



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 1 LS

(2014–2015)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

FOR BUDSJETTÅRET 2015

## Skatter, avgifter og toll 2015



# Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
<b>Del I Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken</b> .....	15	
<b>1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2015</b> .....	17	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik .....	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2015 .....	18	
1.3 Dynamiske virkninger .....	20	
1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer .....	21	
1.5 Profilen på skatteopplegget .....	27	
1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser .....	30	
1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter .....	39	
<b>2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk</b> .....	41	
2.1 Innledning .....	41	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem .....	42	
2.3 Direkte skatter .....	45	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere .....	45	
2.3.2 Bedriftsbeskatning .....	48	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning .....	51	
2.4 Indirekte skatter .....	53	
2.4.1 Merverdiavgiften .....	53	
2.4.2 Særavgifter .....	55	
2.4.3 Toll .....	57	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter .....	57	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet .....	57	
2.6.1 Fordelingen i Norge .....	57	
2.6.2 Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordelingen .....	61	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner .....	63	
2.8 Metoder for provenyberegninger .....	64	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ .....	64	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger .....	65	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger .....	65	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk .....	66	
<b>Del II Nærmere om de enkelte forslagene</b> .....	67	
<b>3 Direkte skatt for personer</b> .....	69	
3.1 Formuesskatt .....	69	243, 249, 258
3.1.1 Innledning og sammendrag .....	69	
3.1.2 Gjeldende rett .....	69	
3.1.3 Vurderinger og forslag .....	70	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
3.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	72	
3.1.5	Ikrafttredelse .....	72	
3.2	Sentrale satser, grenser og fradrag .....	72	249, 260
3.2.1	Minstefradrag for lønn, trygd og pensjon .....	72	
3.2.2	Toppskatt .....	73	258
3.2.3	Trygdeavgift .....	73	247, 265
3.2.4	Andre grenser og fradrag .....	74	258, 260
3.3	Nedtrapping av skattefradraget for pensjonister mot ny uføretrygd .....	74	250
3.3.1	Innledning og sammendrag .....	74	
3.3.2	Gjeldende rett .....	74	
3.3.3	Vurderinger og forslag .....	74	
3.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	75	
3.3.5	Ikrafttredelse .....	75	
3.4	Skatteklasser 2 for ektepar .....	75	250, 258, 260
3.4.1	Innledning og sammendrag .....	75	
3.4.2	Gjeldende rett .....	75	
3.4.3	Vurderinger og forslag .....	76	
3.4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	76	
3.4.5	Ikrafttredelse .....	77	
3.5	Skattlegging av mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge .....	77	250
3.5.1	Innledning og sammendrag .....	77	
3.5.2	Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge .....	77	
3.5.3	Skattlegging av supplerende stønad – gjeldende rett .....	78	
3.5.4	Vurderinger og forslag .....	78	
3.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	79	
3.5.6	Ikrafttredelse .....	79	
3.6	Overgangsregler for uførepensjonister .....	79	257
3.6.1	Innledning og sammendrag .....	79	
3.6.2	Bakgrunn .....	79	
3.6.3	Vurderinger og forslag .....	80	
3.6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	80	
3.6.5	Ikrafttredelse .....	81	
3.7	Skattlegging av fordel av rimelige lån i arbeidsforhold (normrenten) .....	81	
3.7.1	Innledning og sammendrag .....	81	
3.7.2	Gjeldende regler for å fastsette normrenten .....	81	
3.7.3	Vurderinger .....	81	
3.7.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	82	
3.8	Andre satser, grenser og fradrag .....	82	260
3.9	Skattører og fellesskatt .....	83	259
3.10	Enøk-støtte for private husholdninger .....	83	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
3.10.1	Innledning og sammendrag .....	83	
3.10.2	Vurderinger og forslag .....	84	
3.10.3	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	85	
3.11	Arveavgift .....	85	261
<b>4</b>	<b>Enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper .....</b>	<b>86</b>	<b>244, 248–252</b>
4.1	Innledning og sammendrag .....	86	
4.2	Bakgrunn for forslagene .....	87	
4.3	Høring .....	88	
4.4	Oversikt over gjeldende rett .....	88	
4.5	Stedlig samordning av skatteoppgjøret .....	91	
4.5.1	Innledning og sammendrag .....	91	
4.5.2	Gjeldende rett .....	92	
4.5.3	Forslag i høringsnotatet .....	93	
4.5.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	93	
4.5.5	Vurderinger og forslag .....	93	
4.5.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	94	
4.5.7	Ikrafttredelse .....	94	
4.6	Kommandittister og stille deltakere – fradragssramme mv. ....	94	
4.6.1	Innledning og sammendrag .....	94	
4.6.2	Gjeldende rett .....	94	
4.6.3	Forslag i høringsnotatet .....	95	
4.6.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	95	
4.6.5	Vurderinger og forslag .....	96	
4.6.6	Ikrafttredelse .....	98	
4.7	Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift .....	98	
4.7.1	Innledning og sammendrag .....	98	
4.7.2	Gjeldende rett .....	98	
4.7.3	Forslag i høringsnotatet .....	99	
4.7.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	99	
4.7.5	Vurderinger og forslag .....	100	
4.7.6	Ikrafttredelse .....	102	
4.8	Innskuddsmåling .....	102	
4.8.1	Innledning og sammendrag .....	102	
4.8.2	Gjeldende rett .....	102	
4.8.3	Forslag i høringsnotatet .....	102	
4.8.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	102	
4.8.5	Vurderinger og forslag .....	102	
4.8.6	Ikrafttredelse .....	103	
4.9	Ektefeller som deltakere .....	103	
4.9.1	Innledning og sammendrag .....	103	
4.9.2	Gjeldende rett .....	103	
4.9.3	Forslag i høringsnotatet .....	104	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
4.9.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	104	
4.9.5	Vurderinger og forslag .....	104	
4.9.6	Ikrafttredelse og overgangsregler .....	108	
4.10	Skattemessig oppløsning mv. ....	109	
4.10.1	Innledning og sammendrag .....	109	
4.10.2	Gjeldende rett .....	110	
4.10.3	Forslag i høringsnotatet .....	111	
4.10.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	112	
4.10.5	Vurderinger og forslag .....	112	
4.10.6	Ikrafttredelse og overgangsregler .....	115	
4.11	Tilleggsskattesats .....	115	
4.11.1	Innledning og sammendrag .....	115	
4.11.2	Gjeldende rett .....	116	
4.11.3	Forslag i høringsnotatet .....	116	
4.11.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	116	
4.11.5	Vurderinger og forslag .....	116	
4.11.6	Ikrafttredelse .....	117	
4.12	Deltakerinntekt i skattemønstre .....	118	
4.12.1	Innledning og sammendrag .....	118	
4.12.2	Gjeldende rett .....	118	
4.12.3	Forslag i høringsnotatet .....	118	
4.12.4	Høringsinstansenes synspunkter .....	118	
4.12.5	Vurderinger og forslag .....	119	
4.12.6	Ikrafttredelse .....	119	
4.13	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	119	
4.13.1	Administrative konsekvenser .....	119	
4.13.2	Økonomiske konsekvenser .....	119	
4.14	Forholdet til Svalbard .....	120	
<b>5</b>	<b>Næringsbeskatning for øvrig</b> .....	<b>121</b>	
5.1	Differensiert arbeidsgiveravgift .....	121	263, 264
5.2	Skattefunn .....	122	250
5.2.1	Innledning og sammendrag .....	122	
5.2.2	Gjeldende rett .....	122	
5.2.3	Vurderinger og forslag .....	123	
5.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	123	
5.2.5	Ikrafttredelse .....	123	
5.3	Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk (kap. 5700, post 71) .....	123	266
5.4	Nedre grense i grunnrenteskatten .....	124	250
<b>6</b>	<b>Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)</b> .....	<b>126</b>	
6.1	Innledning .....	126	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
6.1.1	Presiseringer i vedtaket .....	126	266
6.2	Økning av beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret .....	126	254, 255
6.2.1	Innledning og sammendrag .....	126	
6.2.2	Gjeldende rett .....	127	
6.2.3	Utenlandsk rett .....	129	
6.2.4	Vurderinger og forslag .....	129	
6.2.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	132	
6.2.6	Ikrafttredelse og overgangsordninger .....	133	
6.3	Leasing og utleie av kjøretøy .....	134	255
6.3.1	Innledning og sammendrag .....	134	
6.3.2	Gjeldende rett .....	134	
6.3.3	Vurderinger og forslag .....	135	
6.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	137	
6.3.5	Ikrafttredelse og overgangsordning .....	137	
6.4	Forvaltningstjenester fra boligbyggelag til borettslag .....	137	254
6.4.1	Innledning og sammendrag .....	137	
6.4.2	Gjeldende rett .....	138	
6.4.3	Høringen .....	138	
6.4.4	Vurderinger og forslag .....	140	
6.4.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	141	
6.4.6	Ikrafttredelse .....	141	
6.5	Økt avgiftsfri grense for privat innførsel av varer .....	141	
6.5.1	Innledning og sammendrag .....	141	
6.5.2	Nærmere om forslagene .....	141	
6.5.3	Den avgiftsfrie grensen i andre land .....	142	
6.6	Tilbakegående avgiftsoppgjør .....	143	253
6.6.1	Innledning .....	143	
6.6.2	Nærmere om forslaget .....	143	
<b>7</b>	<b>Særavgifter</b> .....	145	
7.1	Innledning .....	145	
7.1.1	Oppheve avgiftsfritaket for spillolje og sikre forsvarlig innsamling .....	145	
7.2	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70) .....	145	267
7.3	Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70) .....	147	268
7.4	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536) .....	148	
7.4.1	Innledning .....	148	
7.4.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71) .....	148	269
7.4.3	Årsavgift (kap. 5536 post 72) .....	152	275
7.4.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73) .....	153	276
7.4.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75) .....	153	277
7.5	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71) .....	154	278

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
7.6	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70) .....	156 279
7.7	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70) .....	157 280
7.8	Miljøavgifter på mineralske produkter mv. ....	158
7.8.1	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71) .....	158 281
7.8.2	CO <sub>2</sub> -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70) .....	159 281
7.8.3	Svovelaavgift (kap. 5543 post 71) .....	162 283
7.9	Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70) .....	162
7.10	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71) .....	163 283
7.11	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70) .....	164 284
7.12	Avgift på utslipp av NO <sub>x</sub> (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70) ..	164 284
7.13	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70) .....	165 285
7.14	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71) ...	165 285
7.15	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70) .....	165 285
7.16	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70) .....	166 286
7.17	Avgift på sukker (kap. 5557 post 70) .....	166 286
7.18	Avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74) .....	166 287
7.19	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70) .....	166 243, 288
7.20	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70) .....	167 288
7.21	Inntekter ved tildeling av frekvenstillatelse (kap. 5309 post 29) ...	167 289
<b>8</b>	<b>Toll</b> .....	168 289
8.1	Innledning .....	168
8.2	Toll på landbruksvarer .....	169
8.2.1	Administrative tollnedsettelse .....	169
8.2.2	Fordeling av tollkvoter .....	169
8.2.3	Forhandlinger med EU på landbruksområdet .....	169
8.3	WTO-saker .....	170
8.3.1	Multilaterale forhandlinger .....	170
8.3.2	EU's forordning om omsetning av selprodukter .....	170
8.4	Nye frihandelsavtaler .....	170
8.5	Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP .....	171
<b>9</b>	<b>Sektoravgifter og overprisede gebyrer</b> .....	172
9.1	Gjennomgang av gebyr- og avgiftsfinansieringen .....	172
9.2	Forslag til endringer i 2015 .....	173
9.3	Oversikt over sektoravgiftene .....	173
<b>Del III</b>	<b>Andre lovsaker</b> .....	175
<b>10</b>	<b>Skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde</b> .....	177 248, 249
10.1	Innledning og sammendrag .....	177



	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
10.2	Gjeldende rett .....	177	
10.2.1	Skatt ved uttak av objekter fra norsk beskatningsområde .....	177	
10.2.2	Oppgjør av skatteposisjoner ved opphør av skatteplikt til Norge ...	178	
10.3	Høring .....	178	
10.4	Vurderinger og forslag .....	178	
10.4.1	Betaling av uttaksskatten i årlige rater .....	178	
10.4.2	Krav til sikkerhetsstillelse ved oppgjør av negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto for skattyter som har flyttet ut mv. ....	181	
10.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	181	
10.6	Ikrafttredelse .....	181	
<b>11</b>	<b>Skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg .....</b>	<b>182</b>	<b>251</b>
11.1	Innledning og sammendrag .....	182	
11.2	Bakgrunn .....	182	
11.3	Høringen .....	183	
11.4	Vurderinger og forslag .....	184	
11.4.1	Innledning .....	184	
11.4.2	Nærmere om fordeling/tilordning av inntekter og kostnader til skattefrie og skattepliktige del .....	184	
11.4.3	Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier .....	186	
11.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	187	
11.6	Ikrafttredelse .....	188	
<b>12</b>	<b>Særfradraget for store sykdomsutgifter .....</b>	<b>189</b>	<b>257</b>
<b>13</b>	<b>Ny klagenemndsordning på skatteområdet .....</b>	<b>190</b>	<b>244–246, 247, 254, 256</b>
13.1	Innledning og sammendrag .....	190	
13.2	Gjeldende rett .....	191	
13.3	Bakgrunn .....	191	
13.4	Utenlandsk rett .....	193	
13.4.1	Svensk rett .....	193	
13.4.2	Dansk rett .....	194	
13.5	Høringen .....	195	
13.6	Vurderinger og forslag .....	196	
13.6.1	Nemndenes uavhengighet .....	196	
13.6.2	Sekretariat som forbereder saker for nemnda .....	197	
13.6.3	En landsdekkende nemnd .....	201	
13.6.4	Organisering av skatteklagenemndas arbeid .....	203	
13.6.5	Avgjørelsesform – skriftlig eller muntlig behandling .....	206	
13.6.6	Møterett og møteplikt ved muntlig behandling .....	207	
13.6.7	Nemndsmedlemmene – oppnevning, utdanning og yrkeserfaring .....	208	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
13.7	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	210	
13.8	Forholdet til ny skatteforvaltningslov .....	211	
<b>14</b>	<b>Oppbevaringstid for regnskapsmateriale i skatte- og avgiftslovgivningen .....</b>	<b>212</b>	<b>244, 252, 254</b>
14.1	Innledning og sammendrag .....	212	
14.2	Høringen .....	212	
14.3	Forslagene om tilpasninger til bokføringslovens regler om fem års oppbevaringstid for primærdokumentasjon .....	213	
14.3.1	Gjeldende rett .....	213	
14.3.2	Høringen .....	213	
14.3.3	Vurderinger og forslag .....	213	
14.4	Fristen for å kreve kreditfradrag og oppbevaringstiden for kontrollerte transaksjoner .....	214	
14.4.1	Gjeldende rett .....	214	
14.4.2	Høringen .....	214	
14.4.3	Vurderinger og forslag .....	215	
14.5	Forslaget om hjemmel for pålegg om lengre oppbevaringstid .....	215	
14.5.1	Gjeldende rett .....	215	
14.5.2	Høringen .....	216	
14.5.3	Vurderinger og forslag .....	216	
14.6	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	217	
14.7	Ikrafttredelse .....	218	
<b>15</b>	<b>Utvidelse av a-ordningens virkeområde .....</b>	<b>219</b>	<b>246, 252, 256</b>
15.1	Innledning og sammendrag .....	219	
15.2	Gjeldende rett .....	219	
15.2.1	Skatteområdet .....	219	
15.2.2	Arbeids- og velferdsområdet .....	220	
15.2.3	Statistikkområdet .....	220	
15.3	Høring .....	221	
15.4	Nærmere om forslaget .....	221	
15.4.1	Høringsnotatet .....	221	
15.4.2	Høringsinstansenes syn .....	221	
15.4.3	Vurderinger og forslag .....	221	
15.5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	223	
15.6	Ikrafttredelse .....	223	
<b>16</b>	<b>Avvikling av Statens obligasjonsfond .....</b>	<b>224</b>	<b>253</b>
<b>17</b>	<b>Opprettinger og presiseringer av lovtekst .....</b>	<b>225</b>	
17.1	Enkelte tilpasninger og presiseringer i regler vedrørende kontinuitet .....	225	
17.1.1	Innledning og sammendrag .....	225	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
17.1.2	Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg . . . . .	225 248, 257
17.1.3	Inngangsverdi for gavemottaker når giver uttaksbeskattes . . . . .	226
17.1.4	Kontinuitetsprinsippet ved utdeling fra uskiftebo etablert før 1. januar 2014 . . . . .	227
17.2	Ny forskrift om tilskudd til investeringer i distriktene – oppdatering av skattelovens henvisninger . . . . .	227 249
17.3	Skatteloven § 14-43 annet ledd . . . . .	227 248
17.4	Oppretting av lovtekst som følge av uførereformen . . . . .	228 249, 252
17.5	Merverdiavgiftsloven § 5-8 . . . . .	228 253
17.6	Merverdiavgiftsloven § 8-3 . . . . .	228 253
17.7	Merverdiavgiftsloven § 16-2 . . . . .	228 254
17.8	Merverdiavgiftsloven § 16-8 . . . . .	228 254
17.9	Ligningsloven § 6-2 . . . . .	228 244
17.10	Skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav g . . . . .	229 252
<b>18</b>	<b>Reglene for naturalytelse</b> . . . . .	<b>230</b>
<b>19</b>	<b>Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2013</b> . . . . .	<b>231</b>
19.1	Innledning . . . . .	231
19.2	Generelt . . . . .	231
19.3	Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskap i samme konsern . . . . .	232
19.4	Praksis etter skatteloven § 11-22 . . . . .	232
19.4.1	Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskap og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge . . . . .	232
19.4.2	Transaksjoner med virkning over landegrensene . . . . .	233
19.5	Departementets vurderinger . . . . .	234
<b>20</b>	<b>Avskrivningsregler for vindkraftanlegg</b> . . . . .	<b>235</b>
<b>21</b>	<b>Omtale av enkelte merverdiavgiftssaker</b> . . . . .	<b>236</b>
21.1	Nøytral merverdiavgift i statlig sektor . . . . .	236
21.1.1	Innføring av nettoføringsordning for ordinære statlige forvaltningsorgan . . . . .	236
21.1.2	Arbeid med ordning for helseforetak . . . . .	237
21.2	Merverdiavgift på aviser . . . . .	238
21.3	Merverdiavgift på fast eiendom . . . . .	239
21.4	Endringer i representantordningen for merverdiavgift . . . . .	239
21.5	Notifikasjon til ESA av merverdiavgiftsfritak for elbiler . . . . .	240

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
<b>Vedlegg</b>		
1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner .....	290	
2 Skattestatistikk for 2012 .....	304	
3 Virkning av opphør av stedbunden beskatning for personlige deltakere i deltakerlignet selskap .....	320	
4 Toll .....	334	
5 Fjerning av ubetydelige tollsatser .....	339	



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Prop. 1 LS

(2014–2015)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

---

## Skatter, avgifter og toll 2015

*Tilråding fra Finansdepartementet 26. september 2014,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Solberg)*



*Del I*  
*Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken*





# 1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget 2015

## 1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik

---

Regjeringens hovedmål i skatte- og avgiftspolitikken er å finansiere fellesgoder mest mulig effektivt. Skatte- og avgiftspolitikken er en viktig del av strukturpolitikken og en av regjeringens fem hovedområder i arbeidet for en mer produktiv økonomi, jf. kapittel 5 i Meld. St. 1 (2014–2015) Nasjonalbudsjettet 2015.

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

Skattesystemet må stadig tilpasses og forbedres i lys av nye utviklingstrekk ved norsk og internasjonal økonomi. Norges konkurransevne avhenger av at vi har en omstillingsdyktig økonomi der ressursene utnyttes best mulig. Det oppnås ved gode generelle rammebetingelser som gjør det attraktivt å investere i Norge. Da kan ikke skattenivået være for høyt, og bedriftene må ha god tilgang på kvalifisert arbeidskraft, en velfungerende infrastruktur og et effektivt byråkrati som gjør det enkelt å starte nye bedrifter og sette gode idéer ut i livet. Skattesystemet må også tilpasses slik at det blir mindre attraktivt å bruke ressurser på internasjonal skattetilpasning som undergraver norske skattegrunnlag.

Regjeringen arbeider for et mer vekstfremmende og enklere skattesystem. Det skal lønne seg mer å jobbe, spare og investere, og skatte- og avgiftssystemet skal stimulere til mer miljøvennlig atferd. Regjeringen vil redusere det samlede skatte- og avgiftsnivået for å spre makt, øke verdi-

skapingen og gi større frihet for familier og den enkelte.

En skattepolitikk i tråd med regjeringens mål vil ha gode dynamiske virkninger i økonomien. Skattegrunnlag vil øke, og det vil over tid bidra til å finansiere en del av skattelettelsene. Regjeringen fremmet en rekke forslag til skattelettelser for 2014 som vil ha positive dynamiske virkninger, og fremmer nye forslag for 2015. Reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt for alle i 2014 antas å være en særlig vekstfremmende skattelettelse. Dynamiske virkninger av forslaget til skatteopplegg for 2015 er nærmere omtalt i punkt 1.3.

Det gjennomføres nå flere offentlige utredninger som vil være viktige innspill i regjeringens arbeid for et mer vekstkraftig skattesystem. Scheel-utvalget, som vurderer selskapsskatten i lys av den internasjonale utviklingen, ble satt ned av den forrige regjeringen. Utvalget skal legge vekt på at forslagene bidrar til effektiv ressursbruk og best mulige investeringsvalg for bedriftene. Utvalget har fått et justert mandat som er bedre tilpasset denne regjeringens mål om å redusere skattenivået. I lys av at landene rundt oss har gått langt i å redusere selskapsskattesatsen, er det mer realistisk at en oppfølging i Norge vil kreve lettelser. De ulike delene av det norske skattesystemet er tett integrert. Utvalget vil derfor vurdere eventuelle endringer i selskapsbeskatningen i sammenheng med det øvrige skattesystemet.

Regjeringen har videre varslet en gjennomgang av landbruksbeskatningen med sikte på enklere regler og mer effektiv ressursbruk.

Regjeringen har satt ned en ny grønn skattekommisjon som skal fremme forslag om grønne skatteskipt som vrir mer av beskatningen over mot miljøskadelige aktiviteter. I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015 tar regjeringen sikte på å presentere en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene. Hensikten er å stimulere til bruk av ny teknologi, en sikrere bilpark og mer miljøvennlige valg.

## 1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopp- legget 2015

I tilleggspolisjonen for 2014 fremmet regjerin-  
gen brede og vekstfremmende lettelsler, som Stor-  
tinget sluttet seg til. Skatter og avgifter ble redu-  
sert med til sammen 7,3 mrd. kroner påløpt.

De viktigste skatte- og avgiftsendringene i 2014-  
budsjettet var følgende:

- Skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert  
for alle fra 28 til 27 pst. Lavere skatt på alminne-  
lig inntekt for personer og selskap gjør økono-  
mien mer vekstkraftig fordi arbeidstilbudet,  
sparingen og investeringene stimuleres.
- Formuesskatten ble redusert. Lavere formu-  
esskatt øker avkastningen på den samlede spa-  
ringen og stimulerer ytterligere til sparing.
- Arveavgiften ble fjernet. Det letter likviditets-  
belastningen ved generasjonsskifte i familiebe-  
drifter og er en stor forenkling.
- Det var en klar dreining i retning av grønne  
skatter. Til sammen ble energi- og klimaavgif-  
tene økt med om lag 1,75 mrd. kroner påløpt fra  
2013 til 2014.

Regjeringen fortsetter arbeidet med å redusere  
skatte- og avgiftsnivået og forbedre skatte- og  
avgiftssystemet. I budsjettet for 2015 foreslås nye  
skatte- og avgiftslettelsler på til sammen i under-  
kant av 8,3 mrd. kroner påløpt og 6,9 mrd. kroner  
bokført, jf. tabell 1.1. Redusert formuesskatt står  
for halvparten av lettelsene. Videre gjennomføres  
lettelsler i inntektsbeskatningen for brede grup-  
per, og flere avgifter blir redusert. Hovedtrekkene  
i skatte- og avgiftsforslagene omtales nedenfor.

### *Inntekts- og formuesbeskatning av personer*

Regjeringen mener formuesskatten bør ytterli-  
gere ned. Dagens formuesskatt har uheldige  
sider. For de som betaler formuesskatt, blir det  
mindre lønnsomt å spare. Regjeringen foreslår å  
reducere satsen i formuesskatten fra 1,0 til 0,75  
prosent og øke bunnfradraget fra 1 til 1,2 mill. kro-  
ner (2,4 mill. kroner for ektepar) fra 2015. Regje-  
ringen vil samtidig redusere verdsettingsrabatten  
for næringsseiendom og sekundærboliger utover  
den først anskaffede sekundærboligen fra 40 til 20  
pst. av markedsverdi. Dermed vil den skattemes-  
sige favoriseringen av slik eiendom reduseres.  
Økt likebehandling kan bidra til at sparingen i  
større grad plasseres der avkastningen for sam-  
funnet er høyest. Alle skattytere vil fortsatt kunne  
ha én sekundærbolig som verdsettes som i dag.

Verdsettingen av primærbolig og fritidseiendom  
endres heller ikke. Med regjeringens forslag vil  
kun 12 pst. av befolkningen betale formuesskatt.

Regjeringen legger opp til at brede grupper av  
befolkningen skal få skattelettelsler. Det høyeste  
nivået på minstefradraget for lønn og trygd økes  
med om lag 1 000 kroner utover lønnsjustering,  
og satsen i minstefradraget for pensjon økes fra 27  
til 29 pst. Forslaget om økt minstefradrag gjør at  
mange lønns- og trygdemottakere og pensjonister  
med lav inntekt og lav formue får skattelettelsler.

Regjeringen foreslår endringer i trygdeavgif-  
ten og toppskatten som også vil redusere skatten  
for store grupper, samtidig som det vil lønne seg  
mer å arbeide. Trygdeavgiften på lønn/trygd og  
på næringsinntekt reduseres med 0,1 prosenten-  
het til hhv. 8,1 pst. og 11,3 pst. Innslagspunktet i  
toppskatten i trinn 1 økes med 7 500 kroner  
utover lønnsjustering. Regjeringen foreslår dessu-  
ten å fullføre utfasingen av skatteklasse 2 for ekte-  
par i 2015. Forslaget vil styrke insentivene til  
arbeid, integrering og likestilling og føre til økt  
likebehandling av gifte og samboende.

Ny uføretrygd innføres fra 2015. Den nye ufø-  
retrygden skal skatlegges som lønnsinntekt. Det  
blir da enklere og mer oversiktlig å kombinere  
arbeid og uføretrygd. I dag får uførepensjonister  
med mer enn  $\frac{2}{3}$  uføregrad begrenset skatten etter  
skattebegrensingsregelen. Regelen har mange  
uheldige sider, blant annet gir den en høyere mar-  
ginalskatt på arbeidsinntekt enn for andre på  
samme inntektsnivå. En høy marginalskatt gjør  
det mindre lønnsomt å jobbe. Regelen gir også en  
høy verdi av rentefradrag. Når ny uføretrygd blir  
skattlagt som lønnsinntekt fra 2015, oppheves  
skattebegrensingsregelen for uførepensjonister.  
Det er en ønskelig og nødvendig del av reformen.  
Ved en overgang til ordinære skatteregler kan ufø-  
repensjonister med store renteutgifter få en ned-  
gang i nettoinntekten. For at overgangen ikke skal  
bli for brå, foreslår regjeringen å innføre en over-  
gangsordning for de som har lån og får en reduk-  
sjon i nettoinntekten av en viss størrelse. Det fore-  
slås at overgangsordningen utformes som et indi-  
viduelt skattefradrag som trappes ned over tre år.

### *Næringsbeskatning*

Regjeringen foreslår en rekke forenklinger i skat-  
teregele for deltakerlignede selskaper, blant annet  
i reglene om skattested, innskuddsmåling og ekte-  
feller som selskapsdeltakere. Regjeringen foreslår  
også at kommandittister ikke lenger skal kunne  
trekke fra selskapsunderskudd i alminnelig inntekt  
fra andre kilder, det vil si at dagens samordningsad-

gang oppheves. I stedet skal underskuddet framføres til fradrag i framtidig inntekt fra selskapet eller gevinst ved realisasjon av andel i selskapet.

Skattefunn skal utløse samfunnsøkonomisk lønnsom forskning og utvikling (FoU) i foretakene. Regjeringen foreslår å heve beløpsgrensen for fradraget til egenutført FoU fra 8 til 15 mill. kroner og beløpsgrensen for innkjøpt FoU fra 22 til 33 mill. kroner. Summen av egenutført og innkjøpt FoU kan etter forslaget ikke overstige 33 mill. kroner. Høyere beløpsgrenser kan bidra til at noen flere større prosjekter blir gjennomført, og at noen FoU-prosjekter blir gjennomført raskere enn ellers planlagt.

Etter dagens regler skal det beregnes 31 pst. skatt på grunnrente i vannkraftverk. Kraftverk med generatorer under 5,5 MVA er fritatt for grunnrenteskatt. Denne grensen omtales gjerne som nedre grense i grunnrenteskatten. Regjeringen foreslår å øke nedre grense til 10 MVA i tråd med Sundvolden-erklæringen. Økt nedre grense reiser imidlertid EØS-rettslige problemstillinger, og regjeringen vil derfor notifisere tiltaket til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Den økte grensen kan tre i kraft ved positivt vedtak fra ESA.

#### Avgifter

Regjeringen foreslår flere endringer som forenkler merverdiavgiften og gjør den mer nøytral. Endringene bidrar til mer effektiv ressursbruk, som er i tråd med regjeringsplattformen. Den alminnelige grensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret økes fra 50 000 til 150 000 kroner i avgiftspliktig omsetning. Dette reduserer de administrative byrdene ved avgiften. Samtidig gir det økt proveny.

Personbiler som benyttes i leasing- og utleievirksomhet, får fradragført hele merverdiavgiften på kjøretøyet dersom de leies ut i minst 3 år. Reglene gir leasingbiler en skattemessig fordel. Regjeringen foreslår derfor at avskrivningsperioden for merverdiavgiften blir økt fra 3 til 4 år. Samtidig foreslås det en vesentlig høyere avskrivning det første året enn de tre påfølgende årene. Endringen innebærer en innstramming for leasing/langtidsutleie av kjøretøy, mens korttidsutleie kan komme bedre ut enn i dag.

Regjeringen foreslår en ordning som nøytraliserer merverdiavgiften for statsforvaltningen. Dermed kan private tjenestetilbydere i større grad konkurrere om å utføre oppgaver i staten. Det foreslås også å fjerne merverdiavgiftsunntaket for forvaltningstjenester som leveres fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag. Dette gjør

at private tilbydere kan konkurrere på like vilkår som boligbyggelagene.

Regjeringen foreslår videre å øke grensen for avgiftsfrie vareforsendelser fra utlandet fra 200 til 500 kroner. Samtidig inkluderes frakt- og forsikringskostnader i beløpsgrensen. Grensen for forenklet fortolling ved privat innførsel av varer øker fra 1 000 til 3 000 kroner.

Regjeringen foreslår betydelige lettelser i bilavgiftene, blant annet reduseres omregistreringsavgiften med 35 pst. i gjennomsnitt. For å redusere kostnadene i veitransporten blir vektårsavgiften for tyngre kjøretøy mer enn halvert. Det foreslås at veibruksavgiftene på drivstoff holdes nominelt uendret. Videre foreslås det at satsene i engangsavgiften for motorsykler og snøscootere reduseres med 30 pst. For å forenkle overgangen fra dagens årsavgift til en avgift på trafikksikring blir årsavgiften for campingtilhengere fjernet. Campingtilhengere er ikke pålagt trafikksikring.

#### Andre forslag til endringer i skatter, avgifter og gebyrer

- Den nedre grensen for å betale trygdeavgift økes til 49 650 kroner, slik at den såkalte frikortgrensen øker til 50 000 kroner.
- Enovas ordning for enøk-støtte rettet mot private husholdninger legges om og utvides. Det tas sikte på at ordningen senere skal kunne gjøres om til en fradragordning i skattesystemet med Enova som godkjennende myndighet.
- Særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2014-regler.
- Personfradraget og det særskilte fradraget for Finnmark og Nord-Troms lønnsjusteres.
- Skattefradraget for AFP- og alderspensjonister trappes fortsatt ned mot uføreytelser.
- Regelen om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt oppheves for mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge.
- Satsene for skattefri kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil på arbeidsreiser økes til 4,10 kroner per km for reiser inntil 10 000 km og holdes nominelt uendret på 3,45 kroner per km for reiser utover 10 000 km.
- Påslaget i normrenten ved beregning av skattlegging av fordel ved lån i arbeidsforhold økes med 0,25 prosentenheter.
- Enkelte beløpsgrenser mv. holdes nominelt uendret fra 2014 til 2015. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, foreldrefradraget for legitimerte utgifter til pass og stell av barn, sjømannsfradraget, jord-

bruksfradraget, nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid og maksimal sparing i BSU.

- Den øvre grensen i fribeløpsordningen i arbeidsgiveravgiften økes til 500 000 kroner. For godstransport på vei økes grensen til 250 000 kroner.
- Det innføres skatteplikt på inntekter fra de offentlige sykehusapotekenes publikumsutvalg.
- Satsen i produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk reduseres til 3,1 pst.
- Det tas sikte på å innføre en ordning med refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy.
- Avgiftsfritaket for spillolje fjernes. For å sikre fortsatt forsvarlig innsamling av spillolje økes tilskuddet til innlevering av spillolje til godkjent mottak. Økt tilskudd blir finansiert av økt smøreoljeavgift.
- Avgiften på avfall til deponi fjernes.
- De fleste tollsatser på landbruksvarer som er lavere enn 1 kroner per kg, settes til null.
- Luftfartstilsynets gebyrer reduseres med til sammen 16 mill. kroner.
- Losavgiftene reduseres med til sammen 36,9 mill. kroner.

### 1.3 Dynamiske virkninger

Lavere skattesatser kan bidra til bedre ressursbruk og styrket grunnlag for økonomisk vekst. Noe av det umiddelbare provenytapet vil da motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser. Skatteendringen kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. En slik økning av skattegrunnlagene kan skje over mange år. Det kan derfor ikke fullt ut budsjetteres med den tilhørende provenyøkningen i 2015, men etter hvert som nivået på skatte- og avgiftsinntektene heves, vil handlingsrommet i budsjettene øke.

Det er ikke grunnlag for å budsjettere med dynamiske effekter i 2015 av forslagene til skatteendringer. Derimot er det i provenyanslagene for de fleste avgiftsendringene tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres. Eksempelvis er det forutsatt at omsetningen av bruktbiler øker når omregistreringsavgiften reduseres. Slike endringer i etterspørselen ventes å skje relativt raskt.

Skattelettelser som innrettes på en effektiv måte, vil bedre ressursbruken på lang sikt ved at skattyterne får bedre insentiver til å jobbe, spare, investere mv. Enkelte skatter og avgifter bidrar til bedre ressursbruk. Det gjelder blant annet avgif-

ter som sørger for en riktigere prising av helse- og miljøskadelige aktiviteter. Andre skatter kan virke nøytralt, slik som skatt på grunnrente. De fleste skatter fører derimot til at personer og bedrifter endrer sine beslutninger slik at ressursene i samfunnet utnyttes mindre effektivt enn i fravær av skatt. For eksempel gjør skatt på arbeid det mindre lønnsomt å jobbe. Tilsvarende blir det mindre lønnsomt å betale ned gjeld eller sette penger i banken eller i aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer i Norge blir lønnsomme.

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

Skattereduksjoner kan derfor bidra til en bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Noen skattereduksjoner vil virke mer positivt enn andre. Dette har vi en del kunnskap om. For eksempel tyder økonomisk forskning på at særlig lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha store positive virkninger. Derfor anbefaler blant andre OECD å skifte noe av skattebyrden bort fra kapital og arbeid.

Flere av skattereduksjonene som regjeringen foreslår for 2015, er i tråd med faglig godt forankrede anbefalinger om hvilke skattelettelser som vil bedre ressursbruken og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Redusert trygdeavgift på lønn og næringsinntekt og økt innslagspunkt i toppskatten vil redusere skattesatsen for mange yrkesaktive og dermed stimulere til arbeid. Disse endringene har dermed et innslag av selvfinansiering på sikt. Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, men beregninger på SSBs simuleringsmodell LOTTE-Arbeid tyder på at redusert trygdeavgift og økt innslagspunkt i toppskatten kan ha en selvfinansieringsgrad på om lag 5–10 pst.

Den foreslåtte reduksjonen i formuesskatten antas også å ha en positiv dynamisk virkning. Under bestemte forutsetninger om frie kapitalbevegelser overfor utlandet og perfekte kapitalmarkeder vil en formuesskatt kun påvirke nivået på sparingen og ikke investeringsnivået. Siden kapitalmarkedene i Norge i det store og hele fungerer godt, vil formuesskatten antagelig først og

fremst påvirke sparingen. De fleste empiriske studiene antyder at effekten av lavere skatt på sparing er positiv. Det kan imidlertid også tenkes at lavere formuesskatt kan øke tilgangen på kapital til prosjekter der det er vanskelig å finne finansiering i det ordinære kapitalmarkedet. OECD peker i sin rapport om norsk økonomi på at formuesskatten kan virke negativt på entreprenørskap. Videre kan verdsettingsreglene i formuesskatten ha betydning for fordelingen av investeringene på ulike typer real- og finanskapital. Forskjellig verdsetting av ulike formuesobjekter i dagens formuesskatt stimulerer til overinvestering i bolig og annen fast eiendom. Det reduserer avkastningen på sparing i Norge.

Regjeringens forslag om lavere formuesskattesats, økt bunnfradrag og økt verdsetting av næringsseiendom og visse sekundærboliger antas på denne bakgrunn å ha en positiv langsiktig virkning på økonomien. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å tallfeste virkningen.

Bedre arbeidsinsentiver i skattesystemet vil påvirke de langsiktige fordelingsvirkningene. Økt arbeidstilbud gir gevinster for samfunnet, men også for den enkelte, særlig i den grad det bidrar til at man kommer seg ut av lavinntektsfeller. Mange med lave inntekter har svak tilknytning til arbeidslivet. Personer som mottar trygd til erstatning for tapt arbeidsinntekt som følge av for eksempel helseproblemer eller arbeidsledighet, kan oppleve at de får lite igjen for å gå ut i arbeid. Det er derfor viktig å se trygde- og skatteregler i sammenheng. Regjeringens forslag om lavere

marginalskatt på arbeid og fjerning av klasse 2 vil øke insentivene til arbeid. Samlet bedres arbeidsinsentivene både for personer som allerede jobber, og for personer med løsere tilknytning til arbeidsmarkedet.

#### 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 2015. Referansesystemet for 2015 er basert på 2014-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 2015-nivå med anslått lønnsvekst på 3,3 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått prisvekst fra 2014 til 2015 på 2,1 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 3,3 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2015 som i 2014. Ny uføretrygd innføres fra 2015 og skattlegges som lønn i referansesystemet. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått prisvekst fra 2014 til 2015. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2014 til 2015.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2015. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2015. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
<b>Formuesskatt</b> .....	<b>-4 130</b>	<b>-3 210</b>
Redusere formuesskattesatsen til 0,75 pst. Øke ligningsverdiene av næringsseiendom og sekundærbolig utover den først anskaffede sekundærboligen til 80 pst. av markedsverdi. Øke bunnfradraget til 1,2 mill. kroner .....	-4 130	-3 210
<b>Skatt på inntekt</b> .....	<b>-2 983</b>	<b>-2 380</b>
Redusere trygdeavgiften for lønn/trygd til 8,1 pst. ....	-1 360	-1 090
Øke innslagspunktet i toppskatten trinn 1 med 7 500 kroner .....	-630	-500
Øke øvre grense i minstefradraget for lønn/trygd med 1 000 kroner ...	-725	-580
Øke satsen i minstefradraget for pensjonsinntekt til 29 pst. ....	-280	-220
Trappe ned skattefradraget for pensjonsinntekt mot uføretrygd <sup>1</sup> .....	30	25
Fjerne skatteklasse 2 for ektepar .....	310	250
Fjerne skattebegrensingsregelen for mottakere av supplerende stønad	0	0
Innføre overgangsordning for uførepensjonister .....	-335	-270
Øke den nedre grensen for trygdeavgift til 49 650 kroner. ....	-150	-120
Øke påslaget i normrenten med 0,25 pst.enheter .....	10	8
Lønnsjustere personfradraget <sup>2</sup> .....	-60	-50
Lønnsjustere særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms <sup>2</sup> .....	-3	-3
Videreføre andre satser og beløpsgrenser nominelt mv. ....	210	170
<b>Næringsbeskatning</b> .....	<b>50</b>	<b>-105</b>
Redusere trygdeavgiften for næringsinntekt til 11,3 pst. <sup>3</sup> .....	-80	-80
Forenkle regler for deltakerlignede selskaper .....	300	0
Øke nedre grense i grunnrenteskatten på kraftverk til 10 MVA. ....	-20	0
Styrke Skattefunn .....	-120	0
Øke fribeløpet i den differensierte arbeidsgiveravgiften .....	-30	-25
Innføre skatteplikt for offentlige sykehusapotek .....	0	0
<b>Merverdiavgift</b> .....	<b>195</b>	<b>155</b>
Øke registreringsgrensene til 150 000 kroner. ....	125	100
Endre reglene for leasing og utleie av kjøretøy. ....	200	165
Fjerne unntak for forretningsførsel for borettslag .....	50	40
Øke grensen for avgiftsfri import til 500 kroner .....	-180	-150
<b>Bilavgifter</b> .....	<b>-1 350</b>	<b>-1 319</b>
Redusere vektårsavgiften for tyngre kjøretøy .....	-200	-200
Redusere omregistreringsavgiften med 35 pst. ....	-660	-660
Redusere engangsavgiften for motorsykler og snøscootere med 30 pst. .	-100	-90

	Påløpt	Bokført
Innføre refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy. . . . .	-10	-9
Fjerne årsavgift på campingtilhengere . . . . .	-70	-70
Ikke prisjustere veibruksavgiftene på drivstoff . . . . .	-310	-290
<b>Andre særavgifter og toll. . . . .</b>	<b>20</b>	<b>17</b>
Oppheve fritak for spillolje, øke tilskuddet og øke smøreoljeavgiften <sup>4</sup> . . .	70	62
Fjerne avgift på deponering av avfall . . . . .	-35	-30
Fjerne tollsatser som har liten betydning for norsk jordbruk . . . . .	-15	-15
<b>Sektoravgifter og overprisede gebyrer . . . . .</b>	<b>-53</b>	<b>-53</b>
Redusere Luftfartstilsynets gebyrer . . . . .	-16	-16
Redusere losavgiftene . . . . .	-37	-37
<b>Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2015 . . . . .</b>	<b>-8 251</b>	<b>-6 895</b>
Virkning av vedtak ifm. Nasjonalbudsjettet 2014 . . . . .	84	-3 037
Virkning av vedtak ifm. Revidert nasjonalbudsjett 2014 . . . . .	-167	-193
Virkning av endret differensiert arbeidsgiveravgift. . . . .	132	154
<b>Samlet virkning i 2015 av vedtak i 2014-budsjettet . . . . .</b>	<b>49</b>	<b>-3 076</b>
<b>Samlede skatte- og avgiftsendringer . . . . .</b>	<b>-8 202</b>	<b>-9 971</b>

<sup>1</sup> Skattefradraget for pensjonister trappes i 2014 ned mot samlet pensjonsinntekt, inkludert dagens uførepensjon. Fra 2015 vil den nye uføretrygden skattlegges som lønn, og den faller dermed ut av begrepet samlet pensjonsinntekt i referansesystemet for 2015. Regjeringen foreslår at skattefradraget for pensjonsinntekt fortsatt skal trappes ned mot uføreytelse. Dette har ingen merkbare endringer for dagens uførepensjonister ettersom det er en videreføring av reglene for 2014. Men sammenlignet med reglene i referansesystemet gir forslaget en provenyøkning.

<sup>2</sup> Lønnsjustering innebærer en overkompensasjon sammenlignet med referansesystemet.

<sup>3</sup> Dette inkluderer også trygdeavgiften på fiske, fangst og barnepass, som reduseres til 8,1 pst.

<sup>4</sup> I provenyanslaget er det tatt hensyn til økt tilskudd på utgiftssiden på 30 mill. kroner.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2015 samt anslag for 2014 og regnskapstall for 2013, fordelt på kapittel og post.

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

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2014			Forslag 2015
			Regnskap 2013	Saldert budsjett	Anslag NB 2015	
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Toppskatt mv.....	33 261	34 600	35 100	33 500
	72	Fellesskatt .....	208 848	212 941	211 800	225 700
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelser i rederiene.	1 254	-	-	-
5506	70	Avgift på arv og gaver .....	2 246	1 750	1 750	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt .....	76 118	67 800	65 100	64 700
	72	Særskatt på oljeinntekter .....	125 386	111 900	105 100	100 500
	74	Arealavgift mv.....	1 700	1 900	1 800	1 800
5508	70	Avgift på utslipp av CO <sub>2</sub> i petroleums- virksomheten på kontinentalsokkelen .....	3 293	4 900	6 300	6 600
5509	70	Avgift på utslipp av NO <sub>x</sub> i petroleums- virksomhet på kontinentalsokkelen .....	-61	10	-	-
5511		Tollinntekter				
	70	Toll .....	2 882	2 900	3 000	3 000
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter .....	229	195	205	200
5521	70	Merverdiavgift.....	233 874	250 953	244 200	256 200
5526	70	Avgift på alkohol .....	12 239	12 540	12 470	12 600
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.....	7 080	7 000	7 200	7 200
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift .....	20 184	21 160	19 000	18 900
	72	Årsavgift .....	9 695	10 090	10 030	10 300
	73	Vektårsavgift .....	328	372	365	180
	75	Omregistreringsavgift.....	2 103	1 850	1 900	1 320
5537	71	Avgift på båtmotorer .....	169	166	115	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin .....	6 271	6 100	5 950	5 700
	71	Veibruksavgift på autodiesel .....	10 156	11 130	10 550	11 300
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	7 961	7 945	7 750	8 400
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv. ....	1 335	2 000	1 850	1 900
	71	Avgift på smøreolje mv.....	108	123	92	125
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO <sub>2</sub> -avgift.....	4 733	5 400	5 380	5 650
	71	Svovelavgift .....	35	34	34	48
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall .....	49	47	35	5
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretan (TRI).....	1	1	1	1



Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2014			Forslag 2015
			Regnskap 2013	Saldert budsjett	Anslag NB 2015	
	71	Tetrakloreten (PER) . . . . .	1	1	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) . . . . .	282	415	368	400
5549	70	Avgift på utslipp av NO <sub>x</sub> . . . . .	55	105	34	36
5550	70	Miljøavgift plantevernmiddel . . . . .	64	50	50	50
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum . . . . .	1	1	1	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinnings- rett av mineraler etter mineralloven . . . . .	18	10	4	4
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv. . . . .	1 265	1 250	1 380	1 425
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. . . . .	1 911	2 050	1 780	1 830
5557	70	Avgift på sukker mv. . . . .	201	197	197	210
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje. . . . .	1 222	1 350	1 320	1 500
	71	Miljøavgift på kartong . . . . .	67	71	56	60
	72	Miljøavgift på plast . . . . .	5	25	30	30
	73	Miljøavgift på metall . . . . .	-45	55	7	5
	74	Miljøavgift på glass . . . . .	75	81	77	80
5565	70	Dokumentavgift . . . . .	7 310	7 800	7 400	7 700
		Sektoravgifter <sup>1</sup> . . . . .	1 911	2 139	2 142	2 223
5583	70	Avgifter på frekvenser mv. . . . .	236	297	279	307
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift . . . . .	111 686	122 300	121 100	130 600
	72	Arbeidsgiveravgift . . . . .	157 743	165 500	164 000	171 100
Sum skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet . . . . .			1 055 482	1 079 505	1 057 303	1 093 391

<sup>1</sup> Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene som berører flere kapitler og poster. Se tabell 9.1 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte provenyvirkninger som følge av nye forslag til regelendringer for 2015, fordelt på kapittel og post. Summen av endringer fordelt på kapittel og post avviker noe fra summen av bokførte provenyvirkninger av nye skatte- og

avgiftsendringer i tabell 1.1. Det skyldes at det i tabell 1.1 er trukket fra økt tilskudd ved innlevering av spillolje på 30 mill. kroner. Tilskuddsordningen posteres på budsjettets utgiftsside.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2015 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2015. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt <sup>1</sup>	
	70	Toppskatt mv.....	-3 688
	72	Fellesskatt .....	-636
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelser i rederiene.....	0
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 <sub>2</sub> i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.....	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO <sub>x</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen .....	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll .....	-15
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter .....	0
5521	70	Merverdiavgift.....	155
5526	70	Avgift på alkohol .....	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.....	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift .....	-99
	72	Årsavgift .....	-70
	73	Vektårsavgift .....	-200
	75	Omregistreringsavgift.....	-660
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin .....	-90
	71	Veibruksavgift på autodiesel .....	-200
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	0
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv. ....	53
	71	Avgift på smøreolje mv.....	27
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO <sub>2</sub> -avgift .....	0
	71	Svovelavgift .....	12
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall.....	-30
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloretten (TRI).....	0
	71	Tetrakloretten (PER) .....	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) .....	0
5549	70	Avgift på utslipp av NO <sub>x</sub> .....	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler .....	0

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. . . . .	0
	71	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. . . . .	0
5557	70	Avgift på sukker mv. . . . .	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	0
	70	Grunnavgift på engangsemballasje. . . . .	0
	71	Miljøavgift på kartong . . . . .	0
	72	Miljøavgift på plast . . . . .	0
	73	Miljøavgift på metall. . . . .	0
	74	Miljøavgift på glass. . . . .	0
5565	70	Dokumentavgift . . . . .	0
		Gebyrer <sup>2</sup> . . . . .	-16
		Sektoravgifter <sup>2</sup> . . . . .	-37
5583	70	Avgift på frekvenser mv. . . . .	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift . . . . .	-1 352
	72	Arbeidsgiveravgift . . . . .	-19
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet. . . . .			-6 865

<sup>1</sup> Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 3.9 for omtale av de kommunale skatteøkene.

<sup>2</sup> For spesifisering av hvilke sektoravgifter og gebyrer som endres, vises det til tabell 1.1.

Kilde: Finansdepartementet.

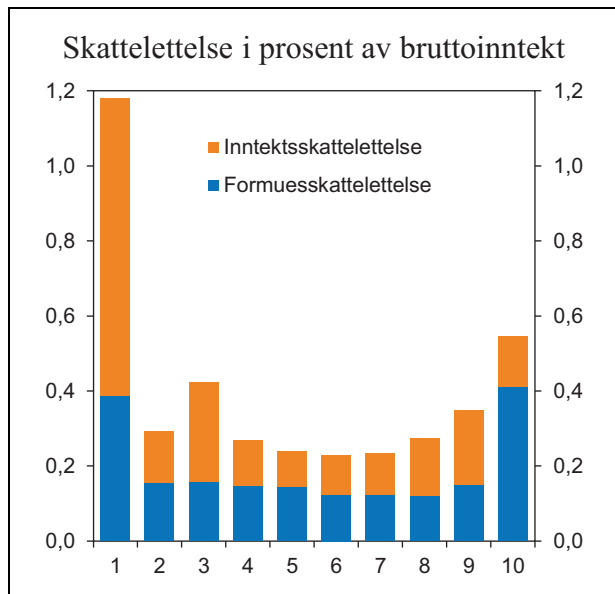
## 1.5 Profilen på skatteopplegget

Regjeringen har lagt vekt på at brede grupper av befolkningen skal få del i skattelettelsene. I beregningene av hvordan skatteopplegget slår ut for ulike grupper sammenlignes skatten som følger av regjeringens forslag, med skatten som følger av referansesystemet for 2015. Beregningene inkluderer alle skatteendringer som det er mulig å regne på i skattemodellen LOTTE-Skatt, herunder endringer i satser og grenser i inntektsbeskatningen av personer og endringer i formuesskatten. Beregningene omfatter en netto lettelse på om lag 6,8 mrd. kroner påløpt. Fjerning av skattebegrensingsregelen for mottakere av supplerende stønad, overgangsordning for uførepensjonister, nedtrapping av skattefradraget for pensjonister mot uføretrygd, økt ligningsverdi på sekundærboliger og økt påslag i normrenten inngår ikke. Heller ikke endringer i selskapsbeskatningen eller avgiftsendringene er medregnet.

I disse beregningene får alle inntektsgrupper skattelettelse i gjennomsnitt, jf. tabell 1.4. Om lag halvparten av lettelsene går til personer med mellom 350 000 kroner og 1 mill. kroner i bruttoinntekt. Her befinner de fleste vanlige lønsmottakerne seg.

Figur 1.1 viser skattelettelsen som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsdesiler for personskatter. Desil 1 er de 10 pst. av personer 17 år og eldre med lavest inntekt, desil 10 er de 10 pst. med høyest inntekt. Figuren skiller mellom lettelse i inntektsskatten og i formuesskatten.

De 10 pst. med lavest inntekt får den største lettelsen målt som andel av bruttoinntekten. I laveste desil er det en del pensjonister. Det er særlig økt minstefradrag for pensjonsinntekt som har betydning for denne gruppen. Etersom pensjonister generelt har relativt høy formue også på lave inntektsnivå, er formuesskattelettelsen som andel av bruttoinntekten også relativt høy. Lettelserne for de 10 pst. med høyest inntekt skyldes hovedsakelig lavere formuesskatt.



Figur 1.1 Skattelettelse med regjeringens forslag i prosent av bruttoinntekten fordelt på ulike inntektsgrupper (desiler) etter bruttoinntekt. Sammenlignet med referansesystemet for 2015 (2014-regler framført til 2015). Prosent

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Tabell 1.4 viser hvordan endringene i skattleggingen av personinntekt og formue påvirker gjennomsnittsskatten i ulike bruttoinntektsintervaller. I gjennomsnitt reduseres skatten med om lag 1 600 kroner, som tilsvarer 0,4 pst. av bruttoinntekten. Lettelsen i formuesskatten utgjør i gjennomsnitt om lag 1 000 kroner. På lave inntektsnivåer er skattelettelsen relativt liten målt i kroner. Det må ses i sammenheng med at disse gruppene allerede betaler svært lite skatt. Fra om lag 200 000 kroner i bruttoinntekt er gjennomsnittlig skattelettelse om lag 800–1 000 kroner, og den stiger med inntekten. Gruppen med over 2 mill. kroner i bruttoinntekt får i gjennomsnitt en skattelettelse på om lag 38 400 kroner. Lettelsen utgjør om lag 1,1 pst. av gjennomsnittlig bruttoinntekt for denne gruppen. Vel 36 000 kroner kommer fra lavere formuesskatt. Denne gruppen fikk om lag 39 000 kroner lavere skatt i 2014. Til sammenligning er det beregnet at personer med over 2 mill. kroner i bruttoinntekt fikk 270 000 kroner i økt skatt fra 2005 til 2013.

Selvstendig næringsdrivende kommer godt ut av skatteendringene. For personer som har hovedinntekten fra selvstendig næringsvirksomhet, vil samlede lettelser utgjøre om lag 425 mill. kroner. Dette innebærer en gjennomsnittlig lettelse på 3 600 kroner, hvorav 2 900 kroner kan tilskrives formuesskatten.

Eiere av næringsvirksomhet som ikke er selvstendig næringsdrivende, vil også få betydelige lettelser i formuesskatten. Noen eiere av næringsseidendom kan likevel få økt formuesskatt når ligningsverdien på slike eiendommer øker. Det kan gjelde for eiere av eiendommer med høy gjeldsgrad fordi skatteverdien av gjelden går ned når formuesskattesatsen reduseres. Økte ligningsverdier av næringsseidendom er samtidig viktig fordi det bidrar til større grad av skattemessig likebehandling av ulike typer investeringer. Lavere formuesskatt på andre formuesobjekter vil motvirke eventuell økt formuesskatt på næringsseidendom.

Oppryddingen i skattereglene for deltakerliggerte selskaper samt enkelte avgiftsendringer trekker isolert sett i retning av økt skatt for næringslivet. Samtidig vil enkelte forslag til lettelse i bilavgiftene, blant annet redusert omregistreringsavgift og redusert vektårsavgift for tyngre kjøretøy, bidra til reduserte kostnader for næringslivet. Innføring av nøytral merverdiavgift i staten innebærer at private tilbydere av tjenester i større grad kan konkurrere om å utføre oppgaver i statlig sektor. Økt grense for registrering i merverdiavgiftsregisteret innebærer at færre små næringsdrivende må forholde seg til de administrative byrdene som følger av å være registrert for merverdiavgift.

Lønnstakere (de med lønn som hovedinntekt) får også en betydelig lettelse med forslaget til skatteopplegg for 2015. De foreslåtte endringene som kan beregnes i LOTTE-Skatt, gir en samlet lettelse til denne gruppen på om lag 4,1 mrd. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på 1 800 kroner per lønnstaker, herav 900 kroner i redusert formuesskatt.

Alderspensionister kommer i gjennomsnitt bedre ut enn lønnstakere. Samlet får pensionistene som gruppe om lag 1,8 mrd. kroner lavere skatt. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 2 100 kroner, herav 1 700 kroner i redusert formuesskatt. Lettelser i formuesskatten er særlig viktig for denne gruppen ettersom mange alderspensionister har nedbetalt huslån og har netto formue i form av bankinnskudd og verdipapirer. 32 pst. av pensionistene betaler formuesskatt med dagens regler, mens kun 14 pst. av alle skattytere gjør det. Tabell 1.5 viser gjennomsnittlig skatt for AFP- og alderspensionister med forslaget samt lettelse samlet og i formuesskatten.

Beregningene ovenfor viser hvordan skatteendringene slår ut i gjennomsnitt for ulike inntektsgrupper. Beregningene på individnivå viser at 98 pst. av skattyterne får lettelse eller om lag

Tabell 1.4 Gjennomsnittlig endring i skatt for *alle personer* 17 år og eldre. Forslaget sammenlignet med referansesystemet for 2015 (2014-regler framført til 2015). Negative tall betyr lettelser. Kroner

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i 2014 (pst.)	Gjennomsnittlig endring i skatt	Gjennomsnittlig endring i pst. av bruttoinntekten	Herav: Gjennomsnittlig endring i formuesskatt
0–150 000 kr . . . . .	551 100	5,6	-500	-0,7	-200
150 000–200 000 kr . . . . .	256 900	7,1	-500	-0,3	-300
200 000–250 000 kr . . . . .	334 700	11,5	-1 000	-0,4	-400
250 000–300 000 kr . . . . .	357 100	16,2	-900	-0,3	-400
300 000–350 000 kr . . . . .	369 000	18,9	-800	-0,2	-500
350 000–400 000 kr . . . . .	356 400	21,0	-900	-0,2	-500
400 000–450 000 kr . . . . .	350 900	22,5	-1 000	-0,2	-500
450 000–500 000 kr . . . . .	321 700	23,6	-1 100	-0,2	-600
500 000–600 000 kr . . . . .	487 000	24,9	-1 500	-0,3	-700
600 000–750 000 kr . . . . .	370 100	27,6	-2 300	-0,4	-1 000
750 000–1 mill. kr. . . . .	245 300	30,8	-3 100	-0,4	-1 700
1 mill. kr – 2 mill. kr. . . . .	171 000	35,1	-5 900	-0,5	-4 200
2 mill. kr og over . . . . .	28 300	37,9	-38 400	-1,1	-36 100
I alt . . . . .	4 199 500	25,1	-1 600	-0,4	-1 000

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Tabell 1.5 Gjennomsnittlig endring i skatt for *alderspensionister* (personer med rett til særskilt skattefradrag for pensjonister). Forslaget sammenlignet med referansesystemet for 2015 (2014-regler framført til 2015). Negative tall betyr lettelser. Kroner

Bruttoinntekt	Antall	Gjennomsnittlig skatt i 2014	Gjennomsnittlig endring i skatt per person	Herav: Endring i formuesskatt
0–150 000 kr . . . . .	37 600	0,6	-200	-200
150 000–200 000 kr . . . . .	119 200	1,3	-700	-400
200 000–250 000 kr . . . . .	142 600	6,5	-1 500	-600
250 000–300 000 kr . . . . .	125 900	12,7	-1 300	-800
300 000–350 000 kr . . . . .	113 300	16,5	-1 000	-1 000
350 000–400 000 kr . . . . .	83 400	19,2	-1 400	-1 400
400 000–450 000 kr . . . . .	57 900	21,3	-1 800	-1 800
450 000–500 000 kr . . . . .	41 600	23,0	-2 400	-2 400
500 000–600 000 kr . . . . .	48 200	24,7	-3 300	-2 900
600 000–750 000 kr . . . . .	38 400	27,1	-4 300	-3 400
750 000–1 mill. kr. . . . .	27 400	30,0	-5 500	-4 500
1 mill. kr – 2 mill. kr. . . . .	19 200	34,5	-10 900	-9 700
2 mill. kr og over . . . . .	3 400	36,2	-64 200	-63 000
I alt . . . . .	858 000	19,6	-2 100	-1 700

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

uendret skatt, mens om lag 2 pst. av skattyterne får en skatteøkning. Gjennomsnittsinntekten er høyest blant de som får de største lettelsene. Men også blant de som får skatteøkninger over 2 000 kroner, er gjennomsnittsinntekten høy. Det er særlig fjerningen av klasse 2 og økt verdsettelse av næringsseiendom i formuesskatten som kan føre til en isolert skjerpelse av en viss størrelse. Dette må ses i lys av at gruppen som omfattes av klasse 2, får samme skattebelastning som enslige eller samboere med tilsvarende inntekt. For de som mister klasse 2, vil skjerpelsen dempes gjennom andre lettelser i opplegget.

