Skattebetalingsloven § 14-11 og § 16-41

Med virkning fra 1. juli 2020 ble veibruksavgift på drivstoff endret til også å omfatte biodiesel, se Prop. 1 LS (2019–2020) og Innst. 3 S (2019–2020). Fra samme tidspunkt ble merkeordningen for mineralsk diesel som benyttes til annet enn vei- bruk, utvidet til også å omfatte biodiesel. Ordningen, som gir adgang til å etterberegne avgift ved urettmessig bruk av merket olje, er nærmere regulert i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter.

I skattebetalingsloven § 14-11 er det gitt regler om stansing av kjøretøy ved manglende betaling av motorvognavgifter, herunder avgift ved urettmessig bruk av merket mineralolje. Videre er det i skattebetalingsloven § 16-41 gitt regler om ansvar for bruker av motorkjøretøy ved urettmessig bruk av merket olje. Utvidelsen av veibruksavgiften gjør det nødvendig å oppdatere disse bestemmelsene til også å omfatte biodiesel.

Departementet viser til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 14-11 og § 16-41. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

14.4 Eieendomsskattelova § 4

I 2018 vedtok Stortinget nye regler for eiendoms-skatt på verk og bruk. Selve kategorien «verk og bruk» opphørte som egen kategori i eiendoms-skatten. Bakgrunnen for dette var at produksjons-utstyr og produksjonsinstallasjoner skulle fritas for eiendomsskatt fra 2019.

Samtidig ble det bestemt å videreføre reglene om inkludering av «arbeidsmaskinar» mv. ved verdsettelsen av visse typer anlegg, dersom disse anses som del av anlegget. Dette gjelder kraftanlegg, vindkraftverk, kraftnett og anlegg omfattet av særskattereglene for petroleumsskatt. Ved en

feil ble «kraftanlegg» utelatt ved oppstillingen av hvilke type anlegg dette gjelder i eiedomsskattelova § 4 annet ledd siste punktum.

Departementet viser til at «kraftanlegg» er inkludert i oppstillingen i punktumet rett forut for den aktuelle bestemmelsen, og at det fremgår av sammenhengen at også kraftanlegg er omfattet av den typen anlegg hvor «arbeidsmaskinar» mv. kan inngå. Departementet legger til grunn at kraftan-

legg har blitt utelatt ved en feil, og at dette bør rettes opp. Departementet foreslår at «kraftanlegg» tilføyes i eiedomsskattelova § 4 annet ledd siste punktum.

Departementet viser til forslag til endring i eiedomsskattelova § 4 annet ledd siste punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

Del III
Omtalesaker

15 Rederiskatteordningen – anmodningsvedtak nr. 784 (2019–2020)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Meld. St. 2 (2019–2020), se Innst. 360 S (2019–2020):

«Vedtak 784: Stortinget ber regjeringen å utrede og vurdere endringer i rederiskatteordningen slik at selskaper innenfor ordningen i tillegg til virksomhet som kvalifiserer for rederibeskatning kan drive virksomhet som ikke er støtteberettiget, og som skal beskattes ordinært. Status for saken skal omtales i forbindelse med nasjonalbudsjettet for 2021.»

Selskap i rederiskatteordningen har skattefritak for inntekter fra skipsfart og kan bare drive med

virksomhet som kvalifiserer for skattefritak. En endring som nevnt i anmodningsvedtaket vil innebære at også virksomhet som ikke kvalifiserer for skattefritak, kan drives av selskap innenfor ordningen.

Departementet arbeider med oppfølgingen av anmodningsvedtaket. Et eventuelt forslag om adgang til delt virksomhet i rederiskatteordningen må sendes på høring. Forslaget må også gjennom en notifikasjonsprosess med EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før det kan få virkning. En eventuell endring kan derfor trolig tidligst få virkning fra og med inntektsåret 2022.

16 Merverdiavgiftskompensasjon i undervisningssektoren mv.

16.1 Innledning

I dom 19. desember 2019 (HR-2019–2391-A) tok Høyesterett stilling til om en privat videregående skole gir et utdanningstilbud som fylkeskommunen er «pålagt å utføre ved lov» etter merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Høyesterett kom frem til at den private videregående skolen ikke har rett til kompensasjon for merverdiavgift. Resultatet var i tråd med statens påstand. Staten fikk imidlertid ikke full tilslutning til sin rettslige begrunnelse for sitt standpunkt. I etterkant av høyesterettsdommen har flere aktører i undervisningssektoren stilt spørsmål om dommens betydning for privatskolers kompensasjonsrett.

Etter Finansdepartementets vurdering kan det være behov for en bredere gjennomgang av høyesterettsdommens betydning på områder hvor private og ideelle virksomheter omfattes av kompensasjonsretten. På denne bakgrunn gis det nedenfor en omtale av noen av de spørsmål som dommen kan reise, og som departementet tar sikte på å se nærmere på.

16.2 Generelt om merverdiavgiftskompensasjonsordningen

Kommunal forvaltning er i utgangspunktet utenfor merverdiavgiftssystemet, med den konsekvens at kommuner og fylkeskommuner ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser. Dermed blir kommuner og fylkeskommuner belastet med merverdiavgift ved kjøp fra andre, noe som gir et økonomisk insentiv til egenproduksjon av tjenestene (uten avgiftskostnaden). Under ellers like vilkår kan merverdiavgiften derfor vri kommuner og fylkeskommuner vekk fra å kjøpe tjenester fra andre (med avgift).

Formålet med den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren er å utlikne denne vridningen mellom kommunal egenproduksjon og kommunenes kjøp av tjenester fra andre. Ordningen innebærer at kommunene som

utgangspunkt får kompensert merverdiavgiften på anskaffelser av alle varer og tjenester.

Kompensasjonsordningen er ingen støtteordning for kommunesektoren, men er finansiert ved at de statlige overføringene til kommunesektoren ble redusert tilsvarende den estimerte merverdiavgiften som kommuner og fylkeskommuner betalte på sine kjøp da ordningen ble innført. Dette tilsier at dersom lovens virkeområde utvides slik at nye mottakere trekkes inn under kompensasjonsordningen, må dette finansieres ved tilsvarende reduksjon i statlige støtteordninger.

Innretningen av kompensasjonsordningen for kommuner kan medføre nye konkurransevridninger mellom kommunale og private virksomheter ved produksjon av tjenester som er unntatt fra merverdiavgift, som for eksempel helse- og undervisningstjenester. På slike områder hvor de private virksomhetene ikke skal beregne utgående merverdiavgift og heller ikke har fradragsrett for inngående merverdiavgift, blir avgiften en kostnad i virksomhetenes regnskaper. Den kommunale kompensasjonsretten motvirker i slike tilfeller ikke den korresponderende prisøkningen dette innebærer når kommunene kjøper tjenester fra dem, sammenliknet med om kommunen produserer tjenesten selv. Disse nye vridningene ble hensyntatt på ulike måter ved utformingen av selve kompensasjonsordningen. Dels begrenset man kommunenes kompensasjonsrett på noen områder, som fast eiendom og ved tilfeller der kommunene driver økonomisk aktivitet (tilbyr tjenester i et marked). Dels er private og ideelle virksomheter tatt inn i kompensasjonsordningen gjennom en avgrenset kompensasjonsrett på områder der kommunale tjenester, herunder kommunal egenproduksjon av tjenester, i størst grad antas å være i konkurranse med private aktører. Dette er avgrenset til private og ideelle virksomheter som produserer helse- og omsorgstjenester, undervisningstjenester eller sosiale tjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov.

Det fremgår av lovforarbeidene at en generell kompensasjonsordning, som omfattet alle private og ideelle virksomheter som utfører lovpålagte

oppgaver, ble ansett å kunne bli meget omfattende. Ut fra hensynet til finansiering og administrasjon av ordningen, samt usikkerheten knyttet til omfanget av nye konkurransevidringer, ble det derfor ansett nødvendig å begrense hvilke private og ideelle virksomheter som skulle være kompensasjonsberettigede, se blant annet punkt 20.8.2.2 i Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) *Skatte- og avgiftsoppbygget 2004 – lovendringer*. I lovforarbeidene er det forutsatt at en lovpålagt oppgave for kommunen og fylkeskommunen i denne sammenheng er tjenester som mottaker har et rettskrav på å motta fra kommunen eller fylkeskommunen.

16.3 Nærmere om dommens betydning

For Høyesterett anførte staten at merverdiavgifts-kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c må forstås dithen at det er et vilkår for kompensasjonsrett at den private virksomhets tjenesteoppfyllelse fritar fylkeskommunen fra sin plikt til å yte tjenesten. Høyesterett sluttet seg ikke til denne lovforståelsen, men uttalte «(...) at det ikkje er eit vilkår for kompensasjon at undervisninga oppfyller fylkeskommunens plikt til å tilby undervisning på ein slik måte at elevens rettskrav på undervisning frå fylkeskommunen fell bort.», jf. avsnitt 26 i dommen. I sin videre drøftelse ga Høyesterett uttrykk for at kompensasjonsretten vil omfatte den private virksomheten forutsatt at det var tjenestelikheter mellom den offentlige pålagte undervisningstjenesten og den privates tilbud. Høyesterett uttalte at når rammene for fylkeskommunens plikter er så konkret og spesifikt trukket opp i forskrift og rundskriv, vil disse definere hva fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov. De

undervisningstjenestene som den aktuelle private videregående skolen tilbød, ble ansett å ha et annet innhold enn den undervisningen fylkeskommunen er lovpålagt å tilby.

På denne bakgrunn kan det konstateres at retten til kompensasjon ikke er betinget av at det private undervisningstilbudet formelt oppfyller fylkeskommunens lovpålagte plikt til å tilby undervisning. At Høyesterett avviste dette argumentet som staten anførte, kan tilsi at kompensasjonsordningen har et noe annet omfang enn det som er lagt til grunn i forvaltningspraksis.

Skatteetaten har også etter høyesterettsdommen gitt uttrykk for at godkjente private grunn- og videregående skoler er omfattet av kompensasjonsordningen. Dette omfatter grunnskoler godkjent etter opplæringslova § 2-12, private videregående skoler godkjent etter opplæringslova § 3-11, samt grunnskoler og videregående skoler som har rett til statstilskudd etter friskolelova § 6-1. Denne praksisen er i tråd med Finansdepartementets uttalelse 22. juni 2020. I denne uttalelsen ga departementet uttrykk for sin vurdering av enkelte rettslige spørsmål, sett i lys av høyesterettsdommen.

Etter Finansdepartementets vurdering er det behov for en bredere gjennomgang av høyesterettsdommens betydning på områder hvor private og ideelle virksomheter omfattes av kompensasjonsretten. Departementet har igangsatt et slikt arbeid. Utgangspunktet for gjennomgangen vil være hva som ligger i vilkåret om «pålagt å utføre ved lov», jf. merverdiavgifts-kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Dette krever nærmere vurderinger fra sektor til sektor. Det er også et spørsmål om det er hensiktsmessig å kodifisere etablert forvaltningspraksis.

17 Avgift på fiskeriene – anmodningsvedtak nr. 554 (2019–2020)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Meld. St. 32 (2018–2019), se Innst. 243 S (2019–2020):

«Vedtak 554:

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget (så snart som mulig, eventuelt fra 2021) med et forslag om en fiskal avgift på fiskeriene (villfisk) tilsvarende om lag 100 mill. kroner årlig. Det vurderes i den forbindelse om det kan gjøres etter modell av fiskeriforskningsavgiften. Modellen må være forenlig

med Norges forpliktelser under EFTA-konvensjonen og EFTA-frihandelsavtaler.»

Departementet mener det er flere forhold ved en slik avgift som må utredes nærmere før et konkret forslag kan fremmes for Stortinget. Departementet vil i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet vurdere disse forholdene nærmere og tar sikte på å fremme et forslag om fiskal avgift på fiskeriene i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2021.

18 Overgangsordning i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen

I Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 12 foreslo regjeringen å avvikle avgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet av mindre verdi (350-kronersgrensen). Forslaget ble vedtatt av Stortinget 13. desember 2019.

Avviklingen av 350-kronersgrensen er gjennomført i to omganger. For næringsmidler, restriksjonsbelagte varer og varer som ilegges særavgifter, ble 350-kronersgrensen avviklet 1. januar 2020. Disse varene blir nå underlagt ordinære prosedyrer for oppkreving av avgifter og eventuell toll. For alle andre varer ble avviklingen av 350-kronersgrensen gjennomført 1. april 2020. For disse varene er plikten til å beregne og betale merverdiavgift lagt på tilbyderen av varen. Det er samtidig innført en forenklet ordning for beregning og betaling av merverdiavgift for varer med verdi inntil 3 000 kroner, der utenlandske tilbydere av varer kan registrere seg. Den forenklete ordningen (VOEC – VAT On E-Commerce) er en utvidelse av den tidligere forenklete ordningen for beregning og betaling av merverdiavgift for tjenester (VOES – VAT On Electronic Services).

Regelverket innebærer at Norge nå utnytter sin beskatningsrett for elektronisk handel fra utlandet til norsk forbruker både for tjenester og varer i samsvar med OECDs retningslinjer på området. Norge er det første landet i Europa som har innført et slikt system.

I Innst. 4 L (2019–2020) punkt 9 ba Stortinget regjeringen om å utforme en overgangsordning i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen 1. april 2020 og innføringen av VOEC-ordningen:

«Flertallet mener det er viktig å ivareta hensynet til forbrukerne og god vareflyt ved avviklingen av 350-kronersgrensen og innføring av den forenklete ordningen for merverdiavgift. Det vises til Prop. 1 LS (2019–2020) punkt 12.8 der departementet kommenterer uheldige konsekvenser av å presse gjennom endringene for tidlig. Flertallet ber regjeringen utforme en midlertidig ordning for å avhjelpe nevnte utfordringer i en innfasingsperiode.»

For å følge opp Stortingets innstilling er det innført en overgangsordning som innebærer at deklarasjonsfritaket for varer med verdi under 350 kroner beholdes inntil videre. Den avgiftsfrie grensen på 350 kroner er imidlertid fjernet, og tilbyder av varer til norske forbrukere er dermed avgiftspliktig fra første krone også i overgangsordningen. For norske forbrukere innebærer dette at varer med verdi under 350 kroner som kjøpes fra utlandet, ikke rutinemessig blir stoppet for deklarasjon ved grensen, og at avgift i slike tilfeller ikke oppkreves i forbindelse med innførsel av varen. Avgiftsplikten påligger den utenlandske tilbyderen og etterlevelsen kontrolleres målrettet av Skatteetaten i samarbeid med Tolletaten og Posten. Kontrollaktiviteten retter seg både mot registrerte tilbydere og mot tilbydere som ikke er registrert.

For at den enkelte tilbyder skal omfattes av overgangsordningen, er det et vilkår at tilbyderen er registrert i VOEC-ordningen og etterlever regelverket i denne ordningen. Dersom tilbyderen ikke har vært i stand til fullstendig etterlevelse av VOEC-regelverket fra 1. april 2020, har tilbyderen måttet innlede dialog med Skatteetaten og legge frem en fremdriftsplan for når etterlevelse skal oppnås. Skatteetaten har utarbeidet en kontrollstrategi, som også innebærer fysiske stikkprøvekontroller i samarbeid med Tolletaten.

Skatteetaten har meldt om over 700 nye registrerte tilbydere i den forenklete ordningen, i tillegg til de over 350 tilbydere av tjenester som allerede var registrert i VOES-ordningen. Per 4. september 2020 har 45 tilbydere bedt om å bli omfattet av overgangsordningen. Disse har lagt frem en plan som viser når de vil ha systemer på plass for å kunne oppkreve merverdiavgift og merke alle vareforsendelsene i henhold til regelverket. Av de 45 tilbyderne som har vært omfattet av overgangsordningen, har 20 blitt ferdig med de nødvendige tekniske tilpasninger, og følger nå regelverket fullt ut. Skatteetaten har løpende dialog og kontroll med de resterende tilbyderne.

VOEC-ordningen har blitt godt mottatt av de utenlandske aktørene. Antallet registrerte utenlandske tilbydere er meget lovende i lys av at Norge er det første landet i Europa som innfører et slikt generelt system for beskatning av varer som sendes direkte til norsk forbruker.

For å sikre ytterligere oppslutning fremover er det departementets syn at kontrollen av aktørenes etterlevelse skal skjerpes, med sikte på at flest mulig av vareforsendelsene som kommer inn til Norge er forhåndsbetalt, herunder at disse er merket på en slik måte at kontrollmyndighetene kan lese dette digitalt som ledd i innførselen. Det er på dette tidspunktet ikke hensiktsmessig å avvikle overgangsordningen helt og innføre deklarasjonsplikt for varer med verdi mellom 0 og 350

kroner. EUs vedtatte system, som også innebærer utvikling av en ny forenklet tolldeklarasjon i dette varesegmentet, er ennå ikke klart til bruk. Det er videre uhensiktsmessig å innføre et særnorsk system som alternativ til manuell deklareringsprosedur. EUs system skulle etter planen ha vært klart 1. januar 2021, men er utsatt til 1. juli 2021. Departementet følger utviklingen i EU tett og vurderer deklarasjonsfritakets varighet løpende. Departementet tar sikte på å videreføre deklarasjonsfritaket inntil EUs system er på plass 1. juli 2021, men med en stadig mer skjerpet kontroll av etterlevelsen. Det tas sikte på at flest mulig av vareforsendelsene skal ha forhåndsbetalt merverdiavgift og korrekt merking.

19 Midlertidig forhøyede avskrivningssatser

Nyanskaffede maskiner og andre driftsmidler i saldogruppe d gis forhøyet avskrivning i 2020 med 10 pst. Tiltaket er innført etter anmodningsvedtak fra Stortinget, jf. vedtak 445 fattet i forbindelse med behandling av Innst. 216 S (2019–2020), hvorpå regjeringen fremmet lovforslag i Revidert nasjonalbudsjett 2020, jf. Prop. 107 LS (2019–2020) kapittel 3. Tiltaket ble godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) 20. juli og gjelder for driftsmidler anskaffet fra og med denne dagen og ut 2020. ESAs godkjenning forutsetter at tiltaket er i tråd med Europakommisjonens midlertidige retningslinjer for statsstøtte i forbindelse med koronasituasjonen. Departementet fikk hjemmel til å fastsette nærmere bestemmelser om tiltaket i forskrift. I revidert nasjonalbudsjett varslet regjeringen at en eventuell videreføring av tiltaket i 2021 ville bli vurdert i 2021-budsjettet.