Gini-koeffisienten er et mye brukt mål på inntektsulikheten i samfunnet. Norge er et av landene i Europa med jevnest inntektsfordeling målt ved Gini-koeffisienten. Forslaget til skatteopplegg vil gi om lag uendret Gini-koeffisient fra 2014 til 2015. Det gjenspeiler at omfordelingen gjennom

skattesystemet endrer seg lite med regjeringens skatteforslag.

## 1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.6 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2014 og med regjeringens forslag for 2015. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller pris fra 2014 til 2015 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 3,3 pst., prisveksten til 2,1 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 2,5 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets internettside.

Tabell 1.6 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2014 og forslag for 2015

	2014-regler	2015-regler	Endring 2014–2015
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer <sup>1</sup> .....	27 pst.	27 pst.	-
Bedrifter <sup>2</sup> .....	27 pst.	27 pst.	-
<i>Toppskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt .....	527 400 kr	552 300 kr	4,7 pst.
Sats <sup>3</sup> .....	9,0 pst.	9,0 pst.	-
Trinn 2			
Innslagspunkt .....	857 300 kr	885 600 kr	3,3 pst.
Sats .....	12,0 pst.	12,0 pst.	-
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift .....	39 600 kr	49 650 kr	25 pst.
Opptrappingssats .....	25,0 pst.	25,0 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt .....	8,2 pst.	8,1 pst.	-0,1 pst.enhet
Fiske, fangst og barnepass <sup>4</sup> .....	8,2 pst.	8,1 pst.	-0,1 pst.enhet
Annen næringsinntekt .....	11,4 pst.	11,3 pst.	-0,1 pst.enhet
Pensjonsinntekt mv. ....	5,1 pst.	5,1 pst.	-

	2014-regler	2015-regler	Endring 2014–2015
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I . . . . .	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia . . . . .	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone II . . . . .	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III . . . . .	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV . . . . .	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa . . . . .	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V . . . . .	0,0 pst.	0,0 pst.	-
<i>Høyeste effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift . . . . .	47,2 pst.	47,1 pst.	-0,1 pst.enhet
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift . . . . .	53,7 pst.	53,6 pst.	-0,1 pst.enhet
Pensjonsinntekt <sup>5</sup> . . . . .	44,1 pst.	44,1 pst.	-
Næringsinntekt <sup>4</sup> . . . . .	50,4 pst.	50,3 pst.	-0,1 pst.enhet
Utbytte og uttak <sup>6</sup> . . . . .	46,7 pst.	46,7 pst.	-
<i>Personfradrag</i>			
Klasse 1 . . . . .	48 800 kr	50 400 kr	3,3 pst.
Klasse 2 . . . . .	72 000 kr	Utgår	Utgår
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats . . . . .	43,0 pst.	43,0 pst.	-
Nedre grense . . . . .	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense <sup>7</sup> . . . . .	84 150 kr	87 950 kr	4,5 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats . . . . .	27,0 pst.	29,0 pst.	2 pst.enheter
Nedre grense . . . . .	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense . . . . .	70 400 kr	72 200 kr	2,6 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt</i> <sup>8</sup> . . . . .	31 800 kr	31 800 kr	-
<i>Særfradrag for uførhet mv.</i> . . . . .	32 000 kr	Utgår	Utgår
<i>Særfradrag for enslige forsørgere.</i> . . . . .	48 804 kr	48 804 kr	-

	2014-regler	2015-regler	Endring 2014–2015
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp . . . . .	30 000 kr	30 800 kr	2,7 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt . . . . .	175 900 kr	180 800 kr	2,8 pst.
Sats . . . . .	15,3 pst.	15,3 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt . . . . .	266 900 kr	273 650 kr	2,5 pst.
Sats . . . . .	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen<sup>9</sup></i>			
Avtrappingssats . . . . .	55,0 pst.	55,0 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig . . . . .	131 400 kr	135 700 kr	3,3 pst.
Gift . . . . .	120 800 kr	124 800 kr	3,3 pst.
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 Finnmark og Nord-Troms</i>			
Klasse 1 . . . . .	15 000 kr	15 500 kr	3,3 pst.
Klasse 2 . . . . .	15 000 kr	Utgår	Utgår
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats . . . . .	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense . . . . .	80 000 kr	80 000 kr	-
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats . . . . .	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense . . . . .	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag . . . . .	63 500 kr	63 500 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag . . . . .	38,0 pst.	38,0 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag . . . . .	166 400 kr	166 400 kr	-
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter<sup>10</sup></i>			
Nedre grense . . . . .	9 180 kr	9 180 kr	-
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning . . . . .</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-



	2014-regler	2015-regler	Endring 2014–2015
<i>Frdrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km . . . . .	1,50/0,70 kr	1,50/0,70 kr	-
Nedre grense for fradraget . . . . .	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner . . . . .</i>			
	16 800 kr	16 800 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv. . . . .</i>			
	3 850 kr	3 850 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag . . . . .	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp . . . . .	25 000 kr	25 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen . . . . .	200 000 kr	200 000 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	-
<i>Skattefri kilometergodtgjørelse ved yrkeskjøring med privatbil</i>			
Sats per kilometer til og med 10 000 km . . . . .	4,05 kr	4,10 kr	1,2 pst.
Sats per kilometer over 10 000 km . . . . .	3,45 kr	3,45 kr	-
<i>Formuesskatt<sup>11</sup></i>			
Kommune			
Innslagspunkt . . . . .	1 000 000 kr	1 200 000 kr	20,0 pst.
Sats . . . . .	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt . . . . .	1 000 000 kr	1 200 000 kr	20,0 pst.
Sats . . . . .	0,3 pst.	0,05 pst.	-0,25 pst.enheter
Verdsettingsrabatter (i pst. av markedsverdi)			
Primærbolig . . . . .	75 pst.	75 pst.	-
Næringseiendom og sekundærbolig . . . . .	40 pst.	20 pst.	-20 pst. enheter
Først anskaffede sekundærbolig . . . . .	40 pst.	40 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.) . . . . .	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi) . . . . .	20 pst.	20 pst.	-

	2014-regler	2015-regler	Endring 2014–2015
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) . . . . .	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.) <sup>12</sup> . . . . .	20 (30) pst.	20 (30) pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.) . . . . .	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter) . . . . .	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak) . . . . .	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) <sup>13,14</sup> . . . . .	4 (6/10) pst.	4 (6/10) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg) . . . . .	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg) . . . . .	10 pst.	10 pst.	-

<sup>1</sup> For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 23,5 pst.

<sup>2</sup> Særskatten for petroleumsvirksomhet og grunnrenteskatten er henholdsvis 51 og 31 pst.

<sup>3</sup> For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 7 pst. i trinn 1.

<sup>4</sup> 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. Disse satsene foreslås redusert til hhv. 8,1 pst. og 11,3 pst. fra 2015.

<sup>5</sup> For personer som omfattes av skattebegrensningsregelen, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 55 pst.

<sup>6</sup> Inkludert 27 pst. selskapskatt.

<sup>7</sup> Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 87 950 kroner for 2015.

<sup>8</sup> Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.

<sup>9</sup> Skattebegrensningsregelen oppheves for uførepensjonister fra 2015.

<sup>10</sup> Særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2014-regler.

<sup>11</sup> Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som ligned under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.

<sup>12</sup> Det ble innført 10 pst. startavskrivning for driftsmidler i saldogruppe d i 2014.

<sup>13</sup> 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.

<sup>14</sup> Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.7 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2015. Alle særavgiftssatser er i utgangspunktet justert opp med 2,1 pst. fra 2014 til 2015 for å ta hensyn til

forventet prisvekst. Små avvik fra dette skyldes avrundinger av satsene. For øvrig vises det til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.7 Avgiftssatser i 2014 og foreslåtte satser for 2015

Avgiftskategori	2014-regler	Forslag 2015	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien<sup>1</sup></i>			
Generell sats . . . . .	25	25	-
Redusert sats . . . . .	15	15	-
Lav sats . . . . .	8	8	-
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. og liter . . . . .	6,98	7,13	2,1
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter . . . . .	4,54	4,64	2,2
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
a) 0,0 – 0,7 vol.pst. . . . .	-	-	-
b) 0,7 – 2,7 vol.pst. . . . .	3,12	3,19	2,2
c) 2,7 – 3,7 vol.pst. . . . .	11,74	11,99	2,1
d) 3,7 – 4,7 vol.pst. . . . .	20,34	20,77	2,1
<i>Avgift på tobakkvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram . . . . .	239	244	2,1
Sigaretter, kr/100 stk. . . . .	239	244	2,1
Røyketobakk, kr/100 gram . . . . .	239	244	2,1
Snus, kr/100 gram . . . . .	97	99	2,1
Skrå, kr/100 gram . . . . .	97	99	2,1
Sigarettpapir, kr/100 stk. . . . .	3,65	3,73	2,2
<i>Engangsgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a <sup>2</sup>			
Egenvekt, kr/kg			
første 1 150 kg . . . . .	38,30	39,10	2,1
neste 250 kg . . . . .	83,50	85,25	2,1
neste 100 kg . . . . .	167,01	170,52	2,1
resten. . . . .	194,23	198,31	2,1
Motoreffekt, kr/kW			
første 70 kW . . . . .	0	0,00	-
neste 30 kW . . . . .	240,00	245,04	2,1
neste 40 kW . . . . .	695,00	709,60	2,1
resten. . . . .	1 720,00	1 756,12	2,1
NO <sub>x</sub> -utslipp, kr per mg/km . . . . .	46,14	47,11	2,1
CO <sub>2</sub> -utslipp, kr per g/km			
første 105 g/km . . . . .	0	0,00	-
neste 15 g/km . . . . .	779,00	795,36	2,1

Avgiftskategori	2014-regler	Forslag 2015	Endring i pst.
neste 40 g/km . . . . .	785,00	801,49	2,1
neste 70 g/km . . . . .	1 830,00	1 868,43	2,1
resten . . . . .	2 938,00	2 999,70	2,1
fradrag for utslipp under 105 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 105 g/km . . . . .	829,00	846,41	2,1
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km . . . . .	984,00	1 004,66	2,1
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b, <sup>3</sup>			
egenvekt, pst. av personbilavgift . . . . .	22	22	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift . . . . .	22	22	-
NO <sub>x</sub> -utslipp, pst. av personbilavgift . . . . .	30	30	-
CO <sub>2</sub> -utslipp, pst. av personbilavgift . . . . .	30	30	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe c, <sup>4</sup>			
pst. av personbilavgift . . . . .	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget . . . . .	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f,			
stykkavgift, kr . . . . .	11 043	7 895	-28,5
Motoreffekt, kr/kW			
første 11 kW . . . . .	0	0	-
resten . . . . .	491,44	250,00	-49,1
Slagvolum, kr/cm <sup>3</sup>			
første 125 cm <sup>3</sup> . . . . .	0	0	-
neste 775 cm <sup>3</sup> . . . . .	37,93	32,14	-15,3
resten . . . . .	83,17	70,48	-15,3
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg . . . . .	15,56	13,19	-15,2
neste 100 kg . . . . .	31,13	26,38	-15,3
resten . . . . .	62,23	52,74	-15,2
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW . . . . .	41,51	21,19	-49,0
neste 20 kW . . . . .	82,99	42,37	-48,9
resten . . . . .	165,96	84,72	-49,0
Slagvolum, kr/cm <sup>3</sup>			
første 200 cm <sup>3</sup> . . . . .	3,25	2,32	-28,6
neste 200 cm <sup>3</sup> . . . . .	6,49	4,64	-28,5
resten . . . . .	12,97	9,27	-28,5
Drosje. Avgiftsgruppe h, <sup>5</sup>			
egenvekt, pst. av personbilavgift . . . . .	40	40	-

Avgiftskategori	2014-regler	Forslag 2015	Endring i pst.
motoreffekt, pst. av personbilavgift .....	40	40	-
NO <sub>x</sub> -utslipp, pst. av personbilavgift .....	100	100	-
CO <sub>2</sub> -utslipp, pst. av personbilavgift .....	100	100	-
Veteranbiler. Avgiftsgruppe i, stykkavgift, kr. ....	3 637	3 713	2,1
Minibusser. Avgiftsgruppe j, <sup>6</sup> pst. av personbilavgift .....	40	40	-
<i>Årsavgift, kr/år</i>			
Bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter .....	2 995	3 060	2,2
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter .....	3 490	3 565	2,1
Campingtilhengere .....	1 120	0	-100,0
Motorsykler .....	1 835	1 875	2,2
Traktorer, mopeder mv. ....	425	435	2,4
<i>Vektårsavgift, kr/år. ....</i>	varierer	varierer	-51,6
<i>Omregistreringsavgift .....</i>	varierer	varierer	-33,6
<i>Veibruksavgift på drivstoff, kr/liter</i>			
Bensin <sup>7</sup> .....	4,87	4,87	0,0
Autodiesel <sup>8</sup> .....	3,82	3,82	0,0
Biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene .....	1,91	1,91	0,0
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats. ....	12,39	12,65	2,1
Redusert sats .....	0,45	0,45	-
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter. ....	1,557	1,590	2,1
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av far- gestoffer og pigmenter, kr/liter .....	0,126	0,126	-
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter .....</i>	1,94	2,59	33,5
<i>CO<sub>2</sub>-avgift</i>			
Petroleumsvirkosomhet, kr/liter eller Sm <sup>3</sup> .....	0,98	1,00	2,0
Mineralolje generell sats, kr/liter .....	0,88	0,90	2,3
Mineralolje ilagt veibruksavgift, kr/liter. ....	0,62	0,63	1,6
Mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart, kr/liter ...	0,56	0,57	1,8

Avgiftskategori	2014-regler	Forslag 2015	Endring i pst.
Mineralolje til annen innenriks luftfart, kr/liter . . . . .	0,84	0,86	2,4
Mineralolje til treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien, kr/liter . . . . .	0,31	0,31	-
Mineralolje til fiske og fangst i nære farvann, kr/liter . . .	0,26	0,27	3,8
Bensin, kr/liter . . . . .	0,93	0,95	2,2
Naturgass, kr/Sm <sup>3</sup> . . . . .	0,66	0,67	1,5
LPG, kr/kg . . . . .	0,99	1,01	2,0
Redusert sats for naturgass, kr/Sm <sup>3</sup> . . . . .	0,05	0,05	-
<i>Svovलगift, kr/liter . . . . .</i>	0,079	0,081	2,5
<i>Avgift på utslipp av NO<sub>x</sub>, kr/kg . . . . .</i>	17,33	17,69	2,1
<i>Avgift på sluttbehandling av avfall, kr/tonn</i>			
Avgift på biologisk nedbrytbart avfall som deponeres etter dispensasjon gitt fra forurensningsmyndighetene . .	488	0	-100,0
Avgift på deponering av annet avfall . . . . .	294	0	-100,0
<i>Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), kr/kg</i>	66,65	68,05	2,1
<i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter . . . . .</i>	330	337	2,1
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg. . . . .</i>	18,91	19,31	2,1
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter . . . . .	3,12	3,19	2,2
Konsentrat (sirup), kr/liter . . . . .	19,03	19,43	2,1
<i>Sukkeravgift, kr/kg . . . . .</i>	7,32	7,47	2,0
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje . . . . .	1,10	1,12	1,8
<i>Miljøavgift</i>			
a) Glass og metall . . . . .	5,34	5,45	2,1
b) Plast . . . . .	3,22	3,29	2,2
c) Kartong og papp . . . . .	1,32	1,35	2,3
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi . . . . .</i>	2,5	2,5	-

- <sup>1</sup> Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentenheter.
  - <sup>2</sup> Gruppe a: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO<sub>2</sub>-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.
  - <sup>3</sup> Gruppe b: Varebiler klasse 2. Endring oppgitt i prosentenheter. Høyeste trinn i CO<sub>2</sub>-komponenten gjelder ikke for gruppe b, og nest høyeste trinn er på 25 pst. av avgiften for personbiler.
  - <sup>4</sup> Gruppe c: Campingbiler. Endring oppgitt i prosentenheter. Ilegges ikke NO<sub>x</sub>-komponent.
  - <sup>5</sup> Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. Endring oppgitt i prosentenheter. De to høyeste trinnene i CO<sub>2</sub>-komponenten gjelder ikke for gruppe h.
  - <sup>6</sup> Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Endring oppgitt i prosentenheter. Høyeste trinn i CO<sub>2</sub>-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO<sub>x</sub>-komponent.
  - <sup>7</sup> Bensin som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.
  - <sup>8</sup> Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere. Satsen gjelder også biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene.
- Kilde: Finansdepartementet.

## 1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

---

Tabell 1.8 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 1 261 mrd. kroner i 2014. Av dette tilfaller om lag 87 pst. staten, i underkant av 11 pst. kommunene og drøyt 2 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 32 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 26 pst. kommer fra personlige skattytere, mens om lag 23 pst. er inntekts- og formuesskatt fra etter-skuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 16 pst. av statens inntekter i 2014 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter utgjør om lag 3 pst.

Tabell 1.8 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2014. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i> . . . . .	443,2	285,8	129,4	27,9
Skatt på alminnelig inntekt . . . . .	283,6	135,5	120,2	27,9
Toppskatt . . . . .	23,9	23,9	-	-
Trygdeavgift . . . . .	122,5	122,5	-	-
Formuesskatt . . . . .	13,2	3,9	9,2	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i> . . . . .	84,8	83,2	1,4	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk) . . . . .	84,5	82,9	1,4	0,2
Formuesskatt . . . . .	0,4	0,4	-	-
<i>Eiendomsskatt</i> . . . . .	9,0	-	9,0	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i> . . . . .	165,9	165,9	-	-
<i>Avgifter</i> . . . . .	349,4	349,4	-	-
Merverdiavgift . . . . .	246,6	246,6	-	-
Særagifter og toll . . . . .	102,8	102,8	-	-
<i>Petroleum</i> . . . . .	174,0	174,0	-	-
Skatt på inntekt . . . . .	165,8	165,8	-	-
Avgift på utvinning mv. . . . .	8,2	8,2	-	-
<i>Andre skatter og avgifter</i> . . . . .	34,2	33,6	0,6	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper <sup>1</sup>	25,6	25,6	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer . . . . .	2,8	2,8	-	-
Arveavgift . . . . .	1,8	1,8	-	-
Andre skatter og avgifter <sup>2</sup> . . . . .	4,1	3,5	0,6	-
Samlede skatter og avgifter . . . . .	1 260,5	1 092,0	140,3	28,2
Herav direkte skatter . . . . .	911,1	742,6	140,3	28,2

<sup>1</sup> Blant annet Statens pensjonskasse.

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

Kilde: Finansdepartementet.



## 2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk

### 2.1 Innledning

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

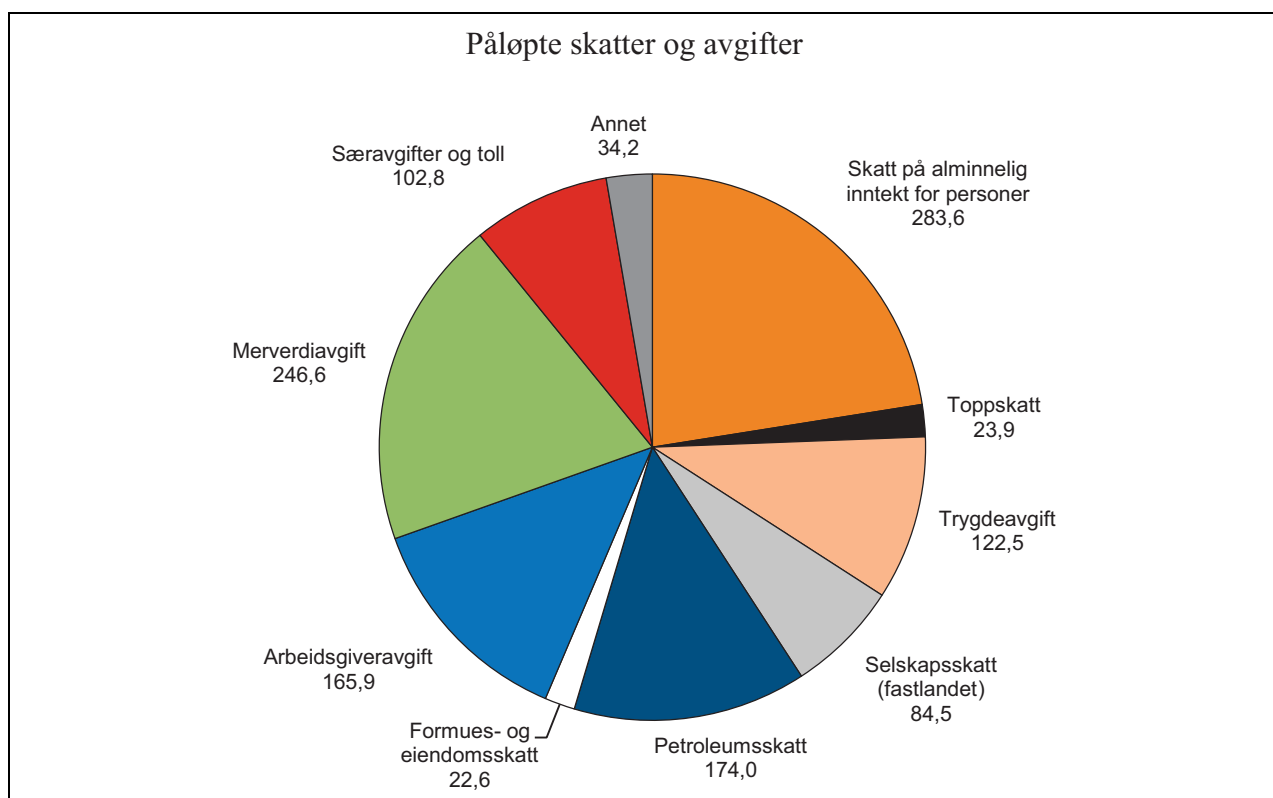
Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat og kommuner for 2014. Beskrivelsen i dette kapitlet tar utgangspunkt i reglene for 2014. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.8 og

viser at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og petroleumsskatt.

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

Direkte skatter omfatter blant annet inntektskatt for personer og bedrifter, formuesskatt og eiendomsskatt. De direkte skattene utgjør 72 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Av dette er 47 pst. inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt, og 27 pst. inntektskatt for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene utgjør 8 pst. av skatteinntektene fra Fastlands-Norge.

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll og utgjør 28 pst. av samlede skatter



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat og kommuner. Anslag for 2014. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

og avgifter. Merverdiavgiften er den største inntektskilden blant de indirekte skattene og utgjør 20 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Tollavgiftene har i dag liten betydning for statens inntekter.

## 2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

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

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

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at progressiviteten i skattesatsene vil føre til bedre fordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen i 1992 og endringer i etterfølgende år har utvidet skattegrunnlaget slik at det er blitt bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag fikk fornyet oppslutning i forbindelse med skattereformen i 2006. Dette prinsippet har også ligget til grunn for endringer i formuesskatten de siste årene.

Unntak og særordninger i skattesystemet for å støtte bestemte grupper, bransjer eller aktiviteter gjør skattesystemet mindre effektivt og mer administrativt komplisert og krevende. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn propor-

sjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre fordi de kan rettes mer direkte mot målet.

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

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

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

Personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Endringer i skattesystemet har derfor liten betydning for denne gruppen. Mange med vedvarende lav inntekt er ikke i arbeid. Skattereglene bør i størst mulig grad utformes slik at det lønner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for (midlertidig) tapt arbeidsinntekt som følge av helseproblemer eller arbeidsledighet, er dessuten samspillet mellom trygde- og skatteregler vesentlig for insentivene til å komme tilbake i jobb eller øke arbeidstiden. En utfordring i skatte- og velferdspolitikken er å balansere hensynet til inntektssikring mot hensynet til arbeidsinsentiver. Dette illustreres i boks 2.1 som viser at det i noen tilfeller kan være liten økonomisk gevinst ved å arbeide framfor å motta trygd.

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

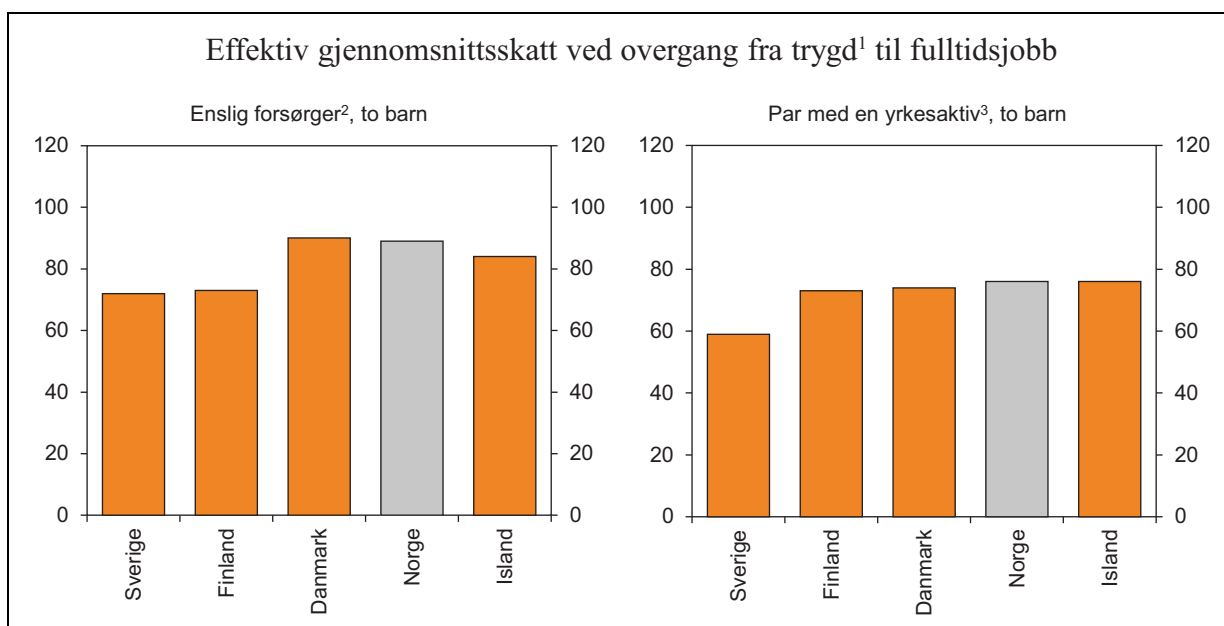
Skatt på bedrifter bør i første rekke rettes inn mot å sikre staten inntekter og ikke hindre sunn

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

Insentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar. Inntektssikringssystemet i Norge (i første rekke folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som gjør at personer som av ulike grunner er utenfor arbeidsmarkedet, har en inntekt å leve av. Eksempler er uførepensjon («uføretrygd» fra 2015) og dagpenger ved arbeidsledighet. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide, og de fungerer dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. For å illustrere hva dette betyr for insentivene til å arbeide, beregnes ofte effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid. De effektive skattesatsene tar både hensyn til skatt og det som faller bort av netto overføringer når en begynner å arbeide. Slike satser er nyttige, men de må tolkes med forsiktighet.

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

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2012. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. En enslig forsørger med to barn og med inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet vil i Norge reelt skattlegges med om lag 89 pst. av brutto arbeidsinntekt når man inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2012. Prosent

<sup>1</sup> Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2012. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

<sup>2</sup> 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.

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

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

forretningsmessig atferd. En mest mulig konsekvent og ensartet skattlegging av alle reelle inntekter bidrar til at ressursbruken ikke påvirkes av for eksempel skattemotiverte investeringer. Over-

skuddet som beskattes, bør svare til faktisk verdiskaping. Dette gir samtidig et bredt skattegrunnlag, slik at skattesatsen kan holdes lavere.

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

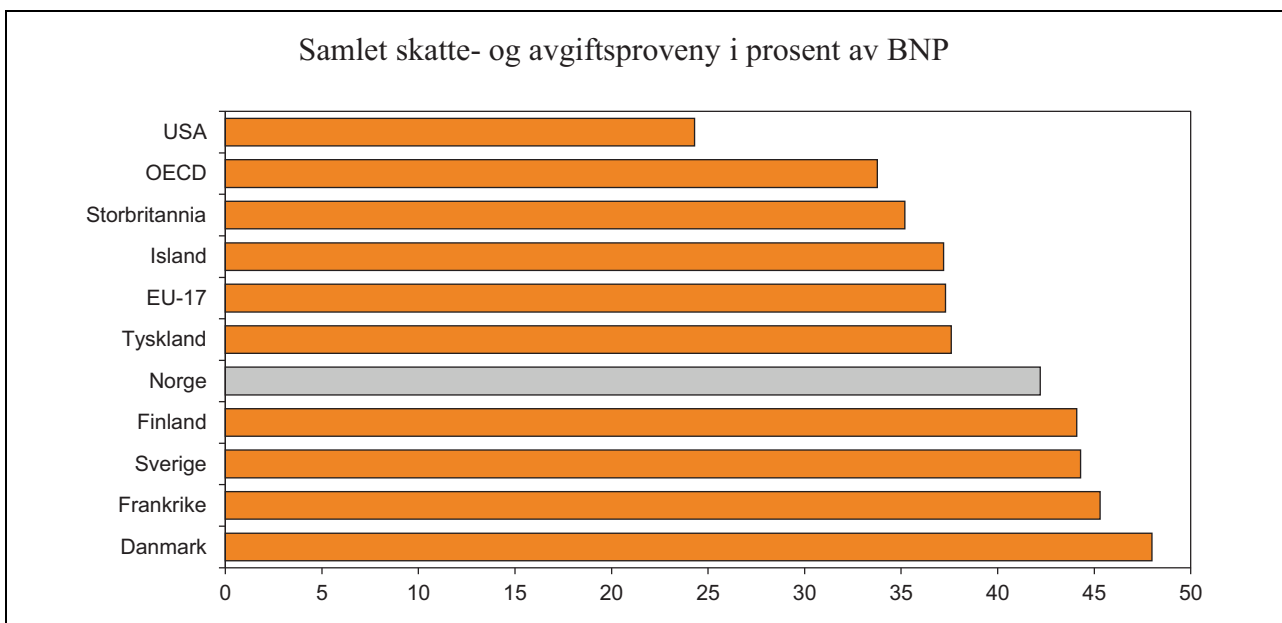
I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Derfor er det en særskilt beskatning av overskuddet fra petroleumsvirksomheten og vannkraftanlegg. Petroleumsskattesystemet og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

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

tur med en betydelig verdiskaping i petroleumsektoren. Ved internasjonale sammenligninger er skattenivået i fastlandsøkonomien mest relevant for Norge. Til tross for at en vesentlig del av inntektene fra petroleumsvirksomheten tilfaller staten, er likevel skattenivået i økonomien samlet sett noe lavere enn i fastlandsøkonomien. Årsaken er at inntektene fra SDØE tilfaller staten direkte og derfor ikke skattlegges.

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

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



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land, EU-17<sup>1</sup> og OECD<sup>2</sup>. 2012. Prosent

<sup>1</sup> Euro-området.

<sup>2</sup> Tall for OECD er fra 2011.

Kilder: OECD Revenue Statistics og Taxation Trends in the European Union.

## 2.3 Direkte skatter

### 2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

#### Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 27 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt består av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minstefradrag, fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag. Den flate skattesatsen på et netto skattegrunnlag sikrer lik skatteverdi av alle fradrag og symmetri i kapitalbeskatningen, dvs. at inntekter (gevinster) og utgifter (tap) skattlegges med samme sats.

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

Personer med høy personinntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom bunnfradrag og toppskatt. Antall toppskattytere anslås til om lag 950 000 i 2014. Boks 2.2 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 47,2 pst. i 2014. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes,

øker høyeste marginalsatt til 53,7 pst. Figur 2.4 viser at Norge ligger om lag i midtsjiktet når det gjelder høyeste marginalsatt på lønnsinntekt blant landene som er med i figuren.

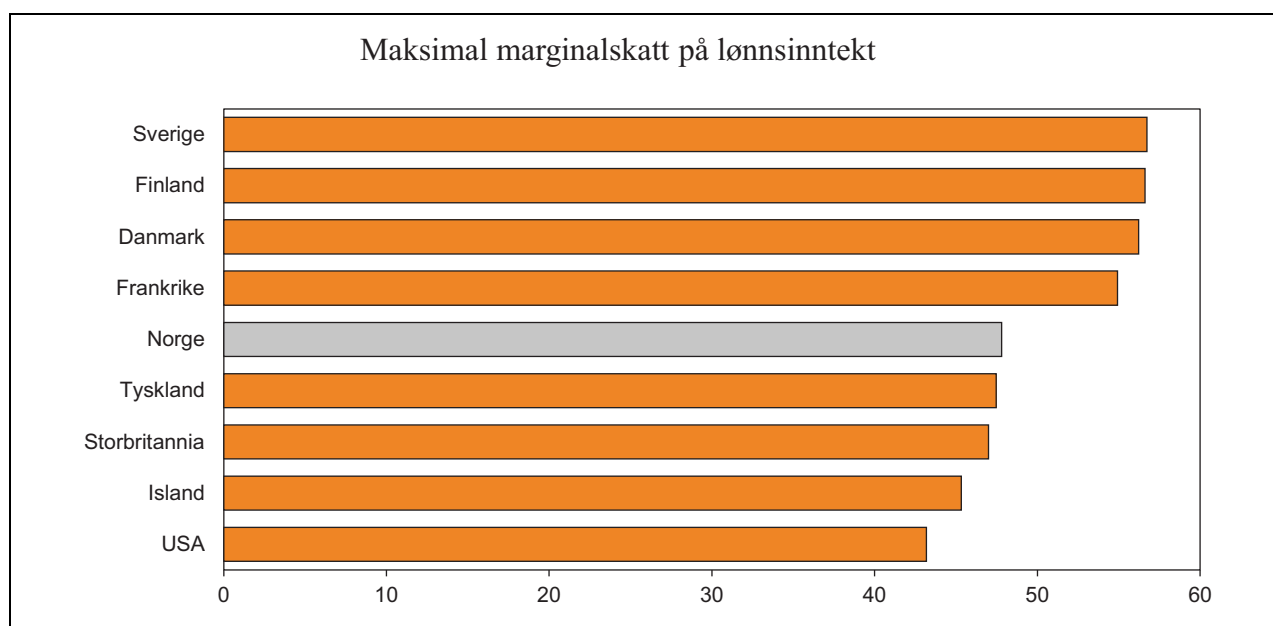
Siden skattereformen i 2006 har det vært en viktig egenskap ved skattesystemet at de høyeste marginalsattesatsene på lønnsinntekt, aksjeinntekt og personinntekt fra næring skal være om lag like. Når forskjellen i marginalsattesatser på eierinntekt og lønnsinntekt er liten, er det lite lønnsomt å framstille faktisk arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt. Denne formen for inntektsskifting var et omfattende problem før 2006.

#### Skatt på pensjonsinntekt

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

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

Uførepenjonister får i 2014 et særfradrag for uførhet i alminnelig inntekt. Det gjelder videre en



Figur 2.4 Høyeste marginalsatt på lønnsinntekt. Noen utvalgte land i 2013. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

### Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt

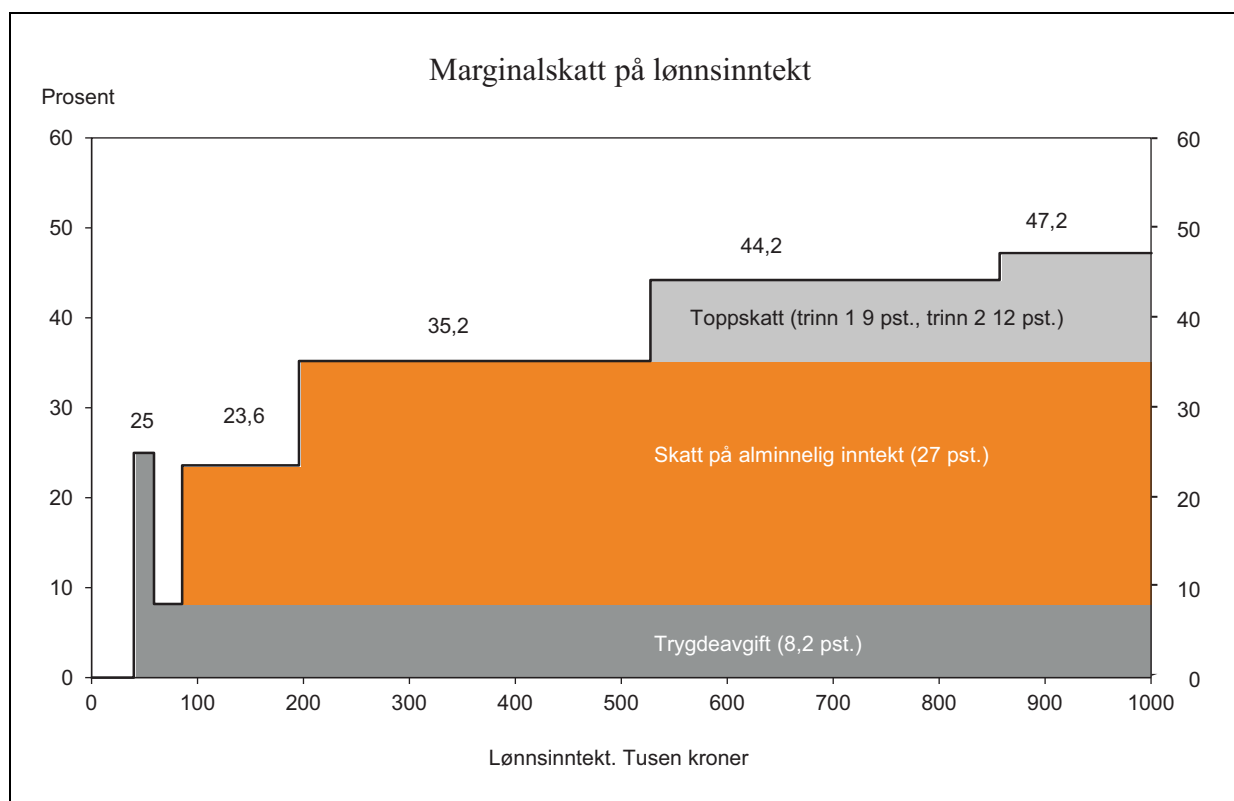
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Dersom marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av 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 inntekt betaler størst andel av inntekten i skatt.

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2014-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Skatten er null opp til

den såkalte frikortgrensen. Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.). Opptrappingssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 8,2 pst. av hele lønnsinntekten. Dersom lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og minstefradraget (43 pst. av inntekten), vil skattyter betale skatt på alminnelig inntekt (27 pst.), noe som gir en marginalskatt på 23,59 pst. (8,2 pst. + 27 pst. \* (1–0,43)). Om skattyter har høy nok inntekt til å få maksimalt minstefradrag, vil marginalskatten være 35,2 pst. (8,2 pst. + 27 pst.). Fra innslagspunktene i toppskatten øker marginalskatten til henholdsvis 44,2 pst. i trinn 1 og 47,2 pst. i trinn 2.

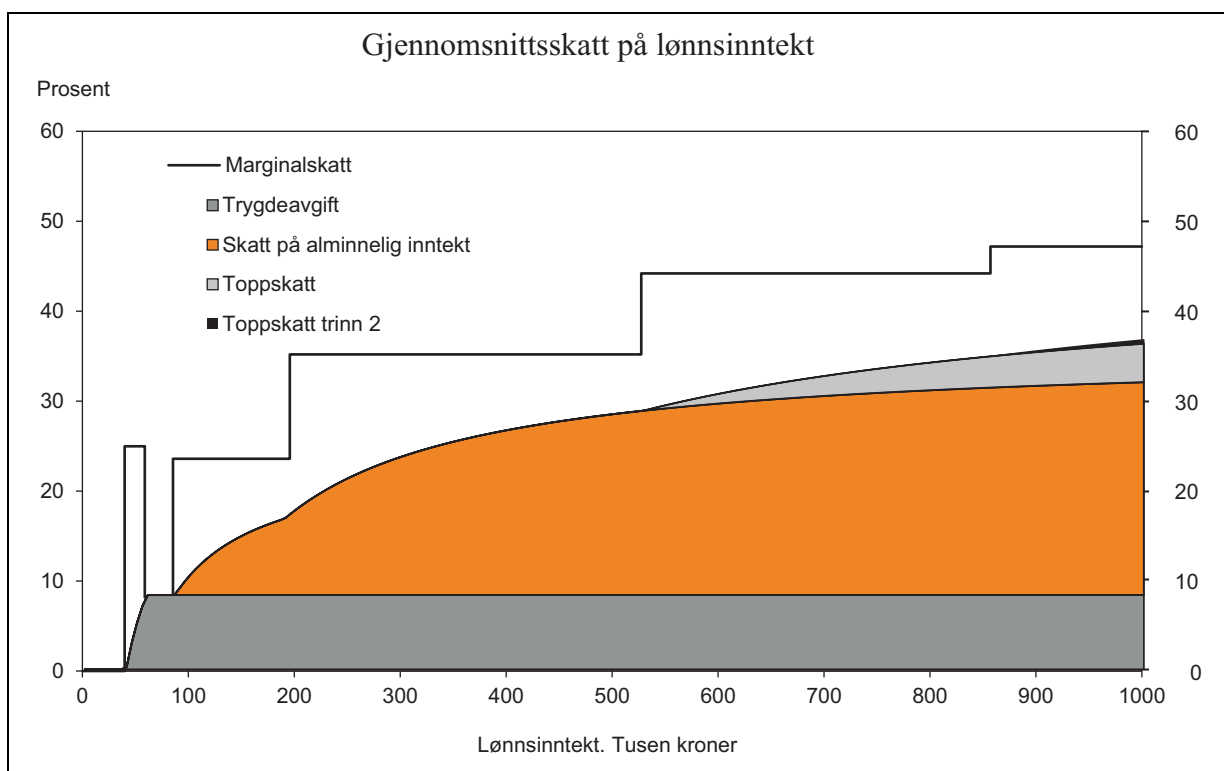


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2014-regler for en lønnstaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

## Boks 2.2 forts.

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



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2014-regler for en lønnstaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

skattebegrensningsregel for uførepensjonister med mer enn  $\frac{2}{3}$  uføregrad og for mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser. Regelen medfører at inntekt på om lag minste pensjonsnivå er skattefri. Inntekter over dette, inkludert et formuestillegg, skattlegges med en sats på 55 pst., slik at fordelene trappes ned inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler. Stortinget har vedtatt at ny uføretrygd skal innføres fra 2015. Den nye uføretrygden skal skattlegges som lønnsinntekt, dvs. at særfradrag for uførhet og skattebegrensning for uførepensjonister avvikles.

Figur 2.7 viser beregnet skatt på pensjonsinntekt for henholdsvis enslige AFP-/alderspensionister og enslige uførepensjonister med 2014-regler sammenlignet med skatt på lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon, og at uførepensjonistene ikke har nettoformue over 200 000 kroner. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på

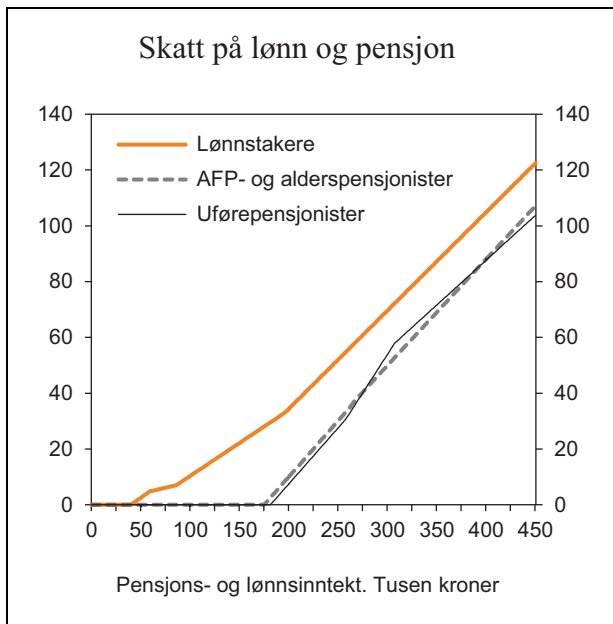
250 000 kroner er 30 200 kroner og ligger om lag 21 900 kroner under skatten på en tilsvarende lønnsinntekt.

#### Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjeutbytte og -gevinster til personlige aksjonærer skattlegges etter aksjonærmodellen. Det innebærer at aksjeinntekter som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges som alminnelig inntekt på eierens hånd. Skjermingsfradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal gjenspeile renten etter skatt på en sikker investering. Det er dermed avkastning utover det man kan oppnå ved en alternativ, risikofri plassering av kapitalen, som ilegges utbytteskatt.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjerm-





Figur 2.7 Skatt på ulike inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere, AFP- og alderspensjonister og uførepensjonister med 2014-regler.<sup>1</sup> Tusen kroner

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

Kilde: Finansdepartementet.

mingsfradrag følger den enkelte aksje og kan ikke trekkes fra i inntekter fra andre aksjer.

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

### Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i deltakerlignede selskaper (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor risikofri avkastning av den investerte kapitalen (slike inntekter tilsvarende skjermingsfradraget), kun skal skattlegges som alminnelig inntekt. Det har bidratt til stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

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

Inntekt fra enkeltpersonforetak utover skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og ilegges toppskatt og trygdeavgift. Den beregnede personinntekten blir altså skattlagt løpende. Aksjeinntekt blir derimot skattlagt som alminnelig inntekt først ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Denne forskjellen må ses i sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi. Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke selvstendig næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Samtidig har selvstendig næringsdrivende i en del tilfeller lavere sosiale ytelser enn lønsmottakere. Næringsdrivende fiskere betaler trygdeavgift etter mellom-sats (som lønnstakere), men ilegges i tillegg en produktavgift.

### 2.3.2 Bedriftsbeskatning

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

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

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

Figur 2.8 viser at selskapsskattesatsen i Norge lå betydelig under gjennomsnittene for OECD og



Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2013. Prosent

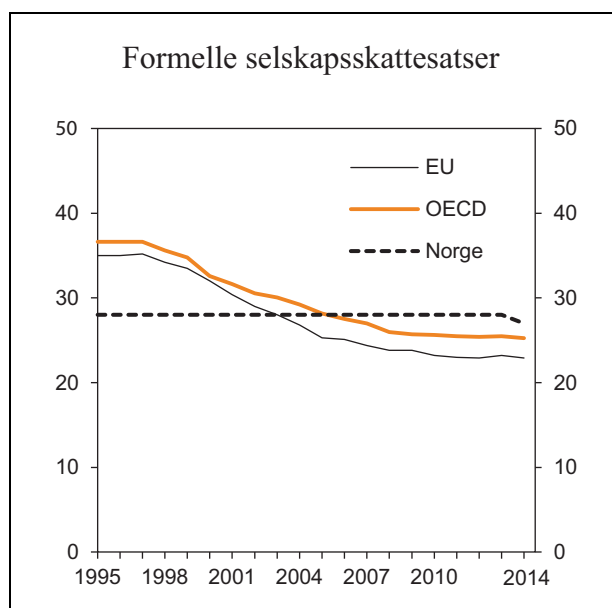
Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,4	13,2
Sveits	21,2	18,6	12,4
Sverige	22,0	19,4	14,5
Storbritannia	23,0	24,2	26,5
Finland	24,5	22,3	17,3
Østerrike	25,0	23,0	18,4
Danmark	25,0	22,0	14,7
Nederland	25,0	22,3	15,7
Hellas	26,0	24,1	19,8
Canada	26,5	24,9	24,0
Norge	28,0	26,5	23,3
Portugal	30,0	27,1	20,8
Tyskland	31,0	28,2	22,5
Italia	31,3	25,1	11,2
Belgia	34,0	26,5	5,9
Spania	35,3	33,7	34,8
Frankrike	37,1	34,3	29,6
USA	37,9	36,5	34,3
Japan	38,6	40,1	42,1

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

EU i 1992. Mens selskapsskattesatsen har vært uendret i Norge fram til 2014, har andre land redusert sine satser. De gjennomsnittlige formelle selskapsskattesatsene i OECD og EU er derfor nå noe lavere enn i Norge.

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

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2013. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale



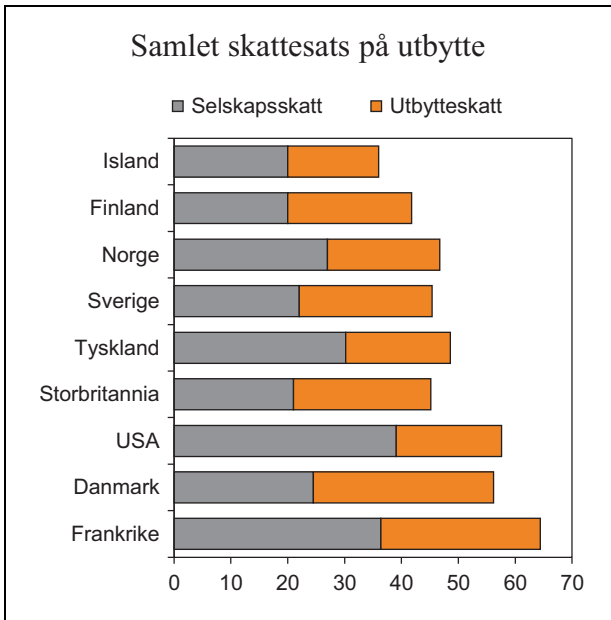
Figur 2.8 Formelle selskapsskattesatser i Norge, EU og OECD.<sup>1</sup> 1995–2014. Prosent

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

Kilder: OECD, Eurostat og Finansdepartementet.

delers av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.).

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.9 viser samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2014.



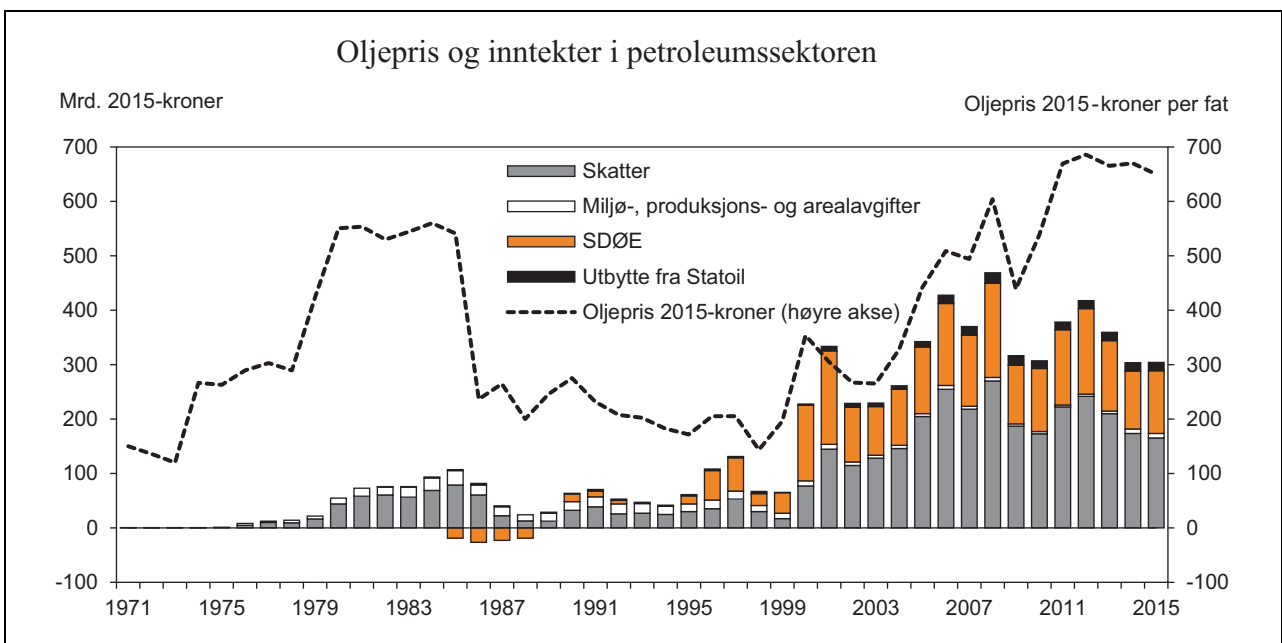
Figur 2.9 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2014. Prosent

Kilde: OECD

### Petroleumsbeskatning

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

Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for inntekter fra salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte normpriser. Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader, og letekostnader kan utgiftsføres direkte. Det trekkes fra en såkalt friinntekt i det ordinære skattegrunnlaget for å komme fram til særskattegrunnlaget. Dersom selskapet går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt framføres med et rentetillegg. Dersom et selskap aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomhet på norsk sokkel. Systemet er dermed utformet slik at selskapene har full sikkerhet for å få utnyttet skattefradragene. Sikre framtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsatt med en risikofri rente er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag) høyere enn investeringskostnaden, jf. Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 5.4. Investeringsfradragene er dermed for sjenerøse sammenlignet med en nøytral petroleumsskatt, jf. vedlegg 1 punkt 4.



Figur 2.10 Oljepris og samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren. 2015-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

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

Figur 2.10 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Økte oljepriser vil, alt annet likt, slå ut i større overskudd i oljeselskapene og dermed økte inntekter for staten. Tilsvarende vil statens inntekter fra petroleumsnæringen falle betydelig i perioder med lave priser. Over tid har også inntektene vokst som følge av økt produksjon.

#### Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg 31 pst. skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. Kraftverk med generatorer under 5,5 MVA er etter dagens regler fritatt for grunnrenteskatt. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Det er full sikkerhet for investeringsfradragene i grunnrenteskatten. Negativ grunnrenteinntekt i et kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk. Risikofri rente er dermed tilstrekkelig for å skjerme alternativavkastningen og sikre at grunnrenteskatten ikke gjør lønnsomme prosjekter ulønnsomme etter skatt.

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

#### Rederibeskatning

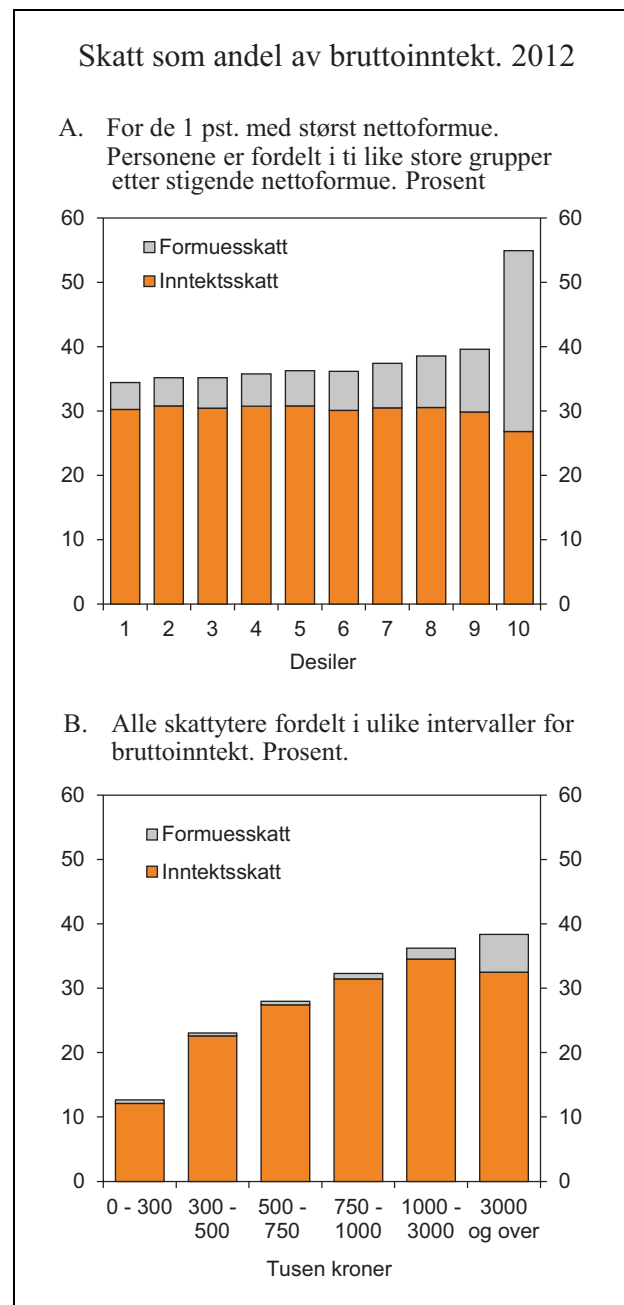
Rederibeskattede selskaper har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipenes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip

mv. som tilfredsstillende miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet.

### 2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

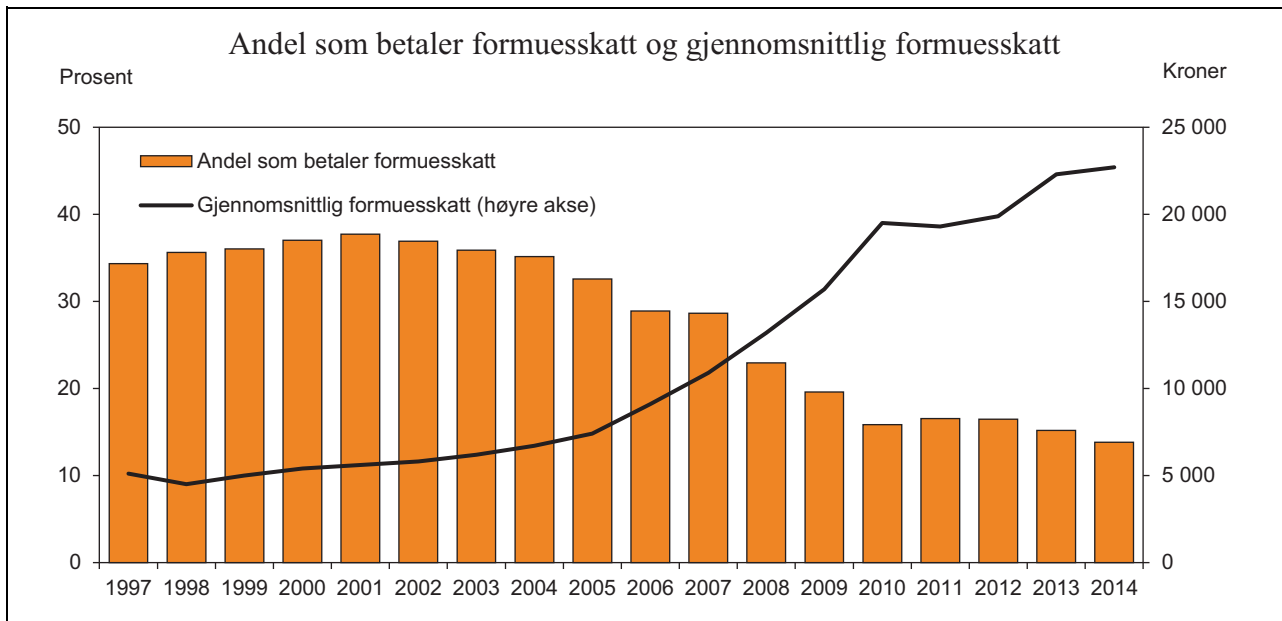
#### Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1 pst. av skattepliktig nettoformue, dvs. bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1 mill. kroner i 2014. Ektefeller får hvert sitt



Figur 2.11 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2012. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 2.12 Andel personer (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt<sup>1</sup> og gjennomsnittlig formuesskatt. 1997–2014. Anslag for 2013 og 2014

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

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

bunnfradrag. Formuesskatten utgjør et supplement til inntektsbeskatningen og fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt. Figur 2.11 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Bolig og annen fast eiendom verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. Næringsseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk verdsettes i gjennomsnitt til om lag 60 pst. av markedsverdi i 2014. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien i gjennomsnitt 25 pst. av markedsverdi, mens den er 60 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattyter. For næringsseiendom og sekundærboliger er sikkerhetsventilen 72 pst.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag, men gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formuesskatt, er økt. Det anslås at om lag 14 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2014, jf. figur 2.12.

### Eiendomsskatt

Det er opp til den enkelte kommune å innføre eiendomsskatt. Inntektene fra eiendomsskatten tilfaller i sin helhet kommunen. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, som skal fastsettes ved taksering hvert tiende år. Ved taksering av bolig kan kommunene fra eiendomsskatteåret 2014 velge å bruke formuesskattegrunnlagene. Kommunene kan velge om de vil bruke reduksjonsfaktor ved verdsetting av eiendommene. For bolig og fritidseiendom kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. For eiendomsskatt på kraftverk gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2014 har 341 av 428 kommuner innført eiendomsskatt i en eller annen form, hvorav 211 hadde eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 8,9 mrd. kroner i 2013.

### Skatt på eiendom internasjonalt

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

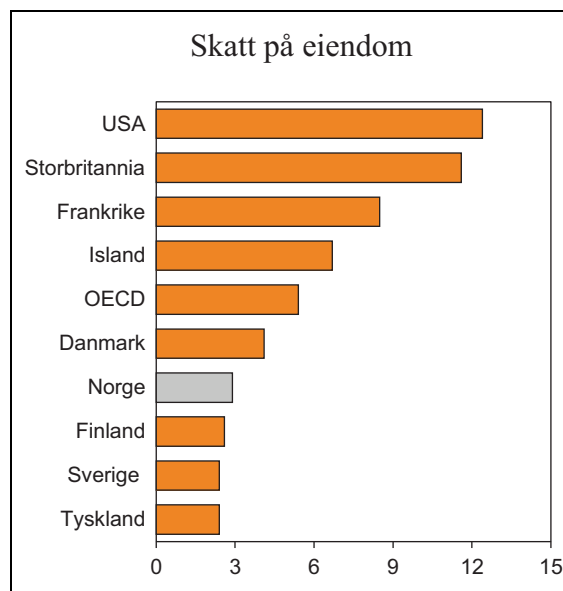
### Boks 2.3 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

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

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

Figur 2.13 viser inntektene fra skatt på eiendom i utvalgte OECD-land. Norge får 2,9 pst. av skatteinntektene fra eiendom, og ligger godt under OECD-gjennomsnittet. Dette anslaget inkluderer som nevnt de samlede inntektene fra formuesskatt og arveavgift mv. og omfatter dermed også skatt på formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntek-

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



Figur 2.13 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2011

Kilde: OECD Revenue Statistics.

## 2.4 Indirekte skatter

### 2.4.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester. Ved at avgiften bare beskatter sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen. En generell merverdiavgift som omfatter alle varer og tjenester med én sats, vil ikke påvirke sammensetningen av forbruket. I så fall kunne merverdiavgiften innkreves på en enkel måte og medføre relativt lave administrative kostnader for de næringsdrivende.

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er på 25 pst. Danmark og Sverige har også en generell sats på 25 pst. Satsene i de skandinaviske landene er høye i internasjonal sammenheng. Bare Ungarn (27 pst.) og Island (25,5 pst.) har høyere generell sats. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige.

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

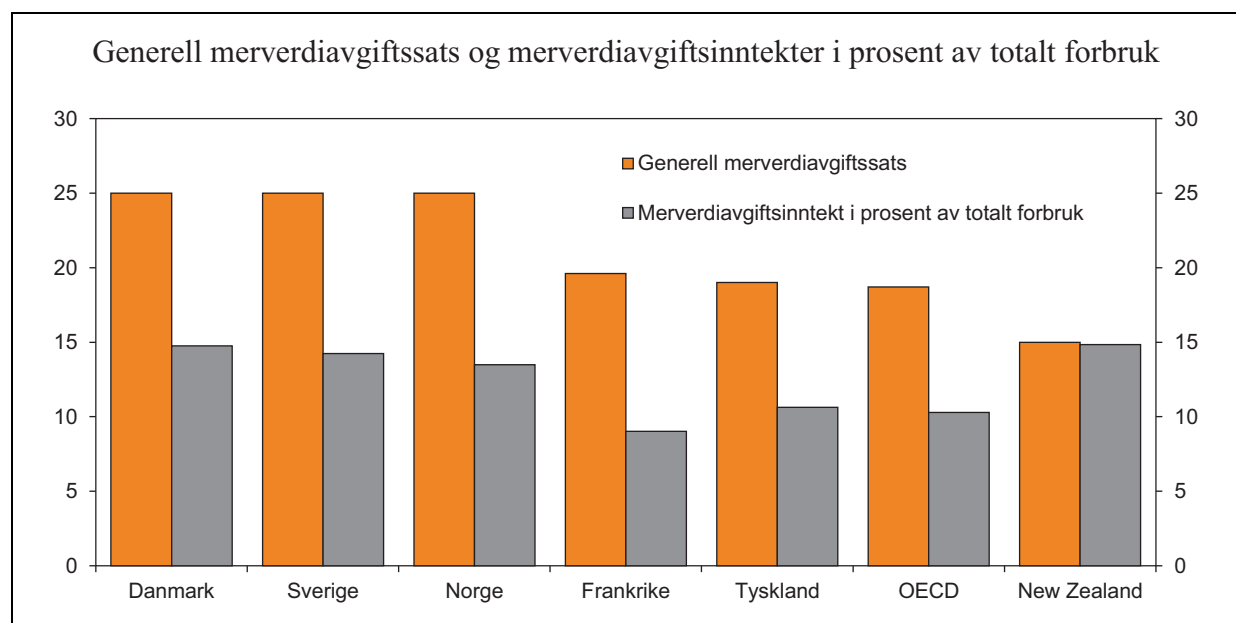
### Boks 2.4 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

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

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

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

Figur 2.14 viser de generelle merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og enkelte andre land det kan være naturlig å sammenligne seg med. Figuren viser også inntekt fra merverdiavgiften som andel av forbruk. Norge har en like høy generell merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige, men inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er likevel noe lavere. New Zealand har et svært bredt merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig forbruk.



Figur 2.14 Generell merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av totalt forbruk. 2012

Kilder: OECD (2012) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

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 eksternt leveranser i sektorer som er unntatt fra avgiftsplikten. I tillegg blir de administrative kostnader 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.

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. Eksempler på slike avgifter er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom og omregistreringsavgiften på motorvogner og tilhengere. Andre avgifter har også som formål å påvirke forbruk eller atferd. Dette gjelder i første rekke miljøavgiftene og avgiftene på alkohol og tobakk.

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

#### *Miljøavgifter*

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

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

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

Kostnaden ved å redusere utslipp fra miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full infor-

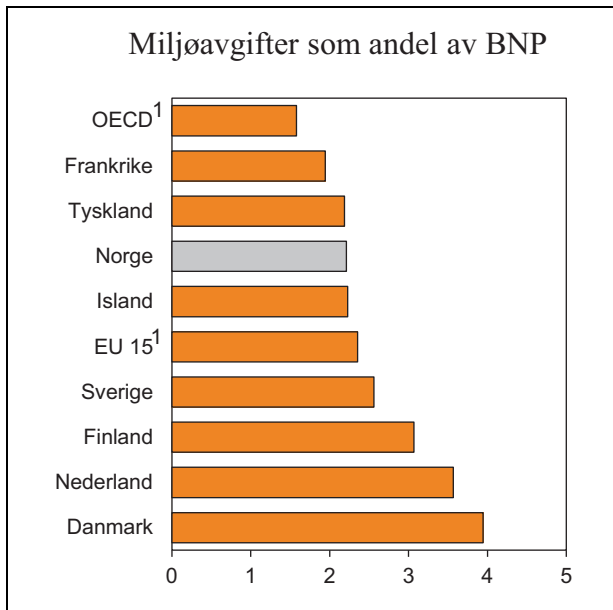
masjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. For eksempel vil en riktig utformet miljøavgift omfatte alle utslippskilder med én felles sats. Det legger til rette for desentraliserte beslutninger som gir miljøgevinst til lavest mulig samfunnsøkonomisk kostnad. Kvoter er et annet sektorovergripende virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.5.

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

#### **Boks 2.5 Sammenheng mellom avgifter og kvoter**

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

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



Figur 2.15 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2012. Prosent

<sup>1</sup> Vektet gjennomsnitt.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

## 2.15 sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land.

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

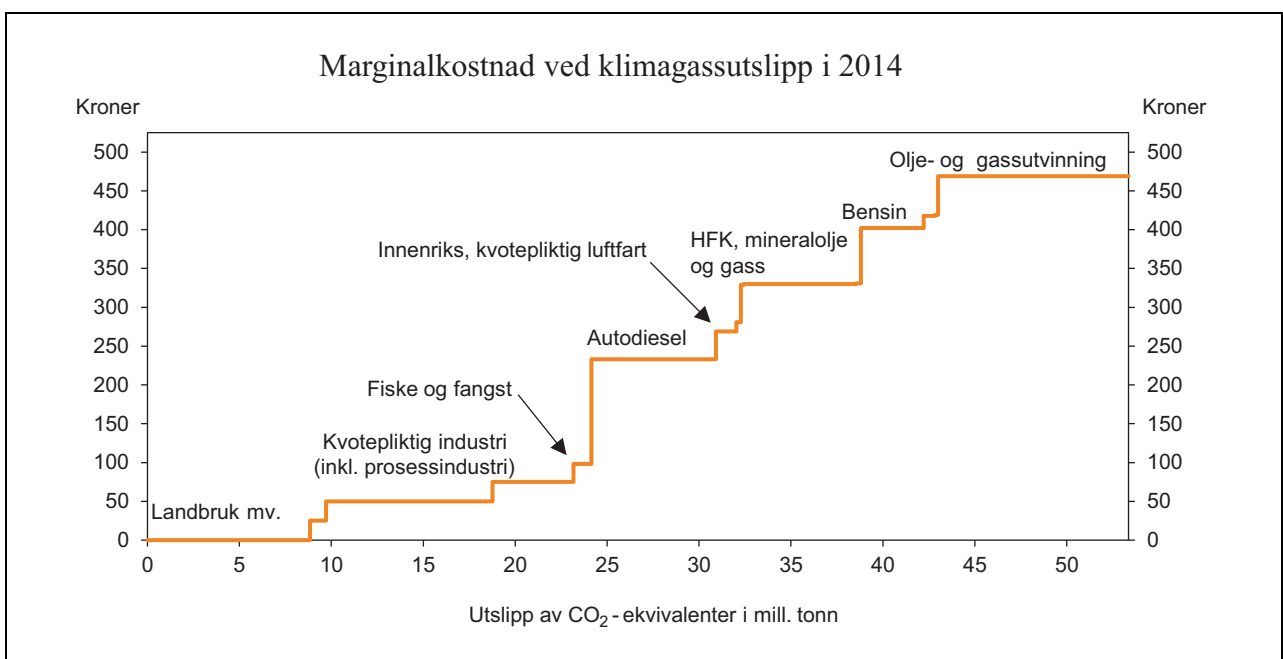
den ved utslipp av klimagasser i ulike sektorer i Norge er vist i figur 2.16. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp.

Miljøavgifter på energiprodukter kommer ofte i tillegg til avgifter som priser andre 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 CO<sub>2</sub>. Grunnavgiften på mineralolje bidrar til å hindre en miljømessig uheldig overgang fra oppvarming med elektrisk kraft til fyringsolje.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO<sub>2</sub> og NO<sub>x</sub>-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 gjenpeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større



Figur 2.16 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter i 2014 og kvotepris 50 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Utslippstallene er fra 2011

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.



grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseutgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulempe ved at røyking og alkoholforbruk kan ha negative virkninger 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 øke omfanget av grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved nevnte aktiviteter.

### 2.4.3 Toll

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

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

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO<sup>1</sup> har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generalized System of Preferences). Ordningen går ut på at de enkelte industrilandene gir utviklingslandene bedre markedsadgang på sine

varer. GSP er en ensidig ordning, og den kan i prinsippet trekkes tilbake eller endres.

## 2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Finansdepartementet fastsatte i 2006 generelle retningslinjer for statlige gebyrer og sektoravgifter. Gebyrer skal helt eller delvis dekke kostnaden ved tjenester som retter seg mot en bestemt bruker, mens sektoravgifter normalt knytter seg til finansiering av fellesgoder for en avgrenset næring eller gruppe. Retningslinjene fikk umiddelbar effekt for eventuell innføring av nye gebyrer og sektoravgifter. For eksisterende ordninger ble det lagt opp til gradvis tilpasning. Endringer av grunnlag eller sats for overprisede statlige gebyrer og alle endringer i sektoravgifter regnes som en del av skatte- og avgiftsopplegget.

Oppfølgingen av retningslinjene har hittil dreid seg mye om å fjerne overprising, men det er også ryddet opp i ulike finansieringsordninger. Flere ordninger som tidligere ble betegnet som gebyrer eller refusjoner, er nå synliggjort i statsbudsjettet som sektoravgifter. Nye retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester er gjort gjeldende fra 2015. Regjeringen foreslår å redusere enkelte overprisede gebyrer i 2015 og vil sette i gang en kartlegging av offentlig gebyr- og avgiftsfinansiering med sikte på en revisjon av retningslinjene, jf. omtale i kapittel 9.

## 2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

### 2.6.1 Fordelingen i Norge

#### *Fordeling av inntekt*

Det er ingen enkelt indikator som gir all ønsket informasjon om fordelingen av inntekt, verken over tid, mellom grupper eller mellom land. Gini-koeffisienten er et mye benyttet mål på graden av inntektsulikhet i et land. Dersom alle har like inntekter, vil Gini-koeffisienten være lik 0, mens den vil være 1 dersom én person eller husholdning har all inntekt i samfunnet. Inntektsbegrepet som benyttes, omfatter samlet husholdningsinntekt etter skatt og overføringer. Inntektene justeres for bedre å kunne sammenligne inntektene og forbruksmulighetene til personer som tilhører husholdninger med ulik størrelse og forsørgeransvar. Metoden for å justere inntekten til en såkalt ekvivalent inntekt er beskrevet i boks 2.6.

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

### Boks 2.6 Forbruksmuligheter og ekvivalent inntekt

En persons forbruksmuligheter bestemmes av blant annet personens inntekt etter skatt, nettoformue, tilgang til offentlige varer og tjenester og hjemmeproduksjon. Ideelt sett burde analyser av hvordan ressursene er fordelt i befolkningen sett på samlede forbruksmuligheter. På grunn av målevansker er det imidlertid mest vanlig å basere fordelingsanalyser på inntekt.

Bruk av skattepliktig bruttoinntekt som inntektsbegrep og grunnlag for inndeling i inntektsgrupper gir ikke et fullstendig uttrykk for hvordan skatteendringer slår ut i endrede forbruksmuligheter og velferd. En persons forbruksmuligheter påvirkes av husholdningen personen tilhører. Personer som bor sammen, kan dele på faste kostnader, for eksempel til bolig, bil og strøm (stordriftsfordeler), og personer uten egen inntekt kan likevel ha forbruksmuligheter hvis de tilhører en husholdning hvor andre har inntekter (forsørgeransvar).

For å ta hensyn til stordriftsfordeler og forsørgeransvar i fordelingsanalyser tilordnes hvert medlem av husholdningen en inntekt med utgangspunkt i den samlede inntekten til husholdningen. Denne inntekten er større enn husholdningens faktiske inntekt per person. Den tilordnede inntekten kalles ofte for «ekvivalent

inntekt». Begrepet skal uttrykke inntekten et husholdningsmedlem måtte hatt som enslig for å ha de samme forbruksmulighetene han eller hun har som del av den større husholdningen. En person kan eksempelvis ha lav ekvivalent inntekt fordi hennes egen bruttoinntekt er lav, eller fordi personen har forsørgeransvar for andre medlemmer av husholdningen som ikke har inntekt.

Det finnes ulike metoder eller «skalaer» for å justere inntekten på denne måten. I Norge benyttes ofte EU-skalaen, OECD-skalaen og kvadratrotskalaen. Med kvadratrotskalaen får det enkelte husholdningsmedlemmet tilordnet en inntekt lik samlet husholdningsinntekt dividert med kvadratroten av antall personer i husholdningen. Det vil for eksempel si at en husholdning på fire personer kun trenger dobbel så høy bruttoinntekt som en enpersonhusholdning for å ha like forbruksmuligheter. Med EU- og OECD-skalaene benyttes litt andre vekter, slik at stordriftsfordelene er noe annerledes. Prinsippet er imidlertid det samme med alle skalaene.

Eksemplene i tabell 2.2 viser beregningen av ekvivalent inntekt for en husholdning på fire og for en husholdning på to med kvadratrotskalaen.

Tabell 2.2 Eksempler på beregnet ekvivalent inntekt for en husholdning på hhv. fire og to personer med kvadratrotskalaen

<i>Eksempel 1: Par med to barn</i>		<i>Eksempel 2: Par uten barn</i>	
	Inntekt (kroner)		Inntekt (kroner)
Voksen med inntekt	450 000	Voksen med inntekt	450 000
Voksen med inntekt	350 000	Voksen med inntekt	350 000
Barn	0		
Barn	0		
Sum	800 000	Sum	800 000
Ekvivalent inntekt per person (800 000/ $\sqrt{4}$ )	400 000	Ekvivalent inntekt per person (800 000/ $\sqrt{2}$ )	565 685

Kilde: Finansdepartementet.

Målt ved utviklingen i Gini-koeffisienten har inntektsulikheten i Norge vært relativt stabil de siste 25 årene, jf. figur 2.17. Dette er særlig slående når en ser på inntekter utenom aksjeutbytte. En svak tendens til økende ulikhet ser ut til å ha

stoppet opp eller snudd i perioden etter 2005. De relativt store svingningene i Gini-koeffisienten basert på registrert samlet inntekt må ses i sammenheng med at kapitalinntektene i større grad ble synliggjort i statistikken etter skattereformen i

1992. Den store endringen rundt 2005 har sammenheng med at skatteyttere tok ut ekstra mye utbytte før innføringen av utbytteskatt i 2006.

Figur 2.18 viser inntektsfordelingen målt ved Gini-koeffisienten i de fleste europeiske land i 2011. Ifølge disse beregningene fra Eurostat var Norge det landet i Europa med den jevneste inntektsfordelingen i 2011. Hellas, Spania, Portugal,

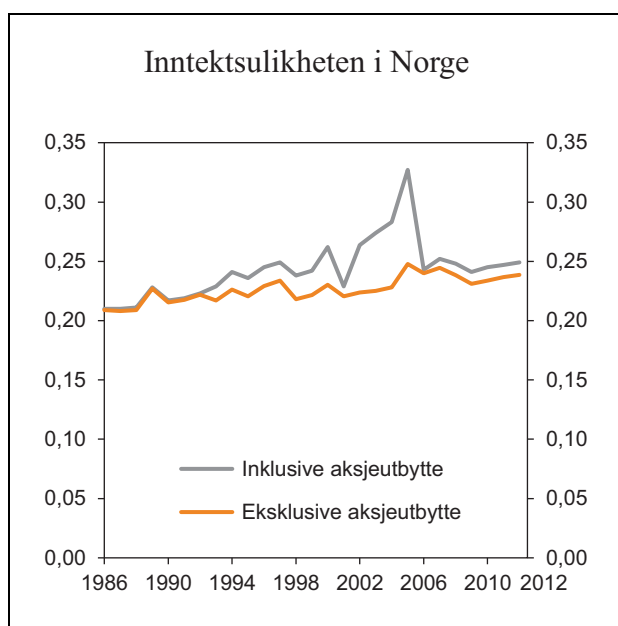
Latvia og Bulgaria er blant landene med de største økonomiske forskjellene.

#### Fordeling av formue

Formue er langt mer ulikt fordelt i befolkningen enn inntekt. Dette er også vanlig i andre land. Figur 2.19 viser andelen av formue for ulike grupper etter størrelsen på formuen. De 10 pst. mest formuende eier om lag 50 pst. av all nettoformue i Norge i perioden 2010–2012. Den mest formuende prosenten eier om lag 18 pst., mens den rikeste 0,1 pst. av husholdningene (om lag 2 200 husholdninger) eide 8 pst. av all formue i 2012. Fordelingen av formue har blitt noe jevnere fordelt de siste årene, og den er jevnere i Norge enn i land som Frankrike, Storbritannia og USA.

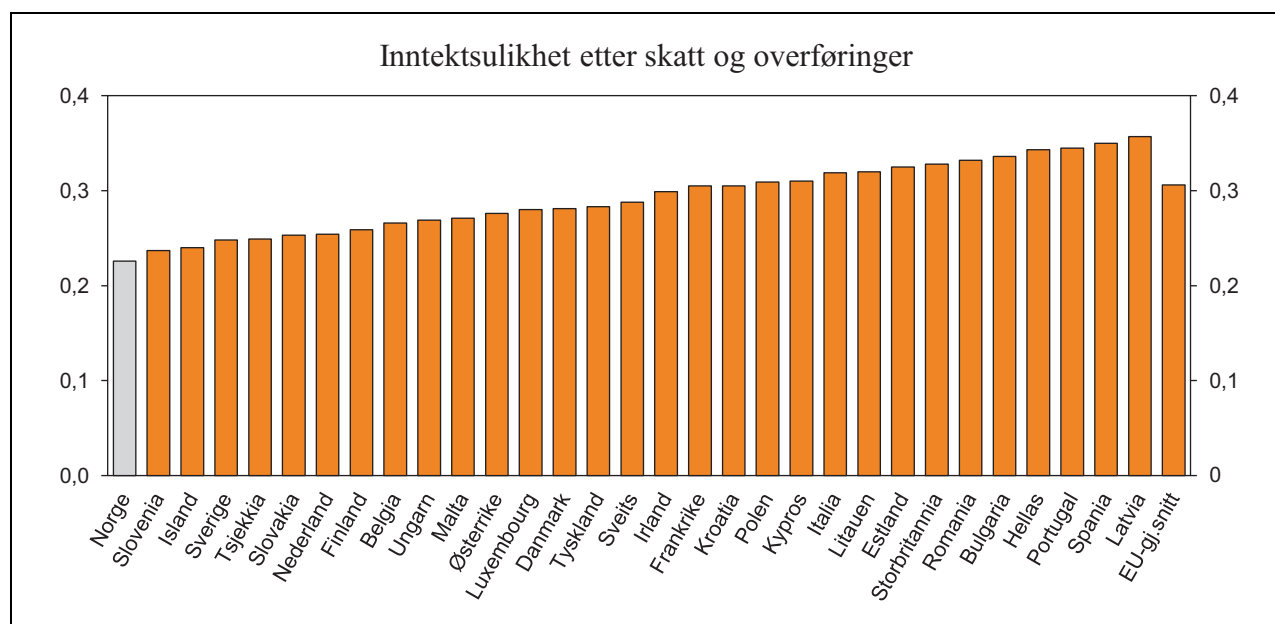
#### Vedvarende lavinntekt

I analyser av inntektsfordelingen er utbredelsen av og utviklingen i lavinntekt relevant. OECD definerer lavinntekt som inntekt under 50 pst. av medianinntekten (den midterste inntekten når inntektene til alle husholdningene ordnes i stigende rekkefølge), mens EU setter lavinntektsgrensen ved 60 pst. av medianinntekten. Det er også enkelte andre forskjeller mellom EU- og OECD-målene, jf. boks 2.6. Forekomsten av årlig lavinntekt er liten i Norge og de andre skandinaviske landene sammenlignet med andre land.



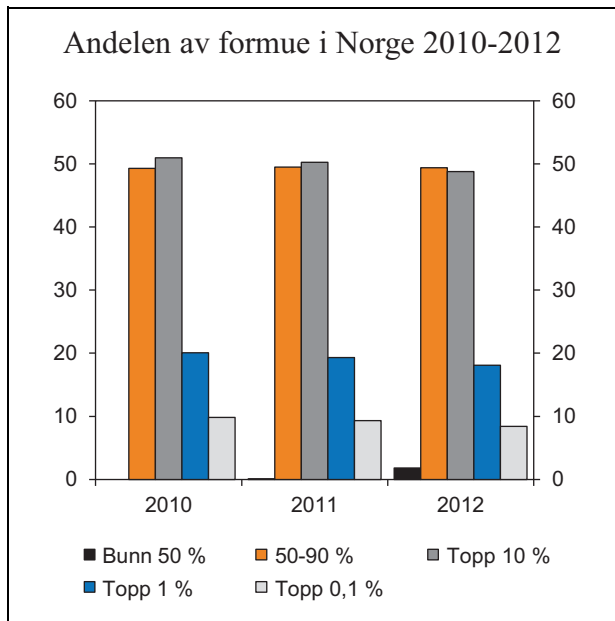
Figur 2.17 Utvikling i inntektsulikhet i Norge målt ved Gini-koeffisient. Ekvivalent inntekt etter skatt (kvadratrotskala). 1986–2012

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.18 Gini-koeffisienter for land i Europa. Inntektsåret 2011

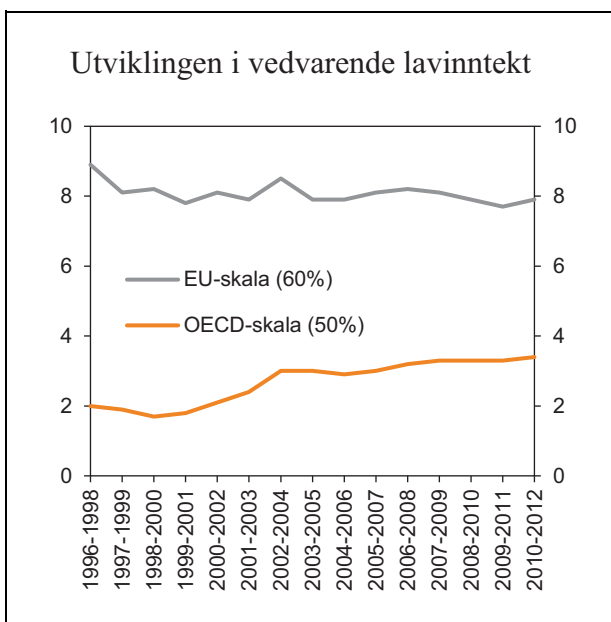
Kilde: Eurostat.



Figur 2.19 Andelen av beregnet bruttoformue i Norge 2010–2012 for ulike grupper fordelt etter størrelsen på formuen

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

For å unngå at tallene påvirkes for mye av personer som har lav inntekt kun i en kort periode, benyttes indikatoren vedvarende lavinntekt, her definert som gjennomsnittsinntekt over en treårsperiode. Figur 2.20 viser at EUs og OECDs mål på vedvarende lavinntekt gir både ulike nivåer og ulik utvikling over tid når de benyttes på norske



Figur 2.20 Andelen personer i Norge med vedvarende lavinntekt. Treårsperiode. Prosent

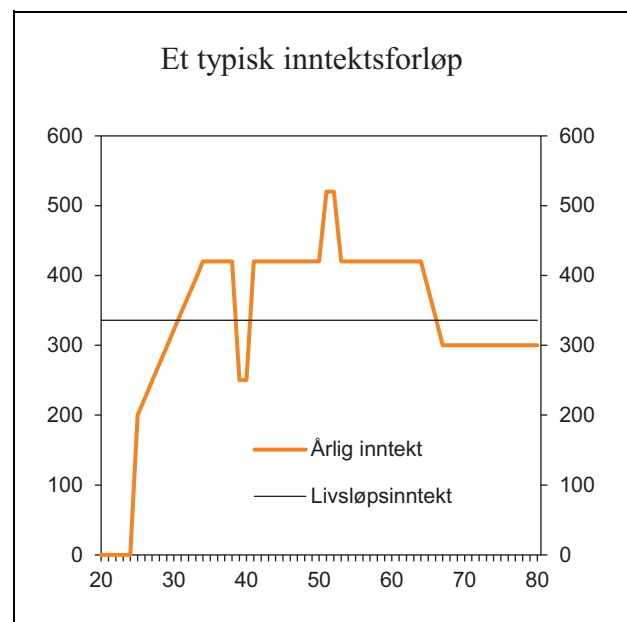
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

data. Med EUs definisjon har andelen med vedvarende lavinntekt vært relativt stabil på om lag 8 pst. siden slutten av 1990-årene, mens den har økt fra 2 pst. til vel 3 pst. med OECDs definisjon.

Sammensetningen av gruppen med vedvarende lavinntekt har endret seg over tid. Endrede familiemønstre med flere enslige forsørgere og aleneboende har bidratt til dette. Opptrapping av minstepensjonen har bidratt til at færre eldre har lavinntekt, og høy innvandring har bidratt til å holde antallet husholdninger med lavinntekt oppe. Innvandrere og norskfødte barn av innvandrere er overrepresentert i gruppen med vedvarende lavinntekt. Barnefamilier utgjør den største enkeltgruppen med vedvarende lavinntekt i treårsperioden fra 2010 til 2012.

#### Fordeling over livsløpet

Analyser over en treårsperiode kan overdrive omfanget av reell lavinntekt og inntektsulikhet. Over tid vil inntektene være jevnere fordelt. Særlig i den nederste delen av inntektsfordelingen vil det kunne være mange personer som reelt sett ikke tilhører lavinntektsgrupper, men som likevel blir plassert der når man ser på korte tidsperioder. For de aller fleste vil inntekten variere en del over livsløpet, jf. illustrasjon i figur 2.21. Fordeingsanalyser basert på livsinntekt kan derfor være et nyttig supplement til tradisjonelle ettårsanalyser.



Figur 2.21 Illustrasjon av et tenkt inntektsforløp med tilhørende livsløpsinntekt. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Finansdepartementet har i samarbeid med Statistisk sentralbyrå utviklet en modell for å analysere inntektsfordelingen over hele livsløp. Modellen konstruerer fiktive livsløp for utvikling i inntekt, formue mv. for om lag 7 500 personer basert på norske data for om lag 386 000 personer. Dermed kan det gjennomføres analyser av fordeling med utgangspunkt i livsløpsinntektene.

Beregninger viser at Gini-koeffisienten faller fra 0,294 basert på årlig inntekt til 0,154 basert på livsløpsinntekt. Dette er en nedgang på om lag 48 pst. Nedgangen skyldes at man har tatt gjennomsnittet over alle inntektene i et livsløp, slik at enkeltår med veldig høy eller veldig lav inntekt blir glattet ut. Utslagene er enda større for lavinntektsmålene. Kun 0,1 pst. har en livsløpsinntekt som er lavere enn 50 pst. av medianinntekten, mens om lag 10 pst. av befolkningen har årsinntekt som er under 50 pst. av medianen.

## 2.6.2 Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordelingen

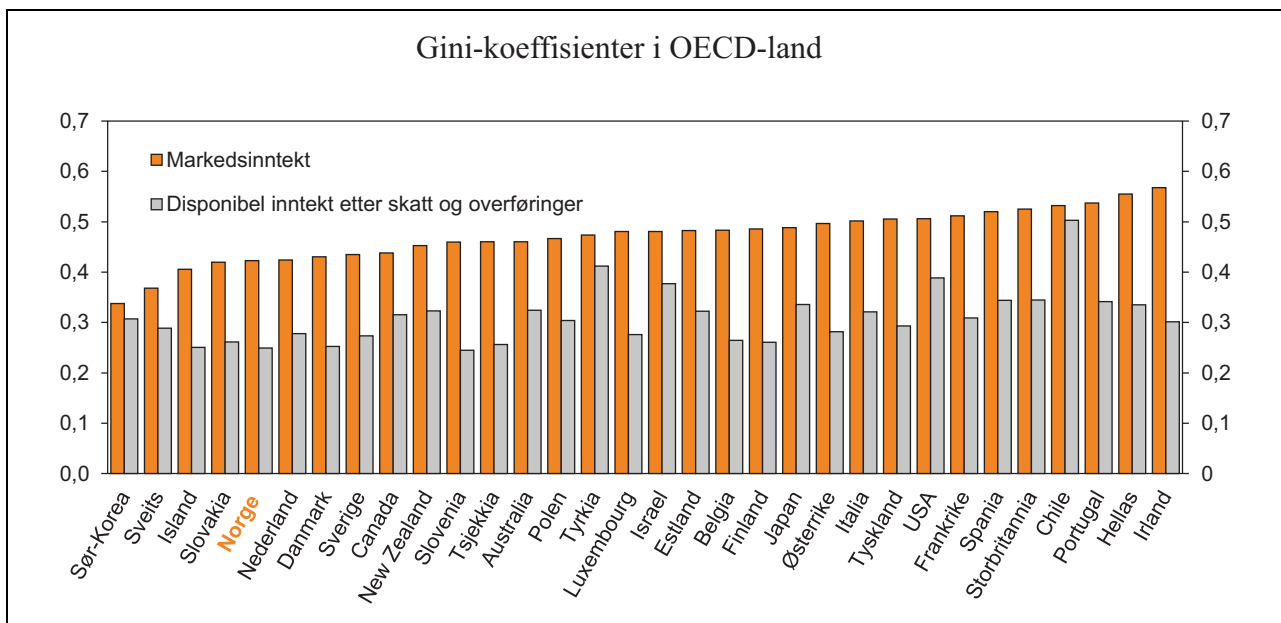
### Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Høy yrkesdeltakelse, lav arbeidsledighet og et relativt stort innslag av sentraliserte lønnsforhandlinger bidrar til at Norge har små inntektsforskjeller allerede før det tas hensyn til omfordelingen som finner sted gjennom skatter og overføringer, jf. figur 2.22.

Omfordelingen gjennom skatter og overføringsordninger betydelig i Norge, jf. figur 2.23. Viktige offentlige overføringsordninger forsikrer mot bortfall av inntekt ved sykdom, uførhet, høy alder og tap av arbeid. Disse ordningene reduserer Gini-koeffisienten med om lag 30 pst. i Norge. Sett under ett reduserer offentlige overføringer og skatter Gini-koeffisienten med over 40 pst. i Norge. Skattesystemets viktigste bidrag til omfordeling er dermed å finansiere velferdstjenester og ordninger for sikring av inntekt.

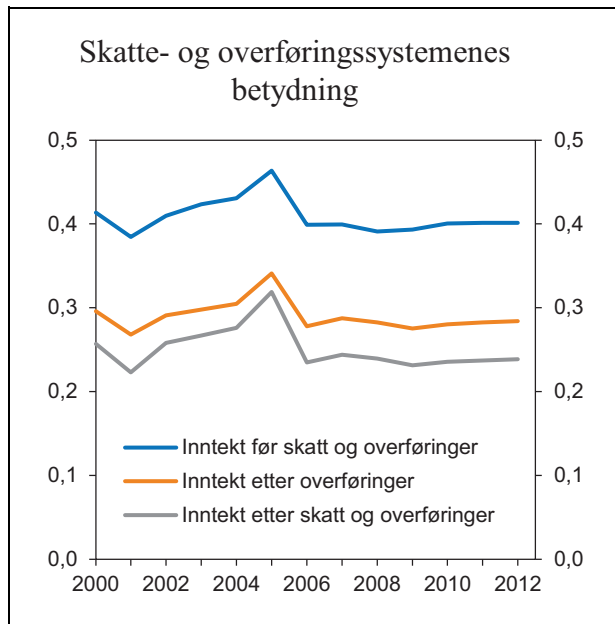
Skattesystemet bidrar samtidig til å omfordele finansieringsbyrden. Figur 2.24 viser gjennomsnittlig utlignet skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig fram ved at gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekten stiger med inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte i 2000 og 2005 prosentvis mindre i skatt enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Dette har blitt endret, særlig etter innføringen av utbytteskatt i skattereformen i 2006. Samtidig har gjennomsnittlig skatteprosent blitt noe redusert for de ti prosentene av befolkningen med lavest inntekt.

Et godt, offentlig finansiert utdanningstilbud og et bredt utbygd studiefinansieringssystem bidrar også til å redusere inntektsforskjellene og betydningen av foreldrenes inntekt for barnas inntekt.



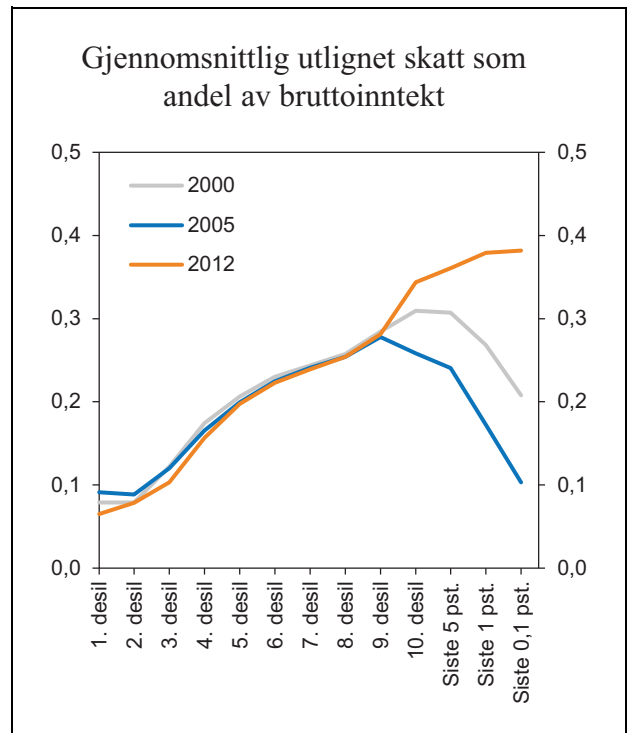
Figur 2.22 Gini-koeffisienter for markedsinntekter og disponibel inntekt etter skatt og overføringer. 2012 eller seneste tilgjengelige år

Kilde: OECD.



Figur 2.23 Skatte- og overføringssystemenes betydning for fordelingen målt med Gini-koeffisient. 2000–2012

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.24 Gjennomsnittlig utlignet skatt som andel av bruttoinntekt

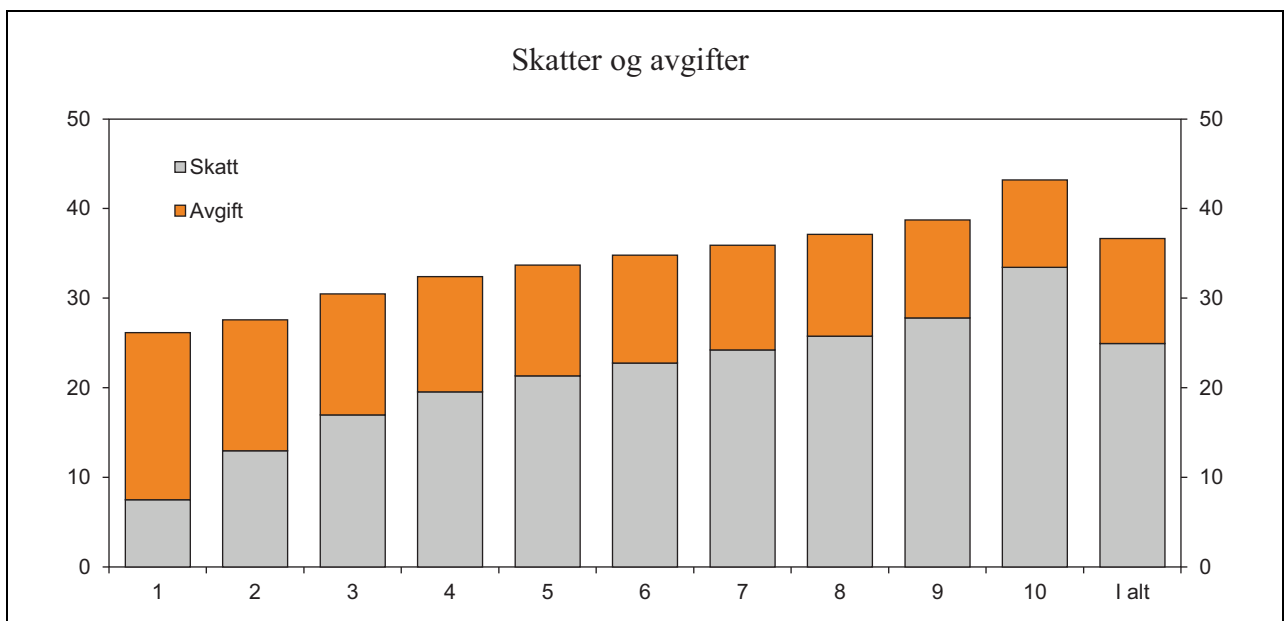
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

#### Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, kan det være relevant å ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighe-

tene. Slike beregninger utføres på Statistisk sentralbyrås modeller LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum.

I figur 2.25 er alle personer i befolkningen rangert etter ekvivalent inntekt (jf. boks 2.6) og ran-



Figur 2.25 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt. Lønns- og prisjusterte 2014-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

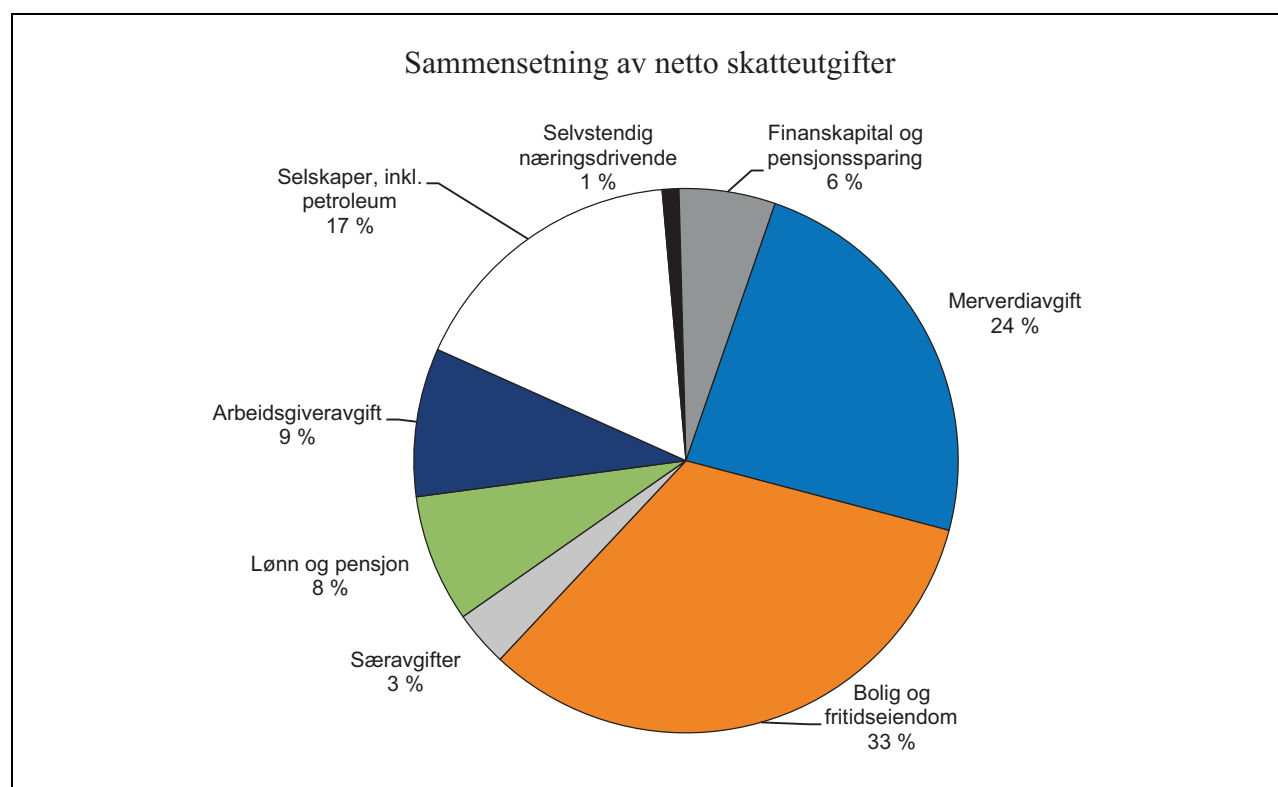
gert etter stigende inntekt i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter.

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

## 2.7 Anslag på skatteutgifter og skatte-sanksjoner

Skatte- og avgiftssystemet benyttes av og til som virkemiddel for å nå politiske mål. Det gir seg utslag i unntak og særordninger som reduserer inntektene til staten, og som følgelig innebærer en støtte til enkelte grupper og aktiviteter. Den beregnede støtten kalles skattesubsidier eller skatteutgifter. Eksempler er særordninger for enslige forsørgere og for næringsdrivende i jordbruket. Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på produktinnsats i næringsvirksomhet.

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



Figur 2.26 Netto skatteutgifter i 2014 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

tets beregninger av skatteutgifter og skattesankjoner samt en nærmere analyse av skatteutgifter.

Størrelsen på skatteutgifter og skattesankjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt i blant annet skattereformene i 1992 og i 2006. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssetninger, 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 2.26 viser hvordan netto skatteutgifter i 2014 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er beskatningen av egen bolig og fritidseiendom den største skatteutgiften. Denne utgjør om lag 33 pst. av de samlede skatteutgiftene.<sup>2</sup> Skatteutgifter ved finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 6 pst. av samlede skatteutgifter. Unntak i merverdiavgiftssystemet utgjør 24 pst., mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 9 og 8 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, hvilke

<sup>2</sup> I skatteutgiften for bolig og fritidseiendom er dokumentavgift ved omsetning av selveierleiligheter trukket fra.

datagrunnlag som er tilgjengelige og hvilken tidsfrist beregningen gjøres under.

Finansdepartementet publiserer årlig en rapport som beskriver beregningsmetodene som anvendes for å anslå provenyvirksomheter av endringer i skatte- og avgiftsregelverket.<sup>3</sup> Nedenfor gis en kort oppsummering av beregningsmetodene.

### 2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

#### *Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene*

Provenyvirksomheter av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser<sup>4</sup> i skatte- og avgiftsregelverket justeres hvert år i takt med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

Referansesystemet for *skatt* er basert på gjeldende skatteregler for inneværende år, hvor fradrag og inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert med anslått lønnsvekst. En skattyter som kun har standard fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt som er identisk med anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetning lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet som i inneværende år, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og enkelte andre grenser i personbeskatningen justeres med anslått prisvekst.

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

<sup>3</sup> Rapporten er tilgjengelig på siden: [http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/metoder-for-provenyberegninger.html?id=717071](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/metoder-for-provenyberegninger.html?id=717071)

<sup>4</sup> Prosentsetninger, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trykkgiftsavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året forut.



### 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 referanse-systemet for skatte- og avgiftsregelverket og anslått utvikling i skatte- og avgiftsgrunnlagene. Framskrivningen av skatte- og avgiftsgrunnlagene bygger blant annet på anslag for den makroøkonomiske utviklingen.

### 2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

Ved den enkleste formen for provenyberegning forutsettes det at skatte- eller avgiftsendringen ikke endrer husholdningenes eller bedriftenes atferd. 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, og hvor regelverksendringer i liten grad vil påvirke andre skattegrunnlag.

### 2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

Endringer i skatter, avgifter og enkelte offentlige utgifter kan ha betydning for offentlige finanser utover den umiddelbare, direkte 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 eksisterende 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. 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 utbyttene før reformen ble i stor grad tilbakeført til selskapene i form av lån og ny egenkapital. På denne måten fikk aksjonærene omgjort tilbakeholdt overskudd, som ville blitt skattepliktig ved utdeling etter reformen, til innbetalt lån og ny egenkapital som kan tas ut uten utbyttebeskatning også etter reformen. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt fram i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO<sub>2</sub>-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO<sub>2</sub>-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift, ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift, ble framskyndet.

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

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

### *Varige virkninger*

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

#### **2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk**

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

En skattelette som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.<sup>5</sup> Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økonomien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes.

Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort. Over tid må alle skattelettelse uansett finansieres gjennom økte skatter 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 ufinansierede skatte- og avgiftslettelse må ikke forveksles med varige effekter av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene som er relevant å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

---

<sup>5</sup> Tilsvarende vil økte trykder 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*  
*Nærmere om de enkelte forslagene*



## 3 Direkte skatt for personer

### 3.1 Formuesskatt

#### 3.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen reduserte formuesskatten med 1,5 mrd. kroner i budsjettet for 2014 og har vært tydelig på at den skal videre ned. Regjeringen foreslår nye netto lettelser i formuesskatten på om lag 4,1 mrd. kroner påløpt og 3,2 mrd. kroner bokført i 2015.

For de som betaler formuesskatt, kan insentivene til å spare være svake. Økningene i bunnfradraget de siste årene har gjort det mer lønnsomt å spare for de som dermed ikke lenger betaler formuesskatt. I 2014 ble økning i bunnfradraget kombinert med satsreduksjon, slik at det ble mer lønnsomt å spare også for de som betaler formuesskatt. Lavere formuesskattesats kan i tillegg dempe de negative virkningene av at ulike formuesobjekter verdsettes forskjellig, slik at sparingen i større grad plasseres der avkastningen er høyest. Regjeringen legger også vekt på at lavere formuesskatt kan stimulere entreprenørskap.

Regjeringen foreslår å redusere den statlige satsen i formuesskatten med 0,25 prosentenheter. Samlet formuesskattesats (inkludert den kommunale satsen) blir dermed 0,75 prosent. I tillegg økes bunnfradraget i formuesskatten fra 1 mill. kroner til 1,2 mill. kroner (2,4 mill. kroner for ektepar).

Videre foreslås det noen endringer i verdsettingen av sekundærbolig og næringsseiendom for å redusere forskjellene mellom ulike formuesobjekter. Regjeringen ønsker imidlertid ikke å øke verdsettingen av skattyters bolig nummer to. Regjeringen foreslår derfor å innføre en ny verdsettingskategori i formuesskatten, slik at alle skattytere kan ha én sekundærbolig som beholder gjeldende verdsettingsrabatt på 40 pst. I de tilfeller der skattyter har flere sekundærboliger, er det den først anskaffede sekundærboligen som fortsatt skal ha 40 pst. verdsettingsrabatt. For øvrige sekundærboliger og næringsseiendom reduseres verdsettingsrabatten til 20 pst. av markedsverdi.

Endringene i formuesverdsettingen gjør det nødvendig å tilpasse reglene i eideomsskattelova

om verdsetting av boliger ved bruk av formuesgrunnlag.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10, eideomsskattelova § 8 C-1 og forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 kapittel 2. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015. Endringene i eideomsskattelova foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

#### 3.1.2 Gjeldende rett

For inntektsåret 2014 skal personlige skattytere og dødsbo svare formuesskatt av den delen av nettoformuen som overstiger 1 mill. kroner (bunnfradrag). Bunnfradraget for ektefeller, som lignes under ett for begge formue, utgjør 2 mill. kroner. Samlet formuesskattesats er maksimalt 1 pst. for inntektsåret 2014 (0,3 pst. til staten og inntil 0,7 pst. til kommunene). Reglene om bunnfradrag og formuesskattesatser er regulert i Stortingets skattevedtak kapittel 2.

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

Skatteloven § 4-10 annet ledd regulerer hvordan ligningsverdien av boligeiendom skal fastsettes. Ligningsverdien settes til boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, byggear, areal og geografisk beliggenhet. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 60 for sekundærbolig. Kvadratmetersatsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå. Metoden gjelder også for boenhet i boligselskap som lignes etter skatteloven § 7-3.

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

For primærbolig og fritidsbolig følger det av skatteloven § 4-10 første ledd at ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Den tilsvarende sikkerhetsventilen for annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom er 72 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Ifølge skatteloven § 4-10 fjerde ledd kan ligningsverdien av næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Slik verdsetting kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. Departementet har gitt utfyllende forskriftsbestemmelser til skatteloven § 4-10 fjerde ledd i forskrift 19. november nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Hovedregelen om verdsetting av næringseiendom følger av FSFIN § 4-10-4 og regulerer grunnlaget for beregning av utleieverdi for utleid og ikke-utleid næringseiendom. Ifølge FSFIN § 4-10-4 skal ligningsverdien av næringseiendom settes til 60 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi.

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

### 3.1.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen reduserte satsen i formuesskatten fra 1,1 pst. til 1 pst. i budsjettet for 2014. Den effektive skattesatsen på sparing for dem som betaler formuesskatt, kan imidlertid fortsatt bli høy. Regjeringen prioriterer derfor å redusere formuesskattesatsen betydelig i budsjettet for 2015.

Regjeringen foreslår å redusere den statlige satsen i formuesskatten med 0,25 prosentenheter. Samlet formuesskattesats (inkludert den kommunale satsen) blir dermed 0,75 prosent. I tillegg foreslås det å øke bunnfradraget i formuesskatten fra 1 mill. kroner til 1,2 mill. kroner (2,4 mill. kroner for ektepar), jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 §§ 2-1, 2-2 og 2-3.

Forslaget vil gjøre det mer lønnsomt å spare. Lavere formuesskatt kan også virke positivt på entreprenørskap.

Det foreslås videre noen endringer i verdsettingen av enkelte typer fast eiendom. Både næringseiendom og sekundærbolig, inkludert boliger som leies ut i næringsvirksomhet, har en verdsettingsrabatt tilsvarende 40 pst. av markedsverdi, mens blant annet børsnoterte aksjer

verdsettes til full markedsverdi. Slik forskjellsbehandling er problematisk. En mer lempelig beskatning av fast eiendom kan føre til overinvestering i slik eiendom på bekostning av annen næringsvirksomhet. Det taler for å redusere verdsettingsrabattene for næringseiendom og sekundærbolig.

Regjeringen ønsker imidlertid ikke at verdsettingen av skattyters bolig nummer to (første sekundærbolig) skal øke. Regjeringen foreslår derfor å innføre en ny verdsettingskategori for fast eiendom i formuesskatten, slik at alle skattytere kan ha én sekundærbolig som beholder gjeldende verdsettingsrabatt på 40 pst. I de tilfeller der skattyter har flere sekundærboliger, er det den først anskaffede sekundærboligen som fortsatt skal ha 40 pst. verdsettingsrabatt. Tinglysingsdato benyttes som utgangspunkt for å avgjøre hvilken sekundærbolig som er ervervet først. Ved manglende tinglysning benyttes omsetningsdato. En slik løsning er forutsigbar for skattyter og forholdsvis enkel å implementere i systemene til Skatteetaten. Løsningen vil også kreve lite saksbehandling i etterkant. For øvrige sekundærboliger og næringseiendom reduseres verdsettingsrabatten til 20 pst. av markedsverdi. Det foreslås ingen endringer i verdsettingen av primærbolig og fritidseiendom. Se forslag til endringer i skatteloven § 4-10 annet ledd.

Ifølge skatteloven § 4-10 fjerde ledd kan ligningsverdien av næringseiendom fastsettes på grunnlag av en beregnet utleieverdi. Slik verdsetting kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. I dag følger det av forskrift 19. november nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 4-10-4 at ligningsverdien av næringseiendom settes til 60 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi. For primærbolig og sekundærbolig følger verdsettingsrabatten av skatteloven § 4-10. Departementet mener at også verdsettingsrabatten for næringseiendom bør framgå av skatteloven § 4-10 istedenfor i forskriften. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4-10 fjerde ledd.

Forslaget er anslått til å gi en lettelse på om lag 4 130 mill. kroner påløpt og 3 210 mill. kroner bokført i 2015. Gjennomsnittlig lettelse for personer som betaler formuesskatt, vil bli om lag 7 700 kroner. Antallet som betaler formuesskatt, reduseres med om lag 100 000 personer i 2015. Det har ikke vært mulig å inkludere virkningene av økt verdsetting av sekundærbolig utover den først anskaffede i de to sistnevnte anslagene. Med forslaget vil om lag 12 pst. av skattyterne betale for-

muesskatt i 2015, mot 14 pst. dersom gjeldende regler hadde blitt videreført.

Det er økningen i bunnfradraget som gjør at færre vil betale formuesskatt. Personer med betydelige formuer vil fortsatt betale formuesskatt med regjeringens forslag. Det vil bli om lag 70 000 nye personer som ikke betaler personlig skatt med regjeringens forslag til skatteopplegg for 2015. Av disse er om lag 26 pst. alderspensjonister med relativt lav inntekt og formue. Det er hovedsakelig endringer i inntektsskatten, først og fremst økningen i nedre grense for å betale trygdeavgift og i minstefradraget for pensjonsinntekt, som bidrar til at færre betaler skatt. Økningen i bunnfradraget i formuesskatten betyr imidlertid relativt mye for hvor mange flere nullskattytere det blir i pensjonistgruppen.

De mest formuende får en lavere skattebyrde med forslaget. Disse har også høye inntekter i gjennomsnitt. Gruppen med over 2 mill. kroner i bruttoinntekt får i gjennomsnitt en skattelettelse på 38 400 kroner, herav en reduksjon i formuesskatten på vel 36 000 kroner. Denne gruppen fikk om lag 39 000 kroner lavere skatt i 2014. Til sammenligning er det beregnet at personer med over 2 mill. kroner i bruttoinntekt fikk en skatteøkning på 270 000 kroner fra 2005 til 2013. Denne gruppen vil med regjeringens skatteforslag for 2015 i gjennomsnitt betale over 1,3 mill. kroner i skatt, som tilsvarer 37 pst. av gjennomsnittlig bruttoinntekt. Av dette utgjør formuesskatten om lag 110 000 kroner, som tilsvarer 8,5 pst. av samlet skatt.

Det har fra flere hold vært uttrykt bekymring for at enkelte svært formuende personer ikke betaler personlig inntektsskatt, og at formuesskatten av denne grunn bør opprettholdes på et relativt høyt nivå.

Regjeringen mener at alle som har mulighet til det, skal bidra til fellesskapet ved å betale skatt. Da er det helheten i skattesystemet og den samlede beskatningen som er relevant. Det er ikke noe ved regjeringens skattepolitikk som vil skape nullskattytere blant personer med store nettoformuer.

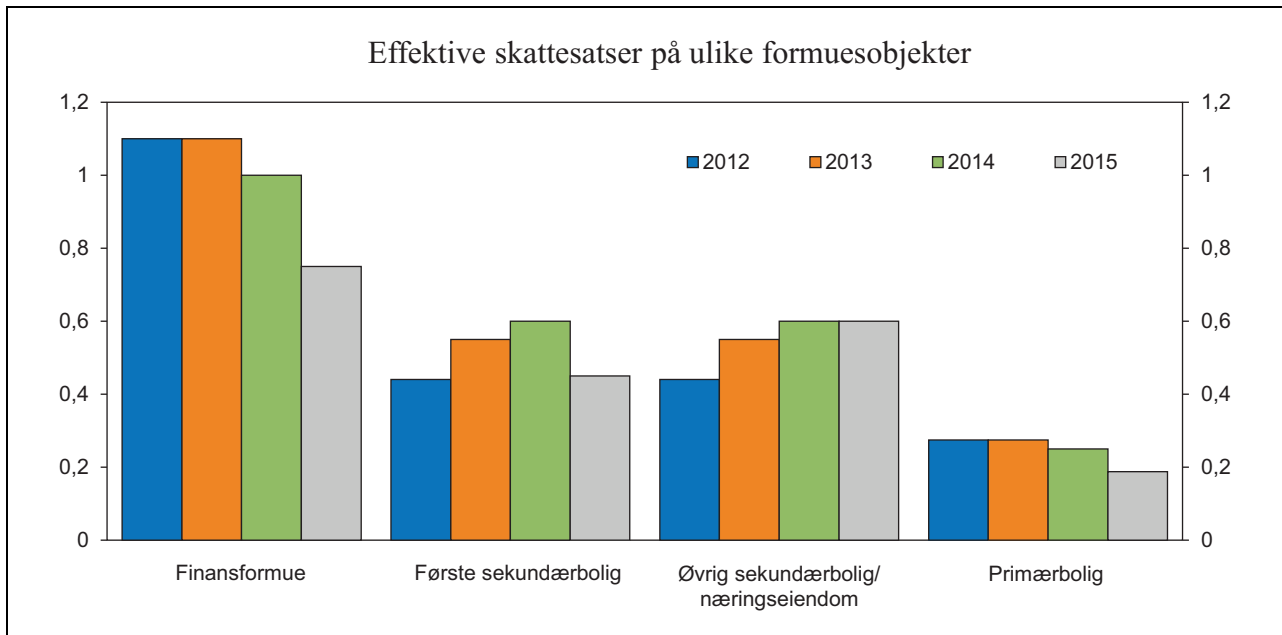
Selv om noen formuende personer i enkelte år betaler lite personlig inntektsskatt, betaler de likevel skatt gjennom selskapene. En varig situasjon med null skattepliktig personlig inntekt er dessuten trolig sjelden for formuende personer. Skattytere kan ha lav eller ingen skattepliktig inntekt i enkeltår som følge av at inntekter, herunder utbytter og spesielt gevinster, er ujevnt fordelt over tid eller at de har store fradrag for tidligere års underskudd i næring. At noen få skattytere med stor formue betaler svært lav eller ingen skatt utenom

formuesskatt i enkelte år, kan også skyldes at de finansierer konsum med utbytte innenfor skjermingsfradraget eller inntekter som er tatt ut og beskattet tidligere.

Figur 3.1 viser effektiv formuesskattesats for utvalgte formuesobjekter i 2012–2014 og med de foreslåtte endringene for 2015. Den effektive skattesatsen er den nominelle satsen redusert med eventuell verdsettingsrabatt. De formuesobjektene som i dag verdsettes til full verdi, dvs. finansformue og aksjer, vil få en entydig reduksjon i effektiv formuesskattesats med 25 pst. fra 2014 til 2015. Den effektive formuesskattesatsen på primærboliger vil også reduseres med 25 pst., fra 0,25 pst. til 0,19 pst. Sekundærbolig og nærings eiendom har i dag en effektiv formuesskattesats på 0,6 pst. Med de foreslåtte endringene for 2015 reduseres den effektive formuesskattesatsen på den først anskaffede sekundærboligen med 25 pst., til 0,45 pst. Den effektive formuesskattesatsen på øvrig sekundærbolig og nærings eiendom holdes uendret på 0,6 pst.