Startavskrivningene vil gi utsatt skatt for virksomheter som investerer i maskiner, inventar, per-

sonbiler og traktorer. Departementet ser ikke gode grunner til å opprettholde et støttetiltak for akkurat disse investeringene. Tiltak i form av høye avskrivninger i det ordinære selskapsskattesystemet er uansett lite treffsikkert, da det først og fremst er en fordel for selskap i skatteposisjon. En vesentlig andel av målgruppen vil være utenfor skatteposisjon og treffes derfor ikke av tiltaket.

Videre er det usikkert om ESA vil kunne godkjenne en forlengelse av tiltaket til 2021. Europakommisjonens midlertidige retningslinjer for statsstøtte i forbindelse med koronasituasjonen, som tiltaket er godkjent etter, gjelder bare for støtte frem til 31. desember 2020. Ved en eventuell forlengelse av startavskrivningene må tiltaket derfor notifiseres på nytt etter de ordinære statsstøttereglene, med usikkert utfall. På denne bakgrunn foreslår ikke departementet å fremme forslag i 2021-budsjettet om å forlenge startavskrivningene til 2021.

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 eideomsskattelova
- lov om endringer i folketrygdloven
- lov om endringer i skatteloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i lov om obligatorisk tjenestepensjon
- lov om endringer i merverdiavgiftsloven
- lov om endringer i a-opplysningsloven
- lov om endring i lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i lov 20. desember 2019 nr. 97 om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endring i lov 20. desember 2019 nr. 100 om endring i a-opplysningsloven

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)
 - stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2021
 - stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2021
 - stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2021
 - stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2021
 - stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2021 (kap. 5521 post 70)
 - stortingsvedtak om særavgifter for budsjettåret 2021
 - stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2021 (kap. 5511 post 70 og 71)
-

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 egedomsskattelova
- lov om endringer i folketrygdloven
- lov om endringer i skatteloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i lov om obligatorisk tjenstepensjon
- lov om endringer i merverdiavgiftsloven
- lov om endringer i a-opplysningsloven
- lov om endring i lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i lov 20. desember 2019 nr. 97 om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endring i lov 20. desember 2019 nr. 100 om endring i a-opplysningsloven

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2021
- stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2021
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2021
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2021
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2021 (kap. 5521 post 70)
- stortingsvedtak om særavgifter for budsjettåret 2021
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2021 (kap. 5511 post 70 og 71)

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om endringer i eideomsskattelova

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 4 annet ledd siste punktum skal lyde:
For *kraftanlegg*, vindkraftverk, kraftnettet og anlegg omfatta av særskattereglane for petroleum skal arbeidsmaskinar og tilhøyrslø og ting som kan setjast i klasse med slikt ikkje reknast med utan tingen er ein part av sjølve føretaket.

II

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 5 første ledd bokstav h skal lyde:
h) Eideom som vert driven som gardsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskule tilknytt slik drift, *samt anlegg i reindriftsnæringa*.

§ 8 C-1 tredje ledd oppheves.

§ 8 C-1 nåværende fjerde ledd blir tredje ledd og skal lyde:

Skattegrunnlaget som nemnd i *andre ledd* skal setjast ned med reduksjonsfaktoren som er nytta ved taksering etter § 8 A-3, jf. § 8 A-2.

§ 8 C-1 nåværende femte ledd blir fjerde ledd.

§ 11 første ledd annet punktum skal lyde:
For bustader og fritidsbustader kan eideomsskatten likevel ikkje vera meir enn kr 4 for kvar kr 1 000 av takstverdet.

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2021.

Forslag til lov om endringer i folketrygdloven

I

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

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 59 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 59 650 kroner.

II

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd oppheves § 24-4.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Endringen under II trer i kraft 1. juni 2021.

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endring:

§ 2-3 fjerde ledd skal lyde:

(4) Person som ikke har skatteplikt etter § 2-1, plikter å svare skatt av pensjon, føderåd, livrente og lignende utbetalinger, herunder uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføretelser fra andre ordninger, som er skattepliktig inntekt etter § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav a, når

- a) utbetalingen skjer fra folketrygden eller fra offentlig tjenestepensjonsordning,
- b) mottaker har opptjent pensjonspoeng eller opparbeidet pensjonsbeholdning i folketrygden og utbetalingen skjer på grunnlag av forpliktelse som påhviler person, selskap eller innretning hjemmehørende i riket eller person, selskap eller innretning hjemmehørende i

utlandet som er skattepliktig til Norge etter første ledd bokstav b, eller

- c) utbetalingen skjer for å oppfylle forpliktelse som påhviler annen person, selskap eller innretning på grunnlag av tilskudd mv. som det er gitt fradrag for etter §§ 6-46, 6-47 og 6-72.

II

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endring:

§ 2-3 nytt femte ledd skal lyde:

(5) For inntektsåret 2020 får bestemmelsen i første ledd bokstav b ikke anvendelse for virksomhet som vedkommende utøver mv. her i riket som følge av Covid-19-pandemien, og som under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd her i riket. Departementet kan i forskrift bestemme at foregående punktum også skal gjelde for inntektsåret 2021.

III

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

§ 4-10 skal lyde:

§ 4-10 *Fast eiendom, herunder andel i boligselskap*

(1) Verdien av fast eiendom kan settes lavere enn omsetningsverdien.

(2) Verdien av primærbolig settes til 25 prosent av en beregnet omsetningsverdi. Hvis skattyter krever det, skal verdien settes ned til 25 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Prosentandelen skal likevel være 50 for den delen av den beregnede eller dokumenterte omsetningsverdien som overstiger 15 000 000 kroner.

(3) Verdien av sekundærbolig settes til 90 prosent av en beregnet omsetningsverdi. Hvis skattyter krever det, skal verdien settes ned til 90 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

(4) Beregnet omsetningsverdi etter annet og tredje ledd settes til produktet av boligens areal og en kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen settes til en beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, byggeår, areal og geografisk beliggenhet. Kvadratmetersatsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå.

(5) Verdsetting av boenhet i boligselskap som omfattes av § 7-3, følger reglene i annet og tredje ledd. Øvrig verdi av andel i slikt selskap settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue utenom boenhetene. Innskudd fra andelshaverne kommer ikke til fradrag ved beregningen av boligselskapets formue.

(6) Verdien av fritidsbolig skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

(7) Verdien av næringsseiendom settes til 55 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi. Verdsetting etter første punktum kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. Hvis skattyter krever det, skal verdien settes ned til 55 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

(8) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 4-12 første til tredje og femte til syvende ledd skal lyde:

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 55 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 55 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 55 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(5) Egenkapitalbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 55 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 55 prosent av aksjeandelens verdi.

(7) Ved fastsetting av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi, medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 tredje og syvende ledd, verdsettes til 55 prosent av skattemessig formuesverdi.

§ 4-19 første ledd bokstav a skal lyde:

a. § 4-10 tredje ledd (sekundærbolig) og § 4-10 syvende ledd (næringsseiendom),

§ 4-40 skal lyde:

§ 4-40 *Fastsetting av formue for deltaker i selskap med deltakerfastsetting*

For deltaker i selskap med deltakerfastsetting som omfattes av § 10-40, settes verdien av deltakers selskapsandel ved formuesfastsettingen til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Ved fastsettelsen av selskapets nettoformue medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter bestemmelser i dette kapittel. Verdien av deltakers selskapsandel settes til 55 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter denne paragraf.

§ 5-14 første ledd bokstav a skal lyde:

a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 25 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan

likevel ikke overstige 7 500 kroner per inntektsår.

§ 5-22 annet ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Skattepliktig inntekt etter denne bestemmelsen skal oppjusteres med 1,44.

§ 6-32 første ledd bokstav a og b skal lyde:

- a. Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med 46 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsavklaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger samt minstefradrag i overgangsstonad etter folketrygdloven § 15-6.
- b. Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd bokstav b, gis med 32 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-44 første ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 23 900 kroner, og gis ikke for beløp som overstiger 97 000 kroner i året.

§ 8-1 sjettede ledd første og annet punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 90 000 kroner per år. For inntekt over 90 000 kroner, gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på 190 400 kroner.

§ 16-10 nåværende første ledd annet og tredje punktum blir nytt fjerde og femte punktum.

§ 16-10 første ledd første til tredje punktum skal lyde:

Personlig skattyter gis til og med det inntektsåret vedkommende fyller 33 år, fradrag i inntektsskatt og trygdeavgift for innskudd på boligsparekonto i innenlandsk bank, samvirkeforetak eller fast organisert innenlandsk spareforening, eller i tilsvarende spareinstitusjon i annen EØS-stat, når innskuddet skal brukes til erverv av egen bolig. Det gis ikke fradrag når skattyter per 31. desember i inntektsåret helt eller delvis eier primær- eller sekundærbolig. Foregående punktum gjelder både direkte og indirekte eie.

§ 16-10 tredje ledd første punktum skal lyde:
Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 27 500 kroner per inntektsår.

§ 18-3 nåværende annet ledd bokstav b annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 18-3 annet ledd bokstav b annet punktum skal lyde:

Skattemessig verdi for driftsmidler som omfattes av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, inngår ikke ved beregningen av gevinst etter foregående punktum.

§ 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 3 nytt tredje punktum skal lyde:

Det ses bort fra avskrivninger for driftsmidler som omfattes av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum.

§ 18-3 tredje ledd bokstav a ny nr. 5 skal lyde:

5. I beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt kan inntektsårets kostnader som ellers er aktiveeringspliktige, fradragsføres umiddelbart i stedet for å avskrives. Kostnader til erverv av kraftanlegg kan ikke fradragsføres umiddelbart. Det samme gjelder kostnader til erverv av fallrettighet. Dersom kraftanlegget endres slik at det ikke skal fastsettes grunnrenteinntekt, jf. tiende ledd, skal skattemessige verdier for driftsmidler som har blitt fradragsført umiddelbart etter første punktum, tilbakeføres som inntekt i grunnlaget for grunnrenteskatt for det året tiende ledd får anvendelse.

§ 18-3 nåværende tredje ledd bokstav b annet, tredje og fjerde punktum blir tredje, fjerde og nytt femte punktum.

§ 18-3 tredje ledd bokstav b annet punktum skal lyde:

Kostnader til driftsmidler som omfattes av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, inngår ikke ved beregningen av fradrag etter første punktum.

§ 18-3 tredje ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:

Ved beregning av fradrag etter første punktum blir kostnader som skal behandles som en del av kostprisen for driftsmidler som nevnt, å hensynta fra og med det inntektsår det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.

§ 18-3 nåværende niende ledd bokstav a annet, tredje, fjerde og femte punktum blir tredje, fjerde, femte og nytt sjettede punktum.

§ 18-3 niende ledd bokstav a annet punktum skal lyde:
Skattemessig verdi for driftsmidler som omfattes av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum, inngår ikke ved beregningen av fradrag etter første punktum.

§ 18-3 niende ledd bokstav a tredje punktum skal lyde:
Positiv differanse etter første punktum omfattes av reglene om samordning av grunnrenteinntekt etter femte ledd.

§ 18-3 niende ledd bokstav a nytt sjettede punktum skal lyde:
Negativ differanse som ikke nøytraliseres ved fradrag etter foregående punktum, behandles etter reglene i fjerde punktum.

§ 18-3 nåværende niende ledd bokstav b tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 18-3 niende ledd bokstav b tredje punktum skal lyde:
Kostnader til driftsmidler som omfattes av § 18-3 tredje ledd bokstav a nr. 5 første punktum inngår ikke i skattemessige verdier etter første punktum.

IV

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

§ 2-3 første ledd ny bokstav i og j skal lyde:
i. *renter etter bestemmelsene i § 10-80,*
j. *vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, etter bestemmelsene i § 10-81.*

§ 5-20 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

Nåværende § 10-80 med deloverskrift blir ny § 10-90.

Ny deloverskrift til § 10-80 og ny § 10-81 skal lyde:
Kildeskatt på renter og royalty mv.

§ 10-80 skal lyde:

§ 10-80 Kildeskatt på renter

(1) Selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, skal svare skatt til staten av renter av gjeld mottatt fra nærstående selskap eller innretning

- a. *som nevnt i § 2-2 første ledd,*
- b. *som nevnt i § 10-40, eller tilsvarende utenlandsk selskap eller innretning, når minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene i §§ 10-40 til 10-49,*
- c. *som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, eller*
- d. *som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge.*

Nærstående etter denne bestemmelsen er regulert i § 10-82.

- (2) *Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke for*
 - a. *selskap eller innretning som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b,*
 - b. *renter som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2,*
 - c. *rentebetaling ved leasing av fysiske eiendeler for selskaper som skattlegges etter §§ 8-10 til 8-20, eller*
 - d. *andel av rentebetaling når deltaker i selskap med deltakerfastsetting, jf. første ledd bokstav b, ikke kan skattlegges i Norge for sin del av selskaps inntekt. Skatteplikten reduseres forholdsmessig.*

Ny § 10-81 skal lyde:

§ 10-81 Kildeskatt på vederlag for bruk eller rett til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler

(1) Selskap eller innretning hjemmehørende i et lavskatteland, jf. § 10-63, skal svare skatt til staten av vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter, jf. § 5-20 første ledd, eller for bruk av eller retten til å bruke skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter, mottatt fra nærstående selskap eller innretning

- a. *som nevnt i § 2-2 første ledd,*
- b. *som nevnt i § 10-40, eller tilsvarende utenlandsk selskap eller innretning, når minst en av deltakerne skattlegges i Norge etter reglene i §§ 10-40 til 10-49,*

- c. som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, eller
- d. som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge.

Nærstående etter denne bestemmelsen er regulert i § 10-82.

(2) Skatteplikt etter første ledd gjelder ikke for

- a. selskap eller innretning som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b,
- b. vederlag som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav a eller b, eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2,
- c. vederlag for bruk eller retten til å bruke skip og fartøyer mottatt fra selskap som skattlegges etter bestemmelsene i §§ 8-10 til 8-20, eller
- d. andel av vederlag når deltaker i selskap med deltakerfastsetting, jf. første ledd bokstav b, ikke kan skattlegges i Norge her for sin del av selskaps inntekt. Skatteplikten reduseres forholdsmessig.

Ny § 10-82 skal lyde:

§ 10-82 Nærstående selskap eller innretning

(1) Som nærstående etter §§ 10-80 og 10-81 regnes:

- a. selskap eller innretning som betaleren direkte eller indirekte eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- b. selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer betaleren med minst 50 prosent,
- c. selskap eller innretning som nærstående etter b., direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

(2) Selskap mv. regnes som nærstående etter første ledd dersom kravet til eierskap eller kontroll er eller har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret før betalingen er tidfestet.

V

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks og gjelder for inntektsårene 2020 og 2021.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2021.

Endringene under IV trer i kraft 1. juli 2021 med virkning for renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter innvunnet etter dette tidspunktet.

Forslag

til lov om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 14-11 første ledd første punktum skal lyde:

Dersom krav på årsavgift, vektårsavgift, engangsavgift, omregistreringsavgift eller avgift for urettmessig bruk av merket mineralolje eller merket biodiesel ikke betales til rett tid, kan skattekonto-

ret bestemme at bruken av det motorkjøretøyet som kravene knytter seg til, skal stanses inntil avgiftene er betalt.

§ 16-41 skal lyde:

§ 16-41 Ansvar for bruker av kjøretøy

Den som ved urettmessig bruk av merket mineralolje eller merket biodiesel har disposisjonsrett over motorkjøretøy, er ansvarlig for avgift ved slik bruk, jf. særavgiftsloven § 1, når han har fordel av den urettmessige bruken.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 10-20 første ledd første og annet punktum skal lyde:

Forskuddsskatt for personlige skattytere forfaller til betaling i fire like store terminer 15. mars, 15. juni, 15. september og 15. desember i inntektsåret. Er forskuddsskatten under 2 000 kroner, forfaller den i sin helhet til betaling 15. juni.

III

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 1-1 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, skattetrekk etter §§ 5-4, 5-4a og 5-4b, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter skatteforvaltningsloven § 12-4

Ny § 5-4b skal lyde:

§ 5-4b *Plikt til å foreta skattetrekk i renter og betaling for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

(1) *Den som betaler rente eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter som er*

skattepliktig etter skatteloven §§ 10-80 eller 10-81, skal foreta skattetrekk til dekning av inntektsskatt av slik rente eller vederlag.

(2) *Skattetrekket beregnes av den trekkpliktige til det beløp skatten vil utgjøre etter Stortingets vedtak om skatt for det aktuelle året.*

Ny § 10-14 skal lyde:

§ 10-14 *Skattetrekk på renter og vederlag for immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

Skattetrekk forfaller til betaling samme dag som selskapet skal levere melding om trekk etter skatteforvaltningsloven § 8-8 fjerde ledd.

Ny § 16-22 skal lyde:

§ 16-22 *Ansvar for skatt på renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og visse fysiske eiendeler*

(1) *Dersom skattetrekk i renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter ikke blir foretatt i samsvar med § 5-4b eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14, er den betaleren som har plikt til å foreta skattetrekk, ansvarlig for beløpet. Unnlattelse av å foreta trekk medfører likevel ikke ansvar når det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra selskapet eller noen i dets tjeneste.*

(2) *Foreldelsesloven §§ 9 og 11 gjelder tilsvarende for ansvarskravet.*

IV

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks og gjelder fra og med inntektsåret 2021.

Endringene under III trer i kraft 1. juli 2021.

Forslag

til lov om endringer i lov om obligatorisk tjenstepensjon

I

I lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon gjøres følgende endring:

§ 7 skal lyde:

§ 7 *Opplysninger i skattemeldingen for arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn*

Foretak skal gi opplysning om identifikator på pensjonsinnretningen i skattemeldingen etter skatteforvaltningsloven § 8-6.