Sikkerhetsventilen skal forhindre at noen boliger må ha en uforholdsmessig høy ligningsverdi. Sikkerhetsventilen for sekundærbolig og nærings eiendom er 72 pst. av markedsverdi. Det betyr at skattytere kan kreve å få nedsatt ligningsverdien til 72 pst. av eiendommens dokumenterte markedsverdi. Når den beregnede ligningsverdien i prosent av anslått markedsverdi (prosentandelen) på nærings eiendom og sekundærbolig utover den først anskaffede foreslås økt fra 60 til 80 pst. fra 2015, må sikkerhetsventilen også økes. Departementet foreslår å sette sikkerhetsventilen til markedsverdi. Det betyr at noen flere enn i dag vil kunne kreve å få nedsatt ligningsverdien. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 første ledd.

Fra og med skatteåret 2014 har kommunene hatt anledning til å benytte formuesgrunnlaget ved eiendomsskattetaksering av boligeiendom. Endringer i formuesskattereglene kan få direkte betydning for verdsetting av boliger som blir taksert gjennom bruk av formuesgrunnlag, jf. Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.5. Etter eieendomsskattelova § 8 C-1 andre ledd skal en reduksjonsfaktor sikre at ingen boliger får et eieendomsskattegrunnlag som overstiger markedsverdien. Fra skatteåret 2015 er reduksjonsfaktoren 0,8, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1 og omtalen i Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.4. Departementet foreslår at endringene i formuesskatten blir fulgt opp med nødvendige justeringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane (eieendomsskattelova) § 8 C-1 om verdsetting av boliger ved bruk



Figur 3.1 Effektive skattesatser på ulike formuesobjekter. 2012–2014 samt forslag for 2015. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

av formuesgrunnlag. Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 og eieendomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd og til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014, §§ 2-1, 2-2 og 2-3.

### 3.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Innføring av et skille mellom den først ervervede sekundærboligen og annen sekundærbolig må innarbeides i systemene til Skatteetaten. I etableringsfasen vil Skatteetaten få økte administrative kostnader som følge av forslaget.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 4 130 mill. kroner påløpt og 3 210 mill. kroner bokført i 2015.

### 3.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i formueskatten trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015. Det foreslås videre at endringen i eieendomsskattelova trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

## 3.2 Sentrale satser, grenser og fradrag

### 3.2.1 Minstefradrag for lønn, trygd og pensjon

Minstefradraget for lønn gis i lønnsinntekter og trygdeinntekter som skattlegges som lønn (sykepenger, dagpenger, foreldrepenger, kvalifiseringsstønad og arbeidsavklaringspenger og ny uføretrygd fra 2015). I 2014 utgjør minstefradraget 43 pst. av samlet lønn og trygd med et maksimalt nivå på 84 150 kroner. Minstefradraget for 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 utgifter de har i næringsvirksomheten.

Regjeringen foreslår å øke det maksimale nivået i minstefradraget for lønn og trygd med om lag 1 000 kroner utover lønnsjustering til 87 950 kroner. Det vil gi lettelse til brede grupper av befolkningen. Samlet lettelse utgjør om lag 725 mill. kroner påløpt og 580 mill. kroner bokført.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 6-1.

Fra og med 2005 har det vært gitt et eget minstefradrag i pensjonsinntekter. Det utgjør 27 pst. av samlet pensjonsinntekt med et maksimalt nivå på 70 400 kroner i 2014. Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget for lønn blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til inntektens erverv. Samlet skatt er likevel



vesentlig lavere for pensjonister enn for lønnstakere med like store inntekter, jf. punkt 2.3. Det skyldes dels at pensjonister betaler lavere trygdeavgift (5,1 pst. istedenfor 8,2 pst.), dels at det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for alderspensjonister på inntil 30 000 kroner i 2014. Dessuten har uførepensjonister i 2014 rett på en særlig skattebegrensning/særfradrag.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget for pensjon fra 27 til 29 pst. Det vil gi en målrettet lettelse for de som har pensjonsinntekter under om lag 267 400 kroner. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 280 mill. kroner påløpt og 220 mill. kroner bokført i 2015. Pensjonistene samlet får med regjeringens forslag betydelige lettelser gjennom lavere formuesskatt, jf. punkt 1.5 og punkt 3.1. Forslaget om økt minstefradrag gjør at også pensjonister med lav inntekt og lav formue får skattelettelse.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 6-32.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 3.2.2 Toppskatt

I 2015 vil anslagsvis 960 000 personer betale toppskatt med en videreføring av dagens regler. Toppskatten utgjør 9 pst. av personinntekt utover 527 400 kroner og 12 pst. av personinntekt utover 857 300 kroner i 2014. Til sammenligning utgjør gjennomsnittlig årslønn i en heltidsstilling anslagsvis 523 800 kroner i 2014.

I tråd med Sundvolden-erklæringen foreslår regjeringen å øke innslagspunktet i trinn 1 i toppskatten med 7 500 kroner utover lønnsjustering til 552 300 kroner. Det vil føre til at om lag 37 000 færre personer vil betale toppskatt i 2015 enn i 2014. Økt innslagspunkt i toppskatten vil stimulere til økt arbeidstilbud. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 630 mill. kroner påløpt og 500 mill. kroner bokført i 2015. Innslagspunktet i trinn 2 i toppskatten justeres med anslått lønnsvekst til 885 600 kroner, jf. punkt 3.2.4.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 3-1.

### 3.2.3 Trygdeavgift

#### Sats

Personlige skattytere betaler en trygdeavgift på personinntekt på 8,2 pst. på lønn og trygdeinntek-

ter som skattlegges som lønn, 11,4 pst. på næringsinntekt og 5,1 pst. på pensjonsinntekt.

Generelle satsreduksjoner i inntektsskatten for personer og selskaper er normalt det beste virkemidlet i skattesystemet for å stimulere til økonomisk vekst. Reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskaper til 27 pst. fra 2014 stimulerer både investeringene, sparingen og arbeidstilbudet. Den lavere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskaper gir imidlertid et stort provenytap. Derfor ble trygdeavgiftene økt med 0,4 prosentenheter i 2014 som en del av finansieringen. Økningen i trygdeavgiftene for lønn og næringsinntekt bidro imidlertid til å dempe den positive virkningen på arbeidstilbudet av den lavere skattesatsen på alminnelig inntekt. Regjeringen ønsker å ta et nytt steg for å stimulere arbeidstilbudet gjennom lavere skattesats på arbeid og foreslår derfor å redusere trygdeavgiftene for lønn/trygd og næringsinntekt med 0,1 prosentenheter til hhv. 8,1 pst. og 11,3 pst. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 1 440 mill. kroner påløpt og 1 170 mill. kroner bokført i 2015. Av dette utgjør lettelsen til selvstendig næringsdrivende om lag 80 mill. kroner påløpt og bokført.

Departementet viser til forslag til Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015 §§ 7 og 8.

#### Nedre grense

I 2014 er den nedre grensen for å betale trygdeavgift 39 600 kroner. På den delen av personinntekten som overstiger denne beløpsgrensen, betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.) inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats av hele personinntekten. Den såkalte frikortgrensen er 350 kroner høyere enn den nedre grensen, dvs. 39 950 kroner i 2014.

Regjeringen foreslår å sette den nedre grensen for å betale trygdeavgift til 49 650 kroner, slik at den såkalte frikortgrensen øker til 50 000 kroner i 2015. Endringen vil særlig komme studenter, skoleelever og andre med midlertidig lav inntekt til gode. Lettelsen utgjør om lag 150 mill. kroner påløpt og 120 mill. kroner bokført i 2015. Departementet viser til forslag til endringer i folketrygdloven § 23-3.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 3.2.4 Andre grenser og fradrag

Regjeringen foreslår å justere viktige grenser i personbeskatningen med anslått lønnsvekst i 2015 på 3,3 pst. Det gjelder

- personfradraget, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 6-3. Lønnsjustering av personfradraget innebærer en lettelse for pensjonister fordi lønnsveksten er noe sterkere enn veksten i alderspensjon. Dermed vil pensjonister overkompenseres. Det anslås at provenyet vil bli redusert med 60 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført;
- innslagspunktet i toppskatten trinn 2, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 3-1;
- det særskilte fradraget i Finnmark og Nord-Troms, jf. forslag til endring av skatteloven § 15-5. Endringen innebærer en lettelse på om lag 3 mill. kroner påløpt og bokført.

Det særskilte skattefradraget for pensjonister foreslås økt i takt med veksten i minste pensjonsnivå, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 6-5. Øvre grense i minste fradraget for pensjonsinntekt foreslås økt i takt med veksten i pensjonsinntekt, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 6-1.

## 3.3 Nedtrapping av skattefradraget for pensjonister mot ny uføretrygd

### 3.3.1 Innledning og sammendrag

I dag får AFP- og alderspensjonister et eget skattefradrag. Fradraget trekkes fra direkte i skatten og er behovsprøvd mot samlet pensjonsinntekt, inkludert uførepensjon. Som et ledd i større endringer i folketrygden har Stortinget vedtatt ny uføretrygd fra 2015 som skal erstatte dagens uførepensjon. Ny uføretrygd skal skattlegges som lønn, og ytelsen faller dermed ut av skattelovens begrep «samlet pensjonsinntekt». Dette er uheldig fordi manglende behovsprøving av skattefradraget mot uføreytelser kan gi insentiver for personer i alderen 62–67 år til å søke seg mot uføretrygd framfor alderspensjon.

For at skattefradraget for pensjonister skal bli trappet ned mot ny uføretrygd slik skattefradraget blir trappet ned mot uførepensjon i dag, er det nødvendig med en regelendring. Regjeringen foreslår en slik endring, slik at skattefradraget for AFP- og alderspensjonister fortsatt trappes ned mot uføreytelser.

Forslaget innebærer ingen merkbare endringer for dagens uførepensjonister ettersom det reelt sett er en videreføring av gjeldende regler. I provenytabellen står forslaget likevel oppført med provenyvirkning på 30 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2015, jf. nærmere omtale i punkt 3.3.4.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-1 tredje ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 3.3.2 Gjeldende rett

I forbindelse med pensjonsreformen i 2011 ble det innført et eget skattefradrag for AFP- og alderspensjonister, jf. skatteloven § 16-1 første ledd. Maksimalt fradrag er 30 000 kroner i 2014. Hensikten med skattefradraget er dels å skjerme pensjonister med minste pensjonsnivå fra å betale skatt, dels å redusere skatten på pensjoner opp til et visst nivå. Fradraget er derfor behovsprøvd mot samlet pensjonsinntekt, slik at høyere pensjonsinntekt gir lavere fradrag. Behovsprøvingen skjer ved at fradraget trappes ned når skattyters samlede pensjonsinntekt overstiger fastsatte beløpsgrenser, jf. skatteloven § 16-1 tredje ledd.

Frادraget trappes ikke ned mot arbeidsinntekt. En behovsprøving mot arbeidsinntekt ville økt den effektive marginals-katten på arbeid og svekket insentivene til arbeid. For at kapitalinntekter skal skattlegges likt for pensjonister og andre grupper, behovsprøves skattefradraget heller ikke mot kapitalinntekt.

Som et ledd i uførefor-reformen skal uførepensjon fra folketrygden erstattes med ny uføretrygd fra 2015. Dagens uførepensjonister skal overføres til nytt regelverk, og uførepensjonen konverteres til ny uføretrygd. Uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger skal skattlegges som lønnsinntekt. De nødvendige endringene i skattereglene er vedtatt og trer i kraft fra 2015, samtidig med endringene i folketrygdloven, jf. Prop. 1 LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013.

### 3.3.3 Vurderinger og forslag

Når den nye uføretrygden skal skattlegges som lønn, vil den falle ut av begrepet «samlet pensjonsinntekt». Skattefradraget for pensjonsinntekt vil dermed i utgangspunktet ikke lenger trappes ned mot uføreytelser. For personer som kombinerer uførepensjon med alderspensjon i dag, vil en økning i uførepensjonen redusere skattefradraget

på samme måte som en økning i alderspensjonen. Fra 2015 vil dette ikke være tilfellet uten en regelendring.

Manglende nedtrapping av skattefradraget mot uføreytelser kan gi incentiver for personer i alderen 62–67 år til å søke seg mot uføreytelser framfor alderspensjon, noe som kan bidra til å undergrave pensjonsreformen. Sammenlignet med dagens regler vil det for mange bli gunstigere å kombinere alderspensjon med uføretrygd fra 2015, men en videreføring av dagens regler om nedtrapping av skattefradraget mot uføreytelser vil dempe denne effekten.

Regjeringen foreslår på denne bakgrunn at skattefradraget for pensjonsinntekt fortsatt skal trappes ned mot uføreytelser på linje med dagens uførepensjon. I skatteloven § 16-1 tredje ledd brukes betegnelsen «samlet pensjonsinntekt». Ettersom uføretrygd fra folketrygden og uføreytelser fra andre ordninger ikke lenger vil omfattes av pensjonsbegrepet, foreslår departementet at det tilføyes «mv.». Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-1 tredje ledd.

### 3.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Å kombinere alderspensjon med uføreytelser har vært mulig for uførepensjonister mellom 62 og 67 år med *gradert* uførepensjon siden pensjonsreformen i 2011. Personer som kun mottar alderspensjon eller uføreytelser (eller kombinerer alderspensjon eller uføreytelser med arbeid), påvirkes derfor ikke av forslaget.

Forslaget innebærer heller ingen merkbare endringer for dagens uførepensjonister ettersom forslaget reelt sett innebærer en videreføring av gjeldende regler. I provenytabellen har forslaget likevel en provenyvirkning på 30 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2015. Dette skyldes at forslaget sammenlignes med situasjonen slik den ville vært etter innføring av uførereformen. På svært usikkert grunnlag anslår departementet at om lag 5 000 personer *ville ha* blitt berørt dersom skattefradraget ikke lenger ble trappet ned mot uføreytelser.

Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser av betydning for Skatteetaten.

### 3.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## 3.4 Skatteklasser 2 for ektepar

### 3.4.1 Innledning og sammendrag

Hovedregelen er at hver skattyter skattlegges for seg i klasse 1. Ektefeller kan også lignes sammen i skatteklasser 2 dersom dette samlet sett gir lavere skatt. I skatteklasser 2 er personfradraget større enn i klasse 1. Å bli lignet i klasse 2 er skattemessig gunstig hvis den ene ektefellen har for lav inntekt til å få utnyttet sitt eget personfradrag. Fordelen avtar med økning i inntekten til ektefellen med lav inntekt. Det anslås at under 10 pst. av alle ektepar vil bli lignet i klasse 2 i 2014.

I 2014 ble maksimal skattefordel av å bli lignet i klasse 2 redusert til om lag 6 300 kroner. I 2013 var fordelene maksimalt 13 200 kroner. Regjeringen foreslår å fullføre utfasingen av skatteklasser 2 for ektepar i 2015. Forslaget vil styrke incentivene til arbeid, bedre integrering og likestilling og føre til økt likebehandling av gifte og samboende. Forslaget er anslått å øke provenyet med 310 mill. kroner påløpt og 250 mill. kroner bokført i 2015.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 15-4 og 15-5. Forslaget forutsetter også tilpasninger i Stortingets skattevedtak § 3-1 om toppskatt og § 6-3 om personfradrag. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 3.4.2 Gjeldende rett

Den formelle hovedregelen er at ektefeller lignes under ett for begge samlede formue og inntekt med mindre annet er bestemt, jf. skatteloven § 2-10. Har begge ektefellene inntekt, kan hver av dem kreve at denne inntekten lignes særskilt. Særskilt ligning av inntekten gjennomføres også uten at ektefellene har bedt om det dersom det gir lavere eller samme skatt som ligning under ett, jf. skatteloven § 2-11 første og annet ledd.

Personlige skattytere skal ha et personfradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15-4. Personfradraget er et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Fradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt og kan dermed heller ikke gi framførbart underskudd. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 og klasse 2 for det enkelte inntektsåret. For inntektsåret 2014 er personfradraget 48 800 kroner i klasse 1 og 72 000 kroner i klasse 2, jf. Stortingets skattevedtak § 6-3.

Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som lignes under ett for begge samlede formue og

inntekt. Andre personlige skattytere skal ha personfradrag i klasse 1. Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter skatteloven § 6-41. Ligning i klasse 2 er skattemessig gunstig hvis den ene ektefellen har for lav inntekt til å få utnyttet sitt eget personfradrag.

Maksimal fordel av ligning i klasse 2 er knapt 6 300 kroner for inntektsåret 2014. Fordelen avtar med økning i inntekten til ektefellen med lav inntekt. For ektepar som ikke har fradrag utover standard fradrag, vil det som regel bare lønne seg å bli lignet i klasse 2 dersom den ene ektefellen har lavere inntekt enn om lag 55 000 kroner. Selv om ligning under ett i klasse 2 er den formelle hovedregelen for ektefeller, lignes derfor de aller fleste ektefeller særskilt i klasse 1.

### 3.4.3 Vurderinger og forslag

Formålet med skatteklasse 2 har vært å beskatte skattytere med forsørgeransvar noe lempeligere for å ta hensyn til høyere kostnader som følger med et forsørgeransvar.

Ordningen med skatteklasse 2 henger igjen i skattesystemet fra en tid da ektepar i større grad ble ansett og skattlagt som én enhet. I dag er skattesystemet langt mer individbasert. Ved å fjerne klasse 2 for ektepar vil ikke lenger skatten til den ene ektefellen påvirkes av den andre ektefellens valg mellom lønnet arbeid og hjemmearbeid.

Skatteklasse 2 medfører i praksis at ektefellen som har inntekt, får lavere skatt enn andre skattytere fordi den andre ektefellen ikke har inntekt. Ordningen svekker dermed arbeidsinsentivene til mange hjemmевærende fordi skattefordelen forsvinner dersom den hjemmевærende begynner i lønnet arbeid. Blant de aller fleste ekteparene som lignes i klasse 2, er det kvinnen som er hjemmевærende. Å fjerne klasse 2 kan derfor fremme likestilling og er særlig viktig for integreringen. Yrkesdeltagelsen blant kvinner i innvandrergрупene er lav. Om lag 70 pst. av alle ektepar i alderen 17–61 år som ble lignet i klasse 2 i 2012, bestod av minst én innvanderer. Klasse 2 gjør det vanskeligere å øke den lave yrkesdeltakelsen blant kvinner i innvandrergрупene.

Skatteklasse 2 er heller ikke tilpasset dagens ulike samlivsformer. En som forsørger sin samboer, får ikke personfradrag i klasse 2, mens en gift person i tilsvarende situasjon blir lignet i klasse 2. Ved forsørgelse av partner behandles altså samboere på samme måte som enslige.

I 2014 ble maksimal skattefordel av å bli lignet i klasse 2 om lag halvert. Maksimal fordel av å bli lignet i klasse 2 er dermed i underkant av 6 300 kroner i 2014 (mot 13 200 kroner i 2013). I 2012 ble om lag 145 000 ektepar lignet i klasse 2. Det anslås at om lag 70 000 ektepar ville blitt lignet i klasse 2 i 2015 uten regelendring.

Regjeringen foreslår å fullføre utfasingen av skatteklasse 2 for ektepar i 2015. Ekteparene som hadde de største fordelene av klasse 2, har nå fått redusert denne fordelene i 2014, noe som vil gjøre overgangen lettere. Det kreves en beskjeden arbeidsinnsats for den hjemmевærende for å kompensere for skatteøkningen. Forslaget vil styrke insentivene til arbeid, bedre integrering og likestilling og føre til økt likebehandling av gifte og samboende.

Forslaget om å fjerne klasse 2 for ektepar gjennomføres ved at det høyere personfradraget i klasse 2 bortfaller. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 15-4 om personfradrag. I skatteloven § 15-4 femte ledd om personfradrag etter dødsfall står det i annet punktum at dersom ektefellens inntekt kreves lignet særskilt, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. I praksis lignes inntekten særskilt også uten at den gjenværende har framsatt krav om det dersom det gir lavere samlet skatt enn ligning under ett. Departementet foreslår at ordlyden endres i tråd med dette. I tillegg må skatteloven § 15-5 om særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms endres slik at henvisningen til klasse 2 fjernes. Tilsvarende tilpasning må gjøres i Stortingets skattevedtak § 3-1 om toppskatt og § 6-3 om personfradrag.

### 3.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår at om lag 70 000 ektepar vil bli berørt dersom klasse 2 fjernes. Forslaget styrker arbeidsinsentivene til hjemmевærende ektefeller. På sikt vil derfor endringen kunne lede til at flere kommer ut i arbeid. Det kan styrke husholdningens inntekt. Forslaget er anslått å øke provensyet med 310 mill. kroner påløpt og 250 mill. kroner bokført i 2015.

Forslaget medfører kostnader ved at Skatteetaten må tilpasse etatens forskudds- og lignings-systemer. Kostnadene dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettammer. Forslaget bidrar til å forenkle skattereglene og er dermed en administrativ forenkling for Skatteetaten.

### 3.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## 3.5 Skattlegging av mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge

### 3.5.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at regelen om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt oppheves for mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge. Denne gruppen av skattytere foreslås i stedet skattlagt etter de ordinære reglene for alderspensjonister. Forslaget får ingen praktisk betydning for de aller fleste mottakerne av supplerende stønad, men vil forenkle skattesystemet og fjerne en urimelig forskjellsbehandling.

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge ytes til personer som på grunn av kort botid i landet ikke har opptjent tilstrekkelige alderspensjonsrettigheter. Stønadene er behovsprøvd og reduseres mot all inntekt personen og eventuell ektefelle, samboer eller registrert partner har, inkludert inntekter fra utlandet. Stønadene blir også behovsprøvd mot formue. Stønadene ytes til personer som er fylt 67 år, og skal sikre en inntekt som tilsvarer folketrygdens minste pensjonsnivå for alderspensjonister.

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skattlegges som pensjonsinntekt, dvs. med lav trygdeavgift og lavt minstepdrag. Mottakere av supplerende stønad skattlegges etter skattebegrensningsregelen dersom det gir lavere skatt enn de ordinære skattereglene. Regelen fører til at de aller fleste stønadsmottakerne ikke betaler skatt.

Skattebegrensningsregelen er komplisert og er opphevet for flere store grupper av skattytere de senere årene. Regjeringen foreslår at regelen også oppheves for mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge. Disse bør i stedet skattlegges etter de samme reglene som alderspensjonister, dvs. med lav sats i trygdeavgiften og skattefradrag for pensjonsinntekt. Videre foreslås at den supplerende stønaden skal inngå i den samlede inntekten som skattefradraget trappes ned mot, på linje med annen pensjonsinntekt. Stønadsmottakere som også mottar noe alderspensjon fra folketrygden, vil dermed få samme skattefradrag som alderspensjonister som ikke

mottar slik stønad. Det bidrar til økt skattemessig likebehandling.

Med forslaget vil de fleste stønadsmottakere fortsatt ikke betale skatt. Forslaget vil derfor i praksis ikke medføre endring i skatten for de fleste mottakerne (om lag 90 pst.), men vil bidra til opprydding i og forenkling av skattesystemet. Forslaget har ubetydelig provenyvirkning.

Forslaget forutsetter endringer i skatteloven § 16-1 om skattefradrag for pensjonsinntekt og i § 17-1 om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt. Departementet viser til forslag til endring i bokstav c og ny bokstav d i skatteloven § 16-1 første ledd, endring i skatteloven § 16-1 tredje ledd og endringer i skatteloven § 17-1 første ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 3.5.2 Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge

Fra fylte 67 år er man i utgangspunktet garantert minste pensjonsnivå (tidligere minstepensjon) i alderspensjon fra folketrygden. Nivået reduseres forholdsmessig dersom man har mindre enn 40 års trygdetid. Har en person bare bodd 20 år i Norge, har personen dermed kun rett til halvt minste pensjonsnivå. Flyktninger får imidlertid pensjonen beregnet på grunnlag av 40 års trygdetid. Personer som har færre enn tre trygdeår, har ikke krav på alderspensjon fra folketrygden.

Personer som har kort botid i Norge og ikke har kunnet opptjene tilstrekkelige alderspensjonsrettigheter, kan få supplerende stønad, jf. lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personer med kort botid i Norge. Formålet med loven er å garantere en minste samlet inntekt for personer med liten eller ingen pensjon fra folketrygden på grunn av kort botid i Norge. Målgruppen er først og fremst eldre innvandrere fra land der de ikke har opptjent pensjonsrettigheter, men ordningen omfatter også norske statsborgere som har hatt mangeårig opphold i utlandet uten å ha opptjent pensjonsrettigheter, og som ikke har midler til livsopphold. Loven omfatter personer som har fylt 67 år, og som er fast bosatt i Norge. Mottakeren må dessuten møte til oppfølgingssamtaler hos NAV to ganger i løpet av stønadsperioden. Retten til supplerende stønad faller bort ved opphold utenlands i mer enn 90 dager i løpet av en stønadsperiode (tolv måneder).

Supplerende stønad skal sikre en inntekt som svarer til folketrygdens minste pensjonsnivå for alderspensjonister. For enslige stønadsmottakere tilsvarer full stønad minste pensjonsnivå med høy

sats, dvs. om lag 172 000 kroner i 2014. For personer med ektefelle under 67 år er full stønad 125 pst. av minste pensjonsnivå med høy sats, dvs. om lag 214 000 kroner i 2014. Har begge ektefellene fylt 67 år, tilsvarer stønaden minste pensjonsnivå med ordinær sats. Stønaden reduseres mot all inntekt personen og eventuell ektefelle, samboer eller registrert partner har, inkludert inntekter fra utlandet. Stønaden blir også behovsprøvd mot formue.

Per 30. juni 2014 mottok 3 153 personer supplerende stønad. Om lag 75 pst. av mottakerne fikk redusert ytelse, de aller fleste fordi de også mottok alderspensjon fra folketrygden. Nesten 65 pst. av de som mottok supplerende stønad, var kvinner. Om lag 66 pst. var enslige. Gjennomsnittlig ytelse per enslig mottaker var om lag 75 pst. av full ytelse i juni 2014.

### 3.5.3 Skattlegging av supplerende stønad – gjeldende rett

Supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skattlegges som pensjonsinntekt, dvs. med lav trygdeavgift og lavt minstefradrag. Mottakere av supplerende stønad skattlegges etter skattebegrensingsregelen dersom det gir lavere skatt enn de ordinære skattereglene, jf. skatteloven § 17-1 første ledd bokstav b.

Skattebegrensingsregelen reduserer skatten til uførepensjonister med minst  $\frac{2}{3}$  nedsatt ervervs- evne, mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge og enkelte andre stønadsmottakere med lave inntekter og formuer. Med 2014-regler innebærer skattebegrensingsregelen at en nettoinntekt på 131 400 kroner for enslige og 120 800 kroner for hver ektefelle er skattefri. Beløpsgrensene fastsettes årlig og tilpasses minste pensjonsnivå i folketrygden. Skattefordelen trappes ned ved at inntekt over skattefri nettoinntekt, inkludert et formuestillegg, skattlegges med 55 pst. inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler.

Skattebegrensingsregelen er opphevet for flere skattytergrupper i løpet av de siste årene. Som følge av pensjonsreformen ble skattereglene for AFP- og alderspensjonister vesentlig endret fra og med inntektsåret 2011. Endringene innebar først og fremst at skattebegrensingsregelen for disse gruppene ble avløst av et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt. Fra og med inntektsåret 2014 skattlegges overgangsstonaden til enslige forsørgere som lønn, og skattebegrensingsregelen er dermed opphevet også for denne gruppen. Tilsvarende omlegging er vedtatt og trer i kraft for

ny uføretrygd fra folketrygden og andre uføreytelser fra og med 2015. Kun mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge og to andre grupper (gjenlevende ektefelle og tidligere familiepleier med overgangsstonad eller pensjon) skattlegges fortsatt etter skattebegrensingsregelen.

### 3.5.4 Vurderinger og forslag

Mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge skattlegges i dag etter skattebegrensingsregelen dersom det gir lavere skatt enn de ordinære skattereglene. Regelen fører til at de aller fleste stønadsmottakerne ikke betaler skatt.

Skattebegrensingsregelen er komplisert og har flere uheldige virkninger. Regelen subsidierer låneopptak fordi skatteverdien av rentefradraget er opp mot 55 pst. Regelen er også uheldig etter som den begrenser skatten for et helt inntektsår. For personer som bare oppfyller vilkårene for skattebegrensning for deler av året, gir regelen derfor uforholdsmessig store skattefordeler. Skattebegrensingsregelen er som nevnt opphevet for flere store skattytergrupper de senere årene. Det foreslås at regelen også oppheves for mottakere av supplerende stønad til personer med kort botid i Norge.

Det foreslås at skatteloven § 17-1 første ledd bokstav b om mottakere av supplerende stønad oppheves. Fra og med inntektsåret 2015 oppheves også bokstav a om mottakere av uførepensjon. Nåværende bokstav c og d blir derfor bokstav a og b.

Departementet foreslår at personer som mottar supplerende stønad, i stedet skattlegges etter de alminnelige skattereglene for alderspensjonister, dvs. med lav sats i trygdeavgiften og skattefradrag for pensjonsinntekt. Forslaget vil bidra til å forenkle skattesystemet. Forslaget bidrar også til at alderspensjonister med minste pensjonsnivå skattlegges likt.

Det foreslås at den nye bestemmelsen om supplerende stønad tas inn i bokstav c i skatteloven § 16-1 første ledd, og at nåværende bokstav c blir ny bokstav d.

Maksimalt skattefradrag for pensjonsinntekt er 30 000 kroner for 2014. Hensikten med skattefradraget er dels å skjerme pensjonister med minste pensjonsnivå fra å betale skatt, dels å redusere skatten på pensjon generelt. Fradraget er derfor behovsprøvd mot samlet pensjonsinntekt, slik at høyere pensjonsinntekt gir lavere fradrag. Behovsprøvingen skjer ved at fradraget trappes ned når

skattyters samlede pensjonsinntekt overstiger fastsatte beløpsgrenser, jf. skatteloven § 16-1 tredje ledd.

Etter departementets vurdering bør den supplerende stønaden inngå i avtrappingsinntekten ved beregning av skattefradraget, på linje med pensjonsinntekt. Uten en slik løsning vil personer som bare mottar supplerende stønad eller supplerende stønad i kombinasjon med noe alderspensjon, få et større skattefradrag enn alderspensjonister.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16-1 tredje ledd første punktum.

### 3.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Med forslaget vil de fleste stønadsmottakerne (om lag 90 pst.) fortsatt ikke betale skatt. Forslaget vil derfor i praksis ikke medføre noen endringer for de fleste mottakerne. Om lag 240 personer (de som mottar høyere stønad enn minste pensjonsnivå etter høy sats) kan få skatteendringer. Noen av disse kan få skattelettelse, men trolig vil flere få skatteøkninger. Årsaken er at de som kombinerer stønaden med alderspensjon fra folketrygden i dag, har rett til skattefradrag for pensjonsinntekt uten at dette trappes ned mot den supplerende stønaden. Disse får dermed et høyere skattefradrag enn alderspensjonister med samme inntekt. Forslaget fjerner denne forskjellen. Mottakere av supplerende stønad bør skattlegges på samme måte som andre alderspensjonister. Forslaget har ubetydelig provenyvirkning.

Forslaget medfører kostnader ved at Skatteetaten må tilpasse etatens forskudds- og lignings-systemer. Kostnadene dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettammer. Forslaget bidrar til å forenkle skattereglene og er dermed en administrativ forenkling for Skatteetaten.

### 3.5.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## 3.6 Overgangsregler for uførepensjonister

### 3.6.1 Innledning og sammendrag

Ny uføretrygd trer i kraft 1. januar 2015. Uførerformen skal gjøre det lettere og mer oversiktlig å kombinere uføretrygd og arbeidsinntekt. Den nye

uføretrygden skal skattlegges som lønn, og skattebegrensningsregelen oppheves for uførepensjonister.

Oppheving av skattebegrensningsregelen vil føre til at en del uførepensjonister får høyere eller lavere netto inntekt etter skatt, avhengig av hvilke inntekter og fradrag de har i tillegg til uførepensjon og standard fradrag. Uførepensjonister med store renteutgifter kan få en merkbar nedgang i nettoinntekten. Skattebegrensningsregelen innebærer at rentefradrag har en skatteverdi på opptil 55 pst. Ved overgang til ordinære skatteregler vil verdien av rentefradraget reduseres til 27 pst.

Regjeringen foreslår å innføre en overgangsordning for å lette overgangen til ny uføretrygd og lønnsbeskatning for uførepensjonister som får en betydelig nedgang i netto inntekt etter skatt på grunn av lavere skatteverdi av inntektsfradrag.

Overgangsordningen utformes som et individuelt beregnet skattefradrag for skattytere som både mottok uførepensjon fra folketrygden i 2014 og ny uføretrygd i 2015. Skattefradraget beregnes ved å sammenligne inntekt etter skatt gitt dagens uførepensjon med inntekt etter skatt gitt ny uføretrygd. Ordningen avgrenses til uførepensjonister som er omfattet av skattebegrensningsregelen for inntektsåret 2014, som uten overgang til lønnsbeskatning ville vært omfattet av skattebegrensningsregelen for 2015, og som har negativ kapitalinntekt i 2014 og 2015. Skattefradraget for 2015 settes lik beregnet nedgang i nettoinntekt fratrukket 6 000 kroner. Maksimalt skattefradrag settes til 20 000 kroner. Skattefradraget trappes ned jevnt i 2016 og 2017.

Provenytapet ved en overgangsordning er anslått til 335 mill. kroner påløpt og 270 mill. kroner bokført i 2015 og 670 mill. kroner samlet over tre år. Ettersom ordningen er midlertidig, har den ikke provenyvirkning på lang sikt.

Det vises til forslag til overgangsregel til endringer i skattereglene for uføreytelser.

### 3.6.2 Bakgrunn

Folketrygdens uførepensjon skal erstattes av ny uføretrygd fra 1. januar 2015. Uføretrygden skal beregnes etter nye regler og skattlegges som lønn. Brutto uføreytelse skal økes for å kompensere for økt skatt. Endringene i skattereglene for ny uføretrygd ble vedtatt av Stortinget i forbindelse med Prop. 1 LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013 og var hovedsakelig en direkte oppfølging av Stortingets forutsetninger i forbindelse med behandlingen av Prop. 130 L (2010–

2011) Endringer i folketrygdloven (ny uføretrygd og alderspensjon til uføre).

Også dagens uførepensjonister skal overføres til nytt regelverk, og uførepensjonen skal konverteres til uføretrygd og skattlegges som lønn. En skisse til konvertering av dagens uførepensjon ble lagt fram i Prop. 130 L (2010–2011) og fulgt opp i forskrift 3. juli 2014 nr. 947 om omregning av uførepensjon til uføretrygd.

Konverteringsprinsippet som Stortinget har sluttet seg til, innebærer at de som mottar 100 pst. uførepensjon fra folketrygden, beholder samme nivå på ytelsen etter skatt. Dersom uførepensjonisten ikke har andre inntekter eller fradrag utover standard fradrag (minstefradrag og personfradrag), vil også *inntekten* etter skatt være uendret.

I dag skattlegges uførepensjonister med uføregrad på minst  $\frac{2}{3}$  etter skattebegrensningsregelen. Regelen innebærer at uføre med minste pensjonsnivå ikke betaler skatt. Når alminnelig inntekt (bruttoinntekt fratrukket minstefradrag og rentefradrag med mer) pluss et formuestillegg overstiger en gitt beløpsgrense, skattlegges man med 55 pst. av overstigende inntekt så lenge dette lønner seg framfor vanlige skatteregler. Fra og med 2015 oppheves skattebegrensningsregelen for uføre, og uføreytelsen skattlegges etter samme regler og satser som lønnsinntekt.

Skattebegrensningsregelen fører til at uførepensjonister med lav inntekt ikke betaler skatt. Disse får dermed heller ikke utnyttet inntektsfradrag. På den andre siden har personer med noe høyere inntekt en meget høy marginalsatt (55 pst.). Det gir særlig høy verdi av inntektsfradrag, for eksempel rentefradrag. Ved overgang til ordinære skatteregler fra 2015 vil verdien av inntektsfradrag for de aller fleste bli 27 pst. Dagens skattebegrensningsregel har dermed flere urimelige virkninger. Den gir forskjellsbehandling av sammenlignbare grupper som har tatt ulike valg, for eksempel med hensyn til gjeldsopptak, og den bidrar til vanskelige terskeeffekter når den enkelte endrer situasjon. I tillegg svekker den insentivene til å gå fra trygd til arbeid, særlig for dem som har gjeld og drar nytte av høy fradragverdi. Skattebegrensningsregelen er derfor opphevet for flere store grupper de siste årene (for AFP- og alderspensjonister fra 2011 og enslige forsørgere med overgangsstønad fra 2014).

### 3.6.3 Vurderinger og forslag

Oppheving av skattebegrensningsregelen vil føre til at en del uførepensjonister får høyere eller

lavere netto inntekt etter skatt, avhengig av hvilke inntekter og fradrag de har i tillegg til uførepensjon og standard fradrag. En gruppe som kan få lavere nettoinntekt, er uføre med store renteutgifter. For disse reduseres verdien av rentefradraget fra 55 pst. til 27 pst.

Oppheving av skattebegrensningsregelen for uførepensjonister er en nødvendig og ønskelig del av uførereformen. Regjeringen foreslår likevel å innføre en overgangsordning for uførepensjonister som får en betydelig nedgang i netto inntekt etter skatt på grunn av lavere skatteverdi av inntektsfradrag. En overgangsordning vil gi denne gruppen noe tid til å tilpasse seg omleggingen.

Det foreslås at overgangsordningen utformes som et individuelt beregnet skattefradrag for skattytere som både har mottatt uførepensjon fra folketrygden i 2014 og ny uføretrygd i 2015, og skattytere med minst  $\frac{2}{3}$  uføregrad som har mottatt uførepensjon fra Statens pensjonskasse i 2014 og 2015 uten rett til en folketrygdytelse. Skattefradraget beregnes ved å sammenligne inntekt etter skatt med dagens uførepensjon og ny uføretrygd og tilhørende skatteregler (pensjonsbeskatning og lønnsbeskatning). Ordningen avgrenses til uførepensjonister som er omfattet av skattebegrensningsregelen for inntektsåret 2014, som uten overgang til lønnsbeskatning ville vært omfattet av skattebegrensningsregelen for 2015, og som har negativ kapitalinntekt i 2014 og 2015. Skattefradraget for 2015 settes lik beregnet nedgang i nettoinntekt fratrukket 6 000 kroner. Maksimalt skattefradrag settes til 20 000 kroner. Skattefradraget trappes ned jevnt for 2016 og 2017. Fra og med 2018 gis det ikke skattefradrag. Uførepensjonister som fyller 67 år i løpet av 2015 eller 2016, får ikke skattefradrag for etterfølgende inntektsår. Departementet anslår at i underkant av 50 000 uførepensjonister vil få skattefradrag i 2015.

Det foreslås at overgangsreglene gis av departementet i forskrift. Hjemmelen for forskriften gis i overgangsregel til ikrafttredelse av endringene i skattereglene for uføreytelser.

### 3.6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenytapet ved en overgangsordning er anslått til 335 mill. kroner påløpt og 270 mill. kroner bokført i 2015 og 670 mill. kroner samlet over tre år. Ettersom ordningen er midlertidig, har den ikke provenyvirksomhet på lang sikt.

Innføring av en overgangsordning som beskrevet ovenfor vil ha betydelige administrative konsekvenser for Skatteetaten. Ordningen vil kompli-



sere forskudds- og ligningssystemene og gi risiko for feil både ved beregningen av skattefradraget og ved ligningen av andre skattytere. Det må dessuten forventes stor pågang til etaten fra skattytere som ønsker informasjon om overgangsreglene og eventuelle konsekvenser for egen ligning. Merkostnadene ved innføring av overgangsregler er anslått til 30 mill. kroner i perioden 2014–2018. Det er i budsjettet for 2015 avsatt 12 mill. kroner til dette arbeidet, jf. Prop 1 S (2014–2015) Finansdepartementet.

### 3.6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015 til og med inntektsåret 2017.

## 3.7 Skattlegging av fordel av rimelige lån i arbeidsforhold (normrenten)

### 3.7.1 Innledning og sammendrag

Normrenten er den laveste renten en arbeidsgiver kan tilby på lån til arbeidstaker uten at det må betales skatt. Dersom arbeidsgivere tilbyr lån til en lavere rente enn normrenten, skal det betales skatt av denne fordel. Den skattepliktige rentefordelen settes til differansen mellom renten som skattyter betaler, og normrenten. Selv om påslaget i normrenten ble økt med 0,75 prosentenheter til 1,25 prosentenheter, med virkning fra 1. mars 2014, ligger normrenten fortsatt under de beste boliglånsrentene i det åpne markedet. Dermed blir det beregnet for liten eller ingen økonomisk fordel av mange rimelige lån i arbeidsforhold. Det kan gi skattemessige insentiver både for arbeidsgiver og arbeidstaker til å benytte rimelig lån i arbeidsforholdet som alternativ til ordinær lønn. På den måten reduseres grunnlaget for arbeidsgiveravgift og skatt på ordinær lønn.

Regjeringen vil på denne bakgrunnen øke påslaget i normrenten med 0,25 prosentenheter til 1,5 prosentenheter, slik at normrenten samsvarer bedre med ordinære renter på boliglån.

Endringen anslås å øke skatteprovenyet med 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2015.

Økningen av påslaget gjennomføres ved å vedta en endring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven. Endringen vil få virkning fra 1. mars 2015.

### 3.7.2 Gjeldende regler for å fastsette normrenten

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

Normrenten fastsettes med utgangspunkt i den effektive renten på statskasseveksler med 0–3 måneders løpetid. Normrenten beregnes som et gjennomsnitt av den observerte renten over en periode på to måneder (observasjonsperioden). Den beregnes innen én uke etter observasjonsperiodens slutt og gjelder fra to måneder etter observasjonsperiodens slutt. Normrenten og endringer i denne publiseres på Skattedirektoratets nettside. Dermed ivaretas finansavtalelovens krav om 6 ukers varslingsfrist for renteøkninger. Renten endres dersom utviklingen i gjennomsnittsrenten i observasjonsperioden tilsier en endring på minst 0,25 prosentenheter. Normrenten fastsettes til gjennomsnittsrenten tillagt et påslag på 1,25 prosentenheter og avrundet til nærmeste 0,25 prosentenheter.

### 3.7.3 Vurderinger

Da gjeldende regler for å fastsette normrenten ble innført fra og med inntektsåret 2004, ble det lagt til grunn at den nye beregningsmetoden over tid ville gi godt samsvar mellom normrenten og beste effektive markedsrente på utlån fra bankene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004).

På tross av økningen av påslaget med 0,75 prosentenheter med virkning fra 1. mars 2014 ligger normrenten fortsatt under de beste boliglånsrentene i det åpne markedet. Normrenten er i dag 2,75 pst., men er fastsatt redusert til 2,5 pst. for november og desember på grunn av utviklingen i rentenivået for statskasseveksler. Gode boliglånsrenter ligger for tiden opp mot 3,5 pst., og differansen til normrenten har blitt større enn det som ble lagt til grunn da påslaget i normrenten sist ble økt.

En for lav normrente fører til mangelfull beskatning av rentefordelen av rimelige lån i arbeidsforhold og til en subsidiering av låntakerne som nyter godt av lån hvor renten følger normrenten. Tilbud om lån med vilkår knyttet til

normrenten ytes av staten gjennom Statens pensjonskasse, og det er ikke heldig at staten bidrar til en ytterligere gjeldsvekst ved lave rentenivåer i statlige utlånsordninger. Regjeringen vil derfor øke påslaget ved fastsettelse av normrenten med 0,25 prosentenheter til 1,5 prosentenheter, slik at normrenten tilnærmes beste boliglånsrente.

Med denne økningen i påslaget vil normrenten fortsatt kunne være noe lavere enn de beste markedsrentene for boliglån. En viss margin opp til markedsrenten er hensiktsmessig for å unngå at normrenten i perioder med betydelige rentesvingninger kommer vesentlig over markedsrenten.

Renten på statskasseveksler er fortsatt referanserente. Systemet for hvordan normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold fastsettes blir således videreført. Arbeidsgivere som yter lån til ansatte og benytter seg av en rente som er lik eller høyere enn normrenten, vil fortsatt ikke behøve å innberette noen skattepliktig fordel for ansatte med lån. Slik innberetning må bare foretas dersom renten på lån fra arbeidsgiver til den ansatte er lavere enn normrenten.

Økningen av påslaget i normrenten gjennomføres ved å endre skattelovforskriften. Departementet vil endre forskriften med virkning fra 1. januar 2015. Dette innebærer at endringen vil få virkning fra 1. mars 2015.

### 3.7.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Økningen av påslaget i normrenten vil ikke i seg selv skape merarbeid for arbeidsgivere eller skattemyndighetene. Arbeidsgivere som ønsker å videreføre gunstige lånevilkår til sine ansatte i tråd med dagens påslag i normrenten, vil måtte innberette de økonomiske fordelene for ansatte når påslaget i normrenten økes. Disse arbeidsgiverne vil få en økt byrde ved denne innberetningen.

Arbeidstakere med lån i arbeidsforhold som er knyttet til normrenten, vil få økt rentebelastning. Boliglånsrenten i Statens pensjonskasse er i dag direkte knyttet til normrenten. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2014–2015) Arbeids- og sosialdepartementet.

Endringen anslås å øke skatteprovenyet med 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2015.

## 3.8 Andre satser, grenser og fradrag

Det foreslås å lønnsjustere enkelte viktige grenser i personskattesystemet med 3,3 pst., herunder personfradraget, innslagspunktet i toppskatten trinn 2 og særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, jf. punkt 3.2.4. Den skattefrie nettoinntekten for enslige og gifte under skattebegrensingsregelen foreslås også lønnsjustert, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 6-4.

Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, sjømannsfradraget, jordbruksfradraget, særfradraget for uførhet, grensene i foreldrefradraget, maksimumsgrensen i fradraget for gaver til frivillige organisasjoner, maksimumsgrensen i fradraget for innbetaling til individuell pensjonsordning, nedre grense i minstepradragene i lønns- og pensjonsinntekt, nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid og maksimal sparing i Boligsparing for ungdom (BSU).

Det er en fordel for skattyter at nedre grense i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid holdes nominelt uendret. De øvrige grensene som videreføres nominelt, medfører en innstramming.

Statens satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser fastsettes i forhandlinger mellom staten og arbeidstakerorganisasjonene i staten. Satsen blir i praksis benyttet i store deler av arbeidslivet. Fra 2011 har grensen for skattefrihet blitt fastsatt i statsbudsjettet, løstrevet fra forhandlingene.

De skattefrie satsene skal i utgangspunktet fastsettes slik at et eventuelt overskudd av godtgjørelsen blir behandlet som skattepliktig lønn. Departementets beregninger viser at satsene gir et visst overskudd. Årlig kjøres det et stort antall kilometer som godtgjøres med statens satser. Dette medfører at det blir beregnet en stor skatteutgift av skattefri kilometergodtgjørelse, jf. omtale i vedlegg 1. Etter en samlet vurdering foreslås at den skattefrie satsen for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil økes til 4,10 kroner per km for reiser inntil 10 000 km, og at satsen for reiser utover 10 000 km holdes nominelt uendret på 3,45 kroner per km. Det anslås at forslaget vil øke provenyet med om lag 30 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2015.

Samlet sett øker provenyet i 2015 med 210 mill. kroner påløpt og 170 mill. kroner bokført som følge av justering og nominell videreføring av enkelte satser, grenser og fradrag mv. Av dette utgjør nominell videreføring av nedre grense og

Tabell 3.1 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2014 og 2015. Prosent

	2014	2015	Endring i pst.enhet
Kommuner . . . . .	11,40	11,25	-0,15
Fylkeskommuner . . . . .	2,65	2,60	-0,05
Fellesskatt til staten . . . . .	12,95	13,15	+0,20
Alminnelig inntekt . . . . .	27,00	27,00	0,00

Kilde: Finansdepartementet.

kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid en netto innstramming på om lag 27 mill. kroner påløpt.

### 3.9 Skattører og fellesskatt

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

Fra 2015 skal uføretrygd skattlegges som lønn. Dagens uføre får omregnet uførepensjonen slik at verdien av ytelsen etter skatt er om lag uendret. Reformen innebærer økte skatteinntekter til det offentlige, som delvis tilfaller kommuner og fylkeskommuner. For gitt skatteandel medfører dette isolert sett et behov for å redusere de kommunale og fylkeskommunale skattørene.

I kommuneproposisjonen for 2015 ble det varslet at skattørene for 2015 skal fastsettes ut fra et mål om at skatteinntektene for kommunesektoren skal utgjøre 40 pst. av de samlede inntektene.

De kommunale skattørene foreslås redusert med 0,15 prosentenheter fra 2014 til 2015, mens de fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere foreslås redusert med 0,05 prosentenheter. Skatteinntektene anslås da å utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter i 2015.

Satsen for fellesskatt til staten foreslås økt fra 12,95 pst. i 2014 til 13,15 pst. i 2015, dvs. en økning med 0,2 prosentenheter. Samlet skatt på alminnelig inntekt fra personlig skattytere utgjør dermed 27 pst.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2015 § 3-2 og § 3-8.

## 3.10 Enøk-støtte for private husholdninger

### 3.10.1 Innledning og sammendrag

I Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) framgår det at regjeringen vil vurdere et fradrag for enøk-investeringer i hjemmet, i tråd med samarbeidserklæringen og Sundvolden-erklæringen. Det framgår videre at en i vurderingen av et enøk-fradrag må kartlegge hvor effektiv en slik ordning vil være for å nå et mål om energieffektivisering, at ordninger på skattesiden må vurderes opp mot alternativer, og at en ny ordning må være enkel å administrere og ikke bidra til mer byråkrati.

Stortingets anmodningsvedtak nr. 269 av 12. desember 2013 fulgte opp omtalen i tilleggsproposisjonen, jf. Innst. 9 S (2013–2014):

«Stortinget ber regjeringen fremme en ordning med skattefradrag for ENØK-tiltak i husholdningene så snart som mulig og senest i forbindelse med statsbudsjettet for 2015.»

Anmodningsvedtaket anses besvart gjennom den utvidede ordningen som er omtalt i denne proposisjonen. Regjeringen tar sikte på at ordningen skal kunne gjøres om til en skattefradragssystem og vil komme tilbake til dette.

En støtteordning bør være mest mulig målrettet. Et *generelt* skattefradrag for investeringer i tiltak som kan redusere energibruken i private husholdninger, er kostbart og lite treffsikkert. Et slikt generelt fradrag vil videre være krevende å administrere for skattytere og ligningsmyndigheter. Det vil i praksis ikke være mulig å basere ordningen på rapportering fra tredjepart. Et generelt skattefradrag vil dermed komme i konflikt med det sentrale prinsippet i dagens ligningssystem om leveringsfritak (stille aksept). Uavhengig av utformingen av et skattefradrag må en slik ordning mest sannsynlig notiseres til ESA som ny

støtte. En slik prosess tar tid, og det har derfor vært ansett som urealistisk å få på plass en slik ordning fra 1. januar 2015.

For å øke private husholdningers investeringer i energieffektiviseringstiltak foreslår regjeringen derfor at en i første omgang legger om og utvider Enovas eksisterende støtteordning rettet mot private husholdninger. Dette tiltaket vil være målrettet for å utløse faglig godt begrunnede enøk-tiltak. Det er videre en viktig endring at støtten gjøres rettighetsbasert. En vil ikke lenger trenge forhåndsgodkjenning fra Enova for å gjennomføre et tiltak, men får utbetalt støtte basert på utgifter for utførte tiltak nærmere spesifisert av Enova. Samtidig utvides den eksisterende støtteordningen med et mindre antall produkter. Enova vil innrette støtten til private husholdningers investeringer i energieffektiviseringstiltak slik at støtten økes med anslagsvis 150 mill. kroner sammenlignet med utbetalt støtte i 2013. Den samlede støtten til private husholdninger blir dermed om lag 250 mill. kroner i 2015. Regjeringen tar sikte på at ordningen skal kunne gjøres om til en fradragordning i skattesystemet med Enova som godkjennende myndighet etter at den har fått virke en periode.

### 3.10.2 Vurderinger og forslag

I Sundvolden-erklæringen legges det blant annet vekt på at skatte- og avgiftssystemet skal brukes for å oppnå mer effektiv ressursutnyttelse. Et *generelt* skattefradrag for enøk-investeringer vil snevre inn skattegrunnlaget og særbehandle enkelte sektorer eller investeringer. Støtten vil også tilfalle tiltak som uansett hadde blitt gjennomført. Et generelt skattefradrag vil dessuten ha en usikker virkning på energiforbruket i husholdningene. Undersøkelser har vist at en mulig energibesparelse som følge av enøk-tiltak i mange tilfeller tas ut i høyere innetemperatur, uten at energiforbruket går ned. Enovas årlige resultatrapporter viser videre at enøk-tiltak finansiert av Enova i større bygg og i industrien gir til dels betydelig større energieffektivisering per krone enn tilskudd til enøk-tiltak i husholdningene.

Økt offentlig støtte til enøk-tiltak i private husholdninger bør derfor målrettes mot tiltak som har dokumentert god effekt på energiforbruket i husholdningene, og som samtidig ikke er tilstrekkelig privatøkonomisk lønnsomme til at de gjennomføres uten støtte.

Flere organisasjoner (Byggenæringens Landsforening (BNL), Norsk Teknologi, Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL), Naturvernfor-

bundet, Zero Emission Resource Organisation (ZERO) og Bellona) har foreslått en relativt vid skattefradragordning for enøk-investeringer. Forslaget innebærer at både materialer og arbeidskostnader ved en lang rekke energieffektiviseringstiltak skal gi rett til fradrag med en skatteverdi på inntil 100 000 kroner per husholdning. Det tilsvarer tiltak for inntil 370 000 kroner før skatt. Provenytapet ved en slik ordning vil trolig komme opp i flere milliarder kroner. Det vil med en slik relativt vid fradragordning være en glidende overgang mellom energiøkonomiseringstiltak og generelle oppgraderinger av boligen. En vid fradragordning gjør det også enda gunstigere å investere i bolig sammenlignet med andre investeringer. Det vil ytterligere favorisere boligeiere framfor leietakere. Betydelige beløp vil trolig være støtte til tiltak som uansett ville blitt gjennomført og dermed fungere som en ren inntekts-overføring.

En vid skattefradragordning lar seg heller ikke forene med kriteriene om at ordningen skal være enkel å administrere for skattytere og ligningsmyndigheter og tilpasset dagens ligningssystem. Det vil i praksis ikke være mulig å basere ordningen på rapportering fra tredjepart fordi antallet leverandører i inn- og utland vil kunne bli svært stort. Manglende mulighet for tredjepartsrapportering vil komme i konflikt med det sentrale prinsippet om leveringsfritak (stille aksept) i dagens ligningssystem. Kontroll av ordningen vil dermed måtte basere seg på skattyternes egne opplysninger. Det vil være ressurskrevende for Skatteetaten å måtte bygge opp ny kompetanse utenfor sitt kjerneområde.

For å unngå disse administrative problemene kunne søknadene om enøk-tiltak godkjennes av Enova, som så innrapporterer beløpene til Skatteetaten. Støtten ville fortsatt gis som et inntektsfradrag. Dette fjerner i praksis behovet for å etablere ny kompetanse på enøk-området i Skatteetaten og gjør at en unngår å bygge opp et dobbelt byråkrati. En slik løsning ville dessuten gitt bedre kontroll med at støtten gis til godkjente tiltak og kan gi mindre fare for omgåelser og misbruk. Enova ville uansett måtte dimensjoneres for å håndtere et større antall søknader enn i dag og i større grad enn i dag konsentrere sitt arbeid om privatmarkedet.

En skattefradragordning for enøk-tiltak i husholdningene må uansett notifiseres til ESA som ny støtte. En slik prosess tar tid, og det har derfor ikke vært mulig å få på plass en slik ordning fra 1. januar 2015. Regjeringen foreslår derfor at en i første omgang utvider og endrer Enovas eksisterende ordning for støtte til husholdninger.

Enova er myndighetenes fremste kompetanseorgan på energieffektivisering, og det er viktig å bruke Enovas kompetanse til å utvikle støtten til private husholdninger. Regjeringen har lagt til grunn at den nye ordningen skal være enkel å forholde seg til for både støttemottaker og Enova, og at ordningen skal være på plass fra 1. januar 2015. I tillegg er det vesentlig at ordningen skal være rettighetsbasert, i motsetning til eksisterende støtteordning, som forutsetter forhåndsgodkjenning. Det er lagt til grunn at en endret støtteordning skal ta sikte på å utløse anslagsvis 250 mill. kroner i enøk-støtte til private husholdninger i 2015. Det er en økning på om lag 150 mill. kroner sammenlignet med utbetalt støtte i 2013. Dette tilsier at den nye ordningen blir relativt avgrenset sammenlignet med for eksempel innspillet fra BNL m.fl.

Støtten til den enkelte husholdning vil bli beregnet med utgangspunkt i tiltakets samlede produkt- og installasjonskostnad. Det legges vekt på tiltak som gir mest mulig energieffektivisering per krone. Støttebeløpet økes, og nye tiltak kommer til sammenlignet med dagens ordning. Den endelige utformingen av den nye ordningen er ikke klar. Enovas foreløpige vurdering er å ta inn for eksempel ulike typer varmepumper (som vann-til-vann og luft-til-vann, men ikke luft-til-luft), biovarme, solfangere, styringssystemer og utfasing av oljefyr i kombinasjon med varmepumper/biovarme. Støttesatsene vil trolig ligge i området 20–35 pst. av tiltakskostnad, med et øvre tak for støtte på anslagsvis 25 000 kroner per tiltak.

En endret og utvidet støtteordning innebærer statsstøtte og må godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Trolig kan den nye ordningen godkjennes som endring av eksisterende støtte, i motsetning til en eventuell skattefradragssordning som mest sannsynlig må notifiseres som ny støtte. Endring av eksisterende støtte er normalt enklere å få godkjent enn å etablere en ny støtteordning. Det er etablert dialog med ESA med sikte på å få på plass den endrete støtteordningen til årsskiftet.

Det legges dermed opp til at den utvidete rettighetsbaserte støtteordningen til enøk-tiltak i private husholdninger i regi av Enova innføres fra 1. januar 2015. Enova vurderer utformingen og utviklingen av ordningen fram mot 1. januar i tråd med eksisterende styringsmodell for Enova og Energifondet. Utvidelsen av støtteordningen finansieres innenfor Enovas eksisterende rammer.

Regjeringen tar sikte på at ordningen senere skal kunne gjøres om til en fradragssordning i skattesystemet med Enova som godkjennende myndighet. For de fleste husholdningene vil imidlertid

en direkte støtteordning og en skattefradragssordning virke noenlunde likt. Forskjellene ligger i at en tilskuddsordning også kommer husholdninger med for lav skattepliktig inntekt til å dra nytte av et fradrag til gode, og at husholdningene ikke vil behøve å vente til skatteoppgjøret med å få støtten. En tilskuddsordning vil dessuten kunne avgrenses til enøk-tiltak på boliger i Norge, slik tilfellet er for gjeldende Enova-ordninger. Et skattefradrag må derimot også omfatte støtte til enøk-tiltak for skattytere med arbeid i Norge og bolig i for eksempel Polen eller andre EØS-land. Det er naturlig at den utvidete støtteordningen evalueres før en eventuelt innfører en skattefradragssordning.

### 3.10.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvidelsen av Enovas eksisterende støtteordning til private husholdninger samt administrative merkostnader i Enova som følge av omleggingen dekkes innenfor Enovas eksisterende budsjett.

## 3.11 Arveavgift

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

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

Det vises til forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2015.

## 4 Enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper

### 4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper. Deltakerligning gjennomføres for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap og partrederi, og for stille deltakere.

Skattereglene for deltakerlignede selskaper bidrar til likebehandling av virksomhetsformer, og er prinsipielt godt forankret. Men erfaring viser at reglene i enkelte sammenhenger er kompliserte, og at det er ønskelig med forenklinger.

Hovedmålet med endringene er å få enklere regler. Endringene vil også innebære at ulike regler blir bedre tilpasset hverandre.

Departementet fremmer følgende forslag:

- *Stedbunden skattlegging* skal ikke lenger gjelde ved skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskap. Personlige deltakere skal i alle tilfeller skattlegges til sin hjemkommune for deres andel av inntekt og formue, uten bruk av bestemmelsene i skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging. Erfaring fra ligningsarbeidet tilsier at en slik endring vil virke sterkt forenkling og redusere risikoen for feil i ulike sammenhenger. Det vises til punkt 4.5.
- *Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere* i indre selskap oppheves. Adgangen til løpende inntektssamordning for slike deltakere oppheves, slik at disse ikke lenger kan føre andel av underskudd fra selskapet til fradrag i annen alminnelig inntekt. Underskuddsandelen skal i stedet framføres til fradrag i framtidig overskudd fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet. Kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar for selskapsforpliktelser, og denne endringen vil gi mer lik behandling av slike deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar (aksjonærer). Fjerning av fradragsrammen vil virke forenkling, og gi et mer praktikabelt regelverk. Endringen vil også motvirke uheldig skatteplanlegging. Det vises til punkt 4.6.
- Reglene om *gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift* endres slik at gjennomsnittsligning

ikke skal gjennomføres når virksomheten drives av et deltakerlignet selskap eller annet selskap. Gjennomsnittsligningen foreslås utfaset over en femårsperiode. Gjennomsnittsligning skal fortsatt finne sted når virksomheten drives av selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak. Når slik virksomhet drives av et selskap, har reglene om gjennomsnittsligning liten økonomisk betydning. Bortfall av gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap vil virke sterkt forenkling, både for skattyterne selv og Skatteetaten. Det vises til punkt 4.7.