II

I lov 21. desember 2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon gjøres følgende endringer:

§ 2 fjerde og nytt femte ledd skal lyde:

(4) *Skatteetaten* kan avgjøre ved enkeltvedtak om et foretak omfattes av loven *her*.

(5) *Finanstilsynet* kan avgjøre ved enkeltvedtak om foretaket har pensjonsordning som oppfyller kravene i loven *her*.

§ 8 første ledd skal lyde:

(1) *Myndighet som nevnt i § 2 fjerde og femte ledd*, kan pålegge foretak som ikke har pensjonsordning i samsvar med loven *her*, å rette opp forholdet innen en fastsatt frist. Hvis et pålegg ikke blir etterkommet innen fristen, kan det bestemmes at foretaket skal betale en løpende *tvangsmulkt* til forholdet er rettet. Pålegg om *tvangsmulkt* er tvangsgrunnlag for utlegg.

§ 8 nytt annet ledd skal lyde:

(2) *Departementet* kan gi forskrift om nivået på og utmåling av *tvangsmulkten*.

III

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2021.

Endringene under II trer i kraft 1. juni 2021.

Forslag til lov om endringer i merverdiavgiftsloven

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 3-2 nåværende annet til sjette ledd blir fjerde til nytt åttende ledd.

§ 3-2 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Omsetning og formidling av kosmetisk kirurgi er unntatt fra loven kun dersom inngrepet er medisinsk begrunnet og er finansiert helt eller delvis av det offentlige. Det samme gjelder kosmetisk behandling. Kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling som omfattes av første ledd bokstav b, er unntatt fra loven kun dersom inngrepet eller behandlingen er medisinsk begrunnet.

(3) Omsetning og formidling av alternativ behandling etter lov om alternativ behandling av sykdom mv., er unntatt fra loven kun dersom behandlingen

- a) inngår som en integrert og sammenhengende del av helsehjelp etter helsepersonelloven som finansieres helt eller delvis av det offentlige, og*
- b) ytes av autorisert helsepersonell uten særskilt vederlag.*

§ 3-3 oppheves.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2021. Loven gjelder bare for alternativ behandling i form av osteopati og naprapati som omsettes eller formidles fra og med 1. juli 2021.

Forslag til lov om endringer i a-opplysningsloven

I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd skal lyde:

Formålet med denne loven er å legge til rette for at arbeidsgivere mv. effektivt kan oppfylle sine plikter til å gi opplysninger om enkeltpersoners (inntektsmottakeres) inntekts- og arbeidsforhold

og skattetrekk- og utleggstrekkopplysninger, og å gi offentlige etater tilgang til opplysningene innrapportert fra arbeidsgiver.

§ 3 første ledd bokstav c skal lyde:

- c. skattebetalingsloven § 5-11 og § 14-5 annet ledd,*

II

Loven trer i kraft 1. januar 2021.

Forslag

til lov om endring i lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)

I

arveavgiften ikke har forfalt til betaling innen 1. januar 2021.

I lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) gjøres følgende endring:

II

Loven trer i kraft 1. januar 2021.

Nytt tredje ledd skal lyde:

Opphevingen gis også virkning for arv etter dødsfall som skjedde før 1. januar 2014, dersom

Forslag

til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endring:

§ 2-13 skal lyde:

§ 2-13 *Myndighet til andre organer*

Departementet kan gi forskrift om at andre organer enn de som er nevnt i dette kapitlet, kan utøve myndighet etter denne loven. *Departementet kan gi forskrift om hvilke saksbehandlingsregler som da skal gjelde, herunder gjøre unntak fra skatteforvaltningsloven.*

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 3-6 annet og nytt tredje ledd skal lyde:

(2) Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at pensjonsinnretning som har offentlig tjenstepensjon eller tjenstepensjon etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven, gis tilgang til nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2, og pensjonsgivende inntekt for personer som mottar uførepensjon eller avtalefestet pensjon fra innretningen.

(3) *Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at privat pensjonsinnretning gis tilgang til nødvendige lønnsopplysninger som er gitt etter § 7-2, til bruk i arbeidet med pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, foretakspensjonsloven eller tjenstepensjonsloven.*

§ 7-10 første ledd bokstav g og ny bokstav h skal lyde:

- g) den som selv eller gjennom andre har utbetalt honorar eller annen godtgjøring til opphaver til *åndsverk*
- h) *oppstartsselskaper om tildelte opsjoner til ansatte etter ordningen i skatteloven § 5-14 fjerde ledd.*

III

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 8-2 første ledd bokstav a skal lyde:

- a) har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn *§ 10-80 første til tredje ledd og § 10-81 første til tredje ledd eller § 10-13* og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.

§ 8-8 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Den som skal foreta skattetrekk ved utbetaling av renter eller vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter eller skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skattebetalingsloven § 5-4b, skal levere melding om foretatt skattetrekk.

§ 9-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, *skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immate-*

rielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skatt av utbytte og uttak fra aksjesparekonto som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

§ 9-2 annet ledd skal lyde:

(2) Trekkpliktige beregner skatt av inntekt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), artistskatt, *skatt av renter og vederlag for bruk av eller retten til å bruke immaterielle rettigheter og skip, fartøy, rigger mv., fly og helikopter etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81*, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

§ 9-4 første ledd annet punktum skal lyde:

Trekkpliktige etter skattebetalingsloven § 5-4 (kildeskatteordning), *skattebetalingsloven § 5-4b*, Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk.

§ 9-6 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven §§ 10-80 og 10-81 og kapittel 19 (kildeskatteordning), er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.

IV

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2021.

Endringene under III trer i kraft 1. juli 2021.

Forslag

til lov om endringer i lov 20. desember 2019 nr. 97 om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 20. desember 2019 nr. 97 om endring av lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 14-5 annet ledd skal lyde:

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av skattekontoret skal arbeidsgivere som har plikt til å ha skatte-trekkkonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapitlene 5 og 10. *Arbeidsgiver skal ukrevet levere opplysninger om*

utleggstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven.

§ 14-5 fjerde ledd skal lyde:

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om gjennomføringen av utleggstrekk etter denne paragrafen, herunder bestemme at reglene i annet ledd ikke skal gjelde for enkelte kravstyper eller trekkpliktige.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2021.

Forslag

til lov om endring i lov 20. desember 2019 nr. 100 om endring i a-opplysningsloven

I

I lov 20. desember 2019 nr. 100 om endring i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endring:

§ 8 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet og skattekontoret skal ha tilgang til opplysningene i registeret i forbindelse

med fastsetting av skatt og trygdeavgift etter skat-
telovgivningen og arbeidsgivers beregning og
oppgjør av skattetrekk, *utleggstrekk*, arbeidsgiver-
avgift og finansskatt på lønn etter skattebetalings-
loven og folketrygdloven.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2021.

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2021 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2021. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2021, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 – Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 500 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som skattlegges under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 3 000 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 500 000 kroner. For ektefeller som skattlegges under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 3 000 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 – Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Trinnskatt

Personlig skattyter i klasse 0 og 1 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 1,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 184 800 kroner,
- 4,0 pst. for den delen av inntekten som overstiger 260 100 kroner,
- 13,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 651 250 kroner, og

- 16,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 1 021 550 kroner.

For personlig skattyter i i Troms og Finnmark fylke, med unntak av skattytere i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 11,2 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Troms og Finnmark fylke, med unntak av skattepliktig og dødsbo i kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø: 3,65 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 7,15 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Selskap og innretninger som nevnt i første ledd og som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2a, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 37 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

Av inntekt etter bestemmelsene i skatteloven §§ 10-80 og 10-81, skal skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav i og j, svare skatt til staten med 15 pst. eller i tilfelle den lavere sats som følger av skatteavtale med fremmed stat.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,70 pst. Den kommunale inntektsskattøren

for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 12,15 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

§ 3-9 Skatt til staten for personer bosatt i utlandet

Skattyter som skattlegges etter reglene i skatteloven kapittel 19, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten. Dersom det følger av lov 28. juni 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c, trygdeavtaler med andre land eller forordning (EF) nr. 883/2004 at skattyter etter alminnelige regler ikke skal betale trygdeavgift til Norge eller bare skal betale trygdeavgift med lav sats, skal skattesatsen etter første punktum reduseres tilsvarende.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 22 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 56 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2021 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 – Tonnasjesskatt

§ 5-1 Tonnasjesskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 90 øre per dag per 100 nettotonn for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 106 750 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 88 700 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn.

Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 52 450 kroner i klasse 1.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 147 450 kroner for enslige og 135 550 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 271 100 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 32 620 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 206 050 kroner i trinn 1 og 310 700 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2021

For inntektsåret 2021 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar

1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten anses å bli drevet etter annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av kalendermåneden. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende kalendermåned.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta, Midtre Gauldal, Selbu og Indre Fosen i Trøndelag fylke, med unntak av området i Indre Fosen kommune som før 1. januar 2020 var del av kommunen Verran i Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Gjemnes og Aukra i Møre og Romsdal fylke, med unntak av området i Aukra kommune som før 1. januar 2020 var del av kommunen Sandøy i Møre og Romsdal fylke,
- områdene i henholdsvis Ålesund kommune, Hustadvika kommune og Molde kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Haram, Eide og Midsund i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Vestland fylke,
- områdene i henholdsvis Kinn kommune, Sunnfjord kommune og Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunen Vindafjord i Rogaland fylke,
- området i Stavanger kommune i Rogaland fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Finnøy i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Hægebostad, Sirdal, Vegårshei og Iveland i Agder fylke,
- området i Lyngdal kommune i Agder fylke som før 1. januar 2020 var Audnedal kommune i Vest-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Viken fylke,
- kommunen Gausdal i Innlandet fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker og Inderøy i Trøndelag fylke,
- områdene i henholdsvis Steinkjer kommune, Indre Fosen kommune, Ørland kommune og Orkland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Verran, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,

- kommunene Sande, Stranda, Fjord, Vestnes, Rauma, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- områdene i henholdsvis Ålesund kommune, Aukra kommune og Molde kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Sandøy og Nesset i Møre og Romsdal fylke,
- området i Volda kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Hornindal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Bremanger, Stad, Gloppen, Stryn, Tysnes, Kvinnherad, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Fedje og Masfjorden i Vestland fylke,
- området i Sunnfjord kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Gaular, Jølster og Naustdal i Sogn og Fjordane fylke,
- området i Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Balestrand og Leikanger i Sogn og Fjordane fylke,
- området i Kinn kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Vågsøy i Sogn og Fjordane fylke,
- området i Voss herad i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var del av Ullensvang kommune i Hordaland fylke,
- området i Voss herad i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var Granvin kommune i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitøy og Utsira i Rogaland fylke,
- området i Stavanger kommune i Rogaland fylke som før 1. januar 2020 var del av kommunen Hjelmeland i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Bygland, Valle, Bykle og Evje og Hornnes, med unntak av området som før 1. januar 2020 var Birkenes kommune i Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Vestfold og Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nesbyen, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Viken fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land, Nordre Land, Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Innlandet fylke,

(4) Sone III omfatter:

- kommunene Snåsa, Heim, Oppdal, Rennebu, Røros, Holtålen, Tydal og Rindal i Trøndelag fylke,

- området i Orkland kommune og Hitra kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Snillfjord i Trøndelag fylke,
- området i henholdsvis Orkland kommune og Ørland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Meldal og Bjugn i Trøndelag fylke
- kommunene Vanylven, Surnadal og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre, Vang, Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Innlandet fylke,

(5) Sone IV omfatter:

- kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa og Tjeldsund i Troms og Finnmark fylke,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Lierne, Røyrvik, Namskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Flatanger, Nærøysund, Leka, Frøya, Åfjord, Osen, og Hitra med unntak av området som før 1. januar 2020 var Snillfjord kommune i Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms og Finnmark fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2021 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.

- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfibersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Lufthavner

52.23 Andre tjenester tilknyttet lufttransport

Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

64 Finansieringsvirksomhet

65 Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning

66 Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet

70.10 Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av første ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2021. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2021, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte i sone Ia ikke overstige 250 000 kroner i 2021. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter

bestemmelsene i denne paragraf, dersom det fører til at maksimal tillatt statsstøtte etter disse andre ordningene overskrides.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i kalendermåneden.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

10.11– 10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9 Forskriftsfullmakt mv.

Departementet gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satser på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2021

For inntektsåret 2021 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-2 a:

§ 1 Finansielle aktiviteter

(1) Arbeidsgivere som utøver aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering anses å utøve finansielle aktiviteter.

§ 2 Unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgivere som utøver finansielle aktiviteter er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a dersom andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 pst. av arbeidsgiverens totale lønnskostnader, jf. folketrygdloven § 23-2 a annet ledd.

(2) Beregningen av andelen av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter etter første ledd, skal enten basere seg på samlet lønn mv. omfattet av folketrygdloven § 23-2 a annet ledd for foregående inntektsår, eller på det tilsvarende beløpet for januar 2021. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2021, og virksomheter som av andre årsaker ikke har lønnsgrunnlag som nevnt i forrige

punktum, skal samlet lønn mv. for den første hele opplysningspliktige kalendermåneden legges til grunn for beregningen.

(3) Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 pst. av arbeidsgiverens samlede lønn mv. knyttet til finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a. Annet ledd gjelder tilsvarende for beregningen av andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet.

(4) Arbeidsgivere som driver ikke-økonomisk aktivitet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven § 23-2 a bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet.

§ 3 Sats for finansskatt på lønn

Satsen for finansskatt på lønn for inntektsåret 2021 er 5 pst.

§ 4 Forskriftsfullmakt

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette vedtaket.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2021

Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for naturgass som slippes ut til luft kr 8,76 per standardkubikkmeter
- b. for CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft kr 1,27 per standardkubikkmeter
- c. for annen gass kr 1,27 per standardkubikkmeter
- d. for olje eller kondensat kr 1,27 per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2021

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2021 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 8,2 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.
3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 2,1 pst. for 2021.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2021 (kap. 5521 post 70)

§ 1 *Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven*

Fra 1. januar 2021 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

§ 2 *Alminnelig sats*

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 *Redusert sats med 15 pst.*

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 *Redusert sats med 12 pst.*

Merverdiavgift svares med 12 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 *Redusert sats med 11,11 pst.*

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av viltlevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag

til stortingsvedtak om særavgifter for budsjettåret 2021

Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	8,11 per volumprosent per liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,63 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	13,64 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	23,63 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	5,29 per volumprosent per liter
Gjæret fra små bryggerier	over 3,7 t.o.m. 4,7	18,90 per liter for volum t.o.m. 50 000 liter årlig
		20,08 per liter for volum over 50 000 liter og t.o.m. 100 000 liter årlig
		21,26 per liter for volum over 100 000 liter t.o.m. 150 000 liter årlig
		22,44 per liter for volum over 150 000 t.o.m. 200 000 liter årlig
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

a) fra produsents eller importørs lager

1. utføres til utlandet,
2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,

3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer,
- g) fremstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun fremstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,77	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,77	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,77	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,13	per gram av pakningens nettovekt
Snus	1,13	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarethylser	0,0424	per stk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakksvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakksvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgifter på motorvogner mv. (kap. 5536)

A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,

b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,

c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Engangsavgift skal betales for følgende motorvogner med følgende beløp:

a) For personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 m med inntil 17 seteplasser (avgiftsgruppe a), betales avgift av:

1) egenvekt

per kg	kr
0–500	0,00
501–1 200	26,81
1 201–1 400	66,81
1 401–1 500	208,78
over 1 500	242,81

2) NO_x-utslipp

per mg/km	kr
over 0	77,14

3) CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–87	0
88–118	985,23
119–155	1 104,05
156–225	2 352,10
over 225	3 752,05

For motorvogner med CO₂-utslipp under 87 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 86 t.o.m. 50	820,70
under 50	965,57

4) Slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	17,26	13,24
701–1 250	85,42	69,72
1 251–1 650	160,57	131,13
over 1 650	164,85	134,88

b) For varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm eller bredde under 190 cm (avgiftsgruppe b), betales avgift av:

- 1) egenvekt, 20 pst. av avgiftsgruppe a
- 2) NO_x-utslipp, 75 pst. av avgiftsgruppe a
- 3) CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–84	0
85–114	259,52
115–150	290,83
over 150	635,07

For motorvogner med CO₂-utslipp under 84 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under denne verdien:

per g/km	kr
f.o.m. 83 t.o.m. 48	250,85
under 48	295,14

4) slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	5,18	3,97
701–1 250	22,08	18,03
1 251–1 650	51,06	41,70
over 1 650	52,42	42,89

c) For campingbiler (avgiftsgruppe c) betales avgift av:

- 1) egenvekt, 22 pst. av avgiftsgruppe a
- 2) NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
- 3) slagvolum

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	3,80	2,91
701–1 250	15,28	12,47
1 251–1 650	35,33	28,85
over 1 650	36,27	29,67

- d) Avgiftsgruppe d (opphevet).
 e) For beltebiler (avgiftsgruppe e) betales avgift med 36 pst. av verdiavgiftsgrunnlaget.
 f) For motorsykler (avgiftsgruppe f) betales avgift av:

Motorvogn med plikt til å dokumentere CO ₂ -utslipp	kr
1) CO ₂ -utslipp, per g/km	
0–75	0
76–135	710,41
over 135	960,58
2) slagvolum, per cm ³	
0–225	0
226–900	31,93
over 900	74,61

Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp	kr
1) per enhet (stykkavgift)	8 618,45
2) motoreffekt, per kW	
0–11	0
over 11	272,91
3) slagvolum, per cm ³	
0–225	0
226–900	35,08
over 900	76,93

- g) For beltemotorsykler (avgiftsgruppe g) betales avgift av:

1) egenvekt	
per kg	kr
0–100	15,00
101–200	29,99
over 200	59,97
2) motoreffekt	
per Kw	kr
0–20	24,08
21–40	48,19
over 40	96,35
3) slagvolum	
per cm ³	kr
0–200	2,65
201–400	5,29
over 400	10,55

- h) Avgiftsgruppe h (opphevet).
 i) Avgiftsgruppe i (opphevet).

- j) For busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen (avgiftgruppe j), betales avgift av:
- 1) egenvekt, 40 pst. av avgiftsgruppe a
 - 2) NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
 - 3) CO₂-utslipp for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–87	0
88–118	320,39
119–155	359,04
over 155	940,84

For motorvogner med CO₂-utslipp under 87 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 87 t.o.m. 50	328,28
under 50	386,23

- 4) slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	6,91	5,30
701–1 250	27,78	22,67
1 251–1 650	64,23	52,45
over 1 650	65,94	53,95

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet, gjøres fradrag i den avgift som beregnes etter første ledd basert på motorvognens alder (bruksfradrag). Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av bruksfradrag.

Departementet kan gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Det skal betales vrakpantavgift for følgende kjøretøy og med følgende beløp:

	per enhet (kr)
Motorvogner i avgiftsgruppe a, b, c, g og j	2 400
Motorvogner i avgiftsgruppe f og mopeder	500
Campingvogner	3 000
Lastebiler som ikke er avgiftspliktig i avgiftsgruppe b	5 000

§ 4 Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for kjøretøy som utføres til utlandet. Departementet kan gi forskrift om forholdsmessig betaling av engangsavgift for motorvogn som skal benyttes i Norge i et avgrenset tidsrom på bakgrunn av en tidsbestemt leie- eller leasingkontrakt. Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift.

§ 5 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum, motoreffekt og elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

Ved beregning av avgift basert på CO₂-utslipp benyttes de CO₂-verdier som fremgår av testsyklusen WLTP (Worldwide Harmonised Light

Vehicles Test Procedure). Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av CO₂ verdier for motorvogner som er testet etter andre testsykluser enn WLTP.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for motorvogn som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x etter første ledd, settes utslippet til den verdi motorvognen maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

Departementet kan gi forskrift om beregning av avgift etter denne paragraf.

§ 6 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor, og er utstyrt med batteripakke som kan lades fra ekstern strømkilde (ladbare hybridbiler), gjøres et forholdsmessig fradrag i vektavgiftsgrunnlaget basert på elektrisk kjørelengde. Ved fastsettelse av elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første ledd.

§ 7 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranseskjøring,

- f) ambulanser,
- g) begravelleskjøretøy,
- h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
- i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter yrkestransportlova §§ 6 eller 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til fremdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til fremdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler),
- p) amatørbygde kjøretøy,
- q) motorsykler og beltemotorsykler som skal benyttes i reindriftnæringen, og som registreres på person eller virksomhet med rett til å eie rein i det samiske reinbeiteområdet, eller er gitt særskilt tillatelse til reindrift utenfor det samiske reinbeiteområdet,
- r) motorvogner som er 20 år eller eldre.

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 8 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 9 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 10 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

B. Avgift på trafikksikringer (kap. 5536 post 72)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen for

- a) forsikringsavtaler om lovbestemt trafikkskydd (ansvarsforsikring) for innenlandsregistrerte motorvogner,
- b) gebyr for uforsikrede motorvogner eller motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen

forsikring, og som Trafikkforsikringsforeningen har mottatt.

Avgiften omfatter ikke forsikringsavtaler eller gebyr for motorvogn som er omfattet av Stortingets vedtak om vektårsavgift.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp (kr) per døgn:

Avgiftsgrupper	Trafikkforsikringsavtale som tegnes eller har hovedforfall, og gebyr som er mottatt		
	før 1. mars 2020	fra 1. mars 2020 t.o.m. februar 2021	fra 1. mars 2021 eller senere
<i>Avgiftsgruppe a</i>			
personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg	7,97	8,12	8,40
<i>Avgiftsgruppe b</i>			
dieseldrevne motorvogner i avgiftsgruppe a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter	9,29	9,47	9,80
<i>Avgiftsgruppe c</i>			
årsprøvekjennermerker for motorvogner	7,97	8,12	8,40
<i>Avgiftsgruppe d</i>			
motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge	5,54	5,65	5,85
<i>Avgiftsgruppe e</i>			
andre kjøretøy	1,29	1,31	1,36
<i>Avgiftsgruppe f</i>			
motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller	0	0	5,85

Avgiftsgruppe e omfatter følgende kjøretøy:
1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 9 som dro-

sjø (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,

2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 6 eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogner som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer, inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
4. motorvogner som er registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
5. motorredskap,
6. beltekjøretøy,
7. trekkbiler som ikke omfattes av avgiftsgruppe a eller b,
8. mopeder,
9. traktorer,
10. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 3 Det gis fritak for avgift for forsikringsavtaler eller gebyr som gjelder:

- a) motorvogner som er registrert på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
- e) motorvogner som er stjålet,
- f) tapte fordringer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor- og båt kjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøyer på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøyer skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift

Motorkjøretøyer

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	497	497
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	497	890
13 000–13 999	890	1 591
14 000–14 999	1 591	2 035
15 000 og over	2 035	3 975

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	497	497
15 000–16 999	890	1 182
17 000–18 999	1 182	1 908
19 000–20 999	1 908	2 325
21 000–22 999	2 325	3 313
23 000 og over	3 313	4 875
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 325	2 350
25 000–26 999	2 350	3 391
27 000–28 999	3 391	5 089
29 000 og over	5 089	7 311

<i>Kombinasjoner av kjøretøy–vogntog</i>			<i>Avgiftsgruppe (kg)</i>		
Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)	
<i>2 + 1 aksler</i>			<i>2 + minst 3 aksler</i>		
7 500–13 999	497	497	16 000–37 999	5 192	7 034
14 000–15 999	497	497	38 000–40 000	7 034	9 380
16 000–17 999	497	674	over 40 000	9 380	12 562
18 000–19 999	674	900	<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
20 000–21 999	900	1 447	16 000–24 999	878	1 382
22 000–22 999	1 447	1 726	25 000–25 999	1 382	1 955
23 000–24 999	1 726	2 719	26 000–27 999	1 955	2 643
25 000–27 999	2 719	4 387	28 000–28 999	2 643	3 087
28 000 og over	4 387	7 332	29 000–30 999	3 087	4 751
<i>2 + 2 aksler</i>			31 000–32 999	4 751	6 398
16 000–24 999	878	1 382	33 000 og over	6 398	9 454
25 000–25 999	1 382	1 955	<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
26 000–27 999	1 955	2 643	16 000–37 999	4 647	6 261
28 000–28 999	2 643	3 087	38 000–40 000	6 261	8 467
29 000–30 999	3 087	4 751	over 40 000	8 467	12 283
31 000–32 999	4 751	6 398	<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
33 000 og over	6 398	9 454	16 000–37 999	2 858	3 353
			38 000–40 000	3 353	4 761
			over 40 000	4 761	7 286

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500–11 999	6 366	3 539	2 476	1 507	793	496	124	0
12 000–19 999	10 444	5 804	4 058	2 476	1 307	810	204	0
20 000 og over	18 571	10 638	7 545	4 535	2 394	1 488	373	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjærings-systemer som kan likestilles med luftfjærings-systemer og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), her-

under fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går frem av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- a) traktorer,
- b) kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- c) motorredskaper,
- d) kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- e) kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),

f) kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskrivning av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstepeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

D. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2021 til 2018 (kr)	2017 til 2010 (kr)	2009 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	568	568	568
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	4 322	2 843	1 707
2. over 1 200 kg	6 595	3 982	1 707
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	2 161	1 365	1 139
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	568	568	568

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

- a) ved ren navneendring,
- b) på ektefelle,
- c) mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
- d) som er 30 år eller eldre,
- e) som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
- f) som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- g) på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- h) som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- i) som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),

- j) som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser,
- k) ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og omregistreringen av kjøretøy må ha funnet sted etter 1. januar 2016,
- l) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret,
- m) som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70, 71 og 72)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff:

- a) bensin per liter
 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 5,01,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 5,05,
 3. annen bensin: kr 5,05.
- b) mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel) per liter
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,58,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,58,
 3. annen mineralolje: kr 3,64,
- c) naturgass per Sm³: kr 1,82,
- d) LPG per kg: kr 4,27,
- e) bioetanol per liter: kr 2,45
- f) biodiesel per liter: kr 3,66.

Andel biogass innblandet i naturgass og LPG, inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd bokstav c og d.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

Departementet kan bestemme at

- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a) i følgende motorvogner:
 1. traktorer,
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 3. motorredskaper,

4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin og bioetanol som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller

- innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,
- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med to-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Det gis fritak for avgift på naturgass og LPG

- a) til bruk i følgende motorvogner:
 1. traktorer,
 2. motorvogn registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 3. motorredskaper,
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 16,69 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,532 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,

- b) i Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø,
- c) til datasentre med uttak over 0,5 MW,
- d) til skip i næring,
- e) til produksjon eller omforming av energiprodukt. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,
- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres til veksthusnæringen,
- i) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Troms og Finnmark fylke, med unntak av kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa, Tjeldsund og Tromsø,

- j) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- k) leveres til bruk til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss,
- l) er produsert i solceller og brukes direkte av produsenten selv.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 2 første ledd ny bokstav m skal lyde:

- m) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 1,74 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,227 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,
- g) brukes i fartøy i næring i innenriks sjøfart,
- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
 l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
 m) brukes til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet.
 Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 2,35 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

- § 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som
- a) utføres til utlandet,
 - b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
 - c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 - d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
 - f) brukes i utenriks fart,
 - g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
 - h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i

havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. CO₂-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 1,58 per liter.
 Mineralolje

- til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,51 per liter,
- til annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 1,51 per liter.
- b) bensin: kr 1,37 per liter,
- c) naturgass: kr 1,17 per Sm³,
- d) LPG: kr 1,77 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,065 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter til

bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloventeloven. Det skal betales avgift med kr 0 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloventeloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
 - b) skip i utenriks fart,
 - c) fiske og fangst i fjerne farvann,
 - d) fly i utenriks fart.
- Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a) til motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til motorsager og andre arbeidsredskaper med to-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,

- d) til fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a) veksthusnæringen,
- b) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- c) skip i utenriks fart,
- d) fly i utenriks fart,
- e) fiske og fangst i fjerne farvann,
- f) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass og hydrogen i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 1 annet ledd annet punktum skal lyde:

Det skal betales avgift med kr 0,29 per Sm³ naturgass og kr 0,44 per kg LPG for produkter til kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser.

§ 5 ny bokstav g skal lyde:

- g) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser dersom bruken gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloventeloven.

C. Svovelaavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovela-

gift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over

0,05 pst. vektandel svovel med 14,02 øre per liter for hver påbegynt 0,1 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,

- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i skip i utenriks fart,
- g) brukes i fly i utenriks fart,
- h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
- i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på forbrenning av avfall (kap. 5546 post 70)

§ 1 Fra den tid departementet bestemmer skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved forbrenning av avfall med kr 149 per tonn CO₂.

Avgiften omfatter ikke utslipp ved forbrenning av avfall som

- a) gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven,
- b) ikke inneholder fossilt materiale.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved forbrenning av

- a) farlig avfall,
- b) avfall dersom CO₂ fanges og lagres.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER	kr per kg	
	TRI	PER
Pst.		
over 0,1 t.o.m. 1		0,77
over 1 t.o.m. 5	3,87	3,87
over 5 t.o.m. 10	7,74	7,74
over 10 t.o.m. 30	23,21	23,21
over 30 t.o.m. 60	46,43	46,43
over 60 t.o.m. 100	77,38	77,38

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,591 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) som den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,

- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,

- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,

- f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 23,48 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,

- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Ved beregningen av effekt etter bokstav a og b, skal effekten av elektromotorer og elektrokjeler ikke tas med.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

- § 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra
- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,
 - b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
 - c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
 - d) enheter omfattet av miljøavtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2021 skal det betales miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2021 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge avgift ved tildeling av konsesjoner for utforskning og undersøkelser etter utnyttelse av

andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

B. Årsavgift knyttet til mineraler (kap. 5551 post 71)

§ 1 For 2021 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge årsavgift for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster etter mineralloven. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Avgift på produksjon av fisk (kap. 5552 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 0,40 per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

- § 2 Det gis fritak for produksjon av fisk som leveres
- a) til diplomater,
 - b) til NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

- c) til Den nordiske investeringsbanken,
- d) vederlagsfritt til mottaker for utdeling på velledig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 21,96 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningsmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer,
- f) leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veddedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff. Avgiften betales med følgende beløp per liter:

- a) Drikkevarer:
 1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 3,63,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 1,82.
- b) Sirup:
 1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 22,10,
 2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 11,04.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter som er tilsatt ikke over 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

- a) fra produsents og importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,

- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) brukes til ervervsmessig fremstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra 1. juli 2021 skal § 1 lyde:

§ 1 Fra 1. juli 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff. Avgiften betales med følgende beløp per liter:

- a) Drikkevarer:
1. kun tilsatt kunstig søtstoff: kr 2,54,

2. over 0 t.o.m. 5 gram sukker per 100 ml: kr 2,90,
3. over 5 t.o.m. 8 gram sukker per 100 ml: kr 3,27,
4. over 8 gram sukker per 100 ml: kr 3,63,
5. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 1,82.

b) Sirup til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere og lignende:

1. kun tilsatt kunstig søtstoff: kr 15,47,
2. over 0 t.o.m. 5 gram sukker per 100 ml: kr 17,68,
3. over 5 t.o.m. 8 gram sukker per 100 ml: kr 19,89,
4. over 8 gram sukker per 100 ml: kr 22,10,
5. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 11,04.

Avgiften beregnes av produktenes totale sukkerinnhold per liter ferdig utblandet drikke.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter som er tilsatt ikke over 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

Avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sukker mv. med kr 8,49 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
 - b) sirup og sukkeropløsning av nevnte varer.
- Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,

- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig fremstilling av varer,
- f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeeinheit:

- a) glass og metall: kr 6,20,
- b) plast: kr 3,75,
- c) kartong og papp: kr 1,53.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,27 per emballasjeeinheit.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
 - 1. utføres til utlandet,
 - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 - 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 - 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 - 1. diplomater,
 - 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 - 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter,
- f) leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging fra norske lufthavner med følgende beløp per passasjer:

- a) flyginger med sluttdestinasjon i Europa: kr 79
- b) andre flyginger: kr 211

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, herunder hvilke land og områder som omfattes av de ulike satsene og at enkelte områder skal omfattes av en annen sats enn det som følger av første ledd.

§ 2 Det gis fritak for avgift på flyging av

- a) luftbefordrerens ansatte på tjenestereise,
- b) barn under to år,
- c) transitt- og transferpassasjerer,
- d) NATOs styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 2 nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 2 annet ledd skal lyde:

Det gis fritak for avgift på flyging med lav- og nullutslippsfly.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende feste rett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet,
- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testa-

mentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,

- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år overføringen skjer,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag,
- k) overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og tinglysingen av hjemmelen til fast eiendom må ha funnet sted etter 1. januar 2016.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 2 første ledd ny bokstav l skal lyde:
l) overføring av hjemmel til fast eiendom fra kommunal stiftelse til kommune.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2021 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde:

– 450 MHz-båndet	kr 1 373 000
– 700 MHz-båndet	kr 1 566 000
– 800 MHz-båndet	kr 1 566 000
– 900 MHz-båndet	kr 1 566 000
– 1800 MHz-båndet	kr 1 566 000
– 2,1 GHz-båndet	kr 1 448 000

Kommunal- og moderniseringsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

§ 2 For 2021 skal det betales årsavgift til statskassen for tillatelse til bruk av 5-sifret nummer med følgende beløp per nummer:

Kategori A	kr 154 020
Kategori B	kr 109 730
Kategori C	kr 84 410
Kategori D	kr 59 100
Kategori E	kr 27 460
Kategori F	kr 3 420

Kommunal- og moderniseringsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Inntekter ved tildeling av tillatelser (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2021 kan Kommunal- og moderniseringsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet innhente inntekter ved tildeling av tillatelser. Beløpet betales til statskassen.

§ 2 Kommunal- og moderniseringsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2021 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 *Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2021 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2020 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2021.

§ 2 *Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

For GSP+-landene er tollsatsen 0 for roser som hører under varenummer 06.03.1120 i tolltariffen.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale fremforhandlet med annen stat.

§ 3 *Nedsettelse av ordinære tollsats*

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 4 *Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak*

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som fremgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 5 *Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. Unntak og særordninger representerer en fordel for de som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene. Denne fordelene kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside.

Det samlede nivået på offentlige utgifter blir vurdert i de årlige budsjettene, og det blir prioritert mellom ulike formål. Dette gjelder ikke i like stor grad for skatteutgifter. Ved å beregne skatteutgiftene kan en få et mer fullstendig bilde av den offentlige støtten på ulike områder. Skatteutgifter er tapte skatteinntekter som følge av at enkelte skattytere eller aktiviteter skattlegges lempeligere enn det som følger av det generelle regelverket. Skattesanksjoner beregnes i tilfeller der unntaket fra den generelle regelen gjør at skatteinntektene er høyere enn de ellers ville vært. I mange tilfeller er skatteutgifter og skattesanksjoner uttrykk for at aktører står overfor priser som ikke fullt ut gjenspeiler nytte og kostnader, noe som kan føre til et samfunnsøkonomisk tap.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det i enkelte tilfeller likevel ikke er slik, kan dette ønsket om å ivareta andre hensyn eller å tilgodese bestemte formål. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er å synliggjøre budsjettvirkningen som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig eller ikke skattlegges i det hele tatt. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside. Det vises til omtale av skatteutgifter og skattesanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 5.4 i Meld. St. 1 (2020–2021) *Nasjonalbudsjettet 2021*.

Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Frem til budsjettet for 2010 ble oversikten presentert i nasjonalbudsjet-

tet. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert som vedlegg til skatte- og avgiftsproposisjonen. Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner.

I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode. I punktene 3 og 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder. Tabell 1.1 og 1.2 gir en samlet oversikt over anslag på skatteutgifter ved hhv. skattereglene og avgiftsreglene. I punkt 5 analyseres enkelte sektorer.

2 Nærmere om referansesystemet og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene vurderes det eksisterende skatte- og avgiftssystemet opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Hvorvidt det er snakk om en skatteutgift eller en skattesanksjon avhenger av referansesystemet. Skatteutgifter er redusert skatt for enkelte grupper sammenlignet med referansesystemet. En skattesanksjon innebærer derimot at enkelte skattytere eller enkelte typer aktiviteter får høyere skatt enn det som følger av referansesystemet.