- *Innskuddsmåling* forenkles. Etter gjeldende regler skal en deltakers innskudd i selskapet måles hvert kvartal, som ledd i beregningen av skjerming for personlige deltakere. Erfaring viser at det er vanskelig å ta stilling til innskuddets størrelse inne i en regnskapsperiode. Det foreslås at innskudd i stedet skal måles en gang per år, til innskuddets verdi ved utgangen av året. Innskuddsmåling er behandlet i punkt 4.8.
- *Ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap*, skal som hovedregel behandles som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. I dag blir ektefeller i stor grad identifisert med hverandre når de er deltakere i deltakerlignet selskap, og de behandles som en deltaker. Dette virker kompliserende i en del sammenhenger. En av konsekvensene av dagens praksis er at når to som sammen driver et deltakerlignet selskap gifter seg, endres ligningsmåten fordi de etter giftemålet identifiseres og anses som en selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak. Endringene vil virke forenkling og gi større samsvar mellom skatteretten og selskapsretten. Det vises til punkt 4.9.
- Det foreslås egne regler om *skattemessig oppløsning* av deltakerlignet selskap. Med skattemessig oppløsning menes at selskapet fjernes fra Skatteetatens skattyterregister (skattemanntallet) og at det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Grunnlaget for skattemessig oppløsning vil være at selskapet ikke utøver økonomisk virksomhet eller at eiendelene samles hos en eier, med ulike tilleggsvilkår i for-

skjellige situasjoner. Det vil til dels være andre hensyn som avgjør når skattemessig oppløsning skal finne sted, enn de som ligger til grunn for reglene om oppløsning og avvikling i selskapsloven. Reglene om skattemessig oppløsning er ment å ivareta de særlige hensynene som gjør seg gjeldende ved beskatningen, og skal ikke ha virkning i annet enn skattemessig sammenheng. Selskapet vil fortsatt kunne bestå som selskap i selskapsrettslig sammenheng, etter at det er oppløst skattemessig. Det foreslås også en klargjøring av oppgaveplikten når det er registrert et selskap i Foretaksregisteret som ikke har kommet i gang med å utøve virksomhet. De foreslåtte endringene vil kunne gi bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten, virke klargjørende for skattyterne og bidra til opprydding i skattyterregisteret. Det vises til punkt 4.10.

- Det skal benyttes en lavere *tilleggsskattesats* i de tilfellene det foreligger opplysningssvikt fra deltaker i deltakerlignet selskap, men hvor korrekte opplysninger er gitt fra selskapet. Satsen skal være 10 prosent. Opplysningene må framgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233), og være levert ukrevet før skatteoppgjøret sendes skattyter. Det vises til punkt 4.11.
- Det foreslås en endring i reglene om *offentliggjøring av skattelister* som innebærer personlige deltakere ikke vil stå oppført i skattelistene med en høyere inntekt fra selskapsforholdet enn deres faktiske overskuddsandel og eventuell gevinst ved realisasjon av andelen. Det vises til punkt 4.12.

Endringene vil virke forenklende for skattyterne og skattyternes hjelpere (revisorer, regnskapsførere, advokater mv.), legge til rette for en mer effektiv ligningsbehandling med mindre risiko for feil og gi et mer konsekvent og samordnet regelverk.

Endringene forventes å gi et merproveny i størrelsesorden 300 millioner kroner, hovedsakelig som følge av at uheldig skatteplanlegging blir vanskeligere.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 3-3 niende ledd, 10-42 sjette ledd, 10-43, 10-44 første ledd, 10-48, 11-7 sjette ledd, 14-6 fjerde ledd, 14-7 tredje ledd, 14-81 annet ledd og 14-82 første ledd. Det vises også til forslag til endringer i ligningsloven §§ 4-9 nr. 1, 8-8 nr. 2 og 10-4 nr. 1. Endringene skal som utgangspunkt tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## 4.2 Bakgrunn for forslagene

Ved skattereformene i 1992 og 2006 ble det gjort en rekke endringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper.

Ved skattereformen 1992 fikk deltakerlignede selskaper større selvstendig skatterettslig betydning. Før reformen tilla man selskapet liten selvstendig skatterettslig betydning, og gikk langt i å knytte skatteposisjoner og forpliktelser direkte til deltakerne. Skattleggingen bygget på en bruttometode, hvor hver enkelt av selskapets formuesposter, gjeldsposter, inntektsposter og omkostningsposter ble fordelt på deltakerne ved skattleggingen. Ved 1992-reformen gikk man over til en nettometode. Nettometoden innebærer at selskapets inntekt beregnes som om selskapet selv var skattyter, og at det skattemessige overskuddet eller underskuddet deretter fordeles på deltakerne.

I forbindelse med skattereformen 2006 ble det for personlige deltakere i deltakerlignet selskap innført en deltakermodell. Deltakermodellen innebærer at en beregnet risikofri avkastning av kapitalen som deltakeren har investert i selskapsforholdet, skjermes fra skattlegging ved uttak. Når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet, skal det beregnes et tillegg i alminnelig inntekt for den delen som overstiger skjermingsbeløpet. Deltakermodellen er nærmere beskrevet i punkt 4.4.

Evaluering av skattereformen 2006 ble gjennomført i 2011, jf. Meld. St.11 (2010–2011). I stortingsmeldingen ble det vist til at målet med deltakermodellen var å oppnå en praktikabel løsning for deltakerlignede selskaper med samme økonomiske virkninger som aksjonærmodellen, og at deltakermodellen oppfyller dette målet. I meldingen foreslår departementet å videreføre hovedtrekkene i deltakermodellen. Samtidig blir det vist til at skattereglene for deltakerlignede selskaper er mer kompliserte enn for aksjeselskaper, både for skattemyndighetene og skattyterne. Det konkluderes med at departementet vil arbeide videre med mulige forenklinger og forbedringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper.

I evalueringsmeldingen ble det vist til at deltakerligning i seg selv virker kompliserende, ved at det blir flere skattytere å forholde seg til enn ved selskapsligning. Regler om fordeling av skattegrunnlagene mellom kommuner kompliserer skatteoppgjøret ytterligere. I tillegg er det blant annet kompliserte regler om fradragsbegrensning for kommandittister. Dette er utfordringer som også eksisterte før deltakermodellen ble innført i 2006.

Men de særlige reglene som ble innført for å tilpasse prinsippene for aksjonærbeskatningen til deltakerbeskatningen, har også bidratt til å komplisere skattesystemet for deltakere og skattemyndighetene. På denne bakgrunn varslet departementet i meldingen at man ville vurdere endringer i deltakerbeskatningen, og at forenklinger ville bli vurdert på blant annet følgende områder:

- Reglene om stedbunden skattlegging av personlige deltakere,
- Fradragsbegrensningen for kommandittister og stille deltakere,
- Kvartalsvis måling av selskapsinnskudd som ledd i beregning av skjerming.

Som ledd i det oppfølgende arbeidet med forenklinger og forbedringer i skattereglene for deltakerlignede selskaper, ble det våren 2011 nedsatt en egen arbeidsgruppe for å vurdere endringer på området. Arbeidsgruppen har hatt medlemmer fra Finansdepartementet, Skattedirektoratet og andre deler av Skatteetaten. Arbeidsgruppen oversendte sin sluttrapport til Finansdepartementet våren 2013. Rapporten inneholder en rekke forslag til forenklinger og forbedringer i regelverket.

Arbeidsgruppens sluttrapport dannet grunnlag for Finansdepartementets høringsnotat av 15. mai 2014. Forslagene i høringsnotatet var i all hovedsak i samsvar med anbefalingene i arbeidsgruppens rapport. Forskjellene begrenser seg i hovedsak til lovteknisk gjennomføring og enkelte avvik i detaljløsninger.

### 4.3 Høring

Forslag til enklere skatteregler for deltakerlignede selskaper ble sendt på høring 15. mai 2014. Notatet ble sendt til i alt 66 høringsinstanser. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra følgende instanser:

- Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers (PwC)
- Den norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finans Norge
- Handelshøyskolen BI
- Landbruks- og matdepartementet
- Norskog
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Bondelag
- Norges Rederiforbund
- Norges Skogeierforbund
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skatteetaten

Denne proposisjonen inneholder de samme endringsforslagene som høringsnotatet, med følgende unntak:

- I høringsnotatet ble det foreslått at gjennomsnittsligning i skogbruk og reindrift skulle avvikles fra og med inntektsåret 2015. I denne proposisjonen foreslås at gjennomsnittsligning i stedet avvikles over en femårsperiode. Det vises til nærmere omtale i punkt 4.7.
- Etter gjeldende rett anses ektefeller som en deltaker. Det får den konsekvens at når det i et selskap kun er to deltakere, og disse gifter seg, skal selskapet ikke lenger anses som et selskap, men et enkeltpersonforetak. I høringsnotatet ble det foreslått at selskapsligning skulle kunne videreføres etter giftermålet, dersom visse betingelser ble oppfylt innen en viss frist. Fristen skulle være fire måneder. I denne proposisjonen legges det opp til en frist på åtte måneder. Det vises til nærmere omtale i punkt 4.9.
- I høringsnotatet ble det foreslått en «rettingsadgang» når det kun er en deltaker igjen i et selskap, slik at man kan ta inn en ny deltaker innen en viss frist uten at selskapet blir skattemessig oppløst. Fristen skulle som hovedregel være fire måneder. I denne proposisjonen legges det opp til en frist på åtte måneder. Det vises til nærmere omtale i punkt 4.10.

De fleste av høringsinstansene som har avgitt realitetsmerknader, gir uttrykk for at de gjeldende skattereglene for deltakerlignede selskaper er kompliserte, og at det er ønskelig med forenklinger. Gjennomgående støtter høringsinstansene de fleste forslagene i høringsnotatet, men en del instanser har kritiske merknader til enkelte av forslagene. Dette gjelder først og fremst forslaget om opphevelse av samordningsadgangen for kommandittister og stille deltakere. Også forslaget om opphevelse av gjennomsnittsligning av skogbruk er utfyllende kommentert. Uttalelser som gjelder de enkelte forslagene mer direkte, behandles ved gjennomgangen av det aktuelle temaet nedenfor.

### 4.4 Oversikt over gjeldende rett

I dette punktet gis en samlet oversikt over hovedreglene for skattlegging av deltakerlignede selskaper. En mer detaljert gjennomgang av regler som foreslås endret, gis i tilknytning til det aktuelle temaet i etterfølgende punkter.



### *Anvendelsesområdet for deltakerligning*

Skatteloven har regler om deltakerligning i §§ 10-40 til 10-48.

Etter skatteloven § 10-40 første ledd gjelder reglene om deltakerligning for deltakere i *ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap og partrederi*, og for *stille deltakere*.

Etter skatteloven § 10-40 annet ledd gjelder reglene om deltakerligning ikke for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd. Bestemmelsene gjelder heller ikke for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis.

### *Deltakerligning etter nettometoden*

Det følger av skatteloven § 10-41 første ledd at deltakerligningen skal gjennomføres etter nettometoden. Nettometoden innebærer at selskapets overskudd eller underskudd fastsettes etter reglene i skattelovgivningen, som om selskapet var skattyter. All inntektsberegning foregår på selskapsnivå. Selskapets nærmere forhold – og ikke deltakernes – er avgjørende for den skattemessige vurderingen av enkeltposter.

### *Fritaksmetodens anvendelse i deltakerlignet selskap*

Ved skattereformen 2006 ble fritaksmetoden innført. Fritaksmetoden hindrer kjedebeskatning, slik at aksjeinntekter ikke blir skattlagt flere ganger i eierkjeder innenfor selskapssektoren. Fritaksmetoden er basert på at mellomliggende selskaper i slike eierstrukturer ikke skattlegges for utbytte mv. og realisasjonsgevinster på selskapsandeler.

Fritaksmetoden er regulert i skatteloven § 2-38, og denne bestemmelsen vil som utgangspunkt gjelde på vanlig måte når et aksjeselskap er deltaker i deltakerlignet selskap og mottar inntekt fra selskapet. Det samme gjelder for andre deltakerselskaper som er eget skattesubjekt og subjekt etter fritaksmetoden.

Fritaksmetoden gjelder etter skatteloven § 2-38 første ledd ikke for personer. Når en personlig deltaker i et deltakerlignet selskap tilordnes inntekt fra selskapet, vil derfor fritaksmetoden ikke få direkte anvendelse. Dette innebærer at den ordinære løpende beskatningen av inntekt oppjent i selskapet kunne bli høyere når en person eier andeler i selskapet direkte, enn når andelene eies gjennom et selskap. Jo større aksjeinntekter

det deltakerlignede selskapet har i slike tilfeller, desto større ville forskjellene kunne bli ved den ordinære løpende beskatningen av personlige deltakere og deltakere som er selskap.

For å unngå en slik forskjellsbehandling av personlige deltakere og deltakere som er selskap, er det vedtatt en egen bestemmelse som sikrer at fritaksmetoden også får anvendelse når personlige deltakere tilordnes sin andel av selskapets inntekt. Det vises til skatteloven § 10-41 annet ledd.

### *Deltakermodellen*

Deltakermodellen ble innført ved skattereformen 2006. Deltakermodellen er basert på samme prinsipp som aksjonærmodellen og foretaksmodellen om å ekstrabeskatte avkastning ut over risikofri rente. Både i deltakermodellen og aksjonærmodellen er beskatningen knyttet til utdelinger fra selskapet til personlige deltakere. Flere elementer i deltakermodellen og aksjonærmodellen er like. Det har imidlertid vært behov for enkelte særlige regler i deltakermodellen for å ta hensyn til særtrekk ved deltakerlignede selskaper, herunder at det deltakerlignede selskapet ikke er eget skattesubjekt og at selskapsinntekten skattlegges hos deltakerne.

Etter deltakermodellen skal det beregnes et tillegg i alminnelig inntekt hos personlig deltaker som mottar utdeling fra deltakerlignet selskap. Tillegget settes til verdien av utdelingen, fratrukket den delen av utdelingen som medgår til å dekke løpende overskuddsskatt, og et beregnet skjermingsfradrag.

### *Beregning av skjermingsfradrag*

Skjermingsfradraget beregnes ved å multiplisere deltakerens skjermingsgrunnlag med en skjermingsrente, jf. skatteloven § 10-42 femte ledd.

*Skjermingsgrunnlaget* er regulert i skatteloven § 10-42 sjette ledd. Skjermingsgrunnlaget er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år. Med netto kostpris for selskapsandelen menes det vederlaget som er betalt for andelen ved erverv i annenhåndsmarkedet. Kostprisen skal gjenspeile ansvar for selskapets gjeld som overtas ved erverv av andelen. Det korrigeres derfor ikke for gjeldsansvar som overtas gjennom ervervet av selskapsandelen.

Anskaffelseskostnader som skal medtas i skjermingsgrunnlaget, vil eksempelvis kunne

være kostnader til megler, gebyrer, provisjoner mv.

Deltakerens innskudd i selskapet skal fastsettes til gjennomsnittlig innskudd i året, målt kvartalsvis. Kvartalsvis innskuddsmåling skal redusere muligheten for at deltakere yter ekstra kortvarige innskudd i selskapet for å øke skjermingsgrunnlaget. Innskudd kan være både kapitalinnskudd og tingsinnskudd. Erverves andelen ved innskudd i selskapet ved stiftelsen eller ved senere kapitalutvidelse, skal dette innskuddet medtas i skjermingsgrunnlaget. Det vises til nærmere omtale av innskuddsmåling i punkt 4.8.2.

Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital vil redusere skjermingsgrunnlaget, jf. skatteloven § 10-42 sjette ledd siste punktum.

Etter skatteloven § 10-42 syvende ledd skal skjermingsgrunnlaget korrigeres i visse tilfeller. Etter første punktum skal det gjøres tillegg i skjermingsgrunnlaget når deltakeren tar ut mindre fra selskapet enn beregnet overskuddsskatt. Tillegget utgjør differansen mellom uttaket og overskuddsskatten. I dette tilfellet dekker deltakeren overskuddsskatten med annet enn selskapsmidler, noe som økonomisk sett kan likestilles med et innskudd i selskapet. Dette omtales i lovforarbeidene som «uegentlige innskudd», og får altså samme virkning for skjermingsgrunnlaget som ordinære selskapsinnskudd. Etter § 10-42 syvende ledd annet punktum skal skjermingsgrunnlaget også korrigeres når selskapet går med underskudd. Skjermingsgrunnlaget skal da reduseres med deltakerens underskuddsandel multiplisert med deltakerens skattesats på alminnelig inntekt. Denne korreksjonen gjøres av symmetrihensyn: Når uegentlige innskudd *øker* skjermingsfradraget fordi skatten dekkes av annet enn selskapsmidler, må selskapsunderskudd som gir spart skatt på inntekt fra andre kilder, *redusere* skjermingsfradraget. Dette omtales i lovforarbeidene som «symmetriske korreksjoner».

Skjermingsgrunnlaget kan bli negativt eller positivt. Hvis skjermingsgrunnlaget er negativt, skal årets skjerming settes til null, jf. skatteloven § 10-42 tiende ledd.

*Skjermingsrenten* skal etter skatteloven § 10-42 femte ledd fastsettes av departementet i forskrift. Nærmere regler om renten er gitt i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven § 10-12-1, jf. § 10-42-1. Av disse bestemmelsene framgår at skjermingsrenten beregnes med utgangspunkt i aritmetisk gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, slik den publiseres av Norges Bank. Renten nedjuste-

res med 27 prosent og skal avrundes til nærmeste tiendedels prosentpoeng. Skattedirektoratet beregner og kunngjør renten for det enkelte inntektsår i januar året etter inntektsåret. Skjermingsrenten vil være den samme etter aksjonærmodellen og deltakermodellen (og for ekstrabeskattning av renter på lån til selskap etter skatteloven § 5-22). I januar 2014 ble skjermingsrenten for inntektsåret 2013 fastsatt til 1,1 prosent for personlige aksjonærer og personlige deltakere i deltakerlignede selskaper.

*Skjermingsfradraget* tilordnes den som er deltaker ved årets utgang, jf. skatteloven § 10-42 åttende ledd.

Ubenyttet skjermingsfradrag oppstår når årets skjerming er større enn utdeling fra selskapet fratrukket løpende skatt på overskuddsandelen. Ubenyttet skjermingsfradrag skal framføres til fradrag i senere års utdeling fra samme selskap, jf. skatteloven § 10-42 niende ledd. Det framgår av sjette ledd i samme paragraf at ubenyttet skjerming skal tillegges skjermingsgrunnlaget for etterfølgende år. Ved at ubenyttet skjermingsfradrag tillegges skjermingsgrunnlaget, oppnås en rentekompenserende effekt for ubenyttet fradrag. Ubenyttet skjerming kan også fradras i gevinst ved realisasjon av andel i selskapet, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd.

#### *Fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere*

Skatteloven § 10-43 oppstiller en fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere.

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og med ubegrenset ansvar (komplementarer). Også kommandittselskaper deltakerlignes. Deltakerligning innebærer at deltakerne får fradrag for sin andel av selskapets underskudd. Ettersom kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, er det gitt regler om fradragsbegrensning for disse. Kommandittister får kun fradrag i inntekt utenom kommandittselskapet for underskudd av selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva kommandittisten risikerer å tape. Komplementaren er ikke underlagt noen ansvarsbegrensning. Reglene om fradragsbegrensning gjelder tilsvarende for stille deltaker i indre selskap, jf. skatteloven § 10-43 sjette ledd.

Det vises til nærmere omtale av fradragsbegrensningen for kommandittister og stille deltakere i punkt 4.6.2.

### *Gevinst og tap ved realisasjon av andel*

Skatteloven § 10-44 regulerer beskatning ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap. Gevinst ved realisasjon av andel, herunder innløsning av enkeltandeler eller oppløsning av selskapet, er skattepliktig alminnelig inntekt. Tilsvarende tap er fradragsberettiget i annen alminnelig inntekt.

Som ledd i innføringen av deltakermodellen, ble det vedtatt nye regler om beregning av gevinst og tap ved realisasjon av andel. De tidligere reglene var tilpasset systemet med løpende personinntektsberegning etter delingsmodellen, og var basert på skatlegging av differansen mellom salgsvederlaget for andelen og deltakerens andel av skattemessige verdier i selskapet på realisasjonstidspunktet. En slik metode passer ikke i et system med uttaksbeskatning, hvor det kan være tilbakeholdte midler i selskapet som må fanges opp til beskatning når andelen realiseres.

Det ble derfor fra 2006 innført nye regler om gevinstberegning, basert på samme prinsipp som i aksjonærmodellen. Det innebærer at gevinstberegningen tar utgangspunkt i den nominelle differansen mellom netto salgssum for selskapsandelen og netto kjøpesum for andelen. I dette grunnlaget vil ubenyttet skjerming på realisasjonstidspunktet komme til fradrag. Fradraget for ubenyttet skjerming kan ikke føre til eller øke et fradragsberettiget tap. Det skal også korrigeres for andelshaverens kapitalinnskudd i eierperioden, herunder for såkalte «uegentlige innskudd» og «symmetriske korreksjoner». De nye reglene gjør at tilbakeholdt overskudd i selskapet, fanges inn i gevinstberegningen ved realisasjon av andel.

### *Disposisjoner mellom deltaker og selskap*

Etter skatteloven § 10-45 anses disposisjoner mellom deltaker og selskap som foretatt mellom selvstendige skattesubjekter. Denne bestemmelsen ble vedtatt i 1993, og må blant annet ses i sammenheng med systemet med nettoligning.

### *Skattemessig kontinuitet ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap*

Skatteloven § 10-46 gir det kontinuitetsprinsippet som er gjort gjeldende for aksjer mv. i skatteloven § 10-33, tilsvarende anvendelse ved arv og gave av andel i deltakerlignet selskap.

### *Særlig om utenlandsforhold*

I utenlandsforhold oppstår særlige spørsmål om hvordan skattegrunnlaget skal beregnes. For deltakere som er bosatt i Norge, gjelder dette når Norge etter skatteavtale med et annet land er avskåret fra å beskatte virksomhetsinntekt ved fast driftssted i det annet land. Det er også aktuelt for personer som er bosatt i utlandet, og som er deltaker i et selskap som driver virksomhet både i Norge og i andre land. I slike tilfeller vil skatteavtalene normalt oppstille begrensninger for hvilken utdeling fra selskapet som på deltakerens hånd kan skatlegges i Norge. For utenlandske deltakere kan beskatningsretten også være begrenset av skatteloven.

Skatteloven § 10-47 bestemmer at personlig deltaker som på grunn av skatteavtale eller begrenset skatteplikt til Norge ikke kan skatlegges her for hele sin del av selskapets inntekt, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling begrenses forholdsmessig. Nærmere regler om slik forholdsvis begrensning er gitt i § 10-47-1 i Finansdepartementets samleforskrift til skatteloven.

### *Overgangsbestemmelse ved innføring av deltakermodellen*

Skatteloven § 10-48 regulerer deltakernes skjermingsgrunnlag, inngangsverdi og innbetalt kapital ved overgang til deltakermodellen, per 1. januar 2006. Etter bestemmelsen skal disse posisjonene beregnes på grunnlag av selskapets skattemessige verdier.

## **4.5 Stedlig samordning av skatteoppgjøret**

### **4.5.1 Innledning og sammendrag**

Departementet foreslår at reglene i skatteloven § 3-3 om stedbunden skatlegging ikke skal gjelde for personlig deltakers inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slikt selskap. Personlig deltaker skal skatlegges til bostedskommunen for all inntekt fra og formue i selskapet.

Erfaring fra ligningsarbeidet tilsier at en slik endring vil virke sterkt forenkling og redusere risikoen for feil i ulike sammenhenger.

Det foreslås et nytt niende ledd i skatteloven § 3-3. Endringen foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

#### 4.5.2 Gjeldende rett

Gjeldende regler innebærer at inntekt og formue ofte må fordeles mellom kommuner ved skattleggingen av deltakerlignede selskaper. Dette bidrar til å komplisere skattleggingen av slike selskaper vesentlig.

Deltakere i deltakerlignede selskaper som selv er selskaper og egne skattesubjekter, svarer skatt til staten, jf. skatteloven § 3-2. For slike deltakere oppstår ikke særskilte problemer som følge av reglene om skattested.

For personer er reglene om skattested mer kompliserte. Utgangspunktet er at personlige deltakere i deltakerlignede selskaper skattlegges til bostedskommunen, etter hovedregelen om skattestedet for personer i skatteloven § 3-1. Fra dette utgangspunktet om skattlegging til bostedskommunen gjelder en rekke unntak, jf. skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet. Reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet gjelder generelt for personlige skattytere, herunder for personlige skattyteres inntekt fra deltakerlignet selskap.

Reglene om stedbunden skattlegging innebærer at all formue og inntekt av fast eiendom og faste anlegg skattlegges i den kommunen hvor eiendommen eller anlegget ligger. Det samme gjelder inntekt av virksomhet knyttet til slik fast eiendom eller anlegg.

I skatteloven § 3-3 annet ledd er det gitt en nærmere presisering av de mest praktiske tilfellene med stedbunden skattlegging. Av annet ledd framgår at reglene blant annet omfatter bolighus, leiegård, fritidshus, forretningsgård, butikk, kiosk, hotell, bevertningssted, fabrikk, industrielt anlegg, verksted, skipsverft og lager (annet ledd bokstav a til c). Etter annet ledd bokstav d gjelder reglene også for «personlig skattyters virksomhet som er knyttet til kontor som er åpent i vesentlig samme tid som er vanlig for slik virksomhet, eller til regelmessige tider som er bekjentgjort på forhånd, dersom ikke formuen eller inntekten skattlegges etter noen annen bestemmelse i denne paragraf». Annet ledd bokstav e til h inneholder ytterligere presiseringer for jordbruk mv. og naturforekomster som gruver mv. Den presiserende opplistingen i annet ledd er ikke uttømmende.

Etter skatteloven § 3-3 tredje ledd omfatter stedbunden skattlegging etter reglene foran også gevinst ved realisasjon av fast eiendom og rettigheter knyttet til fast eiendom. Det samme gjelder panthavers overtakelse av fast eiendom til bruke-

lighet og føderåd (kår), grunnleie eller fast grunnavgift som er påheftet fast eiendom.

Av § 3-3 fjerde ledd følger at inntekt av virksomhet ved omsetning av egne tilvirkede varer skattlegges i tilvirkningskommunen. Foregår det omsetning fra lager i annen kommune, skattlegges  $\frac{1}{10}$  av inntekten i lagerkommunen. Formue i råstoffbeholdning og tilvirkede varer skattlegges i tilvirkningskommunen.

I § 3-3 femte ledd finnes særregler om skattested for selskap hvor virksomheten består i lagring og omsetning av petroleum eller lignende. For slike selskaper skattlegges  $\frac{1}{3}$  av inntekten i kontorkommunen og  $\frac{2}{3}$  i den eller de kommunene hvor lageret ligger. Mellom flere lagerkommuner fordeles inntekten til skattlegging i forhold til den varemengden som i årets løp er uttatt av lageret innen hver kommune. Formue i lagerbeholdning skattlegges på basis av beholdningen i den enkelte kommune.

Etter § 3-3 sjette ledd skal inntekt ved avvirking av egen skog skattlegges fullt ut i den kommunen hvor eiendommen ligger. Skogavgiftsmidler som godkjennes overført til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der.

Syvende ledd i § 3-3 regulerer skattestedet når det til fast eiendom hører en rettighet i allmenning i en annen kommune, med tilknyttet anlegg. Formue og inntekt av rettigheten skattlegges da med  $\frac{3}{4}$  i den kommunen hvor den berettigede eiendommen ligger, og med  $\frac{1}{4}$  i den kommunen hvor allmenningen ligger. Departementet kan gi tillatelse til en annen fordeling.

I § 3-3 åttende ledd presiseres det at bestemmelsene i paragrafen gjelder uansett om virksomheten foregår i et lengre eller kortere tidsrom, og uten hensyn til om virksomheten er opphørt ved utløpet av inntektsåret.

Reglene om stedbunden skattlegging i skatteloven § 3-3 vanskeliggjør skattleggingen av deltakerlignede selskaper i vesentlig grad. Når selskapet har kontorer/stedbunden virksomhet i flere kommuner, kan fordelingsnøkklene bli komplekse. Har deltakeren i tillegg rett til særskilt godtgjørelse for innsats i selskapet (etter selskapsloven § 2-26), vil skattestedet for denne avhenge av hvor deltakeren er aktiv og utfører sitt arbeid for selskapet. Dette innebærer at det kan bli en rekke poster til fordeling, og at fordelingen kan skje på ulikt grunnlag for de enkelte postene.

Disse reglene om skattested gjelder kun for den løpende inntektsbeskatningen av personlige deltakere, og ved fordelingen av selskapets skattepliktige nettoformue. I andre sammenhenger gjelder reglene ikke: Utdelinger fra selskapet til per-

sonlige deltakere etter reglene i skatteloven § 10-42 skattlegges til deltakerens hjemkommune, uten unntak. Det samme gjelder ved skattlegging av gevinst ved realisasjon av andel fra personlig deltaker.

Erfaring fra ligningsarbeidet tilsier at reglene om skattested for personlige deltakere er så kompliserte at de er svært vanskelige å håndtere i praksis, og at det er stor sannsynlighet for at det oppstår feil i ulike sammenhenger.

#### 4.5.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslås det at reglene i skatteloven § 3-3 om stedbunden skattlegging ikke skal gjelde for personlig deltakers inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slikt selskap. Personlig deltaker skal skattlegges til bostedskommunen for all inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i selskapet. I høringsnotatet vises det til at denne endringen vil innebære en betydelig forenkling for selskapene, skattyterne og Skatteetaten.

#### 4.5.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og NHO kommenterer forslaget om stedlig samordning av skatteoppgjøret direkte, og støtter vurderingene og forslaget i høringsnotatet.*

*Norges Skogeierforbund uttaler:*

«Norges Skogeierforbund finner det uheldig at skatten ikke skal tilfalle den kommunen der skogen befinner seg, og der verdiskapningen skjer. Spesielt vil dette være negativt distriktspolitisk dersom det åpnes mer for bruk av selskap ved eierskap til skog. Skogeierforbundet går derfor mot at skogbruksinntekt ikke lenger skal ha stedbunden beskatning.»

#### 4.5.5 Vurderinger og forslag

Stedbunden skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskaper er ressurskrevende og komplisert både for selskapene, skattyterne og Skatteetaten. Deltakerligning er i seg selv mer komplisert enn selskapsligning fordi ligningsmyndighetene må forholde seg til flere skattytere enn ved selskapsligning. De enkelte deltakerne kan være bosatt i ulike kommuner, slik at det allerede i utgangspunktet oppstår skatteplikt til forskjellige kommuner. Når det i tillegg gjelder detaljerte regler om fordeling av de enkelte deltakernes samlede inntekt og formue i forskjellige kommu-

ner, blir det samlede systemet svært komplisert og uoversiktlig.

Normalt vil antall deltakere i deltakerlignede selskaper være begrenset, noe som i en viss utstrekning bidrar til å redusere problemene. Gjennomsnittlig antall deltakere i slike selskaper er rundt 3. Men det forekommer deltakerlignede selskaper med langt flere deltakere. I slike tilfeller vil det for det enkelte selskap kunne bli svært mange ligningsansettelser (formue og inntekt) i ulike kommuner.

Problemene ved dagens regler om skattested kan illustreres ved et eksempel hvor Skatteetaten skal endre ligningsfastsettelsen for selskapet, for eksempel ved å nekte et fradrag. Da må i utgangspunktet både selskapet og hver enkelt deltaker varsles. Skattekontor i flere regioner kan bli trukket inn, og etter hvert måtte behandle ulike innsigelser. Dette er ressurskrevende og stiller store krav til samordning mellom de involverte skattekontorene.

Dersom et deltakerlignet selskap er deltaker i et annet deltakerlignet selskap, må man ved ligningen følge selskapene til man kommer til personlig deltaker, og fordele inntekt og formue på de enkelte kommunene etter reglene om stedbunden beskatning. Det forekommer også at et deltakerlignet selskap deltar i annet deltakerlignet selskap i flere påfølgende ledd. Selskapene kan ha aktivitet i flere kommuner. I slike tilfeller akkumuleres problemene knyttet til stedbunden beskatning.

Reglene om stedbunden skattlegging blir særlig vanskelige å håndtere når selskapet har kontorer/stedbunden virksomhet i flere kommuner, og en deltaker arbeider ved flere av disse. Tilsvarende problem oppstår ved utbetaling av særskilt arbeidsgodtgjørelse til deltakere. Slik godtgjørelse skattlegges i kommunen hvor deltakeren er aktiv og utfører sitt arbeid for selskapet. Ved aktivitet i flere kommuner, må selskapet føre logg over deltakernes arbeidssted og innrapportere i henhold til dette.

Dette illustrerer at dagens regler ikke bare medfører vanskeligheter for Skatteetaten, men at systemet også er tidkrevende og tungvint for selskapene/skattyterne. Dagens regler om skattested stiller store krav til registrering av aktivitet i ulike kommuner i selskapene.

Kompleksiteten i dagens system med stedbunden skattlegging øker risikoen for feil i betydelig grad. Det gjelder både ved innrapportering fra selskapene/deltakerne og ved selve ligningsarbeidet.

Departementet foreslår at reglene om stedbunden skattlegging ikke lenger skal gjelde ved skattlegging av inntekt og formue fra deltakerlignede selskap. I stedet skal personlige deltakere skattlegges til deres hjemkommune for andel av inntekt og formue, uten at reglene om stedbunden skattlegging av fast eiendom og virksomhet brukes for slik inntekt og formue. Også realisasjonsgevinst på andel i deltakerlignet selskap skal fortsatt være skattepliktig til personlig deltakers hjemkommune.

En slik endring vil innebære en vesentlig forenkling både for selskapene, skattyterne og Skatteetaten.

Det vises til forslag til § 3-3 nytt niende ledd.

#### **4.5.6 Økonomiske og administrative konsekvenser**

For skattyterne vil en opphevelse av reglene om stedbunden skattlegging av inntekt fra og formue i deltakerlignet selskap som utgangspunkt ikke ha økonomisk betydning, fordi alle kommuner nå benytter samme skattesatser. Unntak gjelder Finnmark og enkelte kommuner i Nord-Troms som har lavere sats for fellesskatt (i 2014 9,45 prosent mot 12,95 prosent ellers i landet).

For kommunene vil en omlegging innebære en viss omfordeling, fra kommuner der virksomheten tidligere er blitt stedbundet til skattyternes hjemkommune. Et hovedtrekk er at skatteinntekter flyttes fra Oslo til Bærum og andre kommuner rundt Oslo. Effektene dempes med skatteutjevning. Det vises til tabellen i vedlegg 3.

#### **4.5.7 Ikrafttredelse**

Endringen foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

### **4.6 Kommandittister og stille deltakere – fradragsramme mv.**

#### **4.6.1 Innledning og sammendrag**

Departementet foreslår at adgangen til inntektsamordning for kommandittister og stille deltakere skal bortfalle, og at underskudd i stedet skal framføres til fradrag i framtidig inntekt fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet.

Kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar for selskapsforpliktelser, og endringen vil gi mer lik behandling av slike deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar

(aksjonærer). Nøytralitetshensyn taler derfor for en slik endring. Fjerning av fradragsrammen vil dessuten virke forenkling, og gi et mer praktisk regelverk. Endringen vil også effektivt motvirke uheldig skatteplanlegging.

Det foreslås endringer i skatteloven § 10-43 og opphevelse av skatteloven § 11-7 sjette ledd. Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

#### **4.6.2 Gjeldende rett**

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og med ubegrenset ansvar (komplementarer). Også kommandittselskaper deltakerlignes. Deltakerligning innebærer at deltakerne skattlegges for sin andel av selskapets resultat, og de får herunder fradrag for sin andel av underskudd. Ettersom kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, er det gitt regler om at de bare kan fradra underskudd innenfor en viss ramme. Kommandittister får kun fradrag i inntekt utenom kommandittselskapet for underskudd av selskapsdeltakelsen innenfor rammen av hva kommandittisten risikerer å tape, jf. skatteloven § 10-43. Komplementaren er ikke underlagt noen ansvarsbegrensning. Fradragsbegrensningen gjelder tilsvarende for stille deltakere, jf. skatteloven § 10-43 sjette ledd. En stille deltaker er deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum.

Bestemmelsen om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere i skatteloven § 10-43 ble videreført uendret ved overgangen til deltakermodellen.

De enkelte ledd i beregningen av fradragsrammen framgår direkte av lovteksten i skatteloven § 10-43. Selve beregningsmetoden framgår av skatteloven § 10-43 annet ledd:

Fradragsrammen fastsettes med utgangspunkt i kommandittistens andel av selskapets skattemessige verdier. Ved fastsettelsen av skattemessige verdier medregnes selskapets gevinst- og tapskonto og negativ saldo, jf. skatteloven §§ 14-45 og 14-46, samt gevinster med betinget skattefrihet. I denne verdien gjøres deretter

1. fradrag for gjeld ved årsoppgjøret for det inntektsåret fradragsrammen beregnes,
2. tillegg av årets underskudd og ikke innkalt del av innskuddsforpliktelsen,
3. korleksjon for over- eller underpris ved erverv av kommandittandelen.

Skatteloven § 10-43 tredje ledd regulerer det tilfellet at en kommandittandel eies av flere i fellesskap. Det skal da fastsettes en felles fradragsramme som fordeles i forhold til den enkeltes andel i kommandittandelen.

Deltakers andel av underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av fradragsrammen, kan føres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, i annen alminnelig inntekt ved høyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel. Dette følger av skatteloven § 10-43 fjerde ledd.

Nedsettelse av innskuddsforpliktelsen eller utbetaling av overskudd inntektsføres i den utstrekning det medfører eller øker en negativ fradragsramme. Dette gjelder bare i den utstrekning kommandittisten tidligere har fått fradrag for beløpet, jf. skatteloven § 10-43 femte ledd.

I tillegg bestemmer skatteloven § 11-7 sjette ledd følgende:

«For kommandittist eller stille deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10-40 etter fusjon og fisjon, skal fradragsrammen etter § 10-43 korrigeres for slik differanse.»

#### 4.6.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet drøfter departementet hvordan en fradragsramme bør utformes. Det vises der til at fradragsrammen skal gjenspeile hva en kommandittist eller stille deltaker risikerer å tape av verdier i selskapet. Beregningen må skje individuelt for den enkelte deltaker, gjennomføres hvert år og tilpasses de øvrige gjeldende reglene for skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskaper. Reglene bør utformes slik at det ikke beregnes over- eller underpris ved erverv av andel, fordi dette vil virke forenklende.

I høringsnotatet viser departementet til at fradragsrammen bør ta utgangspunkt i følgende elementer:

- Kostpris for andelen inkludert anskaffelseskostnader
- + Ikke innkalt andel av deltakerens innskuddsforpliktelse ved utgangen av inntektsåret
- + Andel av overskudd i eierperioden
- Andel av underskudd i eierperioden
- + Innskudd i selskapet i eierperioden
- Utdelinger fra selskapet til deltakeren
- Tilbakebetaling av innbetalt kapital
- Vederlag ved delvis realisasjon av andel, fratrukket realisasjonskostnader

Disse elementene drøftes nærmere i høringsnotatet, og det tas stilling til hvordan en mer egnet fradragsramme kan utformes i detalj. Det vises til at det ikke mulig å unngå at fradragsrammen får en komplisert utforming, og fortsatt blir vanskelig å forholde seg til for skattyterne og Skatteetaten. Det vil være en vesentlig forenklingsgevinst om reglene om fradragsramme for kommandittister kan oppheves. Det vises også til at en fradragsramme reiser prinsipielle spørsmål om hvordan deltakerens tapsrisiko bør gjenspeiles til enhver tid, og at dette ikke lar seg besvare på en entydig måte i alle sammenhenger.

Videre drøftes det i høringsnotatet om den adgangen kommandittister og stille deltakere har til å avregne underskudd fra selskapet mot inntekt fra andre kilder, bør bortfalle. Ved bortfall av samordningsadgangen må underskuddet i stedet framføres til fradrag i framtidig overskudd selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet. Det vil da ikke lenger være nødvendig med noen fradragsramme, noe som innebærer en vesentlig forenklingsgevinst. I høringsnotatet vises det også til at hensynet til likebehandling av kommandittister, stille deltakere og andre selskapsdeltakere med begrenset ansvar (aksjonærer mv.) taler for en slik endring. Det blir videre lagt vekt på at en slik endring effektivt vil motvirke uheldig skatteplanlegging og at også ligningsadministrative hensyn taler for en slik endring.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet i høringsnotatet at adgangen til inntektsamordning for kommandittister og stille deltakere skal bortfalle, og at underskudd i stedet skal framføres til fradrag i framtidig inntekt fra selskapet eller realisasjonsgevinst på andel i selskapet.

#### 4.6.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Skattedirektoratet* støtter forslaget om opphevelse av samordningsadgangen for kommandittister og stille deltakere.

Flere av høringsinstansene stiller seg helt eller delvis negative til forslaget om opphevelse av samordningsadgangen. *Advokatforeningen* oppsummerer sine synspunkter slik:

«Advokatforeningen vil oppsummere med at forslaget om avskjæring av fradragsretten for kommandittister ikke er velfundert. Det er i strid med grunnleggende skattemessige prinsipper og har utilsiktede følger. De eksemplene på uheldig skattetilpasning som det vises til i høringsnotatet, er etter Advokatforeningens syn lite treffende, og kan uansett motvirkes

med mindre drastiske virkemidler. Etter Advokatforeningens syn vil en endring som foreslått medføre at valg av selskapsform blir mindre skattemessig nøytral enn i dag, og at regelendringen derfor vil føre til at næringslivet kan måtte velge organisasjonsform mer ut fra skattemessige hensyn enn av bedriftsøkonomiske hensyn. Advokatforeningen vil advare mot en slik utvikling.»

NHO er enig at det vil være en forenkling å oppheve samordningsadgangen og dermed reglene om fradragsrammen, men mener forslaget først og fremst innebærer en skatteskjerpelse. NHO mener det er forskjeller mellom aksjonærer og kommandittister/stille deltakere som kan begrunne at sistnevnte har samordningsadgang. De viser videre til at departementets eksempler på uheldig skatteplanlegging i høringsnotatet i vel så stor grad er utslag av avskrivningssatsen på skip og en direkte og villet konsekvens av fritaksmetoden. NHO uttaler at samordningsadgang fortsatt bør være en mulighet for kommandittister, og at konsekvensene av å oppheve samordningsadgangen ikke er tilstrekkelig utredet.

*Handelshøyskolen BI* har lignende synspunkter. BI ser de utfordringene departementet skisserer, men synes departementet i for liten grad legger fram data om omfanget. BI mener forslaget er utilstrekkelig utredet. Opphevelse av samordningsadgangen har andre og langt større konsekvenser enn forenklingseffekten. BI uttaler at skattehensyn ofte er sentrale ved valg av KS, og at selskapsformen vil bli ytterligere marginalisert dersom forslaget gjennomføres. BI uttaler at en slik marginalisering ikke nødvendigvis vil være uheldig, men at det er usikkert om man i Norge vil være tjent med at kommandittselskapsformen for en stor del avvikles. BI etterlyser empiriske data om blant annet kommandittselskapsformens betydning for å tiltrekke seg investeringer i norsk næringsvirksomhet.

*Finans Norge, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Norges Rederiforbund, PWC og Revisorforeningen* anfører flere av de samme synspunktene som Advokatforeningen, BI og NHO, og advarer mot opphevelse av samordningsadgangen. Rederiforbundet viser blant annet til at samordningsadgangen gjør det lettere å investere i langsiktige prosjekter, der det kan gå lang tid før selskapet kommer i en markedsposisjon hvor det går med overskudd. Dette er ikke uvanlig i maritim næring.

PWC viser til at Scheel-utvalget har mandat til å foreslå en omlegging av hovedprinsippene i

skattesystemet, og mener at det mest hensiktsmessige er å avvente utvalgets innstilling når det gjelder en så inngripende endring i selskapsbeskatningen.

Finans Norge og Norges Rederiforbund uttaler at dersom samordningsadgangen bortfaller, må det innføres en tilbakeføringsadgang mot tidligere års overskudd i tillegg til framføringsadgangen mot framtidig inntekt.

#### 4.6.5 Vurderinger og forslag

Departementet fastholder forslaget om å oppheve adgangen til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere.

Nøytralitetshensyn taler for at adgangen til inntektssamordning blir mer lik for kommandittister, stille deltakere og aksjonærer. I et aksjeselskap må underskudd framføres til fradrag i framtidig overskudd i selskapet, og aksjonærer har ingen adgang til å samordne en andel av selskapsunderskudd med inntekt fra andre kilder. Både aksjonærer, kommandittister og stille deltakere har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, og er slik sett en likeartet gruppe selskapsdeltakere.

Så lenge aksjonærer ikke har inntektssamordning, bør slik adgang heller ikke foreligge for kommandittister og stille deltakere. Kommandittister og stille deltakere bør i stedet likebehandles med aksjonærer, slik at deres andel av underskudd i selskapet framføres mot framtidig overskudd i samme selskap og/eller mot gevinst ved realisasjon av andel i selskapet. Det vil innebære at samordningsadgang kun foreligger for deltakere i deltakerlignet selskap med ubegrenset ansvar for selskapets forpliktelser. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at samordningsadgang knyttes til fravær av ansvarsbegrensning. Sammenliknet med underskuddsframføring, innebærer løpende samordning en risikoreduksjon for deltakeren. Ved en løpende samordningsadgang reduseres risikoen for at det ikke oppstår inntekt å utnytte underskudd i. Løpende samordningsadgang innebærer også en tidfestingsfordel sammenliknet med underskuddsframføring, ved at nominelt samme fradrag kan utnyttes på et tidligere tidspunkt. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig at samordningsadgang gis som kompensasjon for den økte risikoen deltakere uten ansvarsbegrensning tar.

Departementet legger også vekt på at kommandittister og stille deltakere som fortsatt ønsker inntektssamordning, vil kunne ha mulighet for omdanning til ansvarlig selskap. Slik



omdanning kan skje skattefritt dersom den gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

Videre legger departementet vekt på at kombinasjonen av ansvarsbegrensning og samordningsadgang kan innebære en omgåelsesfare i ulike sammenhenger. Det vises til de eksemplene på skatteplanlegging som er gitt i punkt 5.3.2 i høringsnotatet. Oppheves adgangen til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere, vil slike arrangementer bli vesentlig mindre attraktive. En opphevelse av adgangen til inntektssamordning vil være et effektivt virkemiddel mot uheldig skatteplanlegging.

Ved å oppheve adgangen til inntektssamordning, vil reglene om fradragsrammen kunne oppheves i sin helhet. Dette vil være en vesentlig forenklingsgevinst. Som det framgår av drøftelsen i høringsnotatet, må en fradragsramme nødvendigvis få en komplisert utforming. Undersøkelser viser at det brukes vesentlig mer tid på å fylle ut ligningsskjemaer i tilfeller hvor fradragsrammen gjelder. Reglens vanskelighetsgrad øker også risikoen for feilutfylling og misforståelser. Kontroll av oppgavene er komplisert og tidkrevende for Skatteetaten. For utenlandske deltakerlignede selskaper oppstår ytterligere problemer knyttet til å avklare selskapenes selskaps- og skatterettslige status og få fastsatt korrekt fradragsramme. I praksis vil regler som forutsetter en fradragsramme være vanskelige å etterleve.

På denne bakgrunn foreslår departementet at kommandittister og stille deltakere ikke lenger skal kunne trekke fra andel av underskudd fra selskapet i inntekt fra andre kilder. I stedet må underskuddet framføres til fradrag i senere års overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

Underskudd som ikke er avregnet senest når andelen realiseres, faller bort. Realiseres bare en del av andelen, kan det underskuddet som ikke er avregnet, framføres i sin helhet.

Departementet foreslår ingen tilbakeføringsadgang for underskudd, jf. høringsmerknadene til Finans Norge og Norges Rederiforbund. En slik tilbakeføringsadgang ville blitt administrativt krevende, og innebære en forskjellsbehandling sammenliknet med aksjonærer som det ikke er grunnlag for.

Samordningsadgangen skal bare innskrenkes for kommandittister og stille deltakere, og ikke for deltakere som har en annen form for innskrenket ansvar for selskapsforpliktelser:

I deltakerlignede selskaper kan det forekomme at ansvaret er delt pro rata, slik at deltakeren hefter med hele sin formue, men bare for en

forholdsmessig andel av selskapets forpliktelser. En slik ansvarsdeling innebærer ikke at adgangen til inntektssamordning bør avskjæres. Deltakerne vil fortsatt kunne risikere å tape hele sin formue, og det foreligger ingen tilsvarende ansvarsbegrensning som for kommandittister og stille deltakere.

Det kan i prinsippet også tenkes bruk av garantiordninger mv. for deltakerne som innebærer at deres ansvar er begrenset i visse sammenhenger, for eksempel ved at deltakeren inngår avtale med hoved- eller pantekreditor om at deltakeren ikke skal kreves for mer enn en fastsatt sum. Slik ansvarsbegrensning vil kunne avtales også for andre deltakere enn kommandittister og stille deltakere. Departementet legger til grunn at slike ansvarsbegrensende avtaler forekommer i liten grad i praksis. Uansett vil andre deltakere enn kommandittister og stille deltakere være ubegrenset ansvarlige for *andre* forpliktelser som selskapet pådrar seg. Etter departementets vurdering bør ikke muligheten for at det kan forekomme avtalt ansvarsbegrensning i visse sammenhenger, stenge for full inntektssamordning for andre deltakere enn kommandittister og stille deltakere. Dette bør gjelde som et generelt utgangspunkt. Etter omstendighetene vil imidlertid ansvarsbegrensningen kunne være så omfattende at deltakeren reelt sett må likestilles med en kommandittist.

Departementet foreslår ingen endringer i reglene i skatteloven § 4-41 om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere ved formuesligningen.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-43 og opphevelse av skatteloven § 11-7 sjette ledd.

#### *Overgangsregler*

En avvikling av samordningsadgangen for kommandittister og stille deltakere, med overgang til et system med underskuddsframføring, reiser spørsmål om behovet for overgangsregler. Spørsmålet oppstår i de tilfellene underskudd ikke har kommet til fradrag på grunn av fradragsbegrensningen, og det derfor er underskudd til framføring ved overgang til nye regler. Etter departementets vurdering vil dette kunne løses hensiktsmessig ved å framføre slikt tidligere underskudd etter den nye regelen om underskuddsframføring. Det vil si at slikt underskudd framføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel.

I motsetning til tidligere, vil det ikke være adgang til å avregne slikt underskudd mot annen inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen. Heller ikke for underskudd som oppstod før lovendringen, vil det være slik avregningsadgang.

Den håndteringen av underskudd fra tidligere år som er beskrevet her, vil etter departementets vurdering følge av en naturlig fortolkning av det nye regelverket. En slik løsning krever ingen særlig overgangsregel.

#### 4.6.6 Ikrafttredelse

Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

### 4.7 Gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift

---

#### 4.7.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift, slik at gjennomsnittsligning ikke skal gjennomføres når virksomheten drives av et selskap, herunder deltakerlignet selskap. Gjennomsnittsligning skal fortsatt finne sted når virksomheten drives av selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak.

Når virksomheten drives av et selskap, har reglene om gjennomsnittsligning liten økonomisk betydning. Bortfall av gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap vil virke sterkt forenkende, både for skattyterne selv og Skatteetaten.

Det foreslås endringer i skatteloven §§ 14-6 fjerde ledd, 14-7 tredje ledd, 14-81 annet ledd og 14-82 første ledd. Lovendringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015. Det foreslås en overgangsordning som innebærer at gjennomsnittsligningen kan utfases over en femårsperiode.

#### 4.7.2 Gjeldende rett

Skatteloven har bestemmelser om gjennomsnittsligning av skogbruk i § 14-81 og gjennomsnittsligning av reindrift i § 14-82.

Etter skatteloven § 14-81 er utgangspunktet at inntekt av *skogbruk* som drives som næringsvirksomhet, fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene. Gjennomsnittsberegningen foretas før fradrag for gjeldsrenter. Gjeldsrenter fradras særskilt med det beløpet de har utgjort det siste året.

Etter § 14-81 annet ledd skal gjennomsnittsligning alltid foretas når skogeieren har drevet næringen/eid skogen i åtte hele år. Inntekten fastsettes da til gjennomsnittet av inntekten i det året kravet framsettes for, og inntektene i de fire foregående årene. Gjennomsnittsligning kan kreves påbegynt når skattyteren har drevet skogen i minst to hele kalenderår. Inntekten fastsettes da til gjennomsnittsinntekten i de hele årene skogen har vært drevet/eid, likevel ikke mer enn for inntektsåret og de fire foregående årene.

Det følger av § 14-81 tredje ledd at når det på grunn av naturkatastrofe som brann, vindfall, insektangrep og lignende foretas en ekstraordinær hogst som i vesentlig grad minsker skogens kubikkmasse, kan departementet etter søknad vedta at utbyttet av denne hogsten skal fordeles til skattlegging over flere år.

Gjennomsnittsligning av skog opphører når skattyter overdrar skogen til andre, jf. § 14-81 fjerde ledd.

Etter § 14-81 femte ledd skal det i visse tilfeller gjennomføres endring av ligning for tidligere år når gjennomsnittsligning opphører. Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt.

Gjennomsnittsligning av *reindrift* gjennomføres på følgende måte:

Når skattyteren har drevet næringen i tre hele år, fastsettes inntekten til gjennomsnittet av de beløp årsinntektene utgjorde i det siste og de to foregående årene. Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 pst. under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Når det før gjennomsnittsligningen er påbegynt framkommer et underskudd som overføres eller framføres til fradrag i annen inntekt skattyteren har, skal årsinntekten ved gjennomsnittsligning for senere år settes til 0 kroner. Også ved reindrift skal gjennomsnittsberegningen foretas før fradrag for gjeldsrenter. Det vises til bestemmelsene om fastsettelse av inntekt fra reindrift i skatteloven § 14-82 første ledd.

Etter § 14-82 annet ledd er utgangspunktet at gjennomsnittsligning av reindrift avbrytes ved opphør eller realisasjon av virksomheten og dersom skattyteren går konkurs. Annet ledd inne-

holder enkelte presiserende tilleggsbestemmelser om opphør av gjennomsnittsligning som det ikke går nærmere inn på her.

Dersom det ved opphør av gjennomsnittsligningen av reindriften viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller neste siste året avviker med mer enn 10 pst. fra det beløpet årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår. Dette følger av § 14-82 tredje ledd.

Når skogbruk og reindrift drives av deltakerlignet selskap, skal gjennomsnittsligning ikke gjennomføres for selskapet, men for de enkelte deltakerne. Også opphør av gjennomsnittsligning behandles individuelt for den enkelte deltaker. Selskapet må levere en ekstra oppgave for hver enkelt deltaker (RF-1202 Deltakerinntekt for skogbruk og reindrift).

#### 4.7.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått å endre reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift, slik at gjennomsnittsligning ikke skal gjennomføres når virksomheten drives av et selskap, herunder deltakerlignet selskap. Kun gjennomsnittsligning i selskap ble vurdert, og det ble ikke foreslått avvikling av gjennomsnittsligning i enkeltpersonforetak. Det ble vist til at gjennomsnittsligning har liten økonomisk betydning når virksomheten drives av et selskap. Det ble også vist til at opphevelse av gjennomsnittsligning i selskapsforhold vil virke sterkt forenkende.

#### 4.7.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen* er enig i at gjennomsnittsligning ikke tjener den tiltenkte funksjonen for deltakere i deltakerlignet selskap, og støtter forslaget i høringsnotatet.

*Landbruks- og matdepartementet* mener gjennomsnittsligning bør gjøres frivillig for deltakerlignede selskaper. Alternativt kan det innføres en valgfri overgangsordning på inntil fem år, slik at aktørene kan tilpasse seg endringene.

*Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* mener de foreslåtte endringene kan ramme hardt i en del tilfeller. Det vil eksempelvis være tilfelle for større skogbruk som hogger sjelden, men i stort kvantum. Endringene vil da kunne ha store likviditetsmessige virkninger. NARF mener at reglene om gjennomsnittsligning ikke er spesielt krevende for brukerne. Foreningen kan ikke se at det er tungtveiende grunner

som taler for fjerning av gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift.

*NORSKOG* uttaler at gjennomsnittsligning av skog er en godt innarbeidet ligningsmåte, og har god effekt for skogeiere som ikke avvirker jevnt. Men ordningen kan ikke begrunnes like godt der inntektene tilfaller deltakerlignede selskaper og deltakernes progressive inntekt (personinntekten) ikke påvirkes. *NORSKOG* mener den beste løsningen er å gjøre gjennomsnittsligningen valgfri for alle selskapsformer. *NORSKOG* viser videre til at muligheten for avbruddsligning vil forsvinne ved bortfall av gjennomsnittsligning. Avbruddsligningen bidrar ofte til økt avvirkning i det den kan legge til rette for skattekreditt for ny eier.

*NORSKOG* påpeker også at det ved en del generasjonsskifter opprettes midlertidige sameier, der ny eier overtar en mindre del av eiendommen i noen år før hele eiendommen overdras. På den måten vil ny eier kunne gå direkte inn i gjennomsnittsligningen den dagen hele eiendommen er overdratt. Dette gir ny eier en mulighet for skattekreditt i starten av eiertiden og dermed økt likviditet til å gjøre nødvendige investeringer på eiendommen.

Hvis gjennomsnittsligningen skal oppheves, er *NORSKOG* ikke enig i at dette kan gjennomføres allerede fra 2015. Mange skogeiere legger planer for avvirkning flere år i forveien, og især forut for et generasjonsskifte/salg. De som nå er inne i en slik plan, bør ikke rammes av plutselige endringer. *NORSKOG* mener det da bør gis en overgangsordning med et tidsperspektiv på fem år.

*NHO* har i hovedsak de samme synspunktene *NORSKOG*.

*Norges Bondelag* mener primært at gjennomsnittsligningen bør bestå også for deltakere i deltakerlignede selskaper. Dersom den skal avvikles, må det gjennomføres over tid. *Norges Bondelag* foreslår at en eventuell avvikling gjennomføres ved at man beregner differansen mellom gjennomsnittsligning og en årsinntekt på null for de neste fire år (2015–2018). På denne måten blir regelendringen forutsigbar, og en unngår både spesielt heldige og uheldige utfall.

*Norges Skogeierforbund* viser til at gjennomsnittsligning er viktig for skogeiere som på grunn av ujevn avvirkning har store svingninger i sin inntekt fra skogen. Men når inntekten tilfaller deltakerlignet selskap og dermed ikke blir en del av personinntekten, bortfaller i utgangspunktet behovet for gjennomsnittsligning. Forbundet påpeker at gjennomsnittsligningen likevel har

effekt for deltakere i deltakerlignet selskap ved oppstart (skattekreditt) og avbrudd, og at den kan stimulere til økt avvirkning og omsetning av skogeiendom. Forbundet deler vurderingen av at gjennomsnittsligning er komplisert for deltakerlignede selskap, og mener gjennomsnittsligning bør gjøres frivillig for deltakerlignede selskap. Dersom gjennomsnittsligning fjernes, mener forbundet at de foreslåtte overgangsreglene bør endres slik at gjennomsnittsunderheng ikke gir tillegg i inntekten, men i stedet ettergis. Gjennomsnittsoverheng bør derimot fradras i inntekten, som foreslått i høringsnotatet.

#### 4.7.5 Vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det sterke grunner som taler for å oppheve reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift som drives av et deltakerlignet selskap. En oppheving av gjennomsnittsligningen for denne gruppen, vil bety en vesentlig forenkling både for skattyterne og Skatteetaten. Gjennomsnittsligning kan ha en viss likviditetsmessig effekt for aktørene, men den totale økonomiske betydningen er liten. Reglene om gjennomsnittsligning innebærer en forskyvning av tidfestingen av inntekt som kan være til gunst eller ugunst for skattyter, avhengig av den konkrete situasjonen. De komplikasjonene gjennomsnittsligning medfører, står etter departementets vurdering ikke i rimelig forhold til den beskjedne økonomiske betydningen reglene har.