På noen områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til å fastsette referansesystemer. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformene i 1992 og 2006, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt i referansesystemet. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige

avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt forbruk skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften, som er en skatt på omsetning av eiendom, og som sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på vareinnsats. Fiskale avgifter på vareinnsats regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljø- og energiavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom vareinnsats og varer til sluttforbruk. Departementet har beregningsteknisk klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljø- og energiavgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følger av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse fremover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse

beregningene er det lagt til grunn en nominell diskonteringsrente på om lag 6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyring sin veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

3 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Der som skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrag- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, anses å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene ved beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene ved naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i skattestatistikk eller informasjon fra a-meldingen.

Følgende skatteutgifter ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser er beregnet for 2019 og 2020:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere i 2020 er her 18,5 pst. mot 22 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 500 kroner. Satsen i trinn 3 i trinnskatten er 2 prosentenheter lavere enn i landet for øvrig.
- Det er innført en ny ordning med skattefavorsert individuell sparing til pensjon fra 2017. Det gis fradrag i alminnelig inntekt for innskudd inntil 40 000 kroner per år. Uttak fra ordningen skattlegges som kapitalinntekt. Innstående midler er fritatt for løpende inntektsbeskatning og formuesskatt. Ordningen kom til erstatning for den gamle IPS-ordningen, der maksimalt fradrag for innskudd er 15 000 kroner og uttak skattlegges som pensjonsinntekt. De som allerede har en IPS-konto, kan fortsette å skyte midler inn i den gamle ordningen, men samlet fradrag for innskudd i den gamle og den nye ordningen kan ikke overstige 40 000 kroner per år.

- Mottakere av avtalefestet pensjon i privat sektor som har gammel alderspensjon fra folketrygden, får et kompensasjonstillegg til pensjonen. Dette gjelder årskullene 1944 til 1962. Kompensasjonstillegget er skattefritt for mottakeren.
- Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2020 er særfradraget på 51 804 kroner.
- Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første.
- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted og for besøksreiser til hjemmet på 1,56 kroner per km inntil 50 000 km og 0,76 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 23 100 kroner i 2020. Fra og med 2019 er fradrag retten begrenset til maksimalt 97 000 kroner, før reduksjon med bunnbeløpet.
- Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
- Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 3 850 kroner.
- Arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs er skattefritt inntil et visst beløp. Maksimal skattefri fordel i 2020 er 5 000 kroner.
- Fra 2018 er det innført en ny skatteordning for ansatteopsjoner i små, nyetablerte selskap. I 2020 gjelder ordningen for bedrifter som er 6 år eller yngre, og som har 25 årsverk eller færre og maksimalt 25 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. Eventuell opsjonsfordel inntil 1 million kroner per ansatt skatlegges først når aksjene realiseres, og ikke ved innløsning av opsjonen som ved de generelle reglene for opsjonsbeskatning i arbeidsforhold. Skatteutgiften gir uttrykk for en nåverdi.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 50 000 kroner i 2020.
- Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragshavende kostnader.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag mv. I tillegg til de ordinære fradragene kan utenlandske sjøfolk og sokkellarbeidere som ikke er omfattet av

den særskilte kildeskatten for utenlandske arbeidstakere, kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.

- Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri inntil 3,50 kroner per kilometer. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, ny bensinbil om lag 2,40 kroner per km i 2019. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
- Elbiler gis 40 pst. rabatt på listeprisen ved beregning av fordelen det er å disponere firmabil sammenlignet med de ordinære reglene.
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har lavere personinntekt enn 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

Arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020. Differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at satsene varierer etter hvor virksomheten er lokalisert. Satsene er lavere i distriktene enn i sentrale strøk. Landet er delt inn i syv ulike arbeidsgiveravgiftssoner (sone 1, 1a, 2, 3, 4, 4a og 5). Satsene varierer fra 14,1 pst. i sentrale strøk (sone 1) til 0 pst. i tiltakssonen i Troms og Finnmark (sone 5). Avgiftssatsene bestemmes ut fra forhold som blant annet befolkningstetthet, lange avstander, sentralitet, befolkningsvekst, sysselsetningsvekst og ensidig næringsstruktur.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skatlegges med en flat sats på 22 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles sym-

metrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2019 og 2020:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader ved direkte forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). I 2019 utgjorde fradraget 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for andre virksomheter. Skattyters kostnader til egenutført FoU-prosjekt var begrenset til 25 mill. kroner per inntektsår, mens summen av egenutført FoU og skattyters kostnader til FoU-prosjekt som ble utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, var begrenset til 50 mill. kroner. I 2020 utgjør fradraget 19 pst. for alle foretak og maks grensen for kostnadsgrunnlaget for alle FoU-aktiviteter er 25 mill. kroner.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 25 000 kroner per år, maksimalt av innskudd på 300 000 kroner samlet.
- Det gis fradrag for tilskudd til institutt som forestår vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Kreves det fradrag for mer enn 10 000 kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.
- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon og avtalefestet pensjon). Pensjonsformuen er fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
- Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragsføre

inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.

- Fra 1. juli 2017 ble det innført en skatteinnsentivordning for langsiktige investeringer i oppstartsselskap som i gjennomsnitt over året har færre enn 25 årsverk og årlige driftsinntekter og/eller balansesum som ikke overstiger 40 mill. kroner. Ordningen ble utvidet i 2020 (Prop. 126 L (2019–2020)) til å omfatte ansatte og deres nærstående for årene 2020 og 2021, i tillegg til at beløpsgrensen for fradrag ble økt permanent fra 500 000 til 1 mill. kroner
- Personlige aksjonærer eller deltakere som mottar utbytte eller utdeling fra selskap, gis skjermingsfradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Tilsvarende gis eiere av enkeltpersonforetak fradrag for skjerming i beregning av personinntekt. Fradraget utregnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med en skjermingsrente. Formålet med skjermingsfradraget er å forhindre vridninger i investeringer og finansieringsstruktur som følge av den særskilte beskatningen av utbytte mv. Skjermingsrenten skal tilsvare rente etter skatt på en sikker investering, som beregnes med utgangspunkt i observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid. Fra 2017 ble det lagt til 0,5 prosentenheter på skjermingsrenten før skatt. Dette påslaget regnes som en skatteutgift.
- Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilte gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på informasjon fra skattemeldinger og næringsoppgaver til selskapene innenfor rederiskattesystemet. Driftsresultat fra næringsoppgaven og informasjon om skattepliktige finansinntekter- og kostnader fra vedlegg til skattemeldingen benyttes for å anslå rederienes skattekostnader dersom de var underlagt ordinær beskatning. Det gjøres videre fratrukk for faktiske skattekostnader knyttet til netto skattepliktige finansinntekter og tonnasjeskatt.
- En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. antas å være høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, gir en fordel fordi skatten skyves utover i tid (skattekreditt). Skatteutgif-

ten er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen ved de årlige investeringene. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det ligger til grunn for beregningen at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag i inntektsåret. Beregnet skatteutgift er foretatt for foretak som ikke skatlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap.

- I 2017 ble avskrivningssatsen for vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv. i saldogruppe c hevet til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen. Samme år ble det innført forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisitet til fremdrift. Det antas at økonomisk verdifall for eiendeler i saldogruppen ligger nærmere 20 pst. Det beregnes skatteutgift ved at avskrivningssatsen overstiger 20 pst.
- En avskrivningssats på 4 pst. antas å være for høy for hoteller, bevertningssteder og losjihus. Det antatte økonomiske verdifallet for disse eiendelene tilsier at satsen burde vært nærmere 2 pst. Det beregnes derfor skatteutgift for hoteller, bevertningssteder og losjihus som avskrives i saldogruppe h med 4 pst.
- Som tiltak for å avhjelpe den økonomiske situasjonen knyttet til koronaviruset, er det innført en startavskrivning på 10 pst. nyanskaffede driftsmidler som føres på saldogruppe d (maskiner, inventar mv.). Startavskrivning kommer i tillegg til ordinær avskrivning på 20 pst. Forslaget får virkning for anskaffelser og påkostninger fra og med 20. juni 2020 (tidspunktet for godkjennelse av tiltaket fra Eftas overvåkingsorgan (ESA)) til 31. desember 2020. Det foreligger ikke informasjon om antatt økonomisk verdifall som tilsier at det er grunnlag for 30 pst. avskrivning i anskaffelsesåret. Det beregnes derfor skatteutgift for startavskrivninger i 2020.
- Det er innført gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk med virkning for investeringer pådratt fra og med 19. juni 2015 til utgangen av inntektsåret 2021, jf. Prop. 120 LS (2014–2015). Driftsmidler i vindkraftverk kan avskrives lineært over fem år i stedet for ordinære saldoregler.
- Investeringstilskudd beskattes normalt ved at tilskuddsdelen av kostprisen for driftsmiddelet ikke kan avskrives. Det gis skattefritak for investeringstilskudd under Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) ved investeringer i det distriktpolitiske området.
- Når man legger til grunn at investeringsfradragene i petroleumsskatten er sikre for selska-

pene, er den samlede fradragetsverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem, både med de generelle reglene (som gjelder for investeringskostnader pådratt før 2020) og med de midlertidige endringene i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020). Selskapenes andel av investeringene etter skatt er med de generelle fradagsreglene om lag 12 pst., mens andelen er om lag 10 pst. med de midlertidige endringene. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 23 pst. av investeringskostnaden. Skatteutgiften knytter seg delvis til raske avskrivninger i ordinær selskapskatt, men hovedsakelig til høye investeringsfradrag i særskatten (avskrivning, friinntekt og rentefradrag). For nærmere omtale av investeringsfradragene vises det til Prop. 150 LS (2012–2013) og Prop. 113 L (2019–2020).

- I petroleumsskatten kan eventuelle fremførbare underskudd oppjusteres med et rentetillegg for å opprettholde verdien av fradragene. Dette bidrar til sikkerhet om full verdi av skattefradragene. Fremføringsrenten skal da være en risikofri rente etter ordinær selskapskatt, jf. NOU 2000: 18. I dagens fremføringsrente er det et tillegg på 0,5 prosentenheter. Virkningen av dette tillegget i fremføringsrenten regnes som en skatteutgift. For 2020 og 2021 kan skatteverdien av underskudd og ubenyttet friinntekt kreves utbetalt som følge av de midlertidige endringene i petroleumsskatten, jf. Prop. 113 L (2019–2020) og Innst. 351 L (2019–2020). Skatteutgiften vil derfor falle bort disse årene.
- I grunnrenteskatten for kraftverk er det en nedre grense på 10 MVA for plikt til å betale grunnrenteskatt. Uavhengig av generatorstørrelse kan alle kraftverk opptjene grunnrente, og nedre grense for grunnrenteskatten utgjør derfor en skattefordel sammenlignet med et nøytralt system.
- Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt punkt 5.1 i dette vedlegget.
- Formuesverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i 2020 hhv. 25 pst. og 90 pst. av beregnet markedsverdi. For sekundærbolig reduseres verdien av tilordnet gjeld med 10 pst. Det er beregnet en skatteutgift for rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom.
- I 2017 ble det innført en verdsettelsesrabatt i formuesskatten på 10 pst. for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Rabatten ble økt til

20 pst. i 2018 og til 25 pst. i 2019. I 2020 er rabatten 35 pst. Næringseiendom er omfattet av denne rabatten, og den særskilte verdsettelsesrabatten for næringseiendom er avviklet fra 2018.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet.

Følgende skatteutgifter ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2019 og 2020:

- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Fradraget er 100 pst. ved inntekt opp til 90 000 kroner, satsen utover dette er 38 pst. opp til øvre grense på 190 400 kroner.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på 6 pst. Det legges til grunn at verdifallet på husdyrbygg tilsier en avskrivningssats på 4 pst.
- Investeringsstilskudd under Landbruks- og matdepartementet (IBU-støtte) trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktpolitiske virkeområdet.
- Skogeierne får fradrag for avsetning til skogfondskonto (inntil 40 pst. av brutto omsetning) ved beregning av alminnelig inntekt. Kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter etter de ordinære reglene skulle vært aktivert og avskrevet.
- Skogeiendommer verdsettes til formuesverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettelse skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av formuesverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år frem i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.

- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke på inntil 142 000 kroner per år.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke regler og bestemmelser i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som avviker fra de generelle skattereglene. Disse avvikene kan ha ulike begrunnelser, men representerer like fullt skatteutgifter. Mange av disse skatteutgiftene er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Følgende ordninger er eksempler på skatteutgifter og skattesanksjoner som ikke er tallfestet:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktige, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. Private fordeler vunnet ved arbeid som ikke beskattes, bør anses som en skatteutgift. Det skyldes at personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Eksempelvis bør fordelene ved et kortsiktig rentefritt lån fra arbeidsgiver (på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden og nedbetaling innen ett år) eller overskudd ved arbeidsgivers godtgjøring av arbeidstakers reiser i tjeneste anses som skatteutgifter. I andre tilfeller kan det også være et tjenstlig behov som er bakgrunnen for at arbeidsgiver dekker en bestemt utgift eller tilbyr en bestemt tjeneste. Da er det mer tvetydig i hvilken grad det er snakk om en privat fordel for den ansatte. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som tilgang på bedriftshytte mv. utgjør en stor privat fordel og bør regnes som skatteutgifter.
- Aktive idrettsutøvere kan sette inntekter vunnet ved idrett inn i et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skat-

teutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.

- Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarende delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet, og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- Lønnsutbetalinger på inntil 1 000 kroner er skattefrie for mottakeren så lenge de ikke er inntekt i virksomhet. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen 6 000 kroner. Utbetalinger fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er skattefrie når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger 10 000 kroner, så lenge det ikke er snakk om virksomhetsinntekt.
- Gaver mottatt i arbeidsforhold skattefrie så lenge verdien av gavene ikke overstiger 2 000 kroner. Ansatte kan få skattefri rabatt på varer og tjenester som omsettes i virksomheten på inntil 8 000 kroner. Grensene gjelder for 2019 og 2020. I tillegg er visse typer oppmerksomhetsgaver skattefrie.
- Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 80 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 800 000 kroner. Beløpsgrensene gjelder fra 1. januar 2019.
- Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
- Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
- Alminnelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
- Skogeiere kan føre inntekter fra skogen på en såkalt tømmerkonto og få inntektene beskattet langt på vei som ved en gevinst- og tapskonto. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær skattefastsetting.
- Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldsloven, er fritatt for skatt.
- Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.
- Samlet marginalsattesats på utbytter er 6,6 prosentenheter lavere enn høyeste sattesats på arbeidsinntekter. Etter at delingsmodellen ble fjernet i 2006 blir ikke lenger en del av overskuddet tilordnet aktive eiere som arbeidsinntekt. Reelle arbeidsinntekter kan dermed fritt omdefineres til utbytte og tas ut til lavere beskatning på det tidspunktet eieren selv ønsker. Denne muligheten gjelder kun ved direkte eie.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2019 og 2020. Mill. kroner

	2019	2020
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	10 161	10 175
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	936	950
Skattefavisert individuell sparing til pensjon ¹	360	400
Skattefritak for kompensasjonstillegg til AFP i privat sektor	360	400
Særfradrag for enslige forsørgere	1 240	1 250
Foreldrefradrag	1 960	1 950
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 140	1 000
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	620	350
Fradrag for fagforeningskontingent	1 040	1 030
Gunstig beskatning av kjøp av aksjer/opsjoner i arbeidsforhold	50	80
Særskilt gunstig beskatning av opsjoner i små oppstartsselskap ¹	50	370
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	890	900
Særfradrag for store sykdomsutgifter	50	45
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land ² ...	50	50
Skattefri kjøregodtgjørelse	850	770
Fordelsbeskatning av elbiler	200	270
Særfradrag for sjømenn	270	270
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen...	95	90
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift	16 200	15 300
Bedrifts- og kapitalbeskatning	77 519	70 904
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	4 200	4 300
BSU-ordningen	1 365	1 355
Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring	90	90
Skattemessig behandling av pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon) ¹	9 200	9 300
Skattemessig behandling av AFP i privat sektor ¹	480	490
Tjenestepensjon, premiefond	260	270
Skatteincentivordning for investeringer i oppstartsselskap	70	200
Skjermingsrente	240	240
Særskilte skatteregler for rederier	30	30
Avskrivningssats på skip, rigger mv. ¹	370	370
Avskrivningssats busser, vogntog og varebiler ¹	170	170

Tabell 1.1 fortsetter

	2019	2020
Avskrivningssats hoteller, losjihus og bevertningssteder ¹	140	140
Startavskrivning maskiner ¹	-	300
Gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk	310	610
Skattefritak for investeringstilskudd under KMD i distriktene ⁵	24	24
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt ³	1 830	1 870
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt ³	11 230	14 120
Petroleumsskatt – rentetillegg i fremføringsrente	30	0
Nedre grense for grunnrenteskatt på vannkraftverk	850	160
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom ⁶	22 110	11 400
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	21 320	20 850
Rabatt i formuesskatt for aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom ⁴ ..	3 200	4 615
Beskatning av primærnæringene	1 243	1 393
Særfradrag for fiskere.....	220	240
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt.....	700	830
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ¹	50	50
Skattefritak for investering i landbruket (IBU-midler) under LMD ⁵	85	85
Skogfondsordningen.....	130	130
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ⁵	40	40
Lav faktor ved verdsettelse av skog i formuesskatten	5	5
Særskilt fradrag for skiferdrivere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	2	2
Særskilt fradrag for reindrift	12	12

¹ Skatteutgiften er regnet som nåverdi av skattebesparelsen.

² For skattytere som omfattes av kildeskatt for utenlandske arbeidstakere (som ble innført fra 2019), ble det særskilte standardfradraget fjernet. Det gjelder imidlertid ikke for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeider, som ikke inngår i kildeskatteordningen.

³ Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger samt rentefradrag og frinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem. Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den for høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

⁴ I 2017 ble det innført en verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld på 10 pst. Næringseiendom beholdt en samlet verdsettelsesrabatt på 20 pst. I 2018 var verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom, 20 pst. I 2019 var rabatten 25 pst. og i 2020 35 pst.

⁵ Anslaget inkluderer nåverdi av fremtidige avskrivninger.

⁶ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2020 anslått til om lag 294 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får heller ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Det vises til tabell 1.2 som viser anslag av skatteutgiften for enkelte unntak. Tjenesteområdene opplistet i tabellen gir ikke en fullstendig oversikt over tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet, men gir eksempler på tjenesteområder hvor det kan forventes at avgiftsplikt kan gi positivt proveny. På mange tjenesteområder hvor inntektene i hovedsak ikke består av omsetning ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt. Unntaket for finansielle tjenester er anslått å gi en skatteutgift på 9 870 mill. kroner i 2020. Som erstatning for merverdiavgift er det fra 2017 innført en finansskatt på overskudd og lønninger som er anslått å gi 4 260 mill. kroner i 2020 i påløpte skatteinntekter. Dermed anslås gjenstående skatteutgift til 5 610 mill. kroner i 2020.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den alminnelige satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den alminnelige satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino og inngangsbilletter til muséer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer har en lav merverdiavgiftssats på 12 pst. Den lave merverdiavgiftssatsen er midlertidig satt ned til 6 pst. frem til og med 31. oktober 2020.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. I tabell 1.2 vises anslag på skatteutgiften ved nullsats for merverdiavgiften.

Bruk og kjøp av elbiler omfattes av flere unntak eller lavere satser sammenlignet med de ordinære reglene. I boks 1.1 er skatteutgiftene og skattesanksjonene ved elbiler sammenstilt.

Fiskale særavgifter

Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

Følgende fiskale skatteutgifter er beregnet for 2019 og 2020:

- Alkohol- og tobakksavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Som følge av pandemien er antallet fly- og fergepassasjerer til og fra Norge i 2020 betydelig lavere enn i 2019. Derfor er også salget av avgiftsfri alkohol og tobakk og følgelig også skatteutgiften vesentlig lavere for 2020 enn for 2019. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.
- 1. januar 2019 ble redusert avgiftssats for øl produsert av bryggerier med årlig produksjon under 500 000 liter iverksatt. 1. juli samme år

ble fritaket utvidet til også å gjelde sider, mjød og lignende alkoholholdig drikke. Den reduserte satsen gjelder for gjæret alkoholholdig drikk med alkoholinnhold over 3,7 volumprosent opp til og med 4,7 volumprosent og er gradert etter produsert mengde. Bortfall av inntekter som følge av redusert avgift på denne typen drikke regnes som en skatteutgift.

- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
- I engangsavgiften er det fritak for elbiler, herunder brenselceller. Ladbare hybridbiler har et særskilt fradrag i vekten det beregnes avgift på. Bortfall eller lavere engangsavgift grunnet disse fordelene betraktes som en skatteutgift.
- Trafikksforsikringsavgiften, som i 2018 erstattet årsavgiften, er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Det er fritak for elbiler, herunder brenselceller, fra 2018 som regnes som en skatteutgift. Trafikksforsikringsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Trafikksforsikringsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) betraktes som en skattesanksjon.
- Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Det er fra 2018 gitt fritak for elbiler, herunder brenselceller. Fritaket regnes som en skatteutgift. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
- Flypassasjeravgiften er en fiskal avgift som betales for hver påbegynte flyreise fra norsk lufthavn. Det er ikke unntak for reiser i næringsvirksomhet. Avgiften som betales av næringslivet (arbeidsreiser) betraktes som en skattesanksjon. Flypassasjeravgiften er midlertidig opphevet i perioden fra 1. januar 2020 til og med 31. oktober 2020. Fordi avgiften er midlertidig opphevet er skattesanksjonen vesentlig lavere i 2020 enn i 2019.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter bolig-, fritids- og næringsseidommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formu-

esskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 5.1. For 2020 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 890 mill. kroner.

- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

Miljø- og energiavgifter

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er avgifter og kvotesystemet. Begge virkemidlene setter en pris på utslipp og gir aktørene et økonomisk insentiv til å redusere utslippene. Kostnadseffektivitet i klimapolitikken tilsier at utslipp enten er omfattet av kvoteplikt eller avgifter, ikke begge deler.

Skatteutgifter knyttet til avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser beregnes med det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineraliske produkter som referansesats. Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser regnes i sin helhet som en skattesanksjon, siden disse utslippene allerede er priset gjennom kvotesystemet. Tabell 1.2 gir en fremstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftene på utslipp av klimagasser. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige industri har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skattesanksjon. De fleste skatteutgiftene i CO₂-avgiften på mineraliske produkter er nå avvirket, men i 2020 gjenstår fritaket for naturgass og LPG til veksthusnæringen og fritaket for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser.

En del utslipp står utenfor både kvotesystemet og avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter.

Følgende skatteutgifter for øvrige miljø- og energiavgifter er beregnet for 2019 og 2020:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faking på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten dermed går glipp av avgiftsinntekter.
 - Avgiften på elektrisk kraft er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Det gis fritak for bestemte industriprosesser (kjemisk reduksjon, elektrolytiske, metallurgiske og mineralogiske prosesser), veksthusnæringen og skinnegående transportmidler. Industrien ellers, fjernvarme, landanlegg for petroleumsvirksomheten, store datasentre, skip i næring mv. blir ilagt en redusert sats som i 2020 var på 0,505 øre per kWh for elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen. Forbruk i administrasjonsbygg ilegges full avgift på elektrisk kraft også i virksomheter med fritak eller redusert sats. I tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke ilegges all næringsvirksomhet som ikke har fullt fritak, avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for avgiften. Siden det ikke er definert hvor mye av avgiften som er innrettet mot energisparing, regnes hele avviket fra ordinær sats som en skatteutgift. Økning i den ordinære satsen for elavgift i perioden 2014–2016 bidro til at skatteutgiften økte betydelig.
 - Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av avgiften på elektrisk kraft medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien og pigmentproduksjon har redusert sats. Sjøfart, fiske, petroleumsvirksomhet på sokkelen, fiskeolje- og fiskemelindustrien, tog mv. er fritatt for grunnavgiften.
 - Veibruksavgiften skal prise de eksterne kostnadene (utenom utslipp av CO₂) knyttet til bruk av vei. Referansesystemet tar utgangspunkt i veibruksavgiften på bensin, og har som utgangspunkt at alle drivstoff burde vært ilagt samme veibruksavgift som bensin, når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Lavere avgift for mineralolje, biodiesel, bioetanol, naturgass og LPG regnes derfor som en skatteutgift.
- Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner
- Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:
- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Utenom tannhelsetjenester og kjøreskoler har en ikke beregnet skatteutgifter for disse unntakene. Helse- og undervisningstjenester blir i stor grad finansiert av det offentlige, og i mindre grad av brukerbetaling. Dersom disse tjenestene hadde blitt omfattet av merverdiavgiften, ville statens inntekter blitt redusert.
 - Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full trafikksikringsavgift.
 - Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre tax free-varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene i 2019 og 2020. Mill. kroner påløpt

	2019	2020
Merverdiavgiftssystemet¹	42 392	44 475
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet</i>	9 812	9 660
Finansielle tjenester ²	5 620	5 610
Kjøreskoler	970	950
Tannhelsetjenester	2 300	2 200
Musikk og scenekunst	52	50
Treningssentre	870	850
<i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	<i>19 980</i>	<i>22 615</i>
Matvarer	14 050	15 800
Persontransport	3 900	4 300
Overnatting	1 650	2 050
Kino	150	190
Museer	60	70
Fornøylesparker og opplevelsessentre	60	70
Idrettsarrangement med store billettinntekter	110	135
<i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats</i>	<i>12 600</i>	<i>12 200</i>
Aviser og nyheter	2 300	2 300
Tidsskrifter	500	500
Bøker	1 500	1 500
Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge	1 200	1 200
Elbiler mv.	7 100	6 700
Fiskale særavgifter	-5 775	-6 650
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ³	2 950	1 150
Redusert alkoholavgift for små bryggerier	10	10
Grunnavgift på engangsemballasje	520	530
Fritak for engangsavgift for elbiler.....	3 200	3 500
Fordel i engangsavgift for ladbare hybridbiler	1 300	2 100
Fritak for trafikkforsikringsavgift for elbiler	700	900
Trafikkforsikringsavgift for lastebiler og trekkbiler.....	-45	-40
Fritak for omregistreringsavgift for elbiler.....	200	235
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-120	-145
Flypassasjeravgift	-710	-60
Dokumentavgift i alt	-10 300	-11 600
Tollinntekter i alt	-3 480	-3 230

Tabell 1.2 fortsetter

	2019	2020
CO₂-avgift⁴	-6 050	-6 435
CO ₂ -avgift på sokkelen ⁵	-5 790	-5 900
CO ₂ -avgift for innenriks kvotepliktig luftfart.....	-510	-545
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-70	-70
CO ₂ -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann	245	0
CO ₂ -avgift – fritak for gass i veksthusnæringen	25	25
CO ₂ -avgift – fritak for gass til kjemisk reduksjon mv.	50	55
Miljø- og energirelaterte avgifter	19 672	17 800
NO _X -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁶	960	1 020
NO _X -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	940	720
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri	8 200	8 200
Avgift på elektrisk kraft: fritak for tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	300	300
Grunnavgift på mineralolje: fritak/reduert sats.....	2 250	2 300
Lavere veibruksavgift på mineralolje enn på bensin ⁷	4 950	3 800
Lavere veibruksavgift på biodiesel enn på bensin ⁷	2 000	1 300
Lavere veibruksavgift på bioetanol enn på bensin ⁷	12	135
Lavere veibruksavgift på naturgass enn på bensin ⁷	50	20
Lavere veibruksavgift på LPG enn på bensin ⁷	10	5

¹ Skatteutgiftene i merverdiavgiftssystemet for 2020 er justert med generell volumvekst. Enkelte områder har trolig hatt en større aktivitetsnedgang på grunn av pandemien, dette er det imidlertid ikke tatt hensyn til i anslagene av skatteutgiftene for 2020.

² Som erstatning for merverdiavgift innførte Stortinget en skatt på lønn og overskudd i finansnæringen med virkning fra 2017. Beregnede skatteinntekter fra finansskatten (4 500 mill. kroner i 2019 og 4 260 mill. kroner i 2020) er trukket i fra beregnet skatteutgift ved merverdiavgiftsunntaket.

³ I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften for 2020 er lavere enn for 2019 på grunn av lavere utenlands fly- og fergetrafikk.

⁴ Grunnlaget for beregningen av skatteutgifter er det generelle avgiftsnivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. For kvotepliktige utslipp regnes hele CO₂-avgiften som en skattesanksjon.

⁵ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO₂-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁶ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_X-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁷ Skatteutgifter er regnet med utgangspunkt i avgiftsforskjellen per energienhet.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_X-fond, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabellen er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Tabell 1.3 Skatteutgifter ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2019	2020
Fordelsbeskatning av elbiler	200	270
Nullsats i merverdiavgiftssystemet	7 100	6 700
Fritak for engangsavgift	3 200	3 500
Fritak for trafikksforsikringsavgift.....	700	900
Fritak for omregistreringsavgift.....	200	235
Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler.....	1	1
Sum skatteutgifter for elbiler.....	11 401	11 606

Kilde: Finansdepartementet.

Elektrisitet til el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene på drivstoff. Dette regnes imidlertid ikke som en skatteutgift ettersom elektrisitet er utenfor avgiftens virkeområde. Fraværet av veibruksavgift på elektrisitet til elbiler kan anslås å utgjøre en fordel på om lag 1,6 mrd. kroner i 2020. Det er da tatt utgangspunkt i at elbiler skulle vært ilagt veibruksavgift på nivå med bensinbiler og det er tatt hensyn til at elbiler betaler elavgift.

Skatteutgiftene viser anslått verdi av særregler sammenliknet med generelle regler. Fordelen som elbiler og ladbare hybridbiler har i

engangsavgiften som skyldes at reglene differensierer etter utslipp, medregnes ikke. Som et supplement til skatteutgiftene er det beregnet at om elbiler hadde vært ilagt engangsavgift på nivå med nye, konvensjonelle personbiler ville medført 9,5 mrd. kroner mer engangsavgift for elbiler i 2020. En slik beregning er relevant for å illustrere inntektsbortfallet når elbiler erstatter konvensjonelle biler.

Medregnet fordelene av manglende veibruksavgift og lavere engangsavgift er denne samlede skattefordelen for elbiler beregnet til 19,2 mrd. kroner.

5 Analyse av enkelte sektorer

5.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innestående beløp.

Sammenliknet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kom-

munal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det som kan konsumeres over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Fra 2018 gjelder det egne regler for korttidsutleie (leieforhold inntil 30 dager) av egen bolig. Inntekter fra slik utleie er skattepliktige dersom de samlet overstiger 10 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 11,5 mrd. kroner i 2020. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere formuesverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på beregnede skattemessige verdier. Primærbolig verdsettes i 2020 til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 90 pst. (maksimalt 100 pst.) av beregnet markedsverdi. Verdien av gjeld tilordnet

sekundærbolig reduseres med 10 pst. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler, og verdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eiedoms-skattelova bestemmer kommunene utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskatttaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger og fritidsboliger. Kommunene skal bruke en reduksjonsfaktor på minst 30 pst. ved verdsettelse av eiendommene. For bolig kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Skattesatsen skal fra 2019 være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med én promille i året. Fra 2020 er maksimal skattesats for bolig og fritidseiendom 5 promille. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom.

Tabell 1.3 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. kroner

	2019	2020
Lavere inntektsbeskatning ¹	22,1	11,4
Rabatt i formuesskatt	21,3	20,9
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-9,4	-10,5
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	7,7	7,7
Netto skatteutgifter	41,7	29,4

¹ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tidseiendom i 2019 og 2020. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning er basert på statsobligasjonsrenten og vil derfor variere med endringer i denne rentesatsen.

5.2 Skattefrie og skattefaviserte overføringsordninger

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over endringen i skatteinntekt og nivået på bruttoytelsene ved å gjøre enkelte offentlige stønader skattepliktig som lønn. Utgangspunktet er at inntekter som erstatter lønn, i størst mulig grad bør behandles som lønnsinntekt i skattesystemet. For enkelte skattefrie ytelser er det likevel et spørsmål i hvilken grad de kommer til erstatning for arbeidsinntekt. Det kan videre være hensyn som taler for at nivået på nettoytelsen ikke bør avhenge direkte av inntektsnivå og skatteposisjonen til den enkelte mottaker og derfor ikke bør skattlegges. En skattlegging av dagens universelle barnetrygd vil for eksempel øke den effektive skattesatsen for enkelte av mottakerne.

Tabell 1.5 gir en oversikt over skattefrie overføringsordninger og skattefordelen ved særskilte skatteregler knyttet til pensjonister mm.

Utgangspunktet for beregningene i første tallkolonne i tabell 1.5 er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt samlet skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situa-

sjon uten skatteplikt. Når skatteplikten innføres, må derfor også overføringene økes slik at mottakerne samlet får uendret nettoytelse (overføring etter skatt). Eksempelvis er barnetrygden økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne samlet er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på nettoytelsen til den enkelte vil være avhengig av personens samlede inntekt og marginalsatt. I tillegg vises anslag på økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt uten noen kompensasjon i kolonnen til høyre i tabell 1.5.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2018. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er fremskrevet til 2020. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablongmessig fremskrevet. Analysen tar heller ikke hensyn til eventuelle atferdsendringer.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis for hvert barn under 18 år uavhengig av foreldrenes inntekt. Enslige forsørgerer får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger og får i tillegg et småbarnstillegg for barn mellom null og tre år dersom de også mottar full overgangsstonad.
- Kontantstøtte for barn mellom ett og to år som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.

Tabell 1.4 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2020. Mill. kroner

	Anslått økning i overføringer for å opprettholde nettoytelsen ved innføring av skatteplikt	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (uten å øke overføringene)
Barnetrygd.....	8 380	5 560
Kontantstøtte	680	470
Økonomisk sosialhjelp	1 810	1 350
Bostøtte	810	630
Engangsstønad ved fødsel.....	120	90
Grunn- og hjelpetønad	870	690
Stønad til barnetilsyn	80	50
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.....	38 400	25 480

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell og skjønnsmessig vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til et forsvarlig livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.
 - Bostøtte er en støtteordning for personer som har lav inntekt og høye bostøtteutgifter. Formålet er å gi disse personene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og formue.
 - Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, kan få engangsstønad ved fødsel for hvert barn. Far med foreldreansvar alene kan i visse tilfeller også få engangsstønad. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
 - Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
 - Hjelpstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som betaler for tilsyn av barnet fordi personen har arbeid utenfor hjemmet eller etablerer egen virksomhet. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og støtte kan som hovedregel gis inntil barnet har fullført fjerde skoleår.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden som det ikke er gitt anslag for her. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, tilleggsstønader og stønad til skolepenger mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (5,1 pst.) og et særskilt skattefradrag på inntil 32 330 kroner for pensjonsinntekt i 2020. Beregningene inkluderer også skattefordelen ved særfradraget for lettere nedsatt ervervsevne og en særskilt skattebegrensningsregel som gjelder for gjenlevende ektefeller som mottar overgangsstønad/pensjon og tidligere familiepleiere som mottar overgangsstønad/pensjon. Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.5 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene.

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2018

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2018. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og fastsatte skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Fastsatt formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 742 mrd. kroner i 2018. Av dette ble 514 mrd. kroner fastsatt på personer, mens 228 mrd. kroner ble fastsatt på selskap. Fastsatt skatt i 2017 utgjorde 651 mrd. kroner.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag i egen kommune utgjorde i alt 1 532 mrd. kroner for personer i 2018. Dette var en økning på 4,1 pst. fra året før. Sammenlignet med 2017 økte fastsatte skatter for personer med vel 22 mrd. kroner.