Departementet viser til at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2005. Forslaget om opphevelse ble fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer punkt 20.3.4. I proposisjonen ble det vist til at gjennomsnittsligning er en administrativt og skjemamessig tung ordning, og at begrunnelsen for ordningen langt på vei bortfalt gjennom avvikling av det progressive skattesystem i forbindelse med Skattereformen 1992. Selv om det fortsatt var en viss progressivitet i skattesystemet i inntektsgrunnlaget personinntekt, kunne ikke dette begrunne en alminnelig gjennomsnittsligning i skogbruket. Ved ujevn avvirkning ville skogeieren kunne «*spare opp negativ personinntekt til fremføring mot senere års positiv personinntekt. Denne fremføringen, som gjelder uten tidsbegrensning, vil så begrense bruttoskattegrunnlaget i de(t) år da den oppsamlede tilvekst avvirket. Valg av avvirkningstakt vil dermed, ved adgang til å fremføre negativ personinntekt, ikke påvirke beskatnin-*

*gen dersom kontantstrømmen ved produksjonen uansett er den samme.»*

Forslaget om opphevelse var i samsvar med anbefalingene i NOU 2003: 9 Skatteutvalget – forslag til endringer i skattesystemet, avsnitt 7.3.4.7.

Gjennomsnittsligningen av skogbruk ble gjeninnført etter forslag framsatt under behandlingen av revidert nasjonalbudsjett for 2005 i Stortinget, jf. Innst. O. nr. 125 (2004–2005) punkt 24.5.

Departementet viser til at begrunnelsen for å gjeninnføre gjennomsnittsligning var knyttet til at inntekt fra skogsdrift kan være undergitt progressiv beskatning. Etter skattereformen 2006 gjelder dette kun for selvstendig næringsdrivende. Mens det tidligere også ble beregnet personinntekt etter delingsmodellen for aktive selskapsdeltakere, skattlegges nå selskapsdeltakere etter deltakermodellen eller aksjonærmodellen. For selskapsdeltakere er det ikke lenger aktuelt å beregne personinntekt på grunnlag av selskapsdeltakelsen, og beskatningen er basert på en kombinasjon av løpende skattlegging av selskapsoverskuddet med tillegg av skatt ved utdeling fra selskapet til personlige deltakere. Både den løpende beskatningen av selskapsoverskuddet og skattlegging ved utdeling tar utgangspunkt i den flate skattesatsen på alminnelig inntekt. Argumentet om progressive skattesatser er derfor ikke til hinder for å oppheve gjennomsnittsligning i selskapsforhold.

I en avledet sammenheng vil det også kunne være aktuelt å fastsette personinntekt for deltaker i deltakerlignet selskap. Etter selskapsloven § 2-26 første ledd kan en deltaker få utbetalt særskilt godtgjørelse for innsats i selskapet, når vedkommende har tatt del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte har ytt en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet. Godtgjørelsen skal som hovedregel klassifiseres som næringsinntekt. For godtgjørelse til deltakere med begrenset ansvar (kommandittister og stille deltakere) kan selskapet velge å behandle godtgjørelsen enten som næringsinntekt eller lønn. Uansett om godtgjørelsen klassifiseres som næringsinntekt eller lønn vil den være å anse som personinntekt etter skatteloven § 12-2 f, og dermed skattlegges etter en progressiv satsstruktur. Men slik personinntekt inngår ikke i grunnlaget for gjennomsnittsligning. Denne personinntekten blir skattepliktig i det året godtgjørelsen kostnadsføres i selskapets regnskap, uavhengig av reglene om gjennomsnittsligning. Argumentet om progressive skattesatser er derfor heller ikke relevant i denne sammenheng.

Et annet argument som ble brukt som begrunnelse for å gjeninnføre gjennomsnittsligning, var behovet for inntektsutjevning mer generelt. Også

dette er en begrunnelse som først og fremst gjelder enkeltpersonforetak. Etter skattereformen 2006 er beskatningen av personlige selskapsdeltakere i betydelig grad knyttet til utdeling fra selskapet. Den løpende overskuddsbeskatningen av selskapet er direkte knyttet til inntjeningen i selskapet, både for personlige deltakere og selskapsdeltakere. I tillegg skatlegges personlige deltakere når de mottar utdelinger fra selskapet. Utdeling ut over beregnet skjerming og deltakerens andel av selskapets overskuddsskatt er skattepliktig. Deltakerne velger selv om og når det skal tas midler ut fra selskapet, og dermed når skatt ved utdeling utløses. Deltakeren har også mulighet for å få tilbakebetalt tidligere innbetalt kapital, uten at det utløser skatt (men deltakerens inngangsverdi på andelen blir tilsvarende redusert). Totalt sett innebærer dette at personlige deltakere i deltakerlignet selskap selv i stor grad kan bestemme beskatningstidspunktet. Behovet for gjennomsnittsligning er også på grunn av dette mindre enn i enkeltpersonforetak, hvor all skatt beregnes løpende.

Et tredje forhold som taler for opphevelse av gjennomsnittsligning for deltakere i deltakerlignet selskap, er den belastningen som ligger i det detaljerte og til dels kompliserte regelverket som skal anvendes. Denne belastningen gjør seg gjeldende både for selskapet, deltakerne og Skatteetaten. I utgangspunktet er ligningsbehandlingen av deltakerlignede selskap komplisert fordi behandlingen må foregå dels på selskapsnivå og dels på deltakernivå. Dette kompliseres ytterligere ved at gjennomsnittsligningen skal gjennomføres hos de enkelte deltakerne, som igjen kan ha forskjellig eiertid eller andre individuelle forhold som påvirker gjennomføringen.

Tilbakemeldinger fra Skatteetaten indikerer at kombinasjonen av deltakerligning og gjennomsnittsligning er så komplisert, at det er vanskelig å unngå at skjemaer blir feil eller manglende utfylt, og at det også er vanskelig å unngå feil i andre sammenhenger. Feilene kan være til gunst eller ugunst for skattyter. Det er ikke formålstjenlig å ha regler som er så kompliserte at de i praksis gir en annen inntektsfordeling enn det som er intensjonen. Gjennomsnittsligning er arbeidskrevende og legger beslag på uforholdsmessig store ressurser hos skattyterne og i Skatteetaten.

En opphevelse av gjennomsnittsligningen i deltakerlignede selskap vil virke sterkt forenkende, og blant annet gi mindre kompliserte ligningsskjemaer. Forenklingshensynet tilsier at gjennomsnittsligning avvikles i sin helhet for del-

takere i deltakerlignet selskap, og ikke blir en frivillig ordning.

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift ikke skal få anvendelse når slik virksomhet utøves gjennom et deltakerlignet selskap.

I prinsippet kan det også forekomme at nærinngene drives gjennom aksjeselskap. De argumentene som er anført foran om manglende progressivitet i beskatningen av personlige deltakere, og muligheten for selv å påvirke beskatningstidspunktet i en uttaksbasert beskatningsmodell, gjør seg også gjeldende for personlige aksjonærer. Dette tilsier at gjennomsnittsligning for skogbruk og reindrift også bør avvikles for aksjeselskaper. Også hensynet til lik skattemessig behandling av ulike selskapstyper tilsier det samme.

Det foreslås derfor at reglene om gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift heller ikke skal få anvendelse når virksomheten utøves av et aksjeselskap.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 14-81 og 14-82.

Endringene i anvendelsesområdet for gjennomsnittsligning foranlediger en mindre justering i henvisningene til skatteloven §§ 14-81 og 14-82 i skatteloven §§ 14-6 og 14-7. Det vises til forslag til endring i siste ledd i de to sistnevnte paragrafene.

Opphør av gjennomsnittsligning reiser spørsmål om overgangsregler. Flere av høringsinstansene viser til at behovet for forutberegnelighet og langsiktig planlegging tilsier at gjennomsnittsligningen ikke opphører fra 2015, men i stedet fases ut over en fem års periode for aktører som ønsker en slik løsning. Departementet er enig i denne vurderingen, og foreslår en frivillig overgangsordning i samsvar med dette.

Departementet foreslår at deltakere i selskap som ble gjennomsnittslignet etter skatteloven § 14-81 eller § 14-82 i inntektsåret 2014, skal kunne velge gjennomsnittsligning også for senere inntektsår. Seneste inntektsår med gjennomsnittsligning vil være 2019. Deltakerne vil kunne velge opphør av gjennomsnittsligning i hvert av inntektsårene i overgangsperioden, eksempelvis fra og med inntektsåret 2018.

Opphør av gjennomsnittsligning vil kunne medføre at det foreligger et såkalt gjennomsnittsoverheng eller gjennomsnittsunderheng. Med gjennomsnittsoverheng menes at summen av de siste årenes skattlagte årsinntekter i beregningsperioden, overstiger summen av de faktiske årsinntektene i de samme årene. Med gjennomsnittsunderheng menes det omvendte, nemlig at sum skattlagt inntekt etter gjennomsnittsligning

er lavere enn sum faktiske årsinntekter i samme periode.

Etter departementets vurdering bør overgangsreglene utformes slik at de blir enkle å forholde seg til for skattyterne og Skatteetaten. Departementet foreslår overgangsregler som innebærer at gjennomsnittsoverheng blir et inntektsfradrag i opphørsåret, med vanlig framføringsadgang når skattyteren ikke har inntekt til å utnytte fradraget med en gang. Gjennomsnittsun-derheng blir tilsvarende et inntektstillegg for opphørsåret. Symmetrihensyn tilsier klart at gjennomsnittsun-derheng og -overheng behandles på en likeartet måte.

Det vises til forslag til overgangsregel til endringene i skatteloven §§ 14-81 og 14-82.

#### 4.7.6 Ikrafttredelse

Endringene foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

### 4.8 Innskuddsmåling

#### 4.8.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår en forenkling i reglene om beregning av skjerming for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Etter gjeldende regler skal innskudd i selskapet måles hvert kvartal, som ledd i beregningen av skjerming. Erfaring viser at det er vanskelig å ta stilling til innskuddets størrelse inne i en regnskapsperiode. Det foreslås at innskudd i stedet måles en gang per år, til verdien ved utgangen av året.

Det foreslås endring i skatteloven § 10-42 sjettede ledd. Endringen foreslås gjort gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

#### 4.8.2 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler er det nødvendig å måle personlige deltakers innskudd i selskapet *hvert kvartal*, som ledd i beregningen av skjerming:

I skjermingsgrunnlaget i deltakermodellen inngår den enkelte deltakers innskudd i selskapet. Etter skatteloven § 10-42 sjettede ledd og korresponderende bestemmelser i finansdepartementets samleforskrift til skatteloven, skal innskuddet fastsettes til en gjennomsnittsverdi som måles kvartalsvis i inntektsåret (1. januar, 1. april, 1. juli og 1. oktober).

I deltakeroppgaven (RF-1233) berører den kvartalsvise innskuddsmålingen flere poster (postene 317 a, b, c, d og e, samt 318, 319 og 330).

Kvartalsvis innskuddsmåling skal redusere muligheten for at deltakere yter ekstra, kortvarige innskudd i selskapet for å øke skjermingsgrunnlaget, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) punkt 1.8.3.1. Ved å ha flere registreringsdatoer i året, vil det bli vanskeligere å gjennomføre slike tilpasninger. Problemstillingen må ses i sammenheng med at det er få formaliteter og omkring innskudd og uttak fra deltakerlignede selskaper.

#### 4.8.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått at deltakernes innskudd i selskapet ikke lenger skal måles flere ganger i løpet av et inntektsår ved fastsettelse av skjermingsgrunnlaget. Innskudd skal i stedet måles en gang i året, i tilslutning til regnskapsavslutningen.

#### 4.8.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og NHO* kommenterer forslaget om innskuddsmåling direkte, og støtter vurderingene og forslaget i høringsnotatet. Ingen av høringsinstansene har innvendinger mot forslaget.

#### 4.8.5 Vurderinger og forslag

Reglene om kvartalsvis innskuddsmåling er vanskelige å følge i praksis. Erfaring fra ligningsarbeidet viser at den kvartalsvise målingen kompliserer beregningen av skjermingsgrunnlaget, og at mange fyller ut de aktuelle postene i ligningsskjemaene feil. I deltakerlignede selskap kan det være mange kontantstrømmer mellom deltakerne og selskapet, noe som gjør det vanskelig å ta stilling til innskuddets størrelse inne i en regnskapsperiode. I deltakerlignede selskap er det vanlig med mellomregningskonti mellom deltakere og selskap. Det vil ofte være mange faktorer å ta hensyn til, og vurderingene kan bli komplekse og vanskelige.

For skattyterne kan det være nødvendig å bruke betydelige ressurser på å beregne innskuddet kvartalsvis. Risikoen for feil er stor, noe som igjen fører til feil skjermingsgrunnlag og feil inntekt. I praksis vil det ikke være mulig for Skatteetaten å avdekke alle feil på dette punktet, uten at det går ut over annet kontrollarbeid mv.

Etter departementets vurdering viser erfaringen fra ligningsarbeidet at reglene om kvartalsvis innskuddsmåling ikke fungerer etter intensjonen, fordi reglene er svært kompliserte å følge i prak-

sis. Reglene foreslås endret slik at innskuddet kun måles en gang i året, i tilslutning til regnskapsavslutningen.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-42 sjette ledd annet punktum.

#### 4.8.6 Ikrafttredelse

Endringen foreslås å gjelde fra og med inntektsåret 2015.

### 4.9 Ektefeller som deltakere

#### 4.9.1 Innledning og sammendrag

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap identifiseres med hverandre, og behandles som én deltaker. Dette virker kompliserende i en del sammenhenger. En av konsekvensene av dagens praksis er at når to som driver et deltakerlignet selskap sammen uten andre deltakere, gifter seg, vil selskapet ikke lenger bli skattemessig behandlet som et selskap, men som et enkeltpersonforetak.

Departementet foreslår at ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap, som hovedregel skal behandles som selvstendige deltakere. Det gjelder både når de driver sammen uten andre deltakere, og når de driver sammen med andre. På grunn av det interessefellesskapet og den nærhet som kan bestå mellom ektefeller, vil det bli lagt noe større vekt på hva som er formelt regulert i selskapsavtalen og registrert i Foretaksregisteret, enn for andre deltakere.

Endringene vil virke forenklende og gi større samsvar mellom skatteretten og selskapsretten.

Hvis kun den ene ektefellen eier en andel i et deltakerlignet selskap, og den andre ektefellen deltar aktivt i driften, kan inntekten fordeles etter reglene i skatteloven § 2-11 tredje ledd om felles bedrift. På dette punktet foreslås ingen endringer.

Det foreslås endring i skatteloven § 10-48 med nærmere regulering i forskrift. Endringen i skatteloven § 10-48 foreslås å tre i kraft straks.

#### 4.9.2 Gjeldende rett

Ektefeller som eier et deltakerlignet selskap sammen, uten andre deltakere, blir identifisert med hverandre og behandles samlet ved ligningen. Fordi de skatterettslig anses som en part, blir de lignet som om de driver enkeltpersonforetak. Dette følger av lignings- og rettspraksis, jf. Lignings-ABC 2013/14 punkt 1.3 på side 282. Inntek-

ten skal som utgangspunkt fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av eierforholdene dem imellom. Men ektefellene kan kreve inntekten fordelt etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd.

I samsvar med dette, anses et selskap som oppløst når to ektefeller erverver alle andelene i et deltakerlignet selskap. Det skal da gjennomføres et fullstendig realisasjonsoppgjør, med gevinst-/tapsoppgjør for eiendelene som er igjen i selskapet, og realisasjonsbeskatning av deltakernes andeler i selskapet.

Også ektefeller som eier hver sin andel i et deltakerlignet selskap sammen med en eller flere andre deltakere, vil skatterettslig anses for å eie en andel sammen. Men fordi det også er andre deltakere, vil selskapet lignedes som et deltakerlignet selskap etter deltakermodellen. At ektefellene anses som en eier, får den konsekvens at det må leveres felles deltakeroppgaver (RF-1221 og RF-1233). Inntekten kan også i dette tilfellet kreves fordelt mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Også underskudd, formue, arbeidsgodtgjørelse og realisasjonsgevinst/-tap på andeler må fordeles mellom ektefellene.

Denne ektefelleidentifikasjonen gjelder både for ektefeller som lignedes felles og ektefeller som lignedes særskilt. Den gjelder derimot ikke for ektefeller som lignedes atskilt etter skatteloven § 2-12 (fordi ektefellene ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig atskilt mv.).

Dagens praksis for skattemessig behandling av ektefeller i selskapsforhold får særlige konsekvenser når to som har drevet selskap sammen, gifter seg. De skattemessige konsekvensene er beskrevet i Lignings-ABC 2012/13 side 292 punkt 3.4.1:

«Dersom to som i fellesskap har drevet et deltakerlignet selskap inngår ekteskap, skal selskapet lignedes som enkeltpersonforetak fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører. Dette anses ikke som oppløsning av selskapet, og det skal derfor ikke anses som realisasjon av selskapets eiendeler eller foretas noe oppgjør for skatteposisjonene etter sktl. § 14-48.»

Den skatterettslige identifiseringen av ektefeller som eier andeler i deltakerlignede selskaper, har ikke noe motstykke i selskapsretten. Selskapsrettslig er det ikke noe i veien for at ektefeller eier hver sin andel i et deltakerlignet selskap. Et selskap som klart er å anse som et selskap etter sel-

skapslovgivningen, vil kunne behandles som et enkeltpersonforetak skattemessig. Det vil forekomme når ektefeller driver selskapet alene, uten andre deltakere. Selskapsrettslig vil de bli ansett som to selvstendige deltakere i et selskap, mens de i skattemessig sammenheng vil bli identifisert og behandlet som en selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak.

#### 4.9.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått at ektefeller som hovedregel skal behandles som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap. Det skulle gjelde både når de driver sammen uten andre deltakere, og når de driver sammen med andre deltakere. Det ble i høringsnotatet lagt opp til at det skulle legges noe større vekt på hva som er formelt regulert i selskapsavtalen og registrert i Foretaksregisteret, enn det som gjelder for andre deltakere. Bakgrunnen for dette er det interessefelleskapet og den nærhet som kan bestå mellom ektefeller.

#### 4.9.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), NHO og Norges Skogeierforbund* støtter forslaget om å behandle ektefeller som selvstendige deltakere, og de løsningene omkring dette som er foreslått i høringsnotatet. Ingen av høringsinstansene stiller seg negative til forslaget.

Også *Revisorforeningen* støtter forslaget, men foreningen uttaler at det ikke er grunn til å oppstille strengere krav til notoritet mv. for ektefeller i denne sammenheng enn for andre deltakere som driver virksomhet sammen uten å ha registrert selskapet i Foretaksregisteret. Revisorforeningen har også merknader til forslaget om at vilkårene for å drive selskap sammen må være oppfylt innen fire måneder når to deltakere inngår ekteskap, og det ikke er andre deltakere i selskapet. Revisorforeningen uttaler i denne forbindelse om firemånedersfristen:

«Vi mener at en absolutt frist på dette punkt kan få svært urimelige konsekvenser. På samme måte som ovenfor bør det etter vår mening ikke gjennomføres realisasjonsbeskatning i slike tilfeller uten at ektefellene først er varslet og har fått rimelig frist for å rette opp i forholdet, dvs. inngå selskapsavtale og registrere selskapet.»

#### 4.9.5 Vurderinger og forslag

##### *Utgangspunkt*

Etter departementets vurdering er det mye som taler for at ektefeller i større grad bør anses som selvstendige deltakere i et deltakerlignet selskap, enn det som følger av gjeldende praksis.

Den gjeldende identifikasjonen mellom ektefeller er et utslag av enhetsbetraktninger tilsvarende de som ligger til grunn for den formelle hovedregelen om sambeskatning av ektefeller, jf. skatteloven § 2-10. Identifikasjonen må også ses i sammenheng med at overdragelser mellom ektefeller ikke er realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd d. Identifikasjonen er begrunnet i det interessefelleskapet som foreligger mellom ektefeller, og mulige bevisproblemer og risiko for fiktive transaksjoner mellom ektefellene. Men etter departementets vurdering går gjeldende regler lenger enn dette formålet tilsier og nødvendiggjør.

Gjeldende praksis innebærer at ektefeller kan bli lignet som om de driver et enkeltpersonforetak, selv om de selskapsrettslig sett driver et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven. Etter skattereformen 2006 er det større forskjeller mellom beskatningsmåten for enkeltpersonforetak og selskaper enn tidligere. Dette gjør at de faktiske konsekvensene av praksisen med ektefelleidentifikasjon er blitt større enn tidligere. Personlige deltakere i deltakerlignede selskaper skatlegges etter deltakermodellen, som er basert på at utdelinger fra selskapet utløser inntektsbeskatning. For enkeltpersonforetak gjelder derimot foretaksmodellen, som er basert på løpende beregning av personinntekt uavhengig av utdelinger fra virksomheten. Før skattereformen 2006 gjaldt delingsmodellen både for selvstendig næringsdrivende i enkeltpersonforetak og for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper, slik at de skattemessige forskjellene var mindre.

Etter departementets vurdering er det flere hensyn som taler for at ektefeller bør behandles som selvstendige deltakere:

- *Generelle utviklingstrekk i ektefellesbeskatningen:* Det har vært en utvikling i ligningsmåten for ektefeller fra fellesligning til større grad av særskilt ligning. Dette har sammenheng med en generell utvikling i retning av å se ektepar som to selvstendige subjekter, som er mer uavhengige av hverandre økonomisk og på annen måte.
- *Harmonisering av skatte- og selskapsretten:* Gjeldende praksis gjør at den skattemessige klassifiseringen ikke harmoniserer med den selskaps-



rettslige. En slik manglende harmonisering er i seg selv uheldig. Den forskjellige behandlingen i skatte- og selskapsrettslig sammenheng kan virke forvirrende, og være komplisert å forholde seg til for deltakerne. Ønsket om harmonisering ivaretas her best ved å legge skattemessig praksis mer opp mot den selskapsrettslige realiteten.

- *Ektefeller bør ha samme valgtrett som andre selskapsdeltakere:* Den som driver næringsvirksomhet bør kunne velge å organisere virksomheten ut i fra behov og hva som anses hensiktsmessig. Deltakerligning er skattemessig kjennetegnet ved mulighet for løpende å kunne samordne inntekt fra virksomheten med deltakerens annen inntekt, og delvis uttaksbasert beskatning. Når ektefeller velger en organisering som innebærer at de oppfyller de selskapsrettslige vilkårene for å være et ansvarlig selskap eller annet selskap etter skatteloven, bør dette valget også kunne følges opp skattemessig.
- *Rimelighet:* Når to som sammen og alene driver et ansvarlig selskap eller annet selskap etter selskapsloven gifter seg, vil de bli tvunget over i en annen beskatningsform. Dette kan framstå som urimelig for deltakere som ikke ønsker en slik endring. Det samme gjelder når selskapsandeler overdras slik at ektefellene blir igjen alene som deltakere. I sistnevnte tilfelle vil det også bli gjennomført et realisasjonsoppgjør. Et slikt oppgjør kan innebære en vesentlig økonomisk belastning. Realisasjonsoppgjøret gjennomføres selv om driften skal videreføres, og selskapet fortsatt eksisterer selskapsrettslig sett. Også dette vil kunne oppfattes som urimelig, og en del av de som berøres av dette har ikke vært klar over denne konsekvensen.

Det foreslås derfor at ektefeller i større grad enn i dag skal kunne anses som selvstendige deltakere i ansvarlige selskaper og andre selskaper etter selskapsloven. Departementet foreslår en bestemmelse i skatteloven som gir departementet myndighet til å fastsette nærmere regler om at ektefeller kan anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.

Det vises til forslag til skatteloven § 10-48, som gir departementet fullmakt til å gi nærmere bestemmelser om at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap.

Videre i dette kapitlet gjennomgås ulike situasjoner hvor ektefeller eier andeler i deltakerlig-

net selskap, og hvilke endringer det er aktuelt å forskriftsfeste med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen.

#### *Selskap som kun har ektefellene som eiere*

Departementet legger opp til at ektefeller som driver et selskap sammen, skal kunne behandles som selvstendige deltakere skattemessig. Det gjelder også når det ikke er andre deltakere i selskapet enn ektefellene. Det innebærer at selskapet vil klassifiseres som et selskap også skattemessig, i motsetning til dagens skattemessige klassifisering som enkeltpersonforetak.

Det legges opp til at nærmere *vilkår* må være oppfylt for at ektefellene skal kunne behandles som selvstendige deltakere. Dette gjelder krav til selskapsoppgave og registrering i Foretaksregisteret. Samtlige av følgende betingelser må være oppfylt:

- Det er inngått selskapsavtale etter selskapsloven § 2-3 hvor begge ektefellene er oppført som selvstendige deltakere.
- Selskapsavtalen er registrert i Foretaksregisteret.
- Begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

For utenlandske deltakerlignede selskaper i EØS-området, vil betingelsene være oppfylt når tilsvarende registrering foreligger i utenlandsk foretaksregister.

Når ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere, gjør enkelte andre hensyn seg gjeldende enn mellom uavhengige parter. Mellom ektefeller foreligger et særlig interessefellesskap og en særlig nærhet. Den nære tilknytningen mellom partene gjør det nødvendig å oppstille vilkår som kan skape klarhet for ektefellene selv og for Skatteetaten, og sikre tilstrekkelig notoritet rundt ektefellenes disposisjoner. Departementet deler ikke Revisorforeningens vurdering av at det ikke er behov for å stille strengere krav til notoritet mv. for ektefeller i denne sammenheng enn for andre deltakere. Det må videre tas i betraktning at dette er et rettsområde med lite innslag av ufravelige regler, noe som også øker behovet for å stille nærmere betingelser. Etter departementets vurdering vil de oppstilte vilkårene – sammen med de reglene som foreslås for fordeling av overskudd mv. – ivareta de behovene som gjør seg gjeldende når ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere.

Departementet legger opp til å fastsette disse vilkårene i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

Det legges opp til følgende løsninger for *fordeling av overskudd, underskudd og formue* mellom ektefellene:

*Overskudd og underskudd* i selskapet skal som utgangspunkt fordeles likt mellom ektefellene, i samsvar med den deklarasjonsregelen i selskapsloven § 2-25. Slik likedeling vil bli lagt til grunn når selskapsavtalen som er sendt til Foretaksregisteret, ikke sier noe om overskuddsfordeling mellom ektefellene, eller slik likedeling er direkte bestemt i avtalen.

Men ektefellene vil kunne legge opp til en annen fordeling av overskudd/underskudd enn likedeling. Dersom ektefellene i stedet ønsker en fordeling basert på eierandel eller et annet grunnlag, vil det være mulig. Men en slik fordeling forutsetter at fordelingen er avtalt i selskapsoppgaven som er sendt Foretaksregisteret. Ektefellene kan ikke velge en annen fordeling enn den som framgår av selskapsavtalen. Ved å knytte fordelingen til hva som er bestemt i selskapsavtalen, klargjøres fordelingsgrunnlaget for ektefellene selv, Skatteetaten og andre involverte.

Departementet legger opp til at *formue* skal fordeles mellom ektefellene etter ordinære regler. I praksis vil dette innebære at nettoformuen som utgangspunkt skal fordeles etter hver av ektefellenes eierandel ved utgangen av året. Selskapene vil kunne legge dette til grunn i selskapets deltakeroppgave (RF-1233). Selskapet kan også legge en annen fordeling til grunn, dersom ektefellene ønsker det. At ektefellene skal kunne velge en annen fordeling, må ses i sammenheng med den vidtgående retten ektefellene ellers har til å fordele formue seg imellom. Dersom ektefellene ønsker en annen fordeling enn den selskapet har innrapportert, skal de ha anledning til å endre fordelingen. Det vil de kunne gjøre ved å legge en annen fordeling til grunn i deres selvangivelser og deltakeroppgaver (RF-1221).

Departementet legger opp til at fordelingen av overskudd, underskudd og formue skal reguleres i forskrift gitt med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

Forslaget om at ektefeller skal behandles som selvstendige deltakere, reiser spørsmål om hvordan *overdragelser mellom ektefellene* skal behandles:

En overdragelse av eiendeler mellom ektefeller anses ikke som realisasjon, jf. skatteloven § 9-2 tredje ledd d.

Når den ene ektefellen overfører *hele* sin eierandel i deltakerlignet selskap til den andre ektefellen, og det ikke er andre deltakere i selskapet, er det nødvendig å gjennomføre realisasjonsbeskatning. En slik overdragelse gjør at det blir det færre enn to deltakere, og innebærer derfor en overgang fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak. Ligningsmåten endres da fra en delvis utdelingsbasert metode til en løpende skatteberegning uavhengig av utdelinger. Dersom det ikke ble gjennomført realisasjonsbeskatning, ville en del skatteposisjoner kunne bli borte uten å gjøres opp skattemessig.

En slik transaksjon mellom ektefellene vil imidlertid innebære en skattemessig oppløsning av selskapet og anses som en realisasjon etter skatteloven § 10-44. I denne situasjonen vil derfor skatteloven § 9-2 tredje ledd ikke avskjære realisasjonsbeskatning. Det er derfor ikke nødvendig med noen ny bestemmelse for å sikre realisasjonsbeskatning i denne situasjonen.

Spørsmålet om realisasjonsbeskatning oppstår også når ektefeller *endrer eierandeler seg i mellom*, eksempelvis ved at fordelingen av eierandeler endres fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent. I denne situasjonen er det ikke noe stort behov for å gjennomføre realisasjonsbeskatning, fordi transaksjonen ikke påvirker beskatningsmåten. Departementet legger opp til at skatteloven § 9-2 tredje ledd skal gjelde på vanlig måte i denne situasjonen, slik at det ikke gjennomføres realisasjonsbeskatning.

I de tilfellene overdragelse av selskapsandel mellom ektefeller skjer uten realisasjonsbeskatning, skal overdragelsen ha virkning for fordeling av inngangsverdier og andre skatteposisjoner mellom ektefellene i deres eierperiode. Kontinuitetsprinsippet vil likevel gjelde for den totale inngangsverdien og andre skatteposisjoner dersom andelen overdras til en tredjeperson. Dette er etter departementets vurdering en naturlig konsekvens av den foreslåtte løsningen, som det ikke er nødvendig å regelfeste.

Når den ene ektefellen driver et enkeltpersonforetak, kan det være aktuelt å *omdanne* foretaket til et ansvarlig selskap som begge ektefellene blir deltakere i. Etter departementets vurdering bør dette kunne gjennomføres skattefritt. En slik omdanning innebærer at man går fra løpende skatteberegning til en delvis uttaksbasert skattemodell, og det oppstår ikke noe tilsvarende problem med uoppgjorte skatteposisjoner som ved en omdanning motsatt vei. En slik løsning vil også være i samsvar med de prinsippene som ligger til grunn for reglene om skattefri omorganisering.

De vanlige reglene for skattefri omdanning vil gjelde, jf. skatteloven § 11-20 om skattefri omdanning av virksomhet.

*Skifte av felleseie* mellom ektefeller som er deltakere i deltakerlignet selskap, reiser også spørsmål om skattemessig behandling. Etter skatteloven § 9-2 tredje ledd bokstav e anses ikke skifte av felleseie som realisasjon. Men i de tilfellene det ikke er andre deltakere enn ektefellene, og den ene ektefellen overtar den andre ektefellens andel som ledd i et skifte, vil overdragelsen innebære en overgang fra deltakerlignet selskap til enkeltpersonforetak. Ligningsmåten vil bli endret, og latente skatteforpliktelser må tas til beskatning. Det må derfor gjennomføres et realisasjonsoppgjør. En slik transaksjon vil innebære en skattemessig oppløsning av selskapet, og anses som realisasjon etter skatteloven § 10-44. Det er derfor ikke nødvendig med noen ny bestemmelse for å sikre realisasjonsbeskatning i denne situasjonen.

#### *Selskap med andre deltakere enn ektefellene*

Eier begge ektefellene andeler i et deltakerlignet selskap og det også er en eller flere andre deltakere, anses de i dag skattemessig for å eie en andel i selskapet. Ektefellene vil ha mulighet til å fordele overskudd seg imellom etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Selskapet skal sende felles deltakeroppgave for ektefellene (RF-1233). Fordeling av inntekter mellom ektefellene etter reglene for felles bedrift, gjøres i deltakerens deltakeroppgave (RF-1221).

I praksis vil disse fordelingsreglene kunne være vanskelige å forholde seg til, når ektefellene reelt sett er selvstendige deltakere i selskapet.

Når det åpnes for at ektefeller som driver selskapet sammen alene skal kunne lignedes som selvstendige deltakere, bør det samme gjelde når ektefeller driver sammen med andre. Mange av de samme bakenforliggende hensynene gjør seg gjeldende.

En slik endring vil innebære at ektefellene slipper å fordele overskudd seg imellom etter reglene om felles bedrift.

Løsningene blir langt på vei de samme når ektefellene driver selskapet sammen med andre, som når de driver alene. På følgende punkter vil det ikke være noen forskjell:

- Ektefellene behandles som selvstendige deltakere på samme vilkår som når det ikke er andre deltakere i selskapet. Det vil si at ektefellene må være angitt som deltakere i selskapsavtalen og registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

- Overskudd og underskudd fordeles på samme måte. Det vil si på samme måte som for andre deltakere. Men en eventuell annen fordeling enn det som følger av den fravikelige hovedregelen i selskapsloven § 2-25, må framgå av selskapsavtalen som er registrert i Foretaksregisteret.
- Formue fordeles på samme måte, etter ordinære regler.
- At ektefellene endrer eierandel seg imellom, for eksempel fra 50 prosent hver til henholdsvis 20 og 80 prosent, skal ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd d om at overdragelser mellom ektefeller ikke anses som realisasjon. Men overdragelsen skal ha virkning for fordeling av inngangsverdier og andre skatteposisjoner mellom ektefellene.

I enkelte sammenhenger vil løsningene bli annerledes når det er andre deltakere i tillegg til ektefellene. Det gjelder:

- Når ektefellene er eneste deltakere, skal overdragelse av en ektefelles fulle eierandel til den andre utløse realisasjonsbeskatning og innebære overgang til ligning som enkeltpersonforetak. Når det også er andre deltakere enn ektefellene, vil overdragelse av hele eierandelen fra en ektefelle til den andre ektefellen ikke ha betydning for ligningsmåten og klassifiseringen av selskapet. Dette skal derfor ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd d.
- Når ektefellene er eneste deltakere, skal det gjennomføres realisasjonsbeskatning når den ene ektefellen overdrar hele sin eierandel til den andre ektefellen, som ledd i skifte av felleseie. Det skyldes at slik overdragelse vil innebære overgang til ligning som enkeltpersonforetak. Når det også er flere andre deltakere enn ektefellene, vil overdragelsen ikke være til hinder for at selskapet fortsatt lignedes som deltakerlignet selskap. Dette skal derfor ikke anses som realisasjon, men følge hovedregelen i skatteloven § 9-2 tredje ledd e om at skifte av felleseie mellom ektefeller ikke anses som realisasjon.

Departementet legger opp til å forskriftsregulere dette med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

Departementet har vurdert om det skal være anledning for ektefellene til å velge å bli behandlet som en deltaker, som i dag, og som et alternativ til den foreslåtte hovedløsningen. Det ville i praksis

bety at ektefellene i stedet for to deltakeroppgaver kan velge å levere en felles deltakeroppgave og samtidig kreve inntekten fordelt etter reglene om felles bedrift i skatteloven § 2-11 tredje ledd. Etter departementets vurdering kan det imidlertid ikke være noe særlig behov for en slik valgadgang, og en slik løsning ville være i strid med det prinsippet som foreslås om selvstendig behandling av ektefeller. Noen slik valgadgang foreslås derfor ikke.

#### *Deltakere som inngår ekteskap*

Etter gjeldende rett er utgangspunktet at ektefeller skattemessig anses for å eie en andel sammen i et deltakerlignet selskap. Dette får den konsekvens at når to som driver et deltakerlignet selskap sammen gifter seg, vil det i skattemessig sammenheng ikke lenger være tale om to deltakere, men kun en deltaker. Det gjør at det skattemessig ikke anses å foreligge et selskap, men et enkeltpersonforetak, når det ikke er andre deltakere enn ektefellene.

Selv om det i en slik situasjon ikke skal gjennomføres realisasjonsbeskatning, vil endringen av ligningsmåte ha betydelige konsekvenser gjennom skifte av beskatningsform/ligningsmåte.

Etter departementets vurdering er dagens praksis uheldig. Forslaget om at ektefeller skal kunne behandles som selvstendige deltakere vil få den konsekvens at ligningsmåten ikke endres når to som driver selskap alene sammen gifter seg. Dette forutsetter at de generelle vilkårene for å behandle ektefeller som selvstendige deltakere er oppfylt eller blir oppfylt en viss tid etter at ekteskapet ble inngått. I høringsnotatet ble fire måneder foreslått som frist i denne sammenheng.

Departementet viser i denne forbindelse til Revisorforeningens uttalelse om at en absolutt frist på dette punkt kan få urimelige konsekvenser. Departementet mener at det bør være en absolutt frist i denne sammenheng, men ser at det kan være behov for en lengre frist enn fire måneder. Departementet vil i stedet legge opp til en frist på åtte måneder.

Departementet tar sikte på å regulere dette i forskrift gitt med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

#### *Særlig om kommandittselskap, partrederi og indre selskap*

Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å gjøre forskjell på *kommandittselskap* og andre deltakerlignede selskaper når det gjelder behandling av ektefeller som selvstendige

deltakere. Også som deltakere i kommandittselskap bør ektefeller behandles som selvstendige deltakere, på tilsvarende måte som foreslås for ansvarlige selskaper mv. Det samme gjelder når ektefellene er deltakere i et *partrederi*.

For *indre selskap* stiller dette seg annerledes. Et indre selskap er ikke eget rettssubjekt, og selskapet verken kan eller skal registreres i Foretaksregisteret.

En betingelse for at ektefeller skal kunne anses som selvstendige deltakere, vil være at begge er registrert som deltakere i Foretaksregisteret. En slik betingelse er imidlertid ikke forenlig med indre selskap. Registreres begge ektefellene i Foretaksregisteret, vil de framtre utad som deltakere, og selskapet vil da ikke være indre selskap.

Etter departementets vurdering er det ikke aktuelt å gjøre unntak for indre selskap fra kravet om at begge ektefellene er registrert som deltakere i Foretaksregisteret.

Dette innebærer at gjeldende praksis med ektefelleidentifikasjon videreføres når ektefeller driver et indre selskap sammen, uten andre deltakere. Et slikt selskap vil fortsatt lignedes som enkeltpersonforetak.

Når en stille deltaker i et indre selskap gifter seg med hovedmannen, vil derfor ligningsmåten endres fra deltakerligning til ligning som enkeltpersonforetak. Faren for omgøelser gjør at man ikke kan åpne for at ektefellene lignedes som selvstendige deltakere i indre selskap uten andre deltakere. Departementet legger opp til at det skal gjennomføres et realisasjonsoppgjør i denne situasjonen.

Hovedregelen skal være ektefelleidentifikasjon også når det er andre deltakere i indre selskap i tillegg til ektefellene. Men forenklingssyn tilsier at ektefellene bør kunne velge å levere to deltakeroppgaver i denne situasjon, og dermed bli behandlet som selvstendige deltakere.

Departementet legger opp til at disse særreglene for indre selskap blir gitt i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

#### **4.9.6 Ikrafttredelse og overgangsregler**

Det foreslås at fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48 trer i kraft straks.

Departementet legger opp til at de forskriftsendringene som omtales i dette kapittel, skal gjøres gjeldende fra og med inntektsåret 2015.

De konkrete virkningene av ikrafttredelsen vil være:

- Ektefeller som driver et ansvarlig selskap sammen ved ikrafttredelsen, og som ikke opp-

fyller de kravene som er omtalt foran for å bli behandlet som selvstendige deltakere (krav til selskapsavtalen og registrering i Foretaksregisteret), vil fortsatt bli lignet som selvstendig næringsdrivende etter ikrafttredelsen. Ønsker de å bli behandlet som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap, kan de inngå en selskapsavtale som oppfyller de formelle kravene, og oppfylle kravene til registrering i Foretaksregisteret. En slik endring fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap vil som utgangspunkt innebære skattemessig realisasjon av eiendelene som overføres til selskapet. Men ektefellene vil kunne benytte de ordinære reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap.

- Ektefeller som driver et ansvarlig selskap sammen, og som oppfyller de kravene som er omtalt foran for å bli behandlet som selvstendige deltakere, kan velge å bli lignet som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap fra og med inntektsåret 2015, uten å måtte foreta endringer i selskapsavtalen eller registrerte opplysninger i Foretaksregisteret. Ektefellene må levere skjema som samsvarer med den valgte ligningsmåten. Det vil bli gitt informasjon til deltakerne og selskapene om dette, i rettledningen til skjemaene. Også i denne sammenheng vil reglene om skattefri omdanning fra enkeltpersonforetak til deltakerlignet selskap kunne benyttes på vanlig måte, og det vil bli nærmere redegjort for dette i informasjonsmateriellet.
- Dersom ektefellene oppfyller vilkårene for å bli lignet som selvstendige deltakere, men likevel ikke ønsker endring av ligningsmåte, vil de kunne fortsette å levere skjema i samsvar med dette. Etter departementets vurdering bør ektefellene i en slik situasjon ha mulighet for utsatt overgang til deltakerligning. Ektefellene kan ha innrettet seg etter den gjeldende ligningsmåten, og en overgang til deltakerligning vil medføre nye rutiner med blant annet endringer i regnskapsføringen. De bør derfor kunne ha en viss tid på seg til å vurdere og eventuelt forberede overgang til deltakerligning. Departementet vil legge opp til en overgangsordning som innebærer at ektefellene skal ha mulighet for fortsatt å bli lignet som enkeltpersonforetak i 2015 og 2016. Ønsker de å bli lignet som enkeltpersonforetak etter dette (for inntektsåret 2017 og senere), må de gjennomføre en oppløsning og avvikling av selskapet etter reglene i selskapsloven, med sletting i Foretaksregisteret. Slik overgangsbestem-

melse vil bli fastsatt i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

- Når ektefellene driver selskap sammen med andre, vil iverksettelsen ikke ha betydning for ligningsmåten. Deltakerligning vil bli videreført etter iverksettelsen. Konsekvensene av iverksettelsen vil være begrenset til at det må sendes deltakeroppgave for hver av ektefellene (både RF-1221 og RF-1233). Fordi virkningene vil være begrenset for disse deltakerne, foreslås det ikke at disse skal kunne velge mellom å bli behandlet som en deltaker også etter ikrafttredelsen.

For to deltakere som driver et ansvarlig selskap mv. uten andre deltakere og som gifter seg, bør disse skal kunne behandles som selvstendige deltakere også før 1. januar 2015. Departementet vil legge opp til en overgangsordning som innebærer at disse vil kunne behandles som selvstendige deltakere også når de gifter seg i 2014. Disse vil dermed slippe en kortvarig endring av ligningsmåte. Slik overgangsbestemmelse vil bli fastsatt i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-48.

## 4.10 Skattemessig oppløsning mv.

### 4.10.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår regler om skattemessig oppløsning av ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og andre selskaper som deltakerlignes etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48.

Med skattemessig oppløsning menes at selskapet fjernes fra Skatteetatens skattyterregister (skattemanntallet) og at det gjennomføres et skattemessig sluttoppgjør. Ved skattemessig oppløsning bortfaller også plikten til å levere ligningsoppgaver. Reglene om skattemessig oppløsning er ment å ivareta de særlige behovene som gjør seg gjeldende ved beskatningen, og skal ikke ha virkning i annet enn skattemessig sammenheng. Det foreslås ikke endringer i de selskapsrettslige reglene om oppløsning av selskaper.

Skattemessig oppløsning skal gjennomføres på nærmere vilkår når det *ikke utøves virksomhet* i selskapet eller når *andelene i selskapet samles hos en eier*. Det legges også opp til en presisering av plikten til å levere ligningsoppgaver i de tilfellene det er registrert et selskap i Foretaksregisteret, men dette ikke har kommet i gang med å utøve virksomhet.

Endringene vil gi bedre ressursutnyttelse i Skatteetaten, virke klargjørende for skattyterne og bidra til opprydding i skattyterregisteret.

Det foreslås en ny bestemmelse i skatteloven § 10-44 første ledd tredje punktum som gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap. Det foreslås også en endring av ligningsloven § 4-9 nr. 1 siste punktum om oppgaveplikt. Lovendringene foreslås å tre i kraft straks.

#### 4.10.2 Gjeldende rett

##### *Skattemessig oppløsning av selskaper uten aktivitet*

En sentral problemstilling er om manglende utøvelse av virksomhet skal gi grunnlag for skattemessig oppløsning av selskapet.

Det ligger i selve definisjonen av selskap at det skal utøves virksomhet. Etter selskapsloven foreligger det et selskap når en økonomisk *virksomhet* utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser, jf. selskapsloven § 1-1 første ledd.

*Selskapsrettslig* vil det foreligge et selskap når disse vilkårene i selskapsloven § 1-1 er oppfylt, uavhengig av om selskapet er *stiftet* på en bestemt måte. Selskapsavtalen vil være grunnlaget for selskapet, og selskapsloven oppstiller visse formelle krav til selskapsavtalen, jf. lovens § 2-3. Det framgår imidlertid av selskapslovens forarbeider at det ikke medfører ugyldighet om formkravene ikke er fulgt, jf. Ot.prp. nr. 47 (1984–85) på side 39. Ut i fra deltakernes faktiske handlinger og disposisjoner vil det kunne stiftes et selskap, uten nærmere regulering i noen formell selskapsavtale. Det kan for eksempel forekomme at et ordinært sameie (tingsrettslig sameie) går over til å bli et ansvarlig selskap, fordi aktiviteten mot tredjemann øker i en slik grad at det må anses for å foreligge næringsvirksomhet. Et annet eksempel på stiftelse av et selskap er når eieren av et enkeltpersonforetak overdrar en ideell andel av virksomheten til andre. Da vil det være to ansvarlige deltakere som utøver driften, og foreligge et selskap, gitt at ansvar for forpliktelser mv. er i henhold til kravene i selskapsloven § 1-1.

Ved selskapsrettslig *oppløsning* vil derimot formelle regler ha større betydning. Justisdepartementets Lovavdeling har i brev 4. april 1995 uttalt at et selskap normalt ikke kan anses for endelig oppløst uten at selskapslovens regler for avvikling er fulgt, og at opphør av selskapets økonomiske

virksomhet er uten betydning for om det i selskapsrettslig forstand skal anses oppløst.

I *skattemessig* sammenheng er det også et klart utgangspunkt at det i ansvarlige selskaper og andre selskaper etter selskapsloven må utøves aktivitet. Et selskap forutsettes å drive økonomisk virksomhet i skattelovens forstand. Det er imidlertid ikke gitt egne regler om skattemessig oppløsning av selskaper, heller ikke for selskaper som ikke driver økonomisk virksomhet.

Utgangspunktet etter gjeldende rett er at et selskap ikke kan anses skattemessig oppløst før det er oppløst i selskapsrettslig sammenheng.

Hvorvidt et selskap er registrert i Foretaksregisteret, er ikke avgjørende for ligningsmåten. Også uregistrert selskap som oppfyller definisjonen av selskap i selskapsloven § 1-1, ligned som selskap. For uregistrerte selskaper, er det praksis for å anse disse skattemessig oppløst når virksomheten opphører.

##### *Plikt til å levere ligningsoppgaver*

Det følger av ligningsloven § 4-9 nr. 1 at selskap hvor deltakerne skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48 skal levere selskapsoppgave (RF-1215) med vedlegg. I tillegg plikter selskapet å levere en oppgave med opplysninger om hver enkelt deltaker (RF-1233), jf. ligningsloven § 4-9 nr. 3. *Det er noe usikkert hvor langt oppgaveplikten går for selskaper som ikke utøver aktivitet.* Skatteetaten legger til grunn at selskap som har drevet virksomhet og enten har eiendeler eller skatteposisjoner, har oppgaveplikt. Selv om selskapet ikke har skatteposisjoner, vil det være tilstrekkelig at deltakerne har individuelle skatteposisjoner, som for eksempel inngangsverdi på andelen. Mer tvilsomt er det om selskap som aldri har hatt aktivitet eller selskap hvor aktiviteten er opphørt og det verken er skatteposisjoner på selskapsnivå eller hos deltakerne, kan anses for å være skattlagt etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, slik at det foreligger oppgaveplikt etter ligningsloven § 4-9. Det framgår ikke direkte av noen rettskilde at oppgaveplikten også omfatter selskaper uten aktivitet, og det hersker derfor en viss usikkerhet omkring dette.

##### *Skattemessig oppløsning fordi andelene samles hos én eier*

Når andeler i et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller annet selskap etter selskapsloven skifter eier slik at det kun blir en eier igjen, endres en

grunnleggende forutsetning for selskapsforholdet.

For at det skal foreligge et selskap etter selskapsloven, må det være *minimum to deltakere*. Dette følger av definisjonen av selskap i selskapsloven § 1-2 første ledd a, jf. 1-1 første ledd («Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko...»).

At antall deltakere synker under to, kan skyldes at en eller flere deltakere velger å trekke seg ut av selskapet, at den ene deltakeren mottar andre deltakeres andel som arv eller gave, eller andre årsaker. Problemstillingen er beslektet med de spørsmålene som oppstår når samboere som har drevet virksomhet sammen gifter seg og skattemessig behandles som en deltaker, jf. punkt 4.9.

Dersom virksomheten utøves av en person alene, med fullt økonomisk ansvar, foreligger et enkeltpersonforetak. Når det inntreffer en begivenhet som innebærer at kun blir en deltaker igjen i selskapet, er utgangspunktet derfor at selskapet går over til å bli et enkeltpersonforetak. Skattemessig får dette den konsekvens at ligningsmåten endres, fra deltakermodellen til foretaksmodellen. Selskapet anses oppløst, og det skal gjennomføres et realisasjonsoppgjør.

Det gjelder unntak fra hovedregelen om at selskapet anses oppøst når antall deltakere synker under to, i form av en gjenoppsettingsadgang. I NOU 1980: 19 Lov om selskaper heter det på side 38:

«Et selskap må i prinsippet anses oppløst også hvis antall deltakere synker under to. Men innehaveren, og vel også selskapets kreditorer, må formentlig kunne gjøre gjeldende at selskapet anses for ikke å være oppløst hvis han tar inn en ny meddeltaker innen rimelig tid.»

Foretaksregisteret gir en ettårsfrist for å sende melding om endring i deltakerforhold eller avvikling til Foretaksregisteret når de formelle krav til selskap ikke er tilstede som følge av dødsfall. Hvis registeret ikke mottar melding innen ett år, slettes selskapet. Fristen starter først å løpe ved utlodning eller udelt boovertakelse.

Også skattemessig gjelder enkelte unntak fra utgangspunktet om oppløsning og realisasjonsbeskatning. I gavetilfeller praktiseres en viss omgjøringsadgang og ved arv av andel fra en meddeltaker gis en begrenset adgang til å ta inn en ny deltaker innen en viss frist. I Lignings-ABC 2013/14 heter det i punkt 3.4 på side 307 og 308 om disse unntakene i henholdsvis gave- og arvetilfeller:

[Gave:]

«Det anses som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette isolert sett ikke er en realisasjon. *En bør imidlertid praktisere en forsiktig omgjøringsadgang tilbake til deltakerlignet selskap for deltaker som ikke har vært oppmerksom på at hans passive mottakelse av andeler fra de andre fører til oppløsning av selskapet*, jf. FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.

[Arv:]

Et selskap med to deltakere anses også oppløst når den ene dør og den andre arver avdødes andel. Selskapet anses imidlertid ikke oppløst når avdødes andel er overtatt av dødsbo så lenge denne andelen ikke er overtatt av arvingen ved utlodning fra bo eller ved udelt boovertakelse. *I praksis godtas også at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andel helt eller delvis til tredjemann innen en måned etter sin egen overtagelse* (ved utlodning eller udelt boovertakelse), se FIN 14. februar 1994 i Utv. 1994/292.»

[Teksten er kursivert her].

#### 4.10.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet ble det foreslått egne regler om skattemessig oppløsning av deltakerlignet selskap for selskap som ikke er formelt oppløst etter selskapsloven:

Det ble for det første foreslått at skattemessig oppløsning skulle gjennomføres på nærmere vilkår *når et selskap tidligere har drevet virksomhet, men virksomheten er opphørt*. Når et slikt selskap er registrert i Foretaksregisteret, skulle skattemessig oppløsning gjennomføres når selskapet i de to foregående inntektsår ikke har overholdt plikten til å levere selskapsoppgave og annen oppgave etter ligningsloven § 4-9. Oppgavene må være rimelig fullstendige og korrekte. Plikten til å levere oppgave anses ikke overholdt når det er levert så mangelfulle oppgaver at det må gjennomføres skjønnslikning.

For selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret, ble det foreslått en kodifisering av gjeldende ligningspraksis. Det innebærer at skattemessig oppløsning gjennomføres når virksomheten opphører.

Selskap som blir formelt oppløst etter selskapsloven, skulle fortsatt også anses som skattemessig oppløst.

I høringsnotatet ble det også foreslått en presisering av plikten til å levere ligningsoppgaver i de tilfellene det er registrert et selskap i Foretaksregisteret, men dette ennå ikke er kommet i gang med å utøve virksomhet. For slike selskap skulle oppgaveplikt foreligge fra og med registreringsåret. Dersom selskapet ikke kom i gang med å drive virksomhet, skulle oppgaveplikten bestå i registreringsåret og de to påfølgende årene.

For det annet ble det foreslått regler om skattemessig oppløsning på nærmere vilkår når *alle andelene i et selskap samles hos en eier*. Utgangspunktet skal fortsatt være at selskapet går over til å bli et enkeltpersonforetak når det inntreffer en begivenhet som innebærer at det kun blir en deltaker igjen. Skattemessig får dette den konsekvens at ligningsmåten endres fra deltakermodellen til foretaksmodellen. Selskapet skal anses oppløst, og det skal gjennomføres et realisasjonsoppgjør. Fra dette utgangspunktet ble det foreslått en generell unntaksregel om at selskapet ikke anses som skattemessig oppløst om det tas inn en ny deltaker innen rimelig tid. Som utgangspunkt skulle det gjelde en 4-månedersfrist for å ta inn en ny deltaker. Men dersom eieren godtgjør at det foreligger særlige omstendigheter og sannsynliggjør at en ny deltaker vil komme inn, kan skattekontoret forlenge fristen med inntil ytterligere fire måneder.

Det ble også foreslått å forskriftsfeste ligningspraksis for at skattereglene for oppløsning også gjelder når et selskap etter selskapsloven tas under konkursbehandling.

#### 4.10.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), Revisorforeningen og Skattedirektoratet støtter i utgangspunktet forslagene om skattemessig oppløsning. Men enkelte av disse har merknader til forslaget om en rettingsfrist på fire måneder i de tilfellene andelene i et selskap samles hos en deltaker.*

Advokatforeningen mener det bør være en vesentlig lenger rettingsfrist enn fire måneder når andelene i et selskap samles hos en deltaker. Advokatforeningen viser til at realisasjonsbeskatning i en slik situasjon kan innebære økonomiske byrder som slår bena under en ellers levedyktig virksomhet. Etter Advokatforeningens syn bør rettingsfristen være minst åtte måneder, og kanskje så lenge som tolv måneder.

Handelshøyskolen BI har tilsvarende merknader som Advokatforeningen.

Revisorforeningen foreslår at man i stedet for en absolutt frist på fire eller åtte måneder, gir en rimelig frist etter at deltakeren er varslet av skattekontoret om en mulig oppløsning.

#### 4.10.5 Vurderinger og forslag

##### *Skattemessig oppløsning av selskaper uten aktivitet*

For selskaper som har drevet økonomisk virksomhet, reiser opphør av virksomheten spørsmål om skattemessig oppløsning. Etter selskapsloven § 1-1 skal et selskap utøve økonomisk virksomhet. Når slik virksomhet opphører, bortfaller en sentral forutsetning for å bli behandlet som selskap i skattemessig sammenheng.

Etter departementets vurdering er det uheldig at det ikke foreligger klare regler for skattemessig oppløsning av selskaper hvor virksomheten er opphørt. Departementet foreslår et nytt siste punktum i skatteloven § 10-44 første ledd, som gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap.

Selskaper som har drevet virksomhet, men hvor virksomheten har opphørt, kan deles inn tre hovedkategorier. For disse tre kategoriene vil ulike hensyn gjøre seg gjeldende når temaet skattemessig oppløsning vurderes, og de bør reguleres på ulik måte.

Den første kategorien slike selskaper, er *selskaper som er formelt oppløst* etter reglene i selskapsloven. For denne kategorien er temaet skattemessig oppløsning ikke problematisk. Etter gjeldende praksis anses selskapet skattemessig oppløst når det oppløses selskapsrettslig. Det er naturlig at skattemessig oppløsning faller sammen med selskapsrettslig oppløsning for denne gruppen, og dagens praksis bør videreføres. Det legges opp til å forskriftsfeste dagens praksis, med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 første ledd.

Den andre kategorien er *selskaper som ikke er registrert i Foretaksregisteret og som ikke er formelt oppløst* etter selskapsloven. Gjeldende praksis for denne kategorien er at skattemessig oppløsning finner sted når virksomheten opphører. En slik praksis er hensiktsmessig og naturlig, fordi den manglende registreringen gjør det vanskelig for Skatteetaten å forholde seg til selskapet når det ikke utøver virksomhet. Det legges også opp til å forskriftsfeste denne praksis, med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 første ledd.

Den tredje kategorien er *selskaper som er registrert i Foretaksregisteret, og som ikke er formelt*



*oppløst* etter selskapsloven. For denne kategorien er det ikke samme behov for å gjennomføre umiddelbar skattemessig oppløsning når virksomhet opphører, som det er for uregistrerte selskaper. Ved at selskapet er registrert i Foretaksregisteret, vil Skatteetaten lettere kunne forholde seg til selskapet også når det ikke utøver virksomhet. Mye taler for at skattemessig oppløsning ikke bør gjennomføres når virksomhet opphører, men utsettes til et senere tidspunkt. Det vil da være mulig å ta hensyn til tilfeller hvor selskapet har opphørt med virksomheten en periode eksempelvis for å omskifte seg på grunn av endret markedssituasjon, på grunn av sykdom hos deltakerne mv. I slike tilfeller vil det være aktuelt å starte opp virksomhet igjen på et senere tidspunkt, og det vil da ikke være hensiktsmessig å gjennomføre skattemessig oppløsning av selskapet.

Departementet legger derfor opp til at det skal være et vilkår for skattemessig oppløsning at det ikke er levert ligningsoppgaver de to siste årene. Et slikt vilkår vil ivareta deltakernes interesser dersom de ønsker å starte opp igjen, så lenge selskapet leverer ligningsoppgaver. At selskapet etter en tid ikke leverer oppgaver, kan være et utslag av at deltakerne betrakter selskapet som oppløst selv om de selskapsrettslige reglene for oppløsning og avvikling ikke er fulgt. En 2-årsregel som skissert, innebærer etter departementets vurdering en rimelig avveining mellom de hensynene som gjør seg gjeldende. Ved å kreve at det skal leveres ligningsoppgaver for ikke å bli skattemessig oppløst, ivaretas også Skatteetatens behov for å få informasjon om selskapet. Vilkåret vil bidra til å effektivisere oppgaveplikten. Skatteetaten er avhengig av informasjon for å kunne fastslå at det ikke forekommer noen skattepliktig aktivitet i selskapet.

Har selskapet styre eller daglig leder, tilligger oppgaveplikten disse. Det vises i denne forbindelse til ligningsloven § 4-9 nr. 4 som bestemmer at oppgaveplikten for selskaper som ikke har styre eller daglig leder, påligger deltakerne i fellesskap, eller en utpekt representant.

Departementet har også vurdert om det burde være et vilkår for skattemessig oppløsning at selskapet ikke har skatteposisjoner. Etter departementets vurdering vil det imidlertid ikke være hensiktsmessig å oppstille et slikt vilkår. Heller ikke individuelle skatteposisjoner hos deltakerne skal være et hinder for skattemessig oppløsning.

Dette innebærer at selskapet skal oppløses skattemessig når følgende vilkår er oppfylt:

- Virksomheten har opphørt, og

- Selskapet i de to foregående inntektsår ikke har overholdt plikten til å levere selskapsoppgave og annen oppgave etter ligningsloven § 4-9.

Det må kreves at de leverte oppgavene er rimelig fullstendige og korrekte. At selskapet har levert oppgaver som er så mangelfulle at det må gjennomføres skjønnslikning, vil ikke anses som overholdelse av oppgaveplikten.

Departementet legger opp til å regulere dette i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 første ledd.

#### *Plikt til å levere ligningsoppgaver*

Etter departementets vurdering er det et behov for å klargjøre oppgaveplikten for selskaper som er registrert i Foretaksregisteret, men som ikke er kommet i gang med å utøve virksomhet.

Departementet legger opp til en endring i regelverket for å klargjøre at alle nyregistrerte selskaper i Foretaksregisteret har oppgaveplikt fra og med registreringsåret. Oppgaveplikten skal også gjelde for selskaper som ikke er kommet i gang med å drive virksomhet. Det er flere hensyn som taler for en slik generell oppgaveplikt fra og med registreringsåret:

For det første vil risikoen for skatteomgåelser reduseres med slik oppgaveplikt. Erfaringsmessig er det mange selskaper som ikke leverer oppgaver, og som heller ikke gir noen nærmere redegjørelse om hvorfor til skattekontoret. En del av disse selskapene har startet virksomhet, slik at det foreligger en reell fare for skatteunndragelser. For å ha mulighet for å fange opp disse selskapene på en effektiv måte, bør det være generell oppgaveplikt for nystartede selskaper.