Tabell 2.1 gir en oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et skatteforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 280 800 kroner i 2017. Sammenlignet med året før var dette en økning på 3,6 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 341 700 kroner, mens inntekten var lavest i Hedmark med 245 600 kroner. Personer i Oslo har høyest fastsatt skatt på 120 600 kroner, mens skatten var lavest i Finnmark med 71 600 kroner i snitt.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 27 pst. alminnelig inntekt under 150 000 kroner, 28 pst. en inntekt mellom 150 000 og 300 000 kroner, 27 pst. en inntekt mellom 300 000 og 500 000 kroner, og 18 pst. hadde en inntekt på 500 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 70 pst. av personene hadde en net-

toformue under 500 000 kroner, mens 30 pst. hadde en formue på 500 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2018. Mens tabellene 2.1 og 2.2 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2018, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjorde den største gruppen med vel 2,2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjorde nær 1,3 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjorde 102 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 630 000 kroner i 2018. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 343 100 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 882 200 kroner.

For både lønsmottakere og pensjonister og trygdede utgjorde kapitalinntektene henholdsvis 5 og 6 pst. av bruttoinntekten. For selvstendig næringsdrivende var andelen 8 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 30 pst. for trygdede og pensjonister, 24 pst. for lønnstakere og 22 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjorde fastsatt skatt i gjennomsnitt 18 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere var 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjorde utlignet skatt i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør lønn i gjennomsnitt 87 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 1 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner

utgjør lønn om lag 64 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer 17 pst. av bruttoinntekten i 2018.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjorde lønnsinntekter i gjennomsnitt 40 pst. av bruttoinntekten i 2018. Tilsvarende utgjorde tjenestepensjoner og trygdeytelser 17 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 26 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjorde tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 77 pst. av bruttoinntekten. Tilsvarende utgjorde lønnsinntekt 92 pst. av gjennomsnittlig bruttoinntekt for aldersgruppen 17–24 år.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskattefastsettingen for selskap utgjorde 337 mrd. kroner i 2018. Fastsatt skatt for selskap gikk opp med 69 mrd. kroner fra 2017 til 2018.

Samlet fastsatt skatt til staten, eksklusive selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 83 mrd. kroner i 2018. Av dette

var 71,9 mrd. kroner fellesskatt og 352 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 10,7 mrd. kroner i 2017, mens tonnasjeskatten utgjorde 60 mill. kroner samme år.

Fastsatt skatt til staten er etter fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for naturressursskatt utgjorde 1 786 mill. kroner, kreditfradrag utgjorde 1 017 mill. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 4,0 mrd. kroner.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 336 mrd. kroner var 93,0 pst. (313 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,4 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 67,9 pst. av den fastsatte skatten (ekskl. sokkelselskap) på 83 mrd. kroner ved statsskattefastsettingen er fastsatt på skattytergruppen aksjeselskap, 17,9 pst. på kraftselskap, 7,9 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikrings-selskap, 4,8 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap, 0,1 pst. på rederier skattlagt etter skatteloven §§ 8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,5 pst. på verdipapirfond og 0,3 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 143 mrd. kroner i 2018. Beløpet utgjør 63 pst. av selskapsskatten til staten. Statsskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skatteverdi av letetekostnader på 3 844 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle med et skatteforhold og for personer 17 år og eldre. 2018. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle med et skatteforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Trinnskattegrunnlag	4 375 663	1 911 692	4 075 407	1 857 153
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	4 368 506	1 532 335	4 098 391	1 496 078
Personinntekt lønn	3 339 456	1 433 224	3 102 933	1 392 083
Personinntekt pensjoner.....	1 056 892	300 298	1 014 213	293 799
Personinntekt uføretrygd ¹	406 521	96 487	398 255	94 843
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	12 066	6 909	11 304	6 578
Personinntekt annen næring ²	232 722	67 852	228 986	67 064
Skatt formue kommune	537 943	12 896	511 538	12 639
Skatt inntekt kommune og fylke.....	3 920 556	191 326	3 737 243	187 048
Skatt formue stat	522 092	2 749	510 949	2 704
Trinnskatt.....	3 732 531	63 514	3 579 292	61 968
Fellesskatt	3 920 391	113 204	3 737 164	110 673
Medlemsavgift til folketrygden.....	4 063 978	147 776	3 891 193	144 060
Finnmarksfradrag.....	73 418	973	68 795	939
Frdrag for boligsparing ³	361 515	1 310	359 432	1 304
Skattebegrensning ⁴	10 942	239	10 659	234
Skattefradrag for alderspensjonister	890 610	13 780	859 186	13 450
Frdrag for utenlandsskatt	23 143	2 104	20 341	1 480
Fastsatt skatt ⁵	4 051 904	514 186	3 792 039	501 606

¹ Fra og med 2015 skatlegges uføretrygd fra folketrygden (tidligere uførepensjon) og andre uføreytelser som lønn i stedet for pensjon.

² Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring. Fra og med 2017 inngår personinntekt fra familiebarnehage i eget hjem i fiske og fangst i stedet for annen næring.

³ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

⁴ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁵ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2018. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Trinnskattgrunnlag	1 857 153	95 266	235 045	263 928	63 624	62 142	97 300
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 496 078	74 221	198 375	232 939	48 384	47 855	78 126
Personinntekt lønn	1 392 083	66 532	182 429	213 448	43 220	42 755	71 604
Personinntekt pensjoner	293 799	17 029	34 889	30 328	12 855	11 932	16 644
Personinntekt uføretrygd ¹	94 843	7 691	8 346	7 728	4 691	4 106	4 738
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	6 578	73	51	34	13	18	21
Personinntekt annen næring ²	67 064	3 838	8 971	11 405	2 832	3 321	4 245
Skatt formue kommune	12 639	425	2 089	3 580	239	275	585
Skatt inntekt kommune og fylke	187 048	9 077	25 578	29 987	5 860	5 815	9 746
Skatt formue stat	2 704	91	448	767	51	59	125
Trinnskatt	61 968	2 632	9 464	10 878	1 645	1 625	3 069
Fellesskatt	110 673	5 371	15 134	17 743	3 467	3 441	5 767
Medlemsavgift til folketrygden..	144 060	7 345	18 324	20 841	4 870	4 793	7 539
Finnmarksfradrag	939	0	0	0	0	0	0
Frdrag for boligsparing ³	1 304	45	114	228	34	38	52
Skattebegrensning ⁴	234	14	18	46	10	10	16
Skattefradrag for alders- pensjonister	13 450	884	1 231	974	702	673	781
Frdrag for utenlandsskatt	1 480	41	208	327	13	18	55
Fastsatt skatt ⁵	501 606	23 944	69 450	82 247	15 367	15 266	25 921

Tabell 2.2 fortsetter

	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder	Rogaland	Hordaland
Trinnskattegrunnlag	83 583	57 263	37 335	59 600	171 202	182 416
Alminnelig inntekt etter særfradrag.	66 097	44 135	29 135	46 364	138 176	146 154
Personinntekt lønn	59 381	40 115	26 292	43 617	134 033	140 129
Personinntekt pensjoner	15 278	11 049	6 799	9 644	23 665	28 183
Personinntekt uføretrygd ¹	5 569	4 063	2 901	4 150	7 345	8 032
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	40	19	47	155	239	760
Personinntekt annen næring ²	3 258	1 996	1 266	2 008	5 189	5 055
Skatt formue kommune	446	211	175	321	1 038	1 211
Skatt inntekt kommune og fylke	8 166	5 395	3 561	5 680	17 504	18 233
Skatt formue stat	95	45	37	69	222	259
Trinnskatt	2 534	1 645	1 042	1 725	6 547	6 080
Fellesskatt	4 832	3 192	2 107	3 361	10 357	10 789
Medlemsavgift til folketrygden	6 430	4 381	2 867	4 614	13 321	14 131
Finnmarksfradrag	0	0	-	0	0	0
Frdrag for boligsparing ³	43	32	24	56	142	156
Skattebegrensning ⁴	13	10	6	11	14	16
Skattefradrag for alderspensjonister	714	541	328	469	1 022	1 271
Frdrag for utenlandsskatt	71	29	29	43	286	155
Fastsatt skatt ⁵	21 654	14 253	9 401	15 182	47 515	49 096

Tabell 2.2 fortsetter

	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Trøndelag	Nordland	Troms	Finnmark
Trinnskattegrunnlag	36 554	90 754	155 467	82 230	57 788	25 657
Alminnelig inntekt etter særfradrag.	28 427	70 780	120 780	62 718	44 255	19 158
Personinntekt lønn	26 513	66 226	116 116	57 977	43 037	18 660
Personinntekt pensjoner	6 561	15 605	25 002	14 996	9 245	4 095
Personinntekt uføretrygd ¹	1 631	4 419	8 791	5 734	3 322	1 585
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	320	1 611	352	1 438	654	732
Personinntekt annen næring ²	1 521	2 836	5 170	2 068	1 518	566
Skatt formue kommune	201	484	743	305	240	73
Skatt inntekt kommune og fylke	3 480	8 717	14 857	7 634	5 428	2 330
Skatt formue stat	43	100	159	65	51	16
Trinnskatt	1 017	2 778	4 628	2 256	1 688	717
Fellesskatt	2 059	5 158	8 790	4 516	3 211	1 378
Medlemsavgift til folketrygden	2 818	6 992	12 049	6 300	4 467	1 978
Finnmarksfradrag	0	-	0	0	171	767
Frdrag for boligsparing ³	33	65	131	52	43	16
Skattebegrensning ⁴	3	9	17	10	8	3
Skattefradrag for alderspensjonister	357	834	1 234	776	453	205
Frdrag for utenlandsskatt	15	74	71	21	19	4
Fastsatt skatt ⁵	9 209	23 242	39 764	20 212	14 389	5 495

¹ Fra og med 2015 skatlegges uføretrygd fra folketrygden (tidligere uførepensjon) og andre uføreytelser som lønn i stedet for pensjon.

² Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring. Fra og med 2017 inngår personinntekt fra familiebarnehage i eget hjem i fiske og fangst i stedet for annen næring.

³ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

⁴ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁵ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2018

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum fastsatt skatt
	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt
Hele landet	373 900	280 800	347 000	94 100
Østfold	343 100	250 600	230 800	80 800
Akershus	412 800	320 000	519 700	112 000
Oslo	431 000	341 700	746 600	120 600
Hedmark.....	341 400	245 600	226 600	78 000
Oppland	347 000	252 100	302 700	80 400
Buskerud.....	369 600	276 300	344 200	91 700
Vestfold	357 900	264 300	263 300	86 600
Telemark	346 700	254 100	194 000	82 000
Aust-Agder	338 600	247 900	206 200	80 000
Vest-Agder	337 100	247 100	218 400	80 900
Rogaland.....	383 800	290 000	262 800	99 700
Hordaland.....	370 200	278 200	300 200	93 400
Sogn og Fjordane	349 900	257 200	390 200	83 300
Møre og Romsdal	357 900	263 800	266 900	86 600
Nordland.....	352 700	256 700	203 500	82 700
Troms Romsa.....	361 300	264 100	214 000	85 900
Finnmark Finnmarku.....	347 600	250 600	135 600	71 900
Trøndelag	356 200	261 300	198 400	86 000

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer over 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. 2018

	Skattepliktig nettoformue. Kroner					
	I alt	0 eller negativ	1–499 999	500 000–999 999	1 000 000–2 999 999	3 000 000 og over
I alt	4 268 876	1 724 244	1 281 312	484 012	580 253	199 055
0 eller negativ.....	170 485	96 473	57 957	5 497	6 388	4 170
1–24 999	241 469	69 746	160 702	5 210	4 485	1 326
25 000–49 999	104 026	48 253	49 576	2 707	2 574	916
50 000–74 999	118 508	57 462	52 514	4 065	3 363	1 104
75 000–99 999	123 516	58 646	53 504	5 817	4 409	1 140
100 000–149 999	402 245	130 337	179 323	50 360	37 723	4 502
150 000–199 999	414 379	131 466	151 534	62 404	60 796	8 179
200 000–249 999	391 595	139 364	121 462	56 703	63 559	10 507
250 000–299 999	393 472	155 585	108 465	53 867	63 240	12 315
300 000–349 999	369 070	156 783	92 865	49 169	57 194	13 059
350 000–399 999	313 910	142 246	71 373	40 858	46 834	12 599
400 000–449 999	253 980	115 616	52 759	34 476	39 567	11 562
450 000–499 999	196 313	88 768	37 180	27 198	32 778	10 389
500 000–999 999	624 057	281 354	82 666	75 867	125 387	58 783
1 000 000 og over.....	151 851	52 145	9 432	9 814	31 956	48 504

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.5 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status¹. 2018. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	630 000	343 100	882 200
Av dette:			
Personinntekt lønn	577 200	41 400	63 400
Ytelser fra folketrygden.....	8 800	215 500	24 500
Tjenestepensjon.....	4 000	61 700	5 600
Næringsinntekter i alt.....	3 700	2 400	720 900
Kapitalinntekter	34 500	21 600	67 300
Av dette:			
Renteinntekter	2 700	4 300	5 700
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	20 500	7 200	32 400
Gevinst ved salg av verdipapir	5 000	3 900	10 100
Inntektsfradrag	151 100	101 900	194 500
Av dette:			
Minstefradrag	94 400	80 200	29 200
Netto reiseutgifter	2 100	0	500
Pensjonspremie	4 100	100	900
Foreldrefradrag	3 500	400	2 700
Fagforeningskontingent	2 000	100	500
Årets underskudd i næring	900	600	38 300
Tidligere års underskudd.....	2 000	4 400	19 600
Renteutgifter	35 400	11 900	60 800
Tap ved salg av verdipapirer	1 800	1 600	4 600
Alminnelig inntekt etter særfradrag, egen kommune.....	479 900	243 400	786 200
Bruttoskatt	173 600	71 800	298 400
Fradrag i skatt	1 800	10 000	2 700
Fastsatt skatt	171 800	61 800	295 700
Antall bosatte personer 17 år og eldre	2 248 088	1 286 636	101 911

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelsen på bruttoinntekt. 2018. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	0–99999	100 000–199 999	200 000–299 999	300 000–399 999	400 000–499 999	500 000–749 999	750 000–999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	466 400	28 900	160 400	253 500	349 800	448 600	601 400	853 800	1 684 400
Av dette:									
Personinntekt lønn ..	326 100	25 200	89 000	92 200	171 500	333 500	510 900	712 900	1 070 700
Ytelser fra folketrygden	70 200	600	54 700	137 500	135 300	71 700	37 200	38 300	42 700
Tjenestepensjon	20 900	900	10 200	15 600	31 000	27 400	22 000	25 100	34 100
Næringsinntekt i alt.	20 300	800	3 600	4 500	6 600	9 400	19 200	45 500	163 100
Kapitalinntekter	27 900	1 300	2 600	3 400	4 900	6 200	11 000	30 300	364 400
Av dette:									
Renteinntekter	3 000	800	1 400	2 000	2 600	2 700	3 200	4 700	11 800
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	14 600	100	200	300	500	800	2 200	10 200	230 300
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 300	200	300	300	400	700	1 400	4 200	60 400
Inntektsfradrag	119 900	20 900	65 900	98 700	114 200	131 500	152 400	176 500	236 500
Av dette:									
Minstefradrag	77 900	12 100	55 500	83 000	88 000	90 600	92 300	92 900	91 400
Netto reiseutgifter ...	1 200	0	100	200	600	1 400	2 100	2 900	2 800
Pensjonspremie	2 300	100	300	400	1 100	2 900	4 500	4 500	3 900
Foreldrefradrag	2 200	600	1 000	1 100	1 800	2 700	3 200	3 600	3 500
Fagforeningskontingent	1 100	0	100	200	700	1 600	2 100	1 900	1 600
Årets underskudd i næring	1 600	700	500	600	700	800	1 200	2 000	13 300
Tidligere års underskudd	3 500	4 500	2 300	2 000	2 100	2 300	2 800	4 000	16 900
Renteutgifter	24 200	2 400	4 700	9 100	15 800	24 600	37 000	51 700	73 500
Tap ved salg av verdipapirer	1 700	200	300	400	600	900	1 400	3 400	13 400
Alminnelig inntekt etter særfradrag	350 500	11 600	90 700	151 600	232 000	313 000	446 300	677 600	1 554 300
Bruttoskatt	121 600	1 700	20 800	42 500	71 500	102 900	154 800	256 400	599 600
Fradrag i skatt	4 100	200	8 100	9 100	5 000	2 300	1 700	2 600	6 800
Fastsatt skatt	117 500	1 500	12 700	33 400	66 500	100 600	153 000	253 800	592 800
Antall bosatte 17 år og eldre	4 268 876	481 810	350 860	622 868	669 261	651 485	950 670	298 297	243 625

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.7 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2018. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue					
	I alt	0 eller negativ	1– 499 999	500 000– 999 999	1 000 000– 2 999 999	3 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	466 400	485 900	307 300	456 300	542 100	1 126 000
Av dette:						
Personinntekt lønn	326 100	409 400	218 300	295 200	298 100	455 300
Ytelser fra folketrygden	70 200	36 400	61 500	106 100	137 200	136 000
Tjenestepensjon	17 300	7 200	10 300	24 600	42 100	59 800
Næringsinntekt i alt	20 300	20 700	8 400	14 800	26 200	89 200
Kapitalinntekter	27 900	9 700	4 000	10 400	30 600	375 100
Av dette:						
Renteinntekter	3 000	1 100	1 000	2 300	6 200	25 300
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	14 600	3 800	1 000	2 900	10 100	238 100
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 300	1 800	800	1 900	5 400	51 500
Inntektsfradrag	119 900	146 000	84 100	107 600	112 400	176 600
Av dette:						
Minstefradrag	77 900	80 300	68 300	84 600	84 100	85 200
Netto reiseutgifter	1 200	1 700	900	800	800	900
Pensjonspremie	2 300	2 700	1 600	2 600	2 200	1 900
Foreldrefradrag	2 200	3 000	1 600	2 300	1 300	1 200
Fagforeningskontingent	1 100	1 300	800	1 200	1 000	800
Årets underskudd i næring	1 600	2 400	400	800	1 600	4 100
Tidligere års underskudd	3 500	3 600	900	1 300	3 000	26 800
Renteutgifter	24 200	46 000	6 500	9 200	10 400	26 700
Tap ved salg av særfradrag	1 700	1 300	400	800	2 000	14 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag	350 500	340 100	218 300	347 000	432 300	1 060 200
Bruttoskatt	121 600	122 300	69 500	113 500	145 500	401 400
Fradrag i skatt	4 100	2 000	4 000	6 500	7 400	7 300
Fastsatt skatt	117 500	120 200	65 500	106 900	138 100	394 100
Antall bosatte 17 år og eldre	4 268 876	1 724 244	1 281 312	484 012	580 253	199 055