Også hensynet til en effektiv ressursbruk i Skatteetaten tilsier oppgaveplikt allerede fra selskapet registreres i Foretaksregisteret. Skatteetaten sender hvert år ut informasjon til nystiftede selskaper med informasjon om blant annet oppgaveplikt for selskapet og deltakerne. Nyregistrerte selskaper som ikke leverer oppgaver, vil bli bedt om å gi en skriftlig redegjørelse til skattekontoret om hvorfor oppgaver ikke er levert. At det er en viss usikkerhet omkring oppgaveplikten for nystartet virksomhet som ikke har kommet i gang med å drive virksomhet, gjør det imidlertid vanskeligere å få informasjon.

Departementet legger derfor opp til en generell plikt til å levere ligningsoppgaver fra og med registreringsåret, også når virksomhet ikke er påbegynt. I de fleste tilfeller har de som har regis-

trert selskapet en intensjon om å starte virksomhet, og har valgt å signalisere dette utad. Det anses derfor ikke som urimelig å pålegge disse en oppgaveplikt.

Det neste spørsmålet blir *hvor lenge selskapet skal ha oppgaveplikt*. Selskap som aldri har utøvet noen form for virksomhet og som heller ikke har eiendeler eller skatteposisjoner, bør ikke ha oppgaveplikt på linje med aktive selskaper i ubegrenset tid. Hensynet til de oppgavepliktige tilsier at det settes en tidsbegrensning for oppgaveplikten når selskapet ikke kommer i gang med å drive virksomhet. Også hensynet til ressursbruk i Skatteetaten tilsier at oppgaveplikten begrenses etter en viss tid. Skatteetaten bruker vesentlige ressurser på å framskaffe opplysninger fra selskapene og følge opp oppgaveplikten.

Departementet legger opp til at oppgaveplikten skal være *tidsmessig begrenset til registreringsåret og de to påfølgende år* for selskap som ikke kommer i gang med å utøve virksomhet. Dette forutsetter at selskapet ikke har eiendeler eller skatteposisjoner. Departementet har vurdert om det også bør være et vilkår for bortfall av oppgaveplikten at deltakerne ikke har individuelle skatteposisjoner i form av inngangsverdi på andelene. Etter en totalvurdering er departementet kommet til at selskapets oppgaveplikt kan bortfalle selv om deltakerne har individuelle skatteposisjoner.

En slik tidsmessig avgrensning av oppgaveplikten er etter departementets vurdering en hensiktsmessig avveining av de motstridende hensyn som gjør seg gjeldende. Det vil være en presumsjon for at registrert selskap som ikke har startet virksomhet i et slikt tidsrom, heller ikke senere vil drive virksomhet.

Det vises til forslag til endring av fullmaktsbestemmelsen i ligningsloven § 4-9 nr. 1 siste punktum. Den nærmere regulering av oppgaveplikten vil bli fastsatt i forskrift med hjemmel i denne bestemmelsen.

Selv om selskapet ikke lenger har oppgaveplikt, vil det fortsatt kunne være registrert som selskap i Foretaksregisteret. Det kan ikke utelukkes at selskapet senere vil starte virksomhet. Der som selskapet skulle starte virksomhet etter at oppgaveplikten er bortfalt, vil det oppstå ny plikt til å levere ligningsoppgaver etter ligningsloven § 4-9. Begynner selskapet å drive virksomhet uten å levere pliktige oppgaver til Skatteetaten, bør det fanges opp av ordinære kontrolltiltak som tar sikte på å avdekke skatteunndragelser.

#### *Skattemessig oppløsning fordi andelene samles hos én eier*

Det er også ønskelig med en klarere regulering av de skattemessige konsekvensene av at antall deltakere i et ansvarlig selskap, kommandittselskap eller annet selskap etter selskapsloven blir lavere enn to.

Etter departementets vurdering er gjeldende praksis med adgang til å ta inn en ny deltaker i gave- og arvetilfeller hensiktsmessig. Det er liten grunn til å gjennomføre en skattemessig oppløsning med fullt realisasjonsoppgjør når det er sannsynlig at det kommer en ny deltaker inn igjen i selskapet, i løpet av kort tid. En slik oppløsning kan innebære store økonomiske konsekvenser for den som sitter igjen som eier av selskapet. Disse hensynene kan også gjøre seg også gjeldende i flere situasjoner enn når en andel mottas som gave eller arv fra den andre deltakeren. Et eksempel er situasjonen hvor en deltaker løser ut den eller de andre eierne fordi de er uenige om videre drift, og gjenværende eier ønsker å finne andre å drive videre sammen med. I enkelte tilfeller har ikke den eieren som sitter igjen med selskapet, vært klar over at overdragelsen utløser fullt realisasjonsoppgjør.

Etter departementets vurdering bør det gis en mer generell regel om at selskapet ikke skal anses som skattemessig oppløst om det tas inn en ny deltaker innen rimelig tid. En slik generell skattemessig regel vil også være mer i samsvar med det selskapsrettslige utgangspunktet enn dagens begrensede praksis for gave- og arvetilfeller, jf. sitatet fra NOU 1980: 19 i omtalen av gjeldende rett foran.

Hensynet til forutberegnelighet for skattyterne og ligningsadministrative hensyn tilsier at det konkretiseres innenfor hvilket tidsrom en ny deltaker må tas inn. Departementet viser til at flere av høringsinstansene mener den 4-månedersfristen som er foreslått i høringsnotatet, er for kort. Departementet ser at det kan være behov for en lengre frist i utgangspunktet, og legger opp til en frist på åtte måneder.

Departementet tar sikte på å regulere dette i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 første ledd.

I spesielle tilfeller vil det kunne være tvil om en deltaker faktisk er trådt ut av selskapet, eksempelvis ved at det er uenighet om vilkårene i selskapsloven § 2-36 for å utelukke en deltaker er oppfylt. I slike tilfeller vil spørsmålet kunne bli bragt inn for rettsapparatet, og det kan ta tid før spørsmålet er avklart. Departementet legger til

grunn at fristen for å ta inn en ny deltaker i slike tilfeller først bør begynne å løpe fra det tidspunktet en rettskraftig avgjørelse foreligger.

#### *Konkursbehandling*

Det er sikker og langvarig ligningspraksis for at skattereglene for oppløsning også brukes når et selskap etter selskapsloven tas under konkursbehandling. Praksisen er ikke nedfelt i lov eller forskrift. Denne praksis kommer til uttrykk i Lignings-ABC 2013/14 side 307 punkt 3.3 hvor det heter:

«Skattereglene for oppløsning kommer også til anvendelse om selskapet tas under konkursbehandling. Dette gjelder uavhengig av om deltakerne går konkurs. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes. Nærmere om deltakernes gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.»

Etter departementets vurdering bør gjeldende praksis for konkursbehandling kodifiseres. Departementet legger opp til å regulere dette i forskrift med hjemmel i den foreslåtte fullmaktsbestemmelsen i skatteloven § 10-44 første ledd.

#### *Indre selskap*

Indre selskap har oppgaveplikt fra og med det året selskapet starter å utøve virksomhet.

Indre selskap skal ikke registreres i Foretaksregisteret. Departementet legger opp til at indre selskap skal følge den vanlige bestemmelsen om skattemessig oppløsning av selskap som ikke er registrert i Foretaksregisteret. Det innebærer at indre selskap vil bli skattemessig oppløst når virksomheten opphører.

#### *Partrederi*

Partrederi vil ha registreringsplikt i Foretaksregisteret etter bestemmelsen i foretaksregisterloven § 2-1 nr. 3 om andre næringsdrivende selskaper. De omtalte reglene om oppgaveplikt og skattemessig oppløsning for selskaper som er registrert i Foretaksregisteret, vil også gjelde for partrederier.

#### **4.10.6 Ikrafttredelse og overgangsregler**

Det vises til forslag til ny fullmaktsbestemmelse i skatteloven § 10-44 første ledd tredje punktum om skattemessig oppløsning og endret fullmaktsbe-

stemmelse i ligningsloven § 4-9 nr. 1 siste punktum om oppgaveplikt. Det foreslås at disse bestemmelsene skal tre i kraft straks.

De løsningene som er skissert foran, reiser overgangsspørsmål i to sammenhenger.

Det gjelder for det første forslaget om tidsbegrensning av oppgaveplikten for registrerte selskaper som aldri har utøvet virksomhet. I slike tilfeller foreslås oppgaveplikt i registreringsåret og de to påfølgende årene, jf. omtalen foran. Etter departementets vurdering bør endringene få virkning for selskap som ble registrert i Foretaksregisteret i 2013 eller senere, slik at oppgaveplikten kan opphøre i 2015. Departementet foreslår at en slik innfasing blir regulert i forskrift.

For det annet gjelder dette forslaget om skattemessig oppløsning av selskap som tidligere har utøvet virksomhet, men hvor virksomheten har opphørt. Her oppstilles to kumulative vilkår for skattemessig oppløsning (opphør av virksomhet og manglende levering av ligningsoppgaver de to siste årene), jf. omtalen foran. Departementet legger til grunn at dette skal forstås slik at oppløsning kan finne sted når de to kumulative vilkårene er oppfylt i 2015. Det innebærer at manglende levering av ligningsoppgaver i 2013 og 2014 vil kunne medføre oppløsning av selskapet i 2015. Etter departementets vurdering er dette en naturlig fortolkning som ikke trenger nærmere presisering i forskrift.

### **4.11 Tilleggsskattesats**

#### **4.11.1 Innledning og sammendrag**

I deltakerlignet selskap skal både den enkelte deltaker og selskapet levere ligningsoppgaver. Departementet foreslår at det skal benyttes en lavere tilleggsskattesats i de tilfellene det foreligger opplysningssvikt fra deltaker, men hvor korrekte opplysninger er gitt fra selskapet.

Tilleggsskattesanksjonen bør gjenspeile risikoen for at det blir fastsatt for lav skatt. Når selskapet har gitt korrekte opplysninger, er risikoen for feil fastsettelse redusert. I en slik situasjon bør satsen være lavere enn den ordinære satsen på 30 prosent for tilleggsskatt. Samtidig må satsen være så høy at det foreligger et pressmiddel for skattyter til å oppfylle egen opplysningsplikt.

Departementet foreslår en sats på 10 prosent i slike tilfelle.

Det foreslås et nytt tredje punktum i ligningsloven § 10-4 nr. 1. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2014.

#### 4.11.2 Gjeldende rett

Oppgaveplikten for deltakerlignet selskap er regulert i ligningsloven § 4-9. Selskapet skal levere selskapsoppgave for vedkommende år (skjema RF-1215), jf. § 4-9 nr. 1. I tillegg plikter selskapet å levere en deltakeroppgave per deltaker (selskapets deltakeroppgave RF-1233), jf. § 4-9 nr. 3. Selskapets oppgaveplikt er nærmere beskrevet i punkt 4.10.2.

Deltakere i deltakerlignet selskap som er selvstendige skattesubjekter, plikter å levere spesifisert selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2. I tillegg plikter deltakeren å levere egen deltakeroppgave (RF-1221), som er fastsatt av Skattedirektoratet i medhold av ligningsloven § 4-4 nr. 7.

I selvangivelsen og deltakers deltakeroppgave (RF-1221), har skattyter et selvstendig ansvar etter ligningsloven kapittel 4 for å opplyse om sin andel av formue og inntekter fra selskapet. Det foretas som utgangspunkt ingen identifikasjon mellom selskapet og skattyter i den sammenheng, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91) punkt 15.10.2.

Dersom skattyter i selvangivelsen ikke gir riktige og fullstendige opplysninger om inntekter og formue fra deltakerlignet selskap hvor han er deltaker, vil skattyter som utgangspunkt ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» som «har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordel», jf. ligningsloven § 10-2 nr. 1.

Som deltaker i deltakerlignet selskap vil man i ligningslovens forstand som utgangspunkt anses som en profesjonell næringsdrivende. Deltakerens forhold vil ofte ikke kunne anses unnskyldelig etter ligningsloven § 10-3 nr. 1, og vilkårene for ordinær tilleggsatt vil dermed være oppfylt. Ordinær tilleggsatt skal ilegges med 30 prosent, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 første punktum.

Et ofte forekommende tilfelle av opplysningssvikt er at selskapet har gitt korrekte opplysninger om skattyters formue og inntekter i selskapets deltakeroppgave (RF -1233), men at skattyter har gitt uriktige og/eller fullstendige opplysninger om selskapsforholdet i selvangivelsen eller vedlegg, herunder deltakers deltakeroppgave (RF-1221). I praksis ilegges tilleggsatt i mange av disse tilfellene med satsen på 30 prosent.

#### 4.11.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at det skal benyttes en lavere tilleggsatt i de tilfellene det foreligger opplysningssvikt fra deltaker i deltakerlignet selskap, men hvor korrekte opplysninger er gitt fra selskapet. Satsen skal være 10 pro-

sent. For at den lave satsen skal kunne benyttes, må opplysningene framgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233), og være levert ukrevet. Selskapets ligningsoppgaver må også være levert før skatteoppgjøret sendes skattyter. Når korrekte oppgaver er levert fra selskapet innen denne tidsfristen, vil risikoen for at det blir fastsatt for lav skatt være redusert. I høringsnotatet heter det at den reduserte risikoen bør gjenspeiles i en lavere tilleggsattesats.

#### 4.11.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Skattedirektoratet* støtter forslaget om redusert tilleggsatt. Direktoratet viser til Prop. 112 L (2011–2012) punkt 8.5.2 der det er forutsatt at innføring av redusert sats ikke skal medføre innstramning i bruken av reglene om unntak fra tilleggsatt. I følge proposisjonen er det viktig å oppfylle intensjonene i Ot.prp. nr. 82 (2008–2009), der det er uttrykt at reglene om unntak fra tilleggsatt skal brukes noe mer. Skattedirektoratet legger til grunn at denne forutsetningen også skal gjelde når tilleggsattesatsen reduseres i dette tilfellet.

Mange av høringsinstansene mener primært det ikke bør legges tilleggsatt så lenge selskapet har levert korrekte oppgaver. At det kan foreligge feil i deltakernes oppgaver, må ses i sammenheng med kompliserte regler og skjemaer. Gitt at det skal være tilleggsatt, støtter disse forslaget om redusert sats. Dette gjelder *Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* og *NHO*.

#### 4.11.5 Vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det ønskelig å redusere tilleggsattesatsen når en deltaker har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger om formue eller inntekt i deltakerlignet selskap, og korrekte og fullstendige opplysninger er oppgitt ukrevet og i tide i selskapets deltakeroppgave (RF-1233).

Departementet viser til at deltakerne har selvstendig oppgaveplikt. Det er viktig at deltakerne leverer riktig utfylte ligningsoppgaver. Det er et klart behov for sanksjonsmidler når deltakerens oppgaver inneholder feil. Men reaksjonene må ikke være for strenge.

Reglene om tilleggsatt ble endret med virkning fra 1. januar 2010. Før endringen ble mange tilfeller hvor deltakers opplysningssvikt gjaldt formue og inntekter som var korrekt oppgitt av det deltakerlignede selskapet, sanksjonert med 15

prosent tilleggsskatt. Opplysningssvikten ble ansett å gjelde forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over, jf. dagjeldende § 10-4 nr. 1 tredje punktum i ligningsloven. Ved endringen ble reglene om 15 prosent tilleggsskatt opphevet. I stedet ble det lagt opp til utvidet bruk av reglene om unntak fra tilleggsskatt på grunn av unnskyldelige forhold, og anvendelse av normalsatsen på 30 prosent i de tilfellene tilleggsskatt blir ilagt. Av lovforarbeidene følger det imidlertid at terskelen for å anse et forhold som unnskyldelig skal være høyere for profesjonelle parter, jf. Ot.prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 8.3.2. Som deltaker i deltakerlignet selskap vil man i ligningslovens forstand som utgangspunkt anses som en profesjonell næringsdrivende. For slike deltakere vil det derfor normalt ikke være aktuelt å anse forholdet som unnskyldelig, og tilleggsskatt vil da bli ilagt med 30 prosent.

Tilleggsskatt på 30 prosent er en streng sanksjon, tatt i betraktning at risikoen for fastsettelse av for lav skatt er redusert når selskapet har gitt korrekte opplysninger. Med virkning fra og med inntektsåret 2011 ble reglene om tilleggsskatt endret på ny. Da ble det gitt en regel om at tilleggsskatt skulle ilegges med 10 prosent ved skattyters opplysningssvikt om forhold som ble korrekt innberettet av tredjeparter etter ligningsloven kapittel 6. Det deltakerlignede selskapet innberetter imidlertid ikke opplysninger etter ligningsloven kapittel 6, men kapittel 4. Reglene om 10 prosent tilleggsskatt kan derfor ikke brukes ved deltakers opplysningssvikt om forhold som selskapet har innberettet på korrekt måte.

Etter departementets vurdering vil mange av de samme hensynene som begrunner lavere tilleggsskattesats ved innberetning fra tredjeparter etter ligningsloven kapittel 6, også kunne tilsi lavere tilleggsskattesats når opplysninger innberettes i selskapets deltakeroppgave. Også i sistnevnte tilfelle bør en lavere tilleggsskattesats kunne benyttes når nærmere vilkår er oppfylt.

For at risikoen for feilaktig lav skattefastsettelse skal kunne anses å være tilstrekkelig lav, må det foreligge en reell og tilstrekkelig kontrollmulighet for Skatteetaten. Dette innebærer at selskapet må levere tilstrekkelig gode oppgaver. Oppgavene må dessuten leveres til slik tid at de kan hensyntas ved ligningsbehandlingen av skattyter. Departementet foreslår følgende vilkår for å bruke en lavere tilleggsskattesats:

- Opplysningene som tilleggsskattespørsmålet gjelder, må framgå korrekt og klart av selskapets deltakeroppgave (RF-1233).

- Opplysningene i selskapets deltakeroppgave (RF-1233) om skattyters formue og inntekt fra selskapet må gis ukrevet av selskapet. Dersom opplysningene ikke er levert ukrevet, men først etter at ligningsmyndighetene har tatt nærmere kontakt, vil det være for høy risiko for feilaktig lav skattefastsettelse.
- Selskapets ligningsoppgaver må leveres før skatteoppgjøret sendes skattyter.

Alle vilkårene må være oppfylt. Disse tre vilkårene tilsvarer de vilkårene som gjelder for anvendelsen av redusert sats ved opplysningssvikt sammen med korrekt innberetning etter ligningsloven kapittel 6.

Når disse vilkårene er oppfylt, vil en lavere tilleggsskattesats benyttes selv om deltakeren har unnlatt å levere egen deltakeroppgave (RF-1221). Ved unnlatt levering av RF-1221 er det heller ikke noe krav at deltakeren har tilkjennegitt sin deltakelse i selskapet overfor ligningsmyndighetene på annen måte.

Dette skal gjelde for alle typer skattytere som kan være deltakere i deltakerlignet selskap og som er egne skattesubjekter, både personlige skattytere og selskaper.

Etter departementets vurdering er det naturlig at tilleggsskattesanksjonen gjenspeiler risikoen for at det blir fastsatt for lav skatt. Ved at tilstrekkelige opplysninger vil framkomme i andre oppgaver, er risikoen for feil fastsettelse redusert. Dette taler for at satsen bør være vesentlig lavere enn den ordinære satsen for tilleggsskatt. Samtidig må satsen være så høy at det foreligger et pressmiddel for skattyter til å oppfylle egen opplysningsplikt. At skattyter misligholder sin egen opplysningsplikt, gjør blant annet at gjennomføringen av ligningen blir mer ressurskrevende for Skatteetaten. Etter en samlet vurdering anses en sats på 10 prosent tilstrekkelig når de nevnte vilkårene er oppfylt.

Departementet slutter seg til Skattedirektoratets vurdering av at satsreduksjonen ikke skal medføre at reglene om unntak fra tilleggsskatt brukes i mindre grad.

Det vises til forslag til nytt tredje punktum i ligningsloven § 10-4 nr. 1.

#### 4.11.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2014. Det innebærer en tilsvarende ikrafttredelsesløsning som ble valgt ved innføring av 10 prosent tilleggsskatt i 2010, ved skattyters opplys-

ningssvikt om forhold som ble korrekt innberettet av en tredjepart.

## 4.12 Deltakerinntekt i skattelister

### 4.12.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår en endring i reglene om offentliggjøring av skattelister som innebærer at personlige deltakere ikke vil stå oppført i skattelistene med en inntekt som overstiger deres faktiske overskuddsandel og eventuell gevinst ved realisasjon av andelen.

Uansett på hvilken måte og i hvilket omfang skattelistene offentliggjøres, er det ønskelig at skattelistene gir et best mulig bilde av skattepliktig inntekt og formue.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 8-8 nr. 2. Det foreslås at endringen trer i kraft straks, og får virkning fra og med skattelisten for inntektsåret 2014.

### 4.12.2 Gjeldende rett

Utgangspunktet i ligningsloven § 3-13 nr. 1 er at Skatteetaten har taushetsplikt om skattyternes formues- og inntektsforhold, eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Taushetsplikten omfatter i utgangspunktet alle opplysninger Skatteetaten får om skattyterne i selvangivelsen, vedlegg til denne eller på annen måte.

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 5 omfatter taushetsplikten likevel ikke innholdet i skattelister som etter ligningsloven § 8-8 skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse. Hvilke opplysninger som er offentlige, og hvordan opplysningene skal gjøres tilgjengelige, er nærmere regulert i ligningsloven § 8-8. Etter ligningsloven § 8-8 nr. 1 gjelder ikke offentleglova ved krav om innsyn i skattelistene. Reglene om offentliggjøring og utlevering av skattelister er derfor uttømmende regulert i ligningsloven.

Etter ligningsloven § 8-8 skal skattelistene inneholde opplysninger om skattyters navn, postnummer, poststed, kommune, fødselsår for personlig skattyter, organisasjonsnummer for upersonlig skattyter, den fastsatte nettoformue og nettoinntekt, skatter og avgifter. Nettoinntekten i skattelisten er basert på alminnelig inntekt.

Deltakerligning innebærer at deltakerne løpende blir tilordnet sin andel av selskapets overskudd eller underskudd. Dette inngår i deltakerens alminnelige inntekt. Personlige deltakere vil

også få et tillegg i alminnelig inntekt ved utdelinger fra selskapet. Tillegget svarer til verdien av utdelingen, fratrukket overskuddsskatt og skjerming. Totalt sett innebærer dette at personlige deltakere kan få alminnelig inntekt fra selskapsforholdet som er vesentlig høyere enn deltakerens andel av et overskudd. For personlige deltakere vil skattelistene derfor kunne vise vesentlig høyere alminnelig inntekt enn overskuddsandelen.

Skattelistene for selskaper som er egne skattesubjekter, følger de samme reglene som for personlige skattytere. Utdelinger fra et deltakerlignet selskap til deltakere som er selskaper og egne skattesubjekter, vil ikke utløse noe tillegg i selskapets alminnelige inntekt. For slike deltakere vil derfor skattelistene ikke vise høyere inntekt enn deltakerens faktiske overskuddsandel.

### 4.12.3 Forslag i høringsnotatet

I høringsnotatet er det vist til at det kan tenkes flere løsninger på problemstillingen med for høy inntektsangivelse for personlige deltakere i deltakerlignet selskap. I høringsnotatet er følgende mulige løsninger skissert:

- A Unnta utdelinger fra selskapet fra grunnlaget som publiseres i skattelistene.
- B Unnta andel av løpende overskudd/underskudd fra grunnlaget som publiseres i skattelistene.
- C Ikke gjøre endringer i inntekten som medtas i skattelistene, men markere generelt i skattelistene at vedkommende person er deltaker i deltakerlignet selskap og at oppført alminnelig inntekt derfor kan gi et misvisende bilde
- D Ikke gjøre endringer i inntekten som medtas i skattelistene, men framstille andel av overskudd eller tillegg i alminnelig inntekt spesifikt i skattelistene.

Etter en samlet vurdering tilrår departementet i høringsnotatet løsning A. For en nærmere drøftelse av disse løsningene, vises til høringsnotatet punkt 11.3.

### 4.12.4 Høringsinstansenes synspunkter

*Advokatforeningen, Handelshøyskolen BI, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og NHO* kommenterer forslaget direkte, og støtter dette. Ingen av høringsinstansene har innvendinger mot forslaget.

#### 4.12.5 Vurderinger og forslag

At personlige deltakere i deltakerlignede selskaper kan stå oppført med høyere alminnelig inntekt fra selskapet enn deres faktiske overskuddsandel, er en systemteknisk konsekvens av deltakerlig-ning. Etter skjermingsmetoden finner det sted en to-leddet beskatning når selskaper og personlige deltakere ses under ett. Det gjelder både i delta-kerlignede selskaper og i andre typer selskaper. Selskapsoverskudd blir skattlagt løpende og i til-legg skattlegges personlig deltaker ved utdelinger ut over det beregnede skjermingsbeløpet. Denne to-leddede beskatningen sikrer at marginale skat-tesatser på eierinntekter og lønn blir harmonisert, og har muliggjort opphevelse av delingsmodellen. I deltakerlignede selskaper vil imidlertid både den løpende overskuddsbeskatningen og utdelingsbe-skatningen skje hos deltakeren. Det innebærer at personlige deltakere i deltakerlignede selskaper vil kunne få registrert en høyere alminnelig inn-tekst fra selskapsforholdet enn for eksempel per-sonlige aksjonærer ved ellers like forhold. Den totale inntekten når selskap og deltaker ses under ett, vil imidlertid være lik i forskjellige selskaps-former ved samme økonomiske forhold. For å synliggjøre grunnlaget for skatteberegningen for den enkelte deltaker, blir det isolert sett riktig å ta med den totale alminnelige inntekten. Men dette gjør samtidig at skattyters nettoinntekt reflekterer summen av selskapsinntekt og skattepliktig utde-ling, og derved gir et feilaktig bilde av deltakerens reelle disponible inntekt.

Uansett på hvilken måte og i hvilket omfang skattelistede offentliggjøres, er det ønskelig at skattelistede gir et best mulig bilde av skatteplikt-ig inntekt og formue.

Departementet viser til at ingen av høringsin-stansene har innvendinger til den løsningen som ble foreslått i høringsnotatet (å unnta utdelinger fra selskapet fra grunnlaget som publiseres i skat-telistede). Det foreslås at en slik løsning lovfestes.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 8-8 nr. 2.

#### 4.12.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft straks og får virkning fra og med skattelistede for inntektsåret 2014.

### 4.13 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

#### 4.13.1 Administrative konsekvenser

Hovedmålet med de foreslåtte endringene er å forenkle skattleggingen av deltakere i deltakerlig-nede selskaper. Det vil bli lettere for skattyter-erne og deres hjelpere (regnskapsførere, revisor-er mv.) å fylle ut skjemaer og forholde seg til regelverket på korrekt måte. For Skatteetaten vil det bli vesentlig lettere å gjennomføre en korrekt skattlegging av deltakere i deltakerlignede selska-per. Særlig vil følgende forslag ha en betydelig forenklings-effekt:

- Opphevelse av stedbunden skattlegging av per-sonlige deltakere
- Bortfall av fradragsbegrensningen for kom-mandittister og stille deltakere
- Bortfall av gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift når virksomheten drives av et sel-skap
- Måling av innskudd i selskapet en gang per år, i stedet for hvert kvartal

Også forslagene om en mer konsekvent behand-ling av ektefeller som selvstendige deltakere i del-takerlignet selskap og egne regler om oppløsning av deltakerlignet selskap vil virke klargjørende og bidra til forenkling.

Forslaget om endring i reglene om offentlig-gjøring av skattelistede vil ikke bidra til adminis-trativ forenkling for skattyterne eller Skatteetaten, og er begrunnet med andre hensyn.

I sum vil endringene innebære en vesentlig forenklingsgevinst. I Skatteetaten vil dette frigjøre ressurser til blant annet veiledning av skattytere og kontroll av oppgaver mv., og gi større sikker-het for at skattleggingen gjennomføres på korrekt måte.

#### 4.13.2 Økonomiske konsekvenser

Forslaget om å oppheve stedbunden skattlegging av personlige deltakere vil ikke ha konsekvenser for det totale skatteprovenyet. Endringen inne-bærer en viss omfordeling av skatteinntekter mel-lom enkelte kommuner, se nærmere omtale i punkt 4.5.5.

Opphevelse av adgang til inntektssamordning for kommandittister og stille deltakere vil ha prov-enymessige konsekvenser. På usikkert grunnlag anslår departementet at denne endringen vil gi et merproveny i størrelsesorden 300 millioner kro-ner per år. Denne provenyøkningen må blant

annet ses i sammenheng med at dagens regelverk kan utnyttes som ledd i skatteplanlegging.

Bortfall av gjennomsnittsligning av skogbruk og reindrift når virksomheten drives i selskap, vil ha små provenymessige konsekvenser. Avhengig av de konkrete forholdene vil dagens regler kunne virke til gunst eller ugunst for skattyter. Gjennomsnittsligning har uansett liten økonomisk betydning når virksomheten drives av et selskap.

Endringen som innebærer at innskudd kun skal måles en gang per år, vil ikke ha noen provenymessig virkning.

En mer konsekvent behandling av ektefeller som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap vil ha liten provenymessig effekt. Det samme gjelder innføring av regler om skattemessig oppløsning av deltakerlignet selskap og redusert tilleggs-kattesats.

#### 4.14 Forholdet til Svalbard

Svalbard er en del av Kongeriket Norge, men er skatteteknisk et eget beskatningsområde. Den alminnelige norske skatteloven gjelder ikke på Svalbard. For skatt til Svalbard gjelder en egen lov, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven). Svalbardskatteloven inneholder bestemmelser om vilkårene for skatteplikt til Svalbard, om fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue og om ligningsforvaltning og skattebetaling.

Inntektsbeskatning på Svalbard skjer dels gjennom en egen lønnstrekkoordning og dels på grunnlag av ordinær ligning. Lønnstrekkoordningen innebærer at arbeidsgiver på utbetalingstidspunktet holder tilbake en prosentvis del av lønnen som et endelig skatteoppgjør. Lønnstrekkoordning

gen omfatter lønn, pensjoner og enkelte ytelser etter folketrygdloven. Skattlegging av annen inntekt og formue gjennomføres på grunnlag av ligning.

Skattlegging ved ligning er regulert i svalbardskatteloven § 3-1. Etter første ledd i denne bestemmelsen er utgangspunktet at formue og annen inntekt enn lønn skattlegges etter bestemmelsene i den alminnelige norske skatteloven. I annet ledd i samme paragraf er det oppstilt en del unntak fra dette utgangspunktet.

Skattelovens bestemmelser om deltakerlignede selskaper er også gjort gjeldende på Svalbard, med unntak for reglene om skjerming. Skjerming gis ikke ved skattlegging av utdeling til personlige selskapsdeltakere på Svalbard, herunder personlige deltakere i deltakerlignet selskap. Fraværet av regler om skjerming må ses i sammenheng med de lave skattesatsene på Svalbard, og forenklingsbehov.

Etter departementets vurdering bør de endringene som foreslås i denne proposisjonen, også få anvendelse på Svalbard. Reglene om stedbunden skattlegging er imidlertid ikke aktuelle å benytte på Svalbard, og de endringene som foreslås i punkt 4.5 vil derfor ikke få betydning ved skattlegging etter svalbardskatteloven. På grunn av den henvisningsteknikken som er benyttet i svalbardskatteloven, vil de øvrige endringene som foreslås gjennomført i skatteloven, automatisk få anvendelse på Svalbard. Det gjelder så langt annet ikke blir særskilt bestemt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at de endringene som foreslås i denne proposisjonen, også skal gjelde på Svalbard. På grunn av henvisningsteknikken, vil ikrafttredelsen skje til samme tid som i det ordinære norske skattesystemet.



## 5 Næringsbeskatning for øvrig

### 5.1 Differensiert arbeidsgiveravgift

#### *Fribeløpsordningen*

Da EU endret sitt regelverk for regionalstøtte, måtte også ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift endres med virkning fra 1. juli 2014. Den nye ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift ble godkjent av ESA før sommeren og vedtatt av Stortinget den 20. juni. Det nye regelverket innebærer at enkelte sektorer ikke lenger kan ha redusert avgift. Dette gjelder særlig transportsektoren, energisektoren og finanssektoren. For å kompensere for bortfallet av lav avgift, foreslo regjeringen i Prop. 118 S (2013–2014) bl.a. å utvide den såkalte fribeløpsordningen til å gjelde også for de unntatte sektorene.

Fribeløpsordningen i arbeidsgiveravgiften innebærer at det kan gis redusert arbeidsgiveravgift innenfor reglene om bagatellmessig støtte også for sektorer og i kommuner som ikke er omfattet av den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Slik støtte krever ikke notifikasjon til ESA. Bagatellmessig støtte kan ikke overstige 200 000 Euro målt over en rulle-ende treårsperiode (100 000 Euro for godstransport på vei). I det norske regelverket er dette operasjonalisert ved at det er satt et årlig tak (fribeløpet) for hvor stor reduksjon av avgiften en arbeidsgiver kan beregne under fribeløpsordningen. For 2014 er fribeløpet satt til 450 000 kroner (225 000 kroner for godstransport på vei).

Fribeløpet ble redusert fra 530 000 (265 000) til 450 000 (225 000) kroner i Revidert nasjonalbudsjett 2013. Årsaken til at beløpet ble redusert, var at Euro svekket seg relativt til norske kroner under finanskrisen. Det var følgelig en fare for at akkumulert støtte under fribeløpsordningen kunne overstige 200 000 (100 000) Euro dersom fribeløpet ble opprettholdt på samme nivå som tidligere.

Senere har Euro igjen styrket seg, og det er nå rom for å øke fribeløpet noe. En økning i fribeløpet vil kompensere arbeidsgivere i sektorer som ikke lenger kan beregne arbeidsgiveravgift med

differensierte satser etter den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Det gjelder blant annet energi- og transportsektoren. Økningen i fribeløpet vil imidlertid også innebære en lettelse for arbeidsgivere i sone 1a. Arbeidsgiverne i disse kommunene er ikke omfattet av den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift, men kan beregne arbeidsgiveravgift med lavere sats inntil fribeløpet er nådd.

Regjeringen foreslår at fribeløpet økes fra 450 000 kroner til 500 000 kroner, mens fribeløpet for godstransport på vei foreslås økt fra 225 000 kroner til 250 000 kroner. Dette nivået på fribeløpet tar høyde for at gjennomsnittlig eurokurs over de tre inntektsårene som beløpsgrensen gjelder, kan gå ned til 7,50 kroner. En økning av fribeløpet til 500 000 kroner (250 000 kroner for godstransport på vei) vil gi et bokført provenytap på 25 mill. kroner i 2015. Det påløpte provenytapet er anslått til 30 mill. kroner i 2015. Av dette tilfaller om lag 40 pst. arbeidsgivere i kommunene i sone 1a, mens resten tilfaller arbeidsgivere i sonene 2–5 med sysselsatte i sektorer som ikke lenger kan beregne arbeidsgiveravgift med redusert sats.

Endringen av fribeløpet framgår av forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrykden for 2015 § 4.

#### *Anmodningsvedtak*

I forbindelse med behandlingen av Prop. 118 S (2013–2014) i Stortinget ble det fattet flere anmodningsvedtak. Anmodningsvedtakene vil bli fulgt opp dels i budsjettet for 2015 (vedtakene nr. 600 og 602), dels i nysalderingen og dels i revidert nasjonalbudsjett for 2015.

Anmodningsvedtak nr. 600 (2013–2014) 20. juni 2014 lyder som følger:

«Stortinget ber regjeringen følge rettsutviklingen i EU/EØS nøye og så raskt som mulig vurdere om det er mulig å få gjennomslag for endringer i notifikasjonen i DA-ordningen som inkluderer transportsektoren eller større deler av transportsektoren.»

Regjeringen har hatt en omfattende dialog med Europakommisjonen og ESA om sektorbegrensningene etter de nye regionalstøtteretningslinjene. Etter å ha fått gjennomslag for mindre omfattende sektorbegrensninger innenfor energisektoren og transportsektoren enn det som tidligere ble lagt til grunn av ESA og notifisert av Norge 13. mars, mener regjeringen at de begrensningene som nå er vedtatt, fullt ut utnytter det handlingsrommet som gjeldende tolkning og praksis i EU/EØS gir grunnlag for. Det vises for så vidt til redegjørelse i Stortinget 20. juni 2014 av statsråd for samordningen av EØS-saker og forholdet til EU, Vidar Helgesen.

Regjeringen vil følge nøye med på rettsutviklingen i EU/EØS med sikte på å notifisere utvidelse av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift dersom anvendelsen av sektorbegrensningene i EU gir grunnlag for dette. Regjeringen vil peke på viktigheten av at Norge går i dialog med Kommisjonen om fire–fem år med sikte på å påvirke neste runde med reform av statsstøttereguleringen. Dette regelverket skal tre i kraft 1. januar 2021.

Anmodningsvedtak nr. 602 (2013–2014) 20. juni 2014 lyder som følger:

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet 2015 vurdere kompensasjon for fylkeskommunenes økte kostnader som følge av endringene i DA-ordningen, knyttet til investeringer, drift og vedlikehold av fylkesveier.»

I henhold til sektordefinisjonene er aktiviteter knyttet til produksjon av transportinfrastruktur, drift og vedlikehold av transportfasiliteter og veier/anleggsvirksomhet utenfor transportsektordefinisjonen. Det kan derfor fortsatt benyttes differensierte satser for arbeidsgiveravgift for slike aktiviteter. Departementet har vurdert at avgrensningene i sektordefinisjonen ikke gir grunnlag for å anta at kostnader til investeringer, drift og vedlikehold av fylkesveier skal øke som følge av omleggingen av ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift. Tilsvarende vurdering er gjort av Samferdselsdepartementet for riksveier.

## 5.2 Skattefunn

### 5.2.1 Innledning og sammendrag

Gjennom Skattefunn får næringslivet skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU). Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til skattefradrag etter de

samme kriteriene. Formålet er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats, jf. Innst. S. nr. 325 (2000–2001) og Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer.

Fradragsgrunnlaget per foretak er med virkning fra 1. januar 2014 hevet fra maksimalt 5,5 mill. kroner til 8 mill. kroner for egenutført FoU, og fra maksimalt 11 mill. kroner til 22 mill. kroner for summen av egenutført FoU og innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner.

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

Regjeringen foreslår å heve det maksimale fradragsgrunnlaget (beløpsgrensen) i Skattefunn for kostnader knyttet til egenutført FoU fra 8 til 15 mill. kroner. Samtidig foreslås det å heve den øvre grensen for innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner fra 22 til 33 mill. kroner. Summen av kostnader til egenutført og innkjøpt FoU kan med dette ikke overstige 33 mill. kroner. Økningen i beløpsgrensene foreslås som et virkemiddel for å legge til rette for større egenutførte og innkjøpte FoU-prosjekter og er et ledd i regjeringens satsing for å styrke FoU i næringslivet. Forslagene anslås å øke det totale provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 120 mill. kroner påløpt i 2015. Beløpet bokføres i 2016.

Regjeringen er opptatt av en effektiv bruk av fellesskapets ressurser. Offentlig finansiering av FoU i næringslivet bør innrettes slik at det bidrar til at flere samfunnsøkonomisk lønnsomme FoU-prosjekter blir gjennomført. Regjeringen vil derfor lyse ut en ekstern evaluering av utvidelsene de siste årene. Evalueringen skal vurdere måloppnåelse og innretningen av støtten i Skattefunn.

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

### 5.2.2 Gjeldende rett

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

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

Det følger av skatteloven § 16-40 første ledd at det beregnede skattefradraget er begrenset til 20 pst. av de berettigede kostnadene til godkjent FoU-prosjekt for små og mellomstore foretak (SMB), og 18 pst. for øvrige foretak. Videre følger det av § 16-40 annet ledd at skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt er begrenset til 8 mill. kroner per inntektsår, mens skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt som er utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, er begrenset til 22 mill. kroner. I tilfeller hvor skattyter både bidrar med egenutført FoU og kjøper inn FoU fra godkjent forskningsinstitusjon, er det totale fradraggrunnlaget begrenset til 22 mill. kroner, hvorav egenutført FoU maksimalt kan utgjøre 8 mill. kroner.

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

### 5.2.3 Vurderinger og forslag

Statistisk sentralbyrå la i 2008 fram en bred evaluering av Skattefunn, med hovedvekt på måloppnåelse og resultater. Evalueringen omfattet bruken av Skattefunn fra etableringen i 2002 til og med inntektsåret 2006. I rapporten ble det blant annet anbefalt å heve grensene for maksimalt fradraggrunnlag. Som del av Stoltenberg II-regjeringens tiltak for å dempe virkningen av den internasjonale finansuroen på norsk økonomi ble beløpsgrensene hevet i 2009, jf. St.prp. nr. 37 (2008–2009). Fradragmulighetene i Skattefunn ble sist utvidet i 2014 da beløpsgrensene og den maksimale timesatsen ble hevet som ledd i regjeringens satsing på FoU i næringslivet, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) og Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014).

Utvidelser i foretakenes fradragmuligheter gjennom Skattefunn har som mål å utløse mer samfunnsøkonomisk lønnsom FoU i foretakene. Regjeringen foreslår å heve beløpsgrensen for kostnader til egenutført FoU fra 8 til 15 mill. kroner og beløpsgrensen for kostnader til innkjøpt FoU fra 22 mill. kroner til 33 mill. kroner. Summen av egenutført og innkjøpt FoU kan etter forslaget ikke overstige 33 mill. kroner. Høyere beløpsgrenser kan bidra til at noen flere større prosjekter blir gjennomført, og at noen FoU-prosjekter blir gjennomført raskere.

For å vurdere måloppnåelse og innretningen av støtten, bør utvidelser i Skattefunn evalueres. Regjeringen vil derfor lyse ut en ekstern evaluering av utvidelsene i 2009, 2014 og 2015. Evalueringen skal vurdere hvorvidt den økte støtten har hatt en utløsende effekt på FoU og innovasjon. Evalueringen bør i tillegg se på hvordan ordningen best kan innrettes for å stimulere til ny, samfunnsøkonomisk lønnsom FoU i næringslivet.

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

### 5.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene anslås å øke provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 120 mill. kroner påløpt i 2015. Ettersom de fleste som benytter seg av Skattefunn er etterskuddspliktige, bokføres hele beløpet i 2016.

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

### 5.2.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

## 5.3 Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk (kap. 5700, post 71)

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen foreslås redusert fra 3,3 pst. til 3,1 pst. fra 2015.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11,4 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 8,2 pst. Satsene foreslås redusert til 8,1 pst. for fiske, fangst og barnepass og til 11,3 pst. for andre næringer fra 2015, jf. punkt 3.2.3. Produktavgiften i fiskerinæringen skal foruten å dekke mellomleg-

Tabell 5.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2015. Mill. kroner

	2014	2015
Førstehandsverdi som det skal betales produktavgift av . . . . .	13 300,0	13 200,0
Dette gir følgende pensjonsgivende inntekt . . . . .	5 125,0	5 086,0
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt) . . . . .	164,0	162,8
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt) . . . . .	10,2	10,2
Dagpenger ved arbeidsløshet . . . . .	92,0	90,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger . . . . .	156,0	140,3
Sum utgifter . . . . .	422,2	403,2

Kilder: Nærings- og fiskeridepartementet, Fiskeridirektoratet, NAV og Garantikassen for fiskere.

get mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. i trygdeavgiften også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenger 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 1. august 2014 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften reduseres til 3,1 pst. for 2015. Tilrådingen er basert på anslag for førstehandsverdien og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2015 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Reduksjonen skyldes forventninger om lavere utbetalinger til sykepenger. I tabell 5.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsetting av nivået på produktavgiften for 2015.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015.

#### 5.4 Nedre grense i grunnrenteskatten

Produksjon av vannkraft utnytter en knapp naturressurs og kan gi en særskilt høy avkastning (grunnrente). Grunnrente er et godt skattegrunnlag fordi en nøytralt utformet skatt ikke påvirker kraftforetakenes investeringsbeslutninger. Etter dagens regler skal det beregnes 31 pst. skatt på grunnrente i vannkraftverk. Kraftverk med generatorer under 5,5 MVA er fritatt for grunnrenteskatt, og denne grensen omtales gjerne som nedre grense i grunnrenteskatten.

Regjeringen foreslår å øke nedre grense til 10 MVA. Forslaget er en oppfølging av Sundvolden-erklæringen, hvor det heter at regjeringen vil «*Heve innslagspunktet for grunnrenteskatt for småkraftverk fra 5 MVA til 10 MVA*». Med regjeringens forslag vil om lag 60 vannkraftverk unntas fra

grunnrenteskatt. Forslaget anslås å medføre et provenytap på 20 mill. kroner påløpt i 2015. Det vil ikke ha bokført virkning før 2016 siden skattemeterne er etterskuddspliktige. På lengre sikt anslås det på usikkert grunnlag at provenytapet øker til om lag 60 mill. kroner årlig. Det skyldes bl.a. skattemessig tilpasning til den nye grensen i nye og eksisterende verk. Økt nedre grense reiser imidlertid EØS-rettslige problemstillinger, og regjeringen vil derfor notifisere tiltaket til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Det foreslås at ikrafttredelse av en økt nedre grense på 10 MVA utsettes til det foreligger et positivt vedtak fra ESA. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 18-3 tiende ledd.

Forslaget om økt nedre grense i grunnrenteskatten til 10 MVA innebærer at innslagspunktet for naturressursskatten også bør heves tilsvarende. Kraftverk med generatorer over 5,5 MVA betaler etter dagens regler naturressursskatt på 1,3 øre per kWh av gjennomsnittlig samlet produksjon siste syv inntektsår for det enkelte kraftverk. Naturressursskatten fordeles med 1,1 øre til kommunen og 0,2 øre til fylkeskommunen kraftverket ligger i. Naturressursskatten er fradragsberettiget krone for krone mot utliknet fellesskatt til staten, og ubenyttet fradrag kan framføres med rente. Naturressursskatten innebærer derfor ikke en effektiv beskatning av selskapene, men er en omfordeling av skatt fra staten til kommuner og fylkeskommuner.

Forslaget om en naturressursskatt ble introdusert av finanskomiteen. I Budsjett-innst. S. I. (1996–97) uttalte flertallet i finanskomiteen at «*Flertallet vil understreke at naturressursskatten må betraktes som en kommunal andel av grunnrenten i kraftverkene, og at det prinsipielt sett ville være korrekt å samordne naturressursskatten med grunnrenteskatten*». Når det senere ble vedtatt å samordne naturressursskatten mot fellesskatten, skyldtes dette både investeringsinsentiver og

praktiske hensyn, se omtale i Nasjonalbudsjettet 1997.

Intensjonen bak naturressursskatten er altså å omfordele grunnrenteskatt fra staten til kommuner og fylkeskommuner. Når nedre grense heves, vil ikke staten kreve inn grunnrenteskatt fra kraftverk under 10 MVA. Følgelig vil grunnlaget for omfordeling ikke lenger være til stede. Innslagspunktet for naturressursskatten bør derfor heves

til 10 MVA når nedre grense heves. Naturressursskatten er omfattet av skatteutjevningen i kommunenes inntektssystem, og dette vil delvis kompensere for reduserte skatteinntekter for kommuner og fylkeskommuner. Administrative hensyn taler også for at innslagspunktet i naturressursskatten bør sammenfalle med nedre grense. Departementet vil komme nærmere tilbake til dette.

## 6 Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)

### 6.1 Innledning

---

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift også ved import og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Den generelle satsen er 25 pst. Det er redusert merverdiavgiftssats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 8 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, idrettsarrangementer, fornøylesparker og opplevelsessentre. En del varer har fritak fra merverdiavgiften gjennom såkalt nullsats. Dette innebærer at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten uten at det beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen. Dette gjelder for eksempel trykt skrift i form av bøker, aviser og tidsskrifter.

Merverdiavgiften skal beregnes i alle omsetningsledd. Retten til å fradragføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. På denne måten skal merverdiavgiften virke som en skatt på endelig forbruk. Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det lagt vekt på at systemet skal være mest mulig nøytralt og gi minst mulig uheldige tilpasninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for Skatteetaten og de næringsdrivende. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet, og inntektene går til statskassen. Merverdiavgiften anslås å gi inntekter på 256,2 mrd. kroner i 2015. Det foreslås ingen satsendringer i merverdiavgiften for 2015.

Merverdiavgiften fastsettes av Stortinget ved plenarvedtak for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Bestemmelser om fritak for merverdiavgift, unntak fra merverdiavgiftsloven, registreringsplikt mv. framgår av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

#### 6.1.1 Presiseringer i vedtaket

Etter Stortingets vedtak om merverdiavgift § 5 skal det svares merverdiavgift med 11,11 pst. av omsetning mv. av råfisk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8. Etter merverdiavgiftsloven § 5-8 skal det betales merverdiavgift med redusert sats ved fiskeres omsetning til eller gjennom fiskesalgslag som er opprettet i medhold av fiskesalgslagsloven. Fra 1. juli 2010 ble råfiskloven utvidet til å omfatte villlevende marine ressurser. Fra 1. januar 2014 ble råfiskloven erstattet av fiskesalgslagsloven, samtidig som henvisningen i merverdiavgiftsloven § 5-8 til råfiskloven ble erstattet av en henvisning til fiskesalgslagsloven. Merverdiavgiftsvedtaket § 5 benytter fortsatt begrepet råfisk. Det foreslås at dette erstattes av villlevende marine ressurser. Forslaget innebærer ingen endring av gjeldende rett.

Etter Stortingets vedtak om merverdiavgift § 4 bokstav b skal det svares merverdiavgift med redusert sats for transport av kjøretøy på ferge som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4. Merverdiavgiftsloven § 5-4 gjelder transport av kjøretøy på fartøy. Det foreslås at tilsvarende ordlyd benyttes i merverdiavgiftsvedtaket. Dette innebærer ingen endring av gjeldende rett.

### 6.2 Økning av beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret

---

#### 6.2.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at den generelle beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret økes fra 50 000 kroner til 150 000 kroner med virkning fra 1. januar 2015. Det foreslås også at den samme beløpsgrensen skal gjelde for veldedige og allmenntilrette institusjoner og organisasjoner, dvs. en økning fra 140 000 kroner til 150 000 kroner.

Merverdiavgiften oppkreves av de avgiftspliktige på vegne av staten. Det er lagt vekt på å utforme merverdiavgiftssystemet så enkelt som mulig, slik at det ikke påfører næringsdrivende

unødvendige administrative kostnader. Små virksomheter kan likevel oppleve de administrative byrdene ved merverdiavgiftsplikten som relativt store. En økning av beløpsgrensen for registrering i merverdiavgiftssystemet vil være en forenkling. Mange små virksomheter vil unngå de forpliktelser de i dag er pålagt etter merverdiavgiftslovgivningen. Dessuten vil de administrative kostnadene for Skatteetaten bli redusert.

Mange små virksomheter leverer negative merverdiavgiftsoppgaver til staten. Det skyldes at de har mer inngående merverdiavgift til fradrag enn utgående merverdiavgift. Virksomhetene mottar dermed en utbetaling av merverdiavgift fra statskassen. Ved den foreslåtte økningen av beløpsgrensen vil nedgangen i slike utbetalinger fra statskassen mer enn oppveie at et høyere omsetningsnivå unntas fra merverdiavgiftsplikt. Økt beløpsgrense vil dermed øke statens inntekter og styrke merverdiavgiften som fiskal avgift. En økning av beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret til 150 000 kroner, anslås å gi et merproveny på om lag 125 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført i 2015.

Forslaget vil innebære at mange næringsdrivende som ikke oppfyller omsetningskravet for registrering, vil bli slettet fra Merverdiavgiftsregisteret. Disse næringsdrivende skal derfor ikke lenger beregne utgående merverdiavgift på omsetningen, samtidig som de heller ikke kan føre inngående merverdiavgift til fradrag. Det foreslås en overgangsregel slik at næringsdrivende som slettes fra Merverdiavgiftsregisteret, skjermes mot eventuell plikt til å tilbakebetale tidligere fradragsført merverdiavgift.

Det vises til forslag til endringer i §§ 2-1, 14-4 og 14-7 i merverdiavgiftsloven og forslag til overgangsbestemmelse til merverdiavgiftsloven § 2-1. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2015.

### 6.2.2 Gjeldende rett

#### *Beløpsgrensen for registreringsplikt*

Et av de generelle vilkårene i merverdiavgiftsloven for å ha en rett og plikt til å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret er at virksomheten har omsetning eller uttak av varer eller tjenester som etter sin art er omfattet av loven, over en viss beløpsgrense. Beløpsgrensen medfører at virksomheter med lav omsetning ikke blir avgiftspliktige. Det gir administrative besparelser både for virksomheten og Skatteetaten. Videre gir beløpsgrensen forutberegnelighet for næringsdrivende

ved at det oppstilles et enkelt, praktiserbart vilkår for registreringsplikt. Grensen medfører også at det er mindre behov for konkrete og skjønnsmessige vurderinger av hvorvidt virksomheten anses som «næringsdrivende» i merverdiavgiftslovens forstand. Begrunnelsen for å avgrense avgiftsplikten med en beløpsgrense er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 17 (1968–1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven) side 58.

Beløpsgrensen for registreringsplikt framgår av merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Etter denne bestemmelsen skal en næringsdrivende og offentlig virksomhet registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester til sammen har overstegget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder. Beløpsgrensen er ikke knyttet til et kalenderår, men gjelder hvilken som helst periode på tolv måneder. Beløpsgrensen inkluderer også avgiftspliktig uttak, slik at registrering skal finne sted når omsetning og avgiftspliktige uttak til sammen overstiger 50 000 kroner. Beløpsgrensen for registrering i Merverdiavgiftsregisteret er omsetning uten merverdiavgift. Det gjelder bare én beløpsgrense på 50 000 kroner for hvert avgiftssubjekt. Det vil si at det gjelder én samlet grense selv om avgiftssubjektet har ulike typer merverdiavgiftspliktig omsetning. Hva som skal anses som ett avgiftssubjekt er regulert i merverdiavgiftsloven § 2-2.

Ved innføringen av merverdiavgiften i 1970 ble registreringsgrensen satt til 6 000 kroner. Registreringsgrensen ble hevet til 12 000 kroner fra 1. juli 1982, jf. Ot.prp. nr. 57 (1981–82) Om lov om endring i lov om merverdiavgift, til 30 000 kroner fra 1. juli 1992, jf. Ot.prp. nr. 76 (1991–92) Om lov om endring i lov om merverdiavgift, og til 50 000 kroner fra 1. januar 2004, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 - lovendringer.

Veldedige og allmenntilgode institusjoner og organisasjoner har en særskilt beløpsgrense for registrering på 140 000 kroner. Registreringsgrensen for veldedige og allmenntilgode institusjoner og organisasjoner ble skilt ut som en egen beløpsgrense fra 1. januar 1992 og hevet til 70 000 kroner, jf. Ot.prp. nr. 24 (1991–92) Om lov om endringer i lov om skatt av formue og inntekt og lov om merverdiavgift. Beløpsgrensen ble økt ytterligere til 140 000 kroner fra 1. januar 1998, jf. Ot.prp. nr. 1 (1997–98) Skatteopplegget 1998 - Lovendringer.

Fra 1. juli 2011 ble det innført en forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilby-

dere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet. Fra samme tidspunkt ble det innført merverdiavgiftsplikt når privatpersoner hjemmehørende i Norge kjøper elektroniske tjenester fra utlandet, jf. Prop. 117 L (2010–2011) Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet). Ansvar for beregning og betaling ble lagt til tilbyderne, og det framgår av merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd at tilbydere av elektroniske tjenester som er omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd, skal registreres. Den ordinære beløpsgrensen på 50 000 kroner gjelder. Som et alternativ til registrering i Merverdiavgiftsregisteret kan tilbyderne under visse vilkår benytte seg av en forenklet registreringsordning, jf. merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Beløpsgrensen på 50 000 kroner gjelder i utgangspunktet også for registrering etter den forenklete ordningen, men tilbyderne kan tillates registrert før beløpsgrensen er oversteget, jf. merverdiavgiftsloven § 14-4 annet ledd.

I noen tilfeller kan registrering i Merverdiavgiftsregisteret skje før omsetning eller uttak har oversteget beløpsgrensen. Det følger av merverdiavgiftsloven § 2-4 at det på visse vilkår gis adgang til forhåndsregistrering i Merverdiavgiftsregisteret. Dette innebærer at en næringsdrivende kan registreres og gjøre fradrag for inngående merverdiavgift før det foreligger avgiftspliktig omsetning. Forhåndsregistrering kan innvilges for virksomheter som har foretatt betydelige anskaffelser med direkte sammenheng med senere avgiftspliktig omsetning, og for virksomheter som vil overstige beløpsgrensen for registrering senest tre uker etter at omsetningen starter. En anskaffelse anses som betydelig når verdien er minst 250 000 kroner inklusive merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsforskriften § 2-4-1. For merverdiavgift som allerede er påløpt før forhåndsregistreringen, kan det søkes om tilbakegående avgiftsoppgjør, se omtalen nedenfor.

#### *Fradragsrett for inngående merverdiavgift*

Avgiftssubjekter har som utgangspunkt rett til å føre inngående merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i den registrerte virksomheten, til fradrag i utgående merverdiavgift. Den generelle bestemmelsen om fradragsretten er merverdiavgiftsloven § 8-1. Bestemmelsen står sentralt i merverdiavgiftssystemet, og etablerer prinsippet om at merverdiavgiften ikke skal kumuleres gjennom transaksjonskjeden, men bare avgiftsbelegge det endelige forbruket.

Merverdiavgiftsloven § 8-1 etablerer fradragsrett for inngående avgift på «...anskaffelser av varer og tjenester...». Hovedregelen er at fradragsretten først kan oppstå når varen eller tjenesten er levert. Se også kapittel 9 i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001).

Når anskaffelsene er pådratt før avgiftssubjektet ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret, gir merverdiavgiftsloven § 8-6 på nærmere vilkår rett til tilbakegående avgiftsoppgjør. Det innebærer at det gis fradrag for inngående merverdiavgift som er påløpt før registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det framgår av merverdiavgiftsloven § 8-6 at det kan gis tilbakegående avgiftsoppgjør i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomheten. Dette henger sammen med prinsippet i merverdiavgiftssystemet om at anskaffelser som faktisk skal benyttes i avgiftspliktig virksomhet, ikke skal avgiftsbelegges, jf. Ot.prp. nr. 21 (2001–2002) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen (endret skatte- og avgiftsopplegg 2002) punkt 7.5.1.

Merverdiavgiftsloven inneholder også generelle bestemmelser om justering av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift på driftsmidler over en viss verdi (kapitalvarer) når forutsetningene for fradraget endrer seg etter anskaffelsen, se merverdiavgiftsloven §§ 9-2 til 9-5. Formålet med justeringsbestemmelsene er at fradragsføringen skal gjenspeile kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over noe tid, ikke bare på anskaffelsestidspunktet. Justeringsbestemmelsene trådte i kraft 1. januar 2008.

De gjeldende bestemmelsene innebærer i hovedtrekk at fradraget for inngående merverdiavgift for kapitalvarer (fast eiendom og driftsmidler over en viss verdi) som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 31. desember 2007, skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktige aktiviteter endres i hhv. ti og fem år (justeringsperioden) etter anskaffelsen, framstillingen eller fullføringen. Dette vil for eksempel være tilfelle dersom kapitalvaren selges, tas ut eller det skjer andre bruksendringer i justeringsperioden.

Justeringsperioden for andre driftsmidler enn fast eiendom begynner å løpe fra anskaffelsen eller framstillingen, mens justeringsperioden for fast eiendom løper fra fullføringen. Etter merverdiavgiftsloven § 9-2 første ledd skal inngående avgift justeres når bruken av en kapitalvare endres fra fradragsberettiget formål til ikke-fradragsberettiget formål.



En forandring i faktorene som er bestemmende for fradragsretten for en kapitalvare, kan i tillegg til overdragelse være å tre inn i eller ut av en fellesregistrering, eller en endring av virksomheten (enten egen eller leietakers). At en virksomhet går fra å være avgiftspliktig til ikke å være avgiftspliktig slik at fradragsretten endres, kan oppstå ved at avgiftssubjektet legger om virksomheten og som følge av at loven blir endret. Merverdiavgiftsloven § 9-2 første ledd annet punktum medfører imidlertid at et avgiftssubjekt som får rett til fradrag for inngående merverdiavgift på grunn av en lovendring, likevel ikke har rett til å justere inngående merverdiavgift for anskaffelser mv. foretatt før lovendringens ikrafttredelse. Det er dermed bare dersom avgiftsplikten innskrenkes som følge av en lovendring at avgiftssubjekter må justere inngående merverdiavgift. Endringer av fradragsretten som følge av lovendringer er beskrevet i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) Om lov om endring i lov 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift avsnitt 7.6.1.

Departementets utgangspunkt er at det inntreer justeringsplikt i tilfeller hvor virksomheter slettes fra Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 9-5 annet ledd om justeringsplikt ved opphør av merverdiavgiftspliktig virksomhet innenfor justeringsperioden.