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.8 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2018.
Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80-
Bruttoinntekt ¹	466 400	142 200	408 800	551 400	627 500	600 500	415 700	320 000
Av dette:								
Personinntekt lønn.....	326 100	131 300	373 900	482 500	516 900	399 600	43 800	1 600
Ytelser fra folketrygden.....	70 200	3 600	7 800	14 500	29 300	84 500	248 300	235 600
Tjenestepensjon.....	20 900	1 500	2 300	2 600	4 000	34 100	73 200	61 500
Næringsinntekt i alt.....	20 300	2 600	13 600	26 700	34 900	31 700	11 200	1 600
Kapitalinntekter.....	27 900	2 800	10 000	23 100	40 900	49 600	38 700	19 600
Av dette:								
Renteinntekter.....	3 000	1 100	2 300	1 500	2 300	4 300	5 900	5 500
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	14 600	800	3 600	12 500	25 300	28 200	16 600	4 900
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	4 300	400	1 400	3 900	5 900	7 200	6 600	3 900
Inntektsfradrag.....	119 900	46 300	119 200	147 600	152 800	138 900	103 200	83 300
Av dette:.....	77 900	40 000	78 600	86 600	89 000	88 800	76 400	70 300
Minstefradrag.....	1 200	300	1 200	1 800	2 000	1 400	100	0
Netto reiseutgifter.....	2 300	500	2 300	3 300	3 700	3 200	200	0
Pensjonspremie.....	2 200	200	4 400	6 900	1 400	100	0	0
Foreldrefradrag.....	1 100	300	1 200	1 600	1 700	1 600	200	0
Fagforeningskontingent....	1 600	100	600	1 200	4 700	1 700	1 100	300
Årets underskudd i næring	3 500	300	1 300	2 100	4 400	6 300	6 300	3 900
Tidligere års underskudd..	500	0	200	500	1 000	1 000	100	0
Renteutgifter	24 200	3 400	25 900	37 800	37 400	26 600	12 600	5 000
Tap ved salg av verdipapirer.....	1 700	100	700	1 500	2 100	2 700	2 600	1 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	350 500	87 900	283 900	404 000	488 500	475 500	319 900	237 900
Bruttoskatt.....	121 600	25 500	98 000	146 900	177 900	170 600	97 000	65 600
Fradrag i skatt.....	4 100	1 100	1 600	800	1 000	3 000	14 500	17 200
Fastsatt skatt.....	117 500	24 400	96 400	146 100	176 800	167 600	82 500	48 400
Antall bosatte 17 år og eldre	4 268 876	537 353	736 159	702 596	744 482	742 592	579 695	225 999

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2018.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap¹. 2018. Millioner kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall ²	833
Naturressursskatt	1 418
 <i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt.....	258
 <i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt.....	121 755
Skattbar inntekt	337 264
Nettoformue.....	234 494
Nettoinntekt sokkel.....	212 509
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel.....	178 831
Inntektsskatt	71 927
Formuesskatt.....	352
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	143 390
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg.....	10 727
Tonnasjeskatt.....	60
 <i>Utlignet skatt</i>	 228 131
 <i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	10 676
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ³	1 017
Fradrag for naturressursskatt ³	1 786
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	4 029
Utbetalt skatteverdi av leteknostnader	3 844

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

³ Beløpet er belastet inntektsskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskaper 2018.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt¹. Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sakkelselskap³. 2018

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr.	Prosent	Mill. kr.	Prosent
I alt	121 755	100	336 067	100	78 483	100
1–4 999	6 650	5	10	0	2	0
5 000–9 999	3 253	3	24	0	6	0
10 000–19 999	5 158	4	76	0	18	0
20 000–49 999	11 204	9	380	0	87	0
50 000–99 999	12 255	10	896	0	206	0
100 000–199 999	15 353	13	2 234	1	514	1
200 000–499 999	22 949	19	7 525	2	1 731	2
500 000–999 999	16 453	14	11 748	3	2 702	3
1 000 000–1 999 999	12 520	10	17 624	5	4 053	5
2 000 000–4 999 999	9 485	8	29 180	9	6 712	9
5 000 000 og over	6 475	5	266 369	79	62 452	80

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt.

² Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt før kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt, og forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

³ Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskaper 2018.

Tabell 2.11 Selskap. Ansettelses og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe¹, eksklusive sakkelselskaper². 2018. Millioner kroner

	Skatter og fradrag								
	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formues-skatt	Inntekts-skatt	Tonnasje-skatt	Grunnrente-skatt	Fradrag i skatt ⁵	Sum skatt til staten
I alt	126 806	234 494	336 067	352	78 483	60	10 727	6 820	82 802
Aksjeselskap ⁶	120 589	0	261 560	0	60 630	-	-	4 389	56 241
Rederier skattlagt etter skatteloven §§8–10 til 8–19	613	-	254	-	58	60	-	6	112
Selskap hjemmehørende på Svalbard.....	106	190	439	0	70	-	-	-	71
Verdipapirfond	82	-	4 111	-	946	-	-	554	391
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap	131	113 486	15 376	170	3 826	-	-	14	3 983
Forbruksforeninger, innkjøps og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag.....	2 086	68 491	1 346	103	310	-	-	25	387
Kraftforetak	393	2 081	25 786	3	5 931	-	10 727	1 810	14 851
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	1 044	50 205	802	75	188	-	-	15	248
Utenlandske aksjeselskap og forsikrings-selskap	1 762	40	26 392	0	6 524	-	-	7	6 517

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.

² Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

³ Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.

⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt.

⁵ Fradrag for naturressursskatt (1 786 millioner kroner), kreditfradrag (1 017 millioner kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (4 029 millioner kroner).

⁶ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikrings-selskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskaper 2018.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Ansettelses og skatter. 2018. Millioner kroner

	Antall	Oljeutvinnings- og rørlednings-selskap
Netto inntekt sokkel	23	212 509
Skatt inntekt sokkel.....	23	48 877
Særskatteinntekt	20	178 831
Særskatt sokkel	20	98 357
Sum skatt sokkel ¹	23	143 390

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av leteknoder på (3 844) millioner kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skatt for selskaper 2018.

Vedlegg 3

Toll

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2019

Administrativ tollnedsettelse	Forskrift	2018 Antall	2019 Antall	Endring siste år Pst.
Individuelle tollnedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	2 428	2 371	-2,3
	Forskrift om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer (RÅK) ¹	18 413	18 639	1,2
Generelle tollnedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	299	284	-5,0
Kvoteuttak	Forskrift om fordeling av tollkvoter for landbruksvarer	2 380	2 117	-11,1
Utenlands bearbejding	Forskrift om tollnedsettelse for landbruksvarer som gjeninnføres etter bearbejding i utlandet.....	259	250	-3,5
Innenlands bearbejding	Forskrift til lov om toll og vareførsel.....	33	27	-18,2

¹ Antall søknader.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og importstatistikk fra Statistisk sentralbyrå

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2019 Tonn	Kvotimport ¹ 2019 Tonn	Kvotutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2019 ³ Tonn
					2018 Pst.	2019 Pst.	2018 Kr/kg	2019 Kr/kg	
01.01.2100/2902/2908	Islandshest ¹	Island	200 stk	51 stk	16	26	–	–	67 stk
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt ¹	Utenlands bearbeiding/Alle land	200	–	–	–	–	–	–
02.01.1000/2001/2002/ 2003/2004, 02.02.1000/ 2001/2002/2003/2004	Storfe kjøtt	EU	2 500	2 497	99	100	18,5	21,51	5 684
02.01, 02.02	Storfe kjøtt	Namibia/ Botswana	500	255	100	51	2,10	18,01	3 195
02.01.3001/3009, 02.02.3001/3009	Storfe kjøtt	Namibia/ Botswana	2 700	2 700	100	100	–	–	–
02.01.3001/3009, 02.02.3001/3009	Storfe kjøtt	Eswatini	500	255	3	51	–	–	280
02.01.3001, 02.02.3001	Biffer og fileter av storfe	GSP	500	297	61	59	–	–	3 145
02.02	Storfe kjøtt	WTO	1 084	1 073	96	99	26,53	9,41	2 229
02.03.2101	Svine kjøtt	WTO	1 381	9	1	1	0,01	0,01	14
02.03.1109/1209/1909/ 2109/2209/2909, 02.08.1000/9030/9094/ ex. 9099	Annet vilt	WTO	250	221	92	88	37,62	5,10	226
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	EU	600	532	83	89	4,22	3,01	541
02.03.1904	Ribbe 01.12–31.12	EU	300	297	99	99	20,04	8,20	298
02.04	Saukjøtt	WTO (Island)	600	281	89	47	–	–	272
02.04.1000/2100/2200/ 2300/3000/4100/4200/ 4300	Småfe kjøtt	Botswana, Namibia og Eswatini	400	–	3	–	–	–	–
02.04.1000/2100/2200/ 3000/4100/4200/4300/ 5000	Småfe kjøtt	WTO	206	165	70	80	0,93	1,01	481
02.06.4100	Lever av svin	EU	350	–	–	–	0,01	0,01	–
02.07.1100/1200/2400/ 2500	Kjøtt av fjærfe	EU	950	746	63	79	3,35	3,05	770
02.07.1200	Høns kjøtt	WTO	221	11	7	5	0,01	0,11	304
02.07.2500	Kalkunkjøtt	WTO	221	12	0	6	0,01	0,02	13

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹		Kvotestørrelse ¹		Kvotestørrelse ¹		Total import 2019 ³
			2019	2019	2018	2019	2018	2019	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
02.07.4200/5200/6010	Ender, gjess mm.	WTO	221	154	74	70	4,51	0,30	156
02.07.4401	Andebryst	EU	200	11	8	5	0,13	0,01	11
02.08.9046/9047/9048	Hjortekjøtt	Nasjonalt	200	155	88	77	32,01	16,03	114
02.08.9043/9044/9045	Elgkjøtt	Nasjonalt	100	82	100	82	22,16	7,59	59
02.10.2000	Tørket storfe-kjøtt	EFTA	10	–	1	0	0,01	0,01	–
02.10.1101/1109/1900	Skinke av svin	EU	600	560	96	93	16,51	22,91	1 273
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	WTO	35	9	26	26	–	–	–
kap. 2 og kap. 16	Halalkjøtt	Alle land	30	30	100	100	–	–	–
kap. 2 og kap. 16	Kosherkjøtt	Alle land	15	5	47	34	–	–	–
04.05.1000	Smør	WTO	575	278	43	48	1,72	1,09	295
04.06	Ost	EFTA	200	177	85	88	9,01	13,03	184
04.06	Ost totalt EU	EU	8 400	8 256	98	98	–	–	16 099
04.06	Auksjon	EU	3 400	3 261	98	96	26,66	25,40	–
	Historisk	EU	5 000	4 994	100	100	–	–	–
04.07.1100/2100/9000	Hønseegg	EU	290	133	57	46	4,22	0,02	791
04.07.2100	Hønseegg	WTO	1 295	567	20	44	0,02	0,01	677
04.09.0000	Honning	GSP	192	168	86	88	1,12	0,14	1 320
07.04.9013/9020	Hvitkål	WTO	134	104	34	77	0,07	0,01	2 323
06.02.9031	Grønne potteplanter ¹	EU	7 mill. kr	7 mill. kr	90	100	–	–	8,8 mill. kr
ex.06.02.9043/9044	Potteplanter m/blomst ^{1,5}	EU	20 mill. kr	20 mill. kr	89	100	–	–	48,6 mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller ¹	EU	4 mill. kr	2,6 mill. kr	64	64	–	–	2,6 mill. kr
07.01.9022	Nypoteter 1.4–14.5	EU	2 500	295	12	12	0,01	0,01	395
07.01.9028	Poteter	Egypt	1 310	–	–	–	0,01	0,01	–
07.04.9040	Rødkål	WTO	134	53	13	40	0,01	0,01	393
07.05.1112/1122	Issalat industri 1.03–30.11	EU	600	401	74	67	0,05	0,75	5 426
07.05.1112	Issalat industri 1.03–31.05	EU	500	388	78	78	0,24	0,04	3 528
07.08.1000	Erter	Egypt	60	–	1	–	0,01	0,01	33

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse						Total import 2019 ³
			Kvotestørrelse ¹		Kvotestørrelse ¹		Auksjonsbeløp ²		
			2019	2019	2018	2019	2018	2019	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
07.12.9011	Tørkede poteter	EU	300	115	35	38	0,01	0,01	117
ex.08.08.1011	Epler 1.5–31.7.	EU	2 000	1 895	50	95	0,04	0,27	5 956
ex.08.08.1011	Epler 01.08–30.11	WTO	750	714	100	95	4,04	4,11	8 086
ex.08.08.1011	Epler 01.11–30.11	WTO	250	250	91	100	2,99	3,08	2 358
ex.08.08.1011	Epler 01.05–31.07	WTO	7 000	6 241	86	89	1,29	0,03	12 737
08.08.3020	Pærer	WTO	250	250	91	100	3,56	3,68	4 598
08.10.1023/1024	Jordbær	EU	300	288	72	96	5,59	5,46	890
08.11.1000	Jordbær konserver (2200t)	EU	2 200	2 199	97	100	–	–	4 709
08.11.1000	Jordbær konserver (nasjonal)	Alle land	1 700	1 700	98	100	–	–	5 361
ex.08.11.2019/ 08.11.2091	Bringebær konserver (950t) ⁵	EU	950	941	99	99	–	–	1 753
ex.08.11.2019/ 08.11.2091	Bringebær konserver (nasjonal)	Alle land	750	742	89	99	–	–	2 470
ex. 08.11.2019/2093/ 9003,20.09.8911/8919/ 8993	Solbær-/kirsebær-konsentrat	EU/Alle land	340	330	98	97	–	–	818
07.13.1001, 10.01.9900, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000, 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/3000/4090, 23.03.2010	Kraftfôr-råvarer	Alle land	728 000	689 859	100	95	0,16	0,03	958 843
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/ 5000/6000/9000	Matkorn	Alle land	221 000	219 617	91	99	0,02	0,04	419 117
10.01.1900	Durumhvete til pasta	EU	5 000	1 371	24	27	0,01	0,01	1 680
10.01.1900	Durumhvete	Canada/ Ukraina	10 000	–	–	–	–	–	–
10.02.1000	Høstrug til såing	EU	1 000	613	24	61	0,01	0,01	685

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2019 Tonn	Kvotestørrelse ¹ 2019 Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2019 ³ Tonn
					2018 Pst.	2019 Pst.	2018 Kr/kg	2019 Kr/kg	
10.05.9010	Mais til dyrefôr	EU	10 000	9 995	97	100	0,01	0,01	25 277
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	EU	15 000	14 998	98	100	0,01	0,09	15 175
12.01.9010, 12.05.1010/ 9010	Oljefrø	Alle land	8 000	7 950	63	99	0,01	0,01	4 963
12.09.2300	Svingelfrø	EU	75	67	96	89	0,02	0,08	585
12.09.2300	Svingelfrø til plen	EU	400	366	95	92	0,08	0,68	
12.09.2400	Engrappfrø	EU	50	26	53	51	0,01	0,04	170
12.09.2400	Engrappfrø til plen	EU	200	143	74	71	0,01	0,02	
12.09.2500	Raigrasfrø	EU	700	683	99	98	0,01	0,92	1 119
12.14.9091	Høy	EU	35 000	10 253	53	29	0,01	0,10	26 107
12.14.9091	Høy (andre land)	Utenfor EU	500	–	–	–	–	–	6 865
16.01.0000	Pølser	EFTA	10	–	–	–	0,53	0,30	–
16.01.0000	Pølser	EU	600	484	91	81	35,20	25,64	1 381
16.02.3101	Kalkunrull	WTO	20	13	50	64	0,03	3,00	13
ex. 16.02.4100/5009	Herm. skinke og tunge ⁴	GSP	150	–	–	–	0,01	0,01	14
16.02.4910	Bacon crisp	EU	350	142	33	41	0,02	0,03	143
16.02.5001	Kjøttboller	EU	200	109	50	55	0,56	0,37	109
ex. 16.02.5009	Corned beef ⁴	GSP	200	39	64	20	0,05	0,55	90
17.03.1010/9010	Melasse	GSP	40 000	39 800	96	100	0,01	0,02	53 896
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	EU	3 000	1 577	58	53	0,01	0,01	1 577
20.05.4003/4009,ex. 20.05.5901	Herm. erter, snittebønner, brekkbønner ⁴	GSP	350	55	0	16	0,01	0,01	63
ex. 20.05.9908	Hermetiske grønnsaksblandinger ⁴	GSP	150	25	16	17	0,01	0,02	792
20.09.7100/7900	Eplesaft	EU	3 300	3 300	99	100	3,21	3,25	8 541

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse						Total import 2019 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2019	Kvotestørrelse ¹ 2019	Kvotestørrelse		Auksjonsbeløp ²		
					2018	2019	2018	2019	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
20.09.7900	Eplekonsentrat industriformål	EFTA	400	–	–	–	0,01	0,01	22

¹ Kvotestørrelse og registrert kvoteimport innenfor kvoten er oppgitt i tonn. For levende dyr er kvoten oppgitt i antall dyr (stk.) og for planter er kvoten oppgitt i verdi (mill. kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp, er varen ikke fordelt på auksjon. Varen kan være fordelt etter annen fordelingsmetode eller ikke fordelt på grunn av manglende interesse

³ Tallene er hentet fra Statistisk sentralbyrå og angir aktuell import på oppgitte varenummer, opprinnelse og periode.

⁴ SSB-tall omfatter all import fra GSP på hele varenumrene.

⁵ SSB-tall omfatter all import fra EU på varenummeret i aktuell periode.

Kilder: Landbruks- og matdepartementet

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

www.publikasjoner.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media AS – 10/2020