Dersom kapitalvaren ikke beholdes i virksomheten, men overdras til en ny virksomhet, vil den som overtar kapitalvaren på nærmere vilkår kunne overta både justeringsplikter og justeringsrettigheter, slik at den som overdrar kapitalvaren ikke justerer sine fradrag for inngående avgift.

#### *Sletting i Merverdiavgiftsregisteret*

Merverdiavgiftsloven §§ 14-1 til 14-3 inneholder blant annet nærmere regler om søknad om registrering og sletting i Merverdiavgiftsregisteret. Merverdiavgiftsloven § 14-3 første til tredje ledd fastsetter regler om hvem som er ansvarlig for å melde sletting når en registrert virksomhet er opphørt, og regler om sletting og eventuelt fortsatt registrering i tilfeller omsetningen har sunket under den til enhver tid gjeldende beløpsgrense i merverdiavgiftsloven § 2-1.

Det er avgiftssubjektet som etter § 14-3 første ledd er ansvarlig for å melde fra om opphør av virksomheten. Opphør foreligger når virksomheten legges ned, ved overdragelse eller ved utleie til annen næringsdrivende som skal fortsette driften. Det foreligger også opphør i merverdiavgiftslovens forstand når virksomheten i framtiden for eksempel bare skal drive omsetning av tjenes-

ter som er unntatt fra merverdiavgift. At omsetningen i virksomheten synker under beløpsgrensen for registrering vil imidlertid ikke i seg selv utløse plikt for den avgiftsregistrerte til å sende melding om sletting fra Merverdiavgiftsregisteret.

Sletting av en virksomhet som følge av at omsetningen synker under beløpsgrensen, reguleres av merverdiavgiftsloven § 14-3 tredje ledd, den såkalte etterslepsregelen. Etterslepsregelen innebærer at selv om merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak faller under beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 2-1, skal avgiftssubjektet forbli registrert minst i de to påfølgende kalenderårene. Etterslepsregelen har i første rekke en praktisk betydning ved at en unngår arbeid med stadige inn- og utmeldinger i registeret. Etter at sletting er foretatt inntreer registreringsplikt på ordinære vilkår dersom virksomheten igjen overstiger beløpsgrensen. Ved vurderingen av om virksomheten overstiger beløpsgrensen, er det den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen som skal legges til grunn.

#### **6.2.3 Utenlandsk rett**

De aller fleste land i verden har et merverdiavgiftssystem. Svært mange land har en minstegrense for å bli registrert som en av de generelle reglene i systemet. Beløpsgrensen for registrering i Norge er på om lag samme nivå som grensen i andre nordiske land, men er lav sammenlignet med mange andre land. Statistikk fra OECD<sup>1</sup> viser at det kun er 6 av 32 OECD-land som hadde lavere registreringsgrense enn Norge i 2012. De fleste av OECD-landene har betydelig høyere grense enn Norge. 22 av de 32 landene har mer enn dobbelt så høy grense som Norge, og 8 av disse 22 har mer enn ti ganger så høy grense som Norge. Enkelte land tillater frivillig registrering for virksomheter under registreringsgrensen. Tabell 6.1 viser en oversikt over grensene i noen utvalgte land.

#### **6.2.4 Vurderinger og forslag**

##### *Generelt*

Merverdiavgiftssystemet bør utformes så enkelt som mulig og ikke påføre næringsdrivende unødvendige administrative kostnader. Merverdiavgiftsplikten påfører små virksomheter relativt store

<sup>1</sup> Consumption Tax Trends 2012 – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues.» OECD 2012.

Tabell 6.1 Beløpsgrense for registrering i noen utvalgte land. 2012.

Land	Grense i egen valuta	Grense i USD (justert for kjøpekraft)
Norge.....	NOK 50 000	5 196
Danmark.....	DKK 50 000	6 399
Island.....	ISK 1 000 000	7 263
Finland.....	EUR 8 500	8 983
Tyskland.....	EUR 17 500	21 927
New Zealand.....	NZD 60 000	39 388
Sveits.....	CHF 100 000	66 832
Frankrike.....	EUR 81 500	94 006
Storbritannia.....	GBP 73 000	110 744

Kilde: OECD.

administrative kostnader. Disse årlige kostnadene er anslått til i gjennomsnitt om lag 3 500 kroner per virksomhet, jf. punkt 6.2.5. I dag må alle virksomheter med avgiftspliktig omsetning over 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. For allmennyttinge og veldedige organisasjoner gjelder en særskilt registreringsgrense på 140 000 kroner. Den generelle beløpsgrensen har ikke vært endret siden 2004, da grensen ble hevet fra 30 000 kroner til 50 000 kroner. Sammenlignet med mange andre land er den generelle grensen for registrering i Norge lav.

For å redusere de administrative kostnadene for både de næringsdrivende og Skatteetaten foreslår departementet å øke begge registreringsgrensene til 150 000 kroner. Mange små næringsdrivende vil da slippe forpliktelsene de i dag er pålagt etter merverdiavgiftslovgivningen, herunder forpliktelser vedrørende registrering og oppgaveinnsendelse. Videre vil færre registrerte avgiftspliktige virksomheter gi lavere administrative kostnader for avgiftsmyndighetene. Innføring av én felles registreringsgrense for alle typer virksomheter er dessuten en forenkling av regelverket.

Mange små virksomheter leverer negative merverdiavgiftsoppgaver, dvs. at de mottar utbetaling av avgift fra staten. Det skyldes at fradragberettigede kjøp overstiger avgiftsbelagt omsetning og uttak. En økning av registreringsgrensene anslås å øke statens inntekter fra merverdiavgift.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

#### *Forholdet til justeringsreglene*

En konsekvens av å heve beløpsgrensen vil være at enkelte avgiftssubjekter som i dag har lav avgiftspliktig omsetning, ikke lenger vil være avgiftspliktige. Dette medfører at virksomhetene skal slettes fra Merverdiavgiftsregisteret. Avgiftssubjekter som slettes fra Merverdiavgiftsregisteret, skal ikke beregne utgående merverdiavgift på omsetningen. Samtidig kan de heller ikke føre inngående merverdiavgift til fradrag.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift for kapitalvarer avgjøres i utgangspunktet ut fra forholdene på anskaffelsestidspunktet. Justeringsreglene modifiserer dette, og gir forbehold om at senere forhold kan påvirke omfanget av fradragsretten. Begrunnelsen for justeringsreglene er at samlet fradragsført inngående merverdiavgift på kapitalvarer skal gjenspeile den faktiske bruken av kapitalvaren over tid. For kapitalvarer som er løstørre vil fradragsretten avgjøres ut fra bruken i fem år etter anskaffelsen. For kapitalvarer som er fast eiendom er justeringsperioden ti år. Hvis bruken av en kapitalvare endres fra fradragsberettiget bruk til ikke-fradragsberettiget bruk, inntreder det en justeringsforpliktelse (forholdsmessig tilbakebetalingsplikt).

Departementet har vurdert om forslaget til lovendring vil kunne støte an mot tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven § 97. Bakgrunnen for at departementet har vurdert temaet, er de konsekvensene som justeringsreglene får for virksomheter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret. Etter justeringsreglene kan den foreslåtte lovendringen i noen tilfeller medføre en nedjustering eller tilbakeføring av tidligere fradragsført inngående merverdiavgift. Etter departementets vurde-

ring medfører justeringsreglenes forbehold om at senere forhold kan endre omfanget av fradragsretten, at det ligger innenfor lovgivers rett å vedta regler som kan medføre en justeringsplikt, uten at det i seg selv vil være i strid med Grunnlovens tilbakevirkningsforbud. Departementet finner ikke grunnlag for å omtale problemstillingen nærmere, ettersom det foreslås en overgangsordning som uansett vil avverge eventuelle grunnlovsinnvendinger, jf. omtalen nedenfor og under punkt 6.2.6.

Departementet fremmer forslag om en beskyttende overgangsordning for avgiftssubjekter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret som følge av en høyere beløpsgrense. Dette slik at disse unntas fra justeringsplikt for inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet fram til 1. januar 2015. I denne forbindelse vises det til at justeringsplikt ikke kan inntre uten at det er gjort fradrag for inngående avgift på anskaffelsen. Departementet ser at det allerede på tidspunktet for inngåelse av bindende avtale kan være en forventning om fradragsrett for inngående merverdiavgift. Fradragsretten oppstår imidlertid ikke før anskaffelsen er foretatt, jf. omtalen ovenfor under punkt 6.2.2. Departementet vil derfor i tråd med merverdiavgiftslovens system knytte overgangsordningen opp mot når fradragsretten inntrådte, slik at denne bare gjelder inngående avgift på kapitalvarer som er anskaffet og rettmessig ført til fradrag med virkning før 1. januar 2015. Det er således anskaffelsestidspunktet som er avgjørende skjæringstidspunkt for anvendelsen av den foreslåtte overgangsregelen. Om forslag til en overgangsbestemmelse til § 2-1 i merverdiavgiftsloven vises det til punkt 6.2.6 nedenfor.

#### *Betydningen av etterslepsregelen*

Som nevnt i punkt 6.2.2 framgår det av merverdiavgiftsloven § 14-3 tredje ledd at en allerede registrert virksomhet skal stå i Merverdiavgiftsregisteret i minst to hele kalenderår etter at omsetning og uttak har sunket under registreringsgrensen. Ved vurderingen etter tredje ledd er det den til enhver tid gjeldende beløpsgrense i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd som legges til grunn. Dette innebærer at virksomheter som per 1. januar 2015 har hatt omsetning under 150 000 kroner i de tre foregående kalenderårene, skal tas ut av Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet har vurdert forholdet til Grunnloven § 97 og funnet at denne ikke setter begrensninger for Stortinget til å øke beløpsgrensen med ovennevnte virkning. Departementet anser at på samme måte som Stortinget vil kunne

fjerne etterslepsregelen, vil Stortinget kunne begrense innholdet i regelen ved å bestemme at en høyere beløpsgrense skal anvendes som vilkår for å bli stående i registeret. Departementet viser også til at den nye omsetningsgrensen bare får virkning for framtidige avgiftsoppgjør. Det forhold at omsetningstall fra tidligere år legges til grunn ved anvendelsen av merverdiavgiftsloven § 14-3 tredje ledd, innebærer ingen avgiftsskjerpelse for avgiftsoppgjørene fra tidligere år.

Den som er avgiftsregistrert forblir i utgangspunktet avgiftspliktig selv om beløpsgrensen tilsier at virksomheten kunne vært slettet fra Merverdiavgiftsregisteret. Dette medfører at å øke beløpsgrensen i seg selv ikke gir umiddelbare virkninger. Virksomhet som skal slettes etter den økte beløpsgrensen, skal sende inn omsetningsoppgaver fram til sletting rent faktisk har funnet sted. Departementet foreslår derfor også på dette punkt en overgangsregel. Overgangsregelen innebærer at virksomheter som etter den nye beløpsgrensen kan slettes med virkning fra og med 1. januar 2015, ikke er avgiftspliktige fra dette tidspunktet med mindre skattekontoret har gitt samtykke til fortsatt avgiftsregistrering. Om forslag til en overgangsbestemmelse til § 2-1 i merverdiavgiftsloven vises det til punkt 6.2.6 nedenfor.

#### *Beløpsgrensen for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester*

Som omtalt i punkt 6.2.2 skal tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge, avgiftsregistreres, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Tilbydere skal i utgangspunktet registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Denne registreringsplikten innebærer at tilbydere som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, skal registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1 sjette ledd. Den generelle beløpsgrensen på 50 000 kroner gjelder. Alternativt kan tilbyderne på visse vilkår velge å benytte forenklet registreringsordning, jf. merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Beløpsgrensen på 50 000 kroner gjelder også her, men slik at tilbyderne kan bli registrert i den forenklete ordningen før denne beløpsgrensen er oversteget. Dersom tilbyderne faktisk etablerer forretningssted i merverdiavgiftsområdet, følger registreringsplikten av merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd.

Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å endre registreringsreglene for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra

utlandet og benytter seg av den forenklede registreringsordningen. Det er et vilkår for å benytte den forenklede registreringsordningen at tilbyderen bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester som er omfattet av merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde og femte ledd, se § 14-4 første ledd. Slike tilbydere er på mange måter i en annen rettslig og faktisk posisjon enn avgiftssubjekter registrert etter de ordinære reglene i merverdiavgiftsloven § 2-1. Blant annet har tilbydere som velger å benytte seg av den forenklede ordningen, ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift etter kapittel 8 i merverdiavgiftsloven. Den forenklede ordningen gjør også at etterlevelsen av reglene blir enklere for tilbyderne. Forpliktelsene etter denne ordningen er enklere enn det som følger av å være ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret. I tillegg er utenlandske leverandører av elektroniske tjenester i hovedsak store virksomheter som omsetter globalt. Beløpsgrensen for tilbydere som benytter seg av den forenklede ordningen er bare ment å gi rom for at sporadiske og ubetydelige salg til Norge ikke skal utløse avgiftsplikt her. Behovet for en høyere beløpsgrense vil derfor være mindre. Produksjonen av digitale tjenester er stadig økende, og av hensyn til både proveny og konkurransenøytralitet er det viktig at norske merverdiavgiftsregler utformes slik at dette forbruket i Norge avgiftsbelegges effektivt.

Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester som er registrert ved representant kan, i motsetning til de som benytter den forenklede registreringsordningen, også ha annen type omsetning enn fra salg av elektroniske tjenester. En avgiftsregistrering ved representant i Merverdiavgiftsregisteret innebærer i stor utstrekning de samme administrative forpliktelsene som for avgiftssubjekter som er ordinært registrert. Det er derfor naturlig at disse avgiftssubjektene er underlagt merverdiavgiftslovens generelle beløpsgrense.

Som følge av at det skal være en annen beløpsgrense for tilbydere av elektroniske tjenester som velger forenklet registrering, er det nødvendig med endringer av merverdiavgiftsloven §§ 2-1 tredje ledd, 14-4 annet ledd og 14-7 tredje ledd. Departementet foreslår at det uttrykkelig framgår av § 2-1 tredje ledd at beløpsgrensen i § 2-1 første ledd ikke gjelder for virksomheter som velger forenklet registrering etter merverdiavgiftsloven §§ 14-4 flg. Videre foreslås det at merverdiavgiftsloven § 14-4 annet ledd endres slik at det der framkommer at en tilbyder som velger forenklet registrering, skal registreres når samlede leveranser overstiger 50 000 kroner over en periode på

tolv måneder. Videre foreslås det å innta en setning hvor det uttrykkelig framgår at slike tilbydere kan velge å bli forenklet registrert før beløpsgrensen er oversteget, hvilket kun er en videreføring av dagens rettstilstand. Merverdiavgiftsloven § 14-7 tredje ledd foreslås endret slik at henvisningen til den særskilte beløpsgrensen er § 14-4 annet ledd i stedet for § 2-1 tredje ledd.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven §§ 2-1 tredje ledd tredje punktum, 14-4 annet ledd og 14-7 tredje ledd.

#### *Plikten til å levere næringsoppgave*

Plikten til å levere næringsoppgave følger av ligningsloven § 4-4 nr. 1. Myndighet til å vedta forskrifter som regulerer skattyternes plikter etter ligningsloven er delegert til Skattedirektoratet. Forskrift 1. desember 2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave § 1 fritar skattyter som driver virksomhet og har samlet driftsinntekt som ikke overstiger 50 000 kroner, fra å levere næringsoppgave. Fritaksordningen har mange unntak. Fritaket gjelder ikke for skattytere som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven og aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Det er også enkelte andre unntak.

Finansdepartementet har bedt Skattedirektoratet vurdere å heve beløpsgrensen for fritak fra plikten til å levere næringsoppgave til samme beløp som registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret blir hevet til. I tillegg er Skattedirektoratet bedt om å vurdere om det er mulig å begrense dagens unntak fra fritaksordningen.

Bokføringsplikten inntreffer som følge av plikten til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, jf. bokføringsloven § 2. Næringsdrivende som er fritatt fra næringsoppgaveplikt, har likevel plikt til å oppbevare bilag mv. for å kunne dokumentere transaksjoner, jf. forskrift om fritak fra å levere næringsoppgave.

#### **6.2.5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

I 2004 ble det gjennomført en måling av næringslivets administrative kostnader knyttet til å oppfylle informasjonskrav i merverdiavgiftsregelverket. Basert på målingen kan de administrative kostnadene for små virksomheter anslås til i gjennomsnitt om lag 5 000 kroner per år. For virksomheter som leverer årsoppgaver, og ikke seks oppgaver i året slik som de fleste virksomhetene, anslås de årlige kostnadene til om lag 3 000 kroner per virk-

somhet. Det er primærnæringene og virksomheter med omsetning under 1 mill. kroner som kan levere årsoppgaver. Disse kostnadsanslagene er oppjustert med generell lønnsvekst siden 2004. Virksomhetene som fjernes fra Merverdiavgiftsregisteret, anslås å få reduserte administrative kostnader på om lag 3 500 kroner i gjennomsnitt.

Ved en økning av registreringsgrensen slipper flere virksomheter disse kostnadene. Beregninger tyder på at om lag 25 000 virksomheter kan bli fjernet fra registeret ved økning av registreringsgrensen til 150 000 kroner. Dette utgjør om lag halvparten av virksomhetene med omsetning under 150 000 kroner. De virksomhetene som ikke fjernes fra registeret, har hatt omsetning over den nye grensen i minst ett av de to foregående årene.

På denne bakgrunn anslås en økning av registreringsgrensene til 150 000 kroner samlet sett å redusere de administrative kostnadene for næringslivet med om lag 90 mill. kroner årlig. Det er de små virksomhetene som slipper merverdiavgiftsplikten, som oppnår denne gevinsten. Skatteetaten får også lavere kostnader som følge av færre registrerte virksomheter.

Mange små virksomheter leverer negative merverdiavgiftsoppgaver, dvs. at de mottar utbetaling fra staten. Det skyldes at fradragene er større enn utgående avgift på omsetning og uttak. En økning av registreringsgrensene anslås å gi økte inntekter fra merverdiavgift med om lag 125 mill. kroner påløpt og 100 mill. kroner bokført i 2015. I beregningene er det blant annet tatt hensyn til at justeringsreglene ikke gjøres gjeldende for de virksomhetene som fjernes på grunn av økt registreringsgrense, slik at merpenyet blir mindre.

Det er mange små virksomheter innen jordbruket som leverer negative merverdiavgiftsoppgaver. Grunnen til at de små virksomhetene innen primærnæringene i dag kommer gunstig ut av merverdiavgiftsreglene, er at store deler av deres inntekter består av tilskudd fra staten. Tilskuddene er ikke merverdiavgiftspliktige, men virksomhetene får fradrag for merverdiavgift på alle sine anskaffelser, også når tilskuddene benyttes til anskaffelser. En del virksomheter innen primærnæringene som faller ut av registeret på grunn av økt registreringsgrense, kan dermed komme dårligere ut enn i dag. Virksomhetene får imidlertid noe lavere administrative kostnader.

Virksomheter i øvrige næringer som fjernes fra registeret ved økt registreringsgrense, antas samlet sett å komme noe bedre ut. Det skyldes at de får reduserte administrative kostnader og det

er færre som leverer negative merverdiavgiftsoppgaver enn innenfor primærnæringene.

Økt beløpsgrense antas ikke å gå særlig ut over nye virksomheter med store investeringer i oppstartsfasen. Det skyldes at slike virksomheter har mulighet til å forhåndsregistrere seg i Merverdiavgiftsregisteret på visse vilkår. De får da fortløpende fradragsført merverdiavgiften på anskaffelsene. De som ikke kan forhåndsregistrere seg, kan få fradragsført tidligere merverdiavgiftskostnader når de oppfyller kravene til avgiftsregistrering gjennom reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør.

### 6.2.6 Ikrafttredelse og overgangsordninger

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft 1. januar 2015.

Departementet foreslår en overgangsregel som innebærer at avgiftssubjekter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret som følge av økt beløpsgrense, unntas fra plikt til å justere inngående merverdiavgift for kapitalvarer som er anskaffet fram til 1. januar 2015. Overgangsordningen har som formål at det ikke skal oppstå tilbakebetalingsforpliktelser av tidligere fradragsført merverdiavgift som følge av den foreslåtte endringen i merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd. Dersom det oppstår justeringsforpliktelse av andre årsaker vil dette bli behandlet etter merverdiavgiftslovens alminnelige regler.

Departementet har vurdert om overgangsordningen omfattes av regelverket om offentlig støtte i EØS-avtalen. For at overgangsordningen skal omfattes av regelverket om offentlig støtte, må alle vilkårene i EØS-avtalens art. 61 være oppfylt. Et av vilkårene som må være oppfylt, er at tiltaket er selektivt, dvs. at det tilgodeser enkelte bedrifter eller sektorer. Den foreslåtte overgangsordningen gjelder på tvers av sektorer og omfatter alle foretak som omfattes av lovendringen. Formålet med overgangsordningen er å ivareta legitime hensyn, nemlig å ivareta foretakenes forventninger om å få beholde tidligere fradragsført inngående merverdiavgift og motvirke at ordningen gis tilbakevirkende kraft til ugunst for disse. Etter departementets vurdering vil derfor overgangsordningen ikke anses å være selektiv, og ikke omfattes av regelverket om offentlig støtte.

Videre foreslås en overgangsregel slik at virksomheter som etter den økte beløpsgrensen ikke kvalifiserer til fortsatt registrering i Merverdiavgiftsregisteret, fra og med 1. januar 2015 ikke er avgiftspliktige. Slike virksomheter har da ikke fradragsrett for inngående avgift på anskaf-

felser foretatt fra og med 1. januar 2015. Fra samme tid er virksomhetene ikke pliktige til å svare merverdiavgift av omsetning eller uttak. Skattekontorene kan på ordinære vilkår innvilge fortsatt registrering for slike virksomheter, for eksempel på grunnlag av at virksomheten allerede i januar 2015 overstiger den økte beløpsgrensen. Overgangsordningen utgjør ikke noe grunnlag for å fravike forvaltningspraksisen knyttet til «skogeiere» med å legge gjennomsnittsbetraktning til grunn ved vurderingen av om virksomheten skal slettes fra Merverdiavgiftsregisteret.

Sletting fra Merverdiavgiftsregisteret utgjør et enkeltvedtak, hvilket tilsier at parten skal varsles før det treffes vedtak. Skatteetaten vil bli gitt i oppdrag å forberede utsendelser av slike varsler. Dette slik at virksomheter, som antas å ville bli omfattet av lovendringene, blir varslet om sletting og orientert særskilt om overgangsordningen. Det legges opp til at slike varsler blir sendt så raskt som mulig etter Stortingets eventuelle lovvedtak.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til merverdiavgiftsloven § 2-1.

## 6.3 Leasing og utleie av kjøretøy

### 6.3.1 Innledning og sammendrag

Det er som hovedregel ikke mulig for merverdiavgiftspliktige virksomheter å fradragsføre inngående merverdiavgift på personkjøretøy. Det kan imidlertid gjøres fradrag for personkjøretøy som brukes til utleie og til persontransport mot vederlag. Motstykket er at det må beregnes utgående merverdiavgift på leiebeløpene og vederlaget. For å unngå at kjøretøyene selges avløftet merverdiavgift kort tid etter registrering, må det tilbakebetales forholdsmessig merverdiavgift dersom kjøretøyene selges innen tre år.

I Prop. 1 LS (2013–2014) Skatter, avgifter og toll 2014 ble det varslet at departementet ville se nærmere på merverdiavgiftsreglene for utleie og leasing av kjøretøy. Dagens bindingstid på tre år gir leasingbiler en skattemessig fordel. Regelverket er enda gunstigere for leasingbiler nå enn da reglene sist ble endret på slutten av 1990-tallet. Det skyldes i hovedsak lavere rentenivå. Dette er en utilsiktet virkning, som kan medføre uheldige tilpasninger. Regjeringen foreslår derfor å øke bindingstiden fra tre til fire år. Det foreslås en høyere avskrivning av merverdiavgiften det første året, enn de tre påfølgende årene. Dette gjør at avgiftsbelastningen for virksomheter som driver

med korttidsutleie av biler kan bli noe lavere enn med dagens regelverk.

Forslaget er anslått å øke statens inntekter med om lag 200 mill. kroner påløpt og 165 mill. kroner bokført i 2015. Aktører som beholder bilene i under 1 ½ år vil få en avgiftslettelse som følge av forslaget, mens aktører som beholder bilene lenger enn 1 ½ år vil få økt avgiftsbelastning.

Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2015. Eksisterende kjøretøy foreslås skjermet fra de nye reglene. Dette gjelder både kjøretøy anskaffet før 1. januar 2015 og kjøretøy det er inngått kjøps- eller leasingavtale for før forslaget ble gjort kjent.

Forslaget krever endringer i merverdiavgiftsloven. Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 9-6 og til forslag til overgangsbestemmelse til merverdiavgiftsloven § 9-6.

### 6.3.2 Gjeldende rett

Næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret har i utgangspunktet rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 8-1. Fradragsretten gjelder likevel ikke personkjøretøy, jf. merverdiavgiftsloven § 8-4 første ledd. Med personkjøretøy menes blant annet motorvogn registrert som personbil, varebil klasse 1, moped, motorsykkel og campingbil, jf. forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) § 1-3-1 første ledd. Unntaket er bl.a. begrunnet med faren for at private utgifter overføres til avgiftspliktig virksomhet.

Det er imidlertid gjort noen unntak fra dette, slik at fradragsretten likevel omfatter personkjøretøy til bruk som salgsvare, utleiekjøretøy i yrkesmessig utleievirksomhet og middel til å transportere personer mot vederlag i persontransportvirksomhet, jf. § 8-4 første ledd annet punktum. Motstykket til fradragsretten er at det må beregnes utgående merverdiavgift på omsetningen og utleien.

Den næringsdrivende gis etter dette fullt fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelsen av kjøretøyet. En forholdsmessig del av avgiften må likevel tilbakeføres dersom kjøretøyet selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett i løpet av de tre første årene etter registrering. Det samme gjelder dersom virksomheten senere blir unntatt fra merverdiavgiftsloven. Dette følger av merverdiavgiftsloven § 9-6 første ledd. Beregningen av beløpet som skal til-

bakeføres, er basert på en lineær avskrivning. Etter § 9-6 annet ledd skal det gjøres fradrag i tilbakeføringsbeløpet for  $\frac{1}{36}$  for hver hele måned regnet fra registreringstidspunktet i Motorvognregisteret. Merverdiavgift skal likevel ikke tilbakeføres dersom salget eller omdisponeringen skyldes at kjøretøyet blir kondemnert, at eierens bo tas under konkursbehandling eller offentlig gjeldsforhandling, eller at eieren dør. Dette følger av § 9-6 tredje ledd.

Bestemmelsene er videreført fra merverdiavgiftsloven 1969 §§ 22 og 14 og forskrift 24. januar 1989 nr. 58 om beregning av merverdiavgift på personkjøretøyer som er anskaffet eller uttatt til bruk i yrkesmessig utleievirksomhet eller persontransportvirksomhet (forskrift nr. 90). Reglene tar sikte på å motvirke misbruk av merverdiavgiftsreglene for personkjøretøy som brukes til yrkesmessig utleievirksomhet. Uten en regel om tilbakeføringsplikt ville næringsdrivende, bl.a. leasingelskap, kunne solgt kjøretøy avløftet merverdiavgift i annenhåndsmarkedet med gevinst kort tid etter registrering i Motorvognregisteret. Dette ville medført store inntektstap for staten. Det finnes tilsvarende justeringsregler for andre kapitalvarer i merverdiavgiftsregelverket. Maskiner, inventar og driftsmidler har en justeringsperiode på fem år, mens fast eiendom har en periode på ti år. Justeringsreglene finnes i merverdiavgiftsloven §§ 9-1 til 9-5.

### 6.3.3 Vurderinger og forslag

Merverdiavgiftsregelverket bør ikke motivere til å velge å lease en bil framfor å eie bilen selv. Leasing- og utleievirksomheter har i utgangspunktet full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelse av personkjøretøy, i motsetning til de fleste andre virksomheter. Denne fradragsretten bør oppveies gjennom påløpt merverdiavgift på vederlaget for leasing/utleie av bilen. Det er derfor innført regler om bindingstid. I dag må leasing- og utleievirksomhetene leie ut bilen i tre år fra kjøretøyet ble registrert i Motorvognregisteret for å få fradragsført hele merverdiavgiften. Salg eller omdisponering innen tre år gir forholdsmessig fradrag basert på en lineær avskrivning.

Dagens bindingstid på tre år ble innført 1. januar 1998. Før 1998 var bindingstiden enda kortere. Endringen i 1998 gjorde at utleie og leasing av kjøretøy ikke ble like begunstiget gjennom merverdiavgiftssystemet som tidligere. Beregningene den gang tilsa at leasing av kjøretøy fortsatt ville ha en viss avgiftsfordel framfor å eie kjøretøy selv. Det var blant annet innenfor rimelige grenser

tatt hensyn til at økonomiske faktorer som rentenivå kan endres over tid.

Mange av forutsetningene for beregningene som lå til grunn ved endringen i 1998, er nå endret. Investeringsavgiften er fjernet, engangsavgiften inngår ikke lenger i grunnlaget for merverdiavgiften og merverdiavgiftssatsen er økt fra 23 til 25 pst. Engangsavgiften for en del biler har også blitt lavere, særlig for biler med lave CO<sub>2</sub>-utslipp. Det gjør at merverdiavgiften for disse bilene utgjør en større andel av prisen enn tidligere. Den viktigste endringen er imidlertid at det alminnelige rentenivået er betydelig redusert. Rentene for statsobligasjoner med lang løpetid er redusert med omtrent tre til fire prosentenheter siden slutten av 1990-tallet. Samtidig er forventet prisvekst i årene framover omtrent på nivå med prisveksten på slutten av 1990-tallet. Realrentene er altså redusert vesentlig, og mye tyder på at markedet forventer lave realrenter en god stund framover.

Lavere rentenivå innebærer at kapitalkostnaden reduseres, noe som reduserer innbetalt merverdiavgift på leiebeløpene. Leasing- og utleievirksomhetene får fortsatt fullt fradrag for merverdiavgiften på kjøretøyene. Samlet gir dette leasing og utleie av kjøretøy en mindre merverdiavgiftsbelastning enn tidligere. Dagens regelverk er derfor gunstigere for både leasingbiler og korttidsutleiebiler enn det var på slutten av 1990-tallet. Dette har trolig vært en av årsakene til at mange velger å lease bil framfor å eie bilen selv. Opplysninger fra Finansieringsforetakenes forening og Opplysningsrådet for veitrafikken indikerer at andelen som leaser nye personbiler, har økt fra under 20 pst. i 2005 til omtrent 25 pst. i 2012.

På denne bakgrunn foreslås det at bindingstiden økes fra tre til fire år, jf. forslag til merverdiavgiftsloven § 9-6 første ledd annet punktum. Dette vil bidra til at merverdiavgiften i mindre grad vil påvirke valget mellom å lease bil framfor å eie den selv. Beregninger tilsier at en bindingstid på fire år vil ha om lag samme økonomiske virkning som bindingstiden på tre år hadde på slutten av 1990-tallet. Ut fra beregningene vil en bindingstid på fire år ved leasing av kjøretøy fortsatt innebære en viss avgiftsfordel framfor å eie kjøretøy selv. Det er dermed fortsatt tatt hensyn til at blant annet økonomiske faktorer, som rentenivå, kan endres over tid.

I departementets beregninger er det lagt til grunn at det kun er merverdiavgiften som blir ilagt de løpende finansielle kostnadene som er relevant i beregningen av bindingstiden, og ikke hele leiebeløpet. Leiebeløp som overstiger de

finansielle kostnadene, er knyttet til andre forhold. For eksempel kan leiebeløpene for korttidsutleie inneholde vederlag for vedlikehold og vask av bilen. Videre er det i beregningene blant annet lagt til grunn egenskaper ved en gjennomsnittlig personbil.

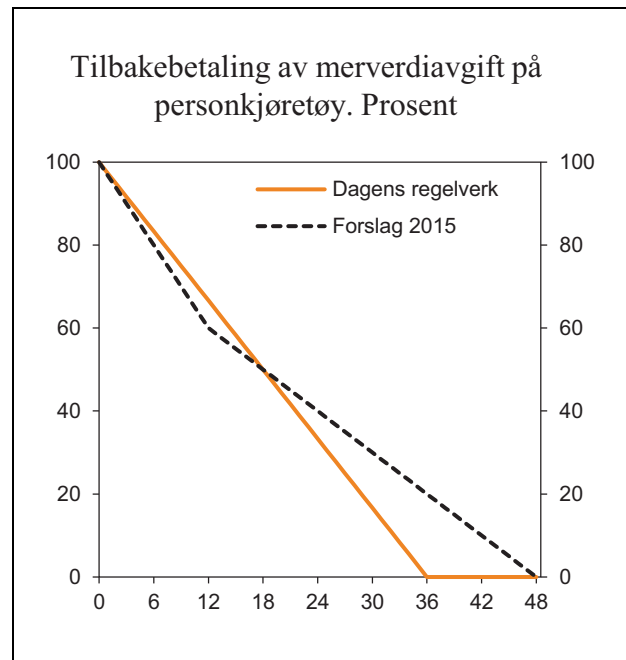
Det kan imidlertid være forhold som tilsier at korttidsutleie av kjøretøy kommer noe dårligere ut av merverdiavgiftssystemet enn leasing av kjøretøy. Biler brukt i korttidsutleie kan blant annet oppleve større slitasje og bli brukt mer enn leasingbiler. Det kan ha sammenheng med at korttidsutleiebiler benyttes av mange ulike kunder, mens leasingbiler kun benyttes av én eller noen få kunder. Dette kan tilsi at korttidsutleiebiler burde hatt en kortere bindingstid enn leasingbiler.

Departementet har vurdert om det er mulig å innføre ulike regler om bindingstid for leasingbiler og korttidsutleie av biler. Et slikt skille vil gi et komplisert regelverk med fare for omgørelser. En slik ordning kan dessuten gi økte administrative kostnader for både næringslivet og avgiftsmyndighetene. Videre ville en kompliserende faktor være at mange virksomheter som driver med korttidsutleie, leaser sine biler. Departementet har på denne bakgrunn funnet at det ikke er hensiktsmessig å etablere et skille mellom korttidsutleie og langtidsutleie i regelverket. Dette er i tråd med tidligere vurderinger, se blant annet St.prp. nr. 1 (1997–98) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og St.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet viser dessuten til at også korttidsutleie av kjøretøy kommer gunstigere ut med dagens regler enn de gjorde på slutten av 1990-tallet. For blant annet å ivareta hensynet til korttidsutleie av biler, foreslås det en raskere avskrivning av merverdiavgiften det første året enn i dagens regelverk.

Verdifallet for biler er vesentlig større det første året enn de påfølgende årene. Departementet finner at dette gir grunnlag for en større avskrivning av merverdiavgiften det første året enn de følgende tre årene. Dette vil også være gunstig for virksomheter som driver korttidsutleie av biler. Det foreslås derfor at avskrivningen settes til  $\frac{1}{30}$  per måned det første året, mot  $\frac{1}{36}$  per måned i dag. Videre foreslås at avskrivningen settes til  $\frac{1}{60}$  per måned de påfølgende tre årene. Se forslag til merverdiavgiftsloven § 9-6 annet ledd. Samlet sett avskrives dermed merverdiavgiften i løpet av 48 måneder.

Forslaget til økt bindingstid og endret avskrivning gir redusert avgiftsbelastning for biler som



Figur 6.1 Tilbakebetaling av fradragsført merverdiavgift på personkjøretøy med dagens regelverk og forslag til nytt regelverk. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

selges innen 1 ½ år etter registrering. For eksempel vil en bil som selges etter 1 år måtte tilbakebetale 60 pst. av fradragsført merverdiavgift med det nye forslaget, mot om lag 67 pst. med eksisterende regelverk. For en gjennomsnittlig personbil utgjør dette en avgiftsbesparelse på om lag 3 000 kroner. Dersom bilen selges etter 1 ½ år utgjør tilbakebetalingen av merverdiavgiften 50 pst., det vil si det samme som med dagens regelverk. Biler som selges mer enn 1 ½ år etter registrering vil med forslaget til endringer få noe større avgiftsbelastning enn med dagens regelverk. Ved salg etter 3 år må det med forslaget tilbakebetales 20 pst. av fradragsført merverdiavgift, som utgjør om lag 9 000 kroner for en gjennomsnittlig personbil. Se figur 6.1 for en illustrasjon av endringene.

Departementet foreslår at de nye reglene kun omfatter kjøretøy anskaffet etter at endringene trer i kraft. Videre legges det opp til at de som har inngått avtale om kjøp eller leasing av bil før endringene er gjort kjent, også skjermes fra økt avgiftsbelastning. Se nærmere omtale av overgangsordningen nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 9-6.



### 6.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

NHO Reiseliv har opplyst at korttidsutleiebilene må beholdes i om lag 1 ½ år for å holde kostnadene på et forsvarlig nivå. Dersom bilene fortsatt beholdes i 1 ½ år vil disse bilene få uendret avgiftsbelastning med forslaget. En bil som selges før det har gått 1 ½ år, vil med de nye reglene komme bedre ut av merverdiavgiftssystemet enn i dag. Bransjen har hevdet at det er ønskelig å beholde bilene kortere tid enn i dag. Det er dermed grunn til å anta at korttidsutleiebransjen vil tilpasse seg ved å beholde bilene i mindre enn 1 ½ år. Korttidsutleiebransjen kan dermed samlet sett komme bedre ut med forslaget til endringer enn de gjør i dag.

De aller fleste leasingbiler, som i dag leases ut i tre år før de selges, vil få en større avgiftsbelastning med forslaget. Merverdiavgiften vil fortsatt gjøre det mer lønnsomt å lease bil enn å eie bil selv, men langt fra like lønnsomt som i dag. Det er ønskelig å opprettholde en viss avgiftsfordel blant annet for å ta rimelig hensyn til at økonomiske faktorer, som rentenivå, kan endres over tid. De nye reglene kan føre til endringer i leasingmarkedet. I dag er så godt som alle leasingavtaler på tre år. Et mer nøytralt regelverk kan gi opphav til større variasjon når det gjelder avtalenes varighet. Eksempelvis vil leasing av biler i en kortere periode enn 1 ½ år gi lavere avgiftsbelastning enn med dagens regelverk.

Nye drosjer omfattes også av endringene. De vil få noe større avgiftsbelastning med forslaget, så fremt bilene ikke selges eller omdisponeres innen 1 ½ år eller etter 4 år. Siden persontransport ilegges lav merverdiavgiftssats på 8 pst. kommer drosjer likevel gunstig ut av merverdiavgiftssystemet.

Endringene anslås å øke statens inntekter med om lag 200 mill. kroner påløpt og 165 mill. kroner bokført i 2015. Det er da antatt at en del av bilene som ville blitt leaset ut med dagens regelverk, heller vil bli eid privat etter endringen. De som eier bilene selv, betaler full merverdiavgift på kjøpstidspunktet, i motsetning til de som leaser bil, som betaler merverdiavgift på leien over flere år. At flere eier bilen selv gir dermed økte inntekter på kort sikt. Etter hvert som de nye reglene fases inn, kan inntektene øke noe mer. Det skyldes at leasing av bil gir økte merverdiavgiftsinntekter, siden avgiftsfordelen er mindre enn med gjeldende regelverk. Samtidig kan korttidsutleie av kjøretøy få noe lavere avgiftsbelastning enn i dag, mens drosjer kan få noe høyere avgiftsbelastning.

Provenyanslaget er usikkert, og vil avhenge av tilpasninger.

Endringene antas å ikke gi særlige endringer i administrative kostnader verken for næringslivet eller for avgiftsmyndighetene.

### 6.3.5 Ikrafttredelse og overgangsordning

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2015, likevel slik at eksisterende kjøretøy skjermes fra de nye reglene.

Kjøretøy som anskaffes etter at regelendringen har trådt i kraft, foreslås å følge de nye reglene og ha fire års bindingstid.

Kjøretøy som er anskaffet før ikrafttredelsen, foreslås å kunne behandles etter gjeldende regelverk med tre års bindingstid, også når kjøretøyet ikke er registrert i Motorvognregisteret før etter ikrafttredelsestidspunktet. De som eier kjøretøy i dag eller anskaffer kjøretøy før 1. januar 2015, vil dermed ikke få økt avgiftsbelastning.

Det foreslås videre at kjøretøy som ikke er anskaffet før ikrafttredelsen, også kan behandles etter gjeldende regelverk med tre års bindingstid dersom det er inngått bindende kjøpekontrakt for det aktuelle kjøretøyet før forslaget om endringen ble gjort kjent, dvs. ved regjeringens framleggelse av forslag til statsbudsjett for 2015. Det samme gjelder dersom det er inngått bindende leasingavtale på en bestemt type kjøretøy før forslaget ble kjent. Dette gjør at de som allerede har inngått bindende avtale om kjøp eller leasing av kjøretøy, ikke får økt avgiftsbelastning. Departementet anser at en slik løsning vil imøtekomme bransjens behov for tilpasninger og forhindre konsekvenser som de næringsdrivende og de som leier bil kan oppfatte som urimelige. Departementet foreslår imidlertid at kjøretøy som etter dette kan behandles etter gjeldende regelverk, likevel følger nytt regelverk dersom kjøretøyet eier ønsker dette.

Det vises til forslag til overgangsbestemmelse til merverdiavgiftsloven § 9-6.

## 6.4 Forvaltningstjenester fra boligbyggelag til borettslag

### 6.4.1 Innledning og sammendrag

Omsetning av forvaltningstjenester fra et boligbyggelag til et tilknyttet borettslag er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntaket omfatter både tjenester i forbindelse med oppføring av bygg og selve driften av borettslagene, for eksempel forretningsførsel. Finansdepartementet foreslår å oppheve unntaket.

Forslaget, som krever endringer i merverdiavgiftsloven, vil bidra til at eksterne tilbydere av forvaltningstjenester overfor borettslag kan konkurrere på like vilkår som boligbyggelagene. Forslaget vil også forenkle regelverket og vil kunne gi noe lavere administrative kostnader. Endringen er anslått å øke provenyet med om lag 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2015.

Forslaget har vært på høring. Høringsinstansene er langt overveiende positive til forslaget. Høringsuttalelsene er nærmere omtalt i avsnitt 6.4.3. nedenfor.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2015.

Det vises til forslag til oppheving av merverdiavgiftsloven § 3-16.

#### 6.4.2 Gjeldende rett

Dagens merverdiavgift er en generell avgift på forbruk av varer og tjenester. Hovedregelen for omsetning av tjenester er avgiftsplikt, men enkelte tjenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Unntak innebærer at virksomheter som produserer slike tjenester ikke skal beregne utgående merverdiavgift, og de får heller ikke fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som anskaffes til slik unntatt virksomhet.

Unntak for omsetning av forvaltningstjenester fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag er gitt i merverdiavgiftsloven § 3-16. Unntaket ble lovfestet ved merverdiavgiftsreformen i 2001, da all tjenestoomsetning ble avgiftspliktig, med mindre tjenesten var særskilt unntatt i loven, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001). Begrunnelsen for unntaket var at «en eventuell avgiftsplikt på omsetning av forvaltningstjenester fra boligbyggelagene til tilknyttet borettslag, vil kunne få uheldige konsekvenser for forvaltningsstrukturen i boligsamvirket, noe som ikke er ønskelig».

Unntaket innebærer at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på forvaltningstjenester fra et boligbyggelag til et tilknyttet borettslag, og at det ikke kan gjøres fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den unntatte virksomheten. Der som boligbyggelaget også driver avgiftspliktig virksomhet, vil virksomheten bli delvis avgiftspliktig. Dette innebærer at virksomheten vil ha delvis fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten.

Merverdiavgiftsunntaket gjelder omsetning fra boligbyggelag, slik det er definert i lov 6. juni 2003 nr. 38 om bustadbyggjelag (bustadbyggjelagslova) § 1-1. Merverdiavgiftsunntaket gjelder omsetning til borettslag, slik det er definert i lov 6. juni 2003 nr. 39 om burettslag (burettslagslova) § 1-1. Merverdiavgiftsunntaket gjelder kun tjenester som omsettes fra boligbyggelaget til lagets tilknyttede borettslag. Forvaltningstjenester utført for et borettslag tilknyttet et annet boligbyggelag vil derfor være avgiftspliktige. Definisjonen av et tilknyttet borettslag framgår av burettslagslova § 1-3 og budstadsbyggjelagslova § 1-3.

Merverdiavgiftsloven § 3-16 inneholder ingen nærmere definisjon av begrepet forvaltningstjenester. I forarbeidene gis det eksempler på tjenester som kommer innenfor unntakets anvendelsesområde, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift, punkt 7.2.13.

For de tilknyttede borettslagene er det vanlig å benytte en forretningsføreravtale som omfatter de mest sentrale forvaltningsoppgaver, eventuelt med tilleggsavtaler for andre forvaltningsoppgaver. Til de sentrale oppgavene hører blant annet innkreving av husleie, betaling av utgifter, regnskapsførsel, selvangivelse for laget, budsjett, tilrettelegging av generalforsamling, søknad om bostøtte, håndtering av forsikrings spørsmål, forvaltning av midler og oppgaver i tilknytning til overføring av andeler i borettslag. Det finnes også tilleggsavtaler om blant annet utvidet økonomisk og administrativ forretningsførsel (korrespondanse, utvidet regnskapsrapportering), ivaretaging av bomiljøarbeid, administrativ bistand med planlagt periodisk vedlikehold, administrasjon av tilsetningsforhold og organisering av kraftkjøp gjennom borettslaget. Tjenester som består i fysiske byggearbeider, teknisk bistand og lignende vil imidlertid være tjenester som ikke omfattes av begrepet, og således vil være avgiftspliktige etter hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester.

Finansdepartementet har dessuten lagt til grunn i en fortolkningsuttalelse at bygge- og prosjektledelse ved nybygg eller rehabilitering, samt tjenester vedrørende bestilling, utarbeidelse og innhenting av anbud og/eller prosjektering, ikke er omfattet av unntaket.

#### 6.4.3 Høringen

Departementet sendte 2. juni 2014 på høring forslag om å oppheve unntaket i merverdiavgiftslo-

ven § 3-16 for forvaltningstjenester fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag. Høringsfristen var 6. august 2014. Høringsforslaget ble sendt til 26 høringsinstanser. Departementet har mottatt 13 uttalelser og av disse har 10 instanser avgitt merknader til forslaget.

Høringsnotatet ble sendt til følgende adressater:

- Justis- og beredskapsdepartementet
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- Nærings- og fiskeridepartementet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Finanstilsynet
- Forbrukerombudet
- Forbrukerrådet
- Frittstående Boligforvalteres Interesseorganisasjon
- Hovedorganisasjonen Virke
- Husbanken
- Huseiernes Landsforbund
- Husleietvistutvalget
- Juss-Buss
- Konkurransetilsynet
- KS
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL)
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Eiendomsmeglerforbund
- Norges Huseierforbund
- Norsk Eiendom
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- OBOS
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet

Disse instansene har avgitt merknader til forslaget:

- Den Norske Advokatforening
- Frittstående Boligforvalteres Interesseorganisasjon
- Huseiernes Landsforbund
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet
- LO
- Norske Boligbyggelags Landsforbund
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- NHO
- Skattedirektoratet
- Skattebetalerforeningen

Disse instansene har svart at de ikke har merknader til høringsnotatet:

- Husleietvistutvalget
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Finanstilsynet

To høringsinstanser er i mot forslaget. LO mener forslaget vil skjerpe beskatningen for boligkoope rasjonen, noe organisasjonen er en sterk motstander av. LO mener at en endring kan gi uheldige virkninger for boligkoope rasjonens posisjon i samfunnet.

*Norske Boligbyggelags Landsforbund (NBBL)* mener at forslaget undergraver boligsamvirkets organisasjonsstruktur. Det nære båndet mellom et tilknyttet borettslag og boligbyggelaget innebærer at det skiller seg klart fra en ordinær kunde/leverandør situasjon. NBBL mener unntaket vanskelig kan betegnes som konkurransevridende og finner det naturlig å sammenligne situasjonen med aksjeselskap som inngår i et konsern og har anledning til å fellesregistrere selskapene for dermed å unngå merverdiavgift på de tjenestene som ytes mellom selskapene i konsernet. Videre vises det til at eierne er boligbyggelagets kunder. Samtidig utgjør eierne boligbyggelagets generalforsamling, som igjen velger styret. Det er derfor ikke grunn til å anta at prisen på forvaltningstjenester blir satt for høyt. Boligbyggelagene er som forretningsførere dessuten en viktig støtte-spiller for styrene i de tilknyttede borettslagene, ved at de har både teknisk og teoretisk kompetanse. NBBL hevder at forslaget påfører de tilknyttede borettslagene betydelige ekstrakostnader som fører til økte utgifter for mer enn 260 000 husholdninger og rammer om lag 575 000 beboere i deres boliger. Deres beregninger viser at de 5 400 borettslagene som vil bli rammet får en ekstrautgift hver på 25 000 kroner. Samtidig påpeker NBBL at gjeldende regler er enkle å praktisere. Dersom departementet skulle fastholde den oppfatning at unntaket er konkurransevridende, mener NBBL at all forvaltning av boliger i borettslag og sameier bør unntas fra merverdiavgift.

*Norges autoriserte regnskapsføreres forening (NARF)* viser til at forslaget er i overensstemmelse med det syn NARF tidligere har fremmet overfor departementet. NARF mener at dagens unntak gir de store administrasjonsselskapene for boligbyggelagene et stort konkurransefortrinn. Boligbyggelag kan dermed ta unormalt lave priser for sine forvaltningstjenester. For å sikre likebehandling av markedsaktørene mener NARF det er viktig at unntaket fjernes. NARF vil særlig framheve at utgangspunktet i merverdiavgiftsloven er alminnelig avgiftsplikt, og at det må en særskilt begrunnelse til for at unntak skal kunne gis, noe som ikke er tilfelle for de aktuelle forvaltningstjenestene.

*Frittstående Boligforvalteres Interesseorganisasjon* viser til at de tok denne saken opp med Kon-

kurransetilsynet og Finansdepartementet i 2005. Det vises til at boligmarkedet i dag er forskjellig fra slik det var da borettslagsordningen ble etablert. De store aktørene innen NBBL er profesjonelle og har profitt som mål. De driver aktiv forretningsutvidelse bl.a. ved oppkjøp, og har utvidet sin virksomhet med banktjenester, forsikringstjenester mv. ut fra vanlige bedriftsøkonomiske prinsipper. Det er i dag tre vanlige organisasjonsformer for flerfamilieboliger: eierseksjonssameier, frittstående borettslag og borettslag tilknyttet boligbyggelag. Forretningsfører tjenester for disse bør behandles under samme avgiftsregime, uten forskjellsbehandling og konkurransevridende tiltak.

*Huseiernes Landsforbund* viser til at de var uenige i at unntaket ble innført i 2001 og er av samme oppfatning nå. Unntaket innebærer forskjellsbehandling, samtidig som det undergraver den demokratisering av forholdet mellom boligbyggelag og tilknyttede borettslag som ny borettslagslovgivning innførte på midten av 2000-tallet. *Huseiernes Landsforbund* mener at det enten må innføres fullt fritak for alle, eller så må boligbyggelagenes tjenester avgiftsbelegges.

*NHO* støtter forslaget. *NHO* mener unntaket virker konkurransevridende og at administrative kostnader kan reduseres ved å oppheve det. *Kommunal- og moderniseringsdepartementet* mener bl.a. at begrunnelsen for unntaket er lite aktuell og bør oppheves av konkurransemessige årsaker. *Den Norske Advokatforening* mener at forslaget er fornuftig ut fra hensynet til å unngå konkurransevridning og at det vil bidra til en forenkling av regelverket. *Skattedirektoratet* mener også at begrunnelsen for unntaket ikke er like god i dag som i 2001 og at det virker konkurransevridende. *Skattebetalerforeningen* mener også at unntaket virker konkurransevridende.

#### 6.4.4 Vurderinger og forslag

Merverdiavgiften er en generell avgift på forbruk og bør omfatte flest mulige varer og tjenester. En slik avgift vil gi færrest mulig uheldige vridninger og gi lave administrative kostnader for både næringslivet og myndighetene. Dette tilsier et system med færrest mulig unntak og særordninger. Unntak bør derfor være særskilt begrunnet.

De enkelte unntak sin aktualitet og berettigelse kan endre seg over tid, og bør være underlagt en kontinuerlig vurdering. Etter departementets vurdering er ikke lenger den opprinnelige begrunnelsen for unntaket tilstrekkelig god for å beholde det.

Departementet mener at det nå må legges større vekt på at unntaket kan virke konkurransevridende i markedet for forretningsfører tjenester. Borettslag ilegges merverdiavgift dersom de kjøper tilsvarende forvaltningstjenester fra andre tilbydere enn boligbyggelaget. Et særskilt unntak for boligbyggelag kan hindre at den mest effektive tilbyderen, som kan tilby lavest pris for tjenesten uten merverdiavgift, blir valgt. Dagens unntak er derfor et hinder for konkurransen mellom tilbydere av forvaltningstjenester for borettslag, fordi unntaket gir boligbyggelag et særskilt konkurransefortrinn framfor andre tilbydere. Departementet kan ikke se at det er grunnlag for å ha en avgiftsmessig forskjellsbehandling av forvaltningstjenester avhengig av om tjenesten som ytes er tilknyttet borettslag eller andre.

Departementet finner dessuten grunn til å peke på at mange av boligbyggelagene tilbyr forretningsførsel for andre borettslag og sameier enn de borettslag som er tilknyttet dem. Forretningsførselsvirksomheten blir dermed delvis avgiftspliktig. Dette innebærer at virksomheten vil ha delvis fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Følgen av dette kan være vanskelige avgrensinger med tilhørende administrative kostnader og muligheter for feil fradragsføring.

NBBL anfører at det er naturlig å se borettslag og boligbyggelag på samme måte som aksjeselskap i konsern, som kan fellesregistreres slik at levering av varer og tjenester mellom selskapene kan foretas uten å belastes merverdiavgift.

Etter merverdiavgiftsloven er det vilkår om eierskap til minst 85 pst. av kapitalen for fellesregistrering av selskap. Eierkravet medfører at fellesregistrering er et tilbud til ulike subjekter som reelt sett er i samme eierskap og dermed under én og samme kontroll- og styringssfære. Etter departementets oppfatning er det ikke grunnlag for å sammenligne den nærheten som eventuelt må oppstå mellom borettslag og boligbyggelag med den kontrollsfæren som gjelder mellom fellesregistrerte selskap.

NBBL framholder dessuten risikobegrensning som bakgrunn for at eierskapet til boligene ligger i borettslag, og ikke i boligbyggelagene som utfører utbygging og forvaltningsoppgaver mv. Fellesregistrering i Merverdiavgiftsregisteret utløser imidlertid solidaransvar for merverdiavgiften for de fellesregistrerte selskapene.

Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om å oppheve unntaket for forvaltningstjenester fra et boligbyggelag til et tilknyttet borettslag.

Det vises til forslag om oppheving av § 3-16 i merverdiavgiftsloven.

#### 6.4.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer at alle forvaltningstjenester fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag vil være omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten og skal faktureres med 25 pst. merverdiavgift. Samtidig kan inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten fradragsføres.

Departementet er ikke kjent med at det finnes statistikk over omsetningen av forvaltningstjenester fra boligbyggelag til tilknyttede borettslag. NBBLs årsstatistikk for 2013 viser at boligbyggelagene som er medlem i NBBL, drev forvaltningsvirksomhet for i overkant av 260 000 boliger i tilknyttede borettslag. Omsetningen av forvaltningstjenester per bolig må antas å variere, blant annet avhengig av borettslagets størrelse. Departementet har forutsatt at oppheving av unntaket kan gi økte merverdiavgiftsinntekter på om lag 200 kroner årlig per bolig som kjøper forvaltningstjenester av boligbyggelag i 2015. Forutsatt at NBBL omfatter de fleste boligbyggelag som leverer forvaltningstjenester til tilknyttede borettslag, kan oppheving av merverdiavgiftsunntaket fra 1. januar 2015 gi økte inntekter til staten på om lag 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2015.

En oppheving av unntaket kan gi noe lavere administrative kostnader både for næringslivet og for avgiftsmyndighetene. Besparelsene antas i all hovedsak å være knyttet til forvaltningsvirksomheter som er delvis avgiftspliktige på grunn av unntaket og derfor må forholde seg til vanskelige avgrensinger med tilhørende administrative kostnader. Eventuelle forvaltningsvirksomheter som ikke er registrert for merverdiavgift på grunn av dagens unntak, det vil si at de kun leverer forvaltningstjenester til tilknyttede borettslag, kan imidlertid oppleve noe økte administrative kostnader som følge av at de blir merverdiavgiftspliktige ved fjerning av unntaket. Opphevingen av unntaket antas samlet sett å kunne gi noe lavere administrative kostnader. Størrelsen på besparelsene er ikke forsøkt tallfestet.

#### 6.4.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2015.

## 6.5 Økt avgiftsfri grense for privat innførsel av varer

### 6.5.1 Innledning og sammendrag

Toll og merverdiavgift skal ikke belastes varer som sendes til mottaker i Norge (typisk postordresalg), når varen har lav verdi. Fritaket gjelder i dag for varer med verdi under 200 kroner. Regjeringen foreslår i tråd med regjeringsplattformen å øke grensen til 500 kroner for slike toll- og avgiftsfrie forsendelser til mottaker i Norge. Samtidig foreslås det at frakt- og forsikringskostnadene inkluderes i vareverdien.

Forslaget krever endringer i tollforskriften. På svært usikkert grunnlag kan det anslås at forslaget gir et provenytnap på om lag 180 mill. kroner påløpt og 150 mill. kroner bokført i 2015. Det antas at økt netthandel av varer som omfattes av endringen vil gi et større provenytnap på lengre sikt.

For å bidra til å oppfylle målet i regjeringsplattformen om å forenkle tollbehandlingen foreslår regjeringen også at grensen for når distribusjonsselskaper skal kunne få benytte seg av en periodisk samlefortolling økes fra 1 000 kroner til 3 000 kroner. Periodisk samlefortolling innebærer at fortollingsprosedyrene er forenklet. Også dette forslaget krever kun endring i tollforskriften.

Forslagene har ikke vært på høring. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2015.

### 6.5.2 Nærmere om forslagene

#### Økt avgiftsfri grense

Varesendinger med verdi under 200 kroner som sendes til mottaker i tollområdet, er fritatt for merverdiavgift, samt eventuell toll og særavgifter. Dette følger av tolloven § 5-9, jf. merverdiavgiftsloven § 7-2. Verdigransen for slike småforsendelser er eksklusiv frakt- og forsikringskostnader for å transportere varer til Norge, se tollforskriften § 5-9-1. Ved postordrekjøp fra utlandet påløper det heller ikke merverdiavgift i avsenderlandet. Varer med verdi under 200 kroner er også fritatt fra plikten til å deklare forsendelsen, jf. tollforskriften § 4-10-4. Avgiftsfritaket gjelder ikke for alkoholholdige drikkevarer og tobakkvarer. Dersom varen selges fra norsk selger påløper det på vanlig måte merverdiavgift og eventuelt særavgifter fra første krone. Dette gjelder også ved omsetning fra norske nettbutikker. Grensen på 200 kroner gir derfor en konkurranseulempe for norske næringsdrivende. En økning av den avgiftsfrie

grensen vil trekke i retning av at mer av internett-handelen vil foregå fra utenlandske nettbutikker.

Dagens grense på 200 kroner oppleves av mange som lav, og grensen har ikke vært endret på mange år. Dersom vareverdien overstiger grensen må merverdiavgift betales. I tillegg blir forbrukeren avkrevd fortollingsgebyr av fraktselskapet. Hos en av de større transportørene er eksempelvis dette gebyret 135 kroner uavhengig om transportøren gjør jobben eller man fortoller selv med Tolletatens internettløsning. Gebyret til fraktselskapet, som ikke er et statlig fastsatt gebyr, finansierer blant annet innkreving av merverdiavgift. Dersom varens verdi så vidt overskrider dagens grense på 200 kroner må forbrukeren betale noe over 50 kroner i merverdiavgift. Gebyret som fraktselskapet tar for å fortolle varen er langt høyere enn dette, og kan derfor framstå som kostbart og urimelig.

Forenkling er viktig for regjeringen, og det er både av hensyn til forenkling og til forbruker at regjeringen nå foreslår å heve grensen for avgiftsfrie vareforsendelser til 500 kroner. For å harmonisere regelverket og gjøre innfortolling enklere for fraktselskapene foreslås det samtidig å inkludere frakt og forsikring av vareforsendelsen i beløpet.

Ifølge de alminnelige tollreglene skal frakt- og forsikringskostnader inngå i vareverdien ved beregning av innførselsavgifter. Dette følger av tolloven kapittel 7. Disse reglene bygger på internasjonale prinsipper, se blant annet Customs Valuation Agreement som bygger på GATT 47 art. 7. Fra disse beregningsreglene er det imidlertid gjort unntak i tollforskriften § 5-9-1 første ledd annet punktum. Ved beregningen av den avgiftsfrie grensen for varer av mindre verdi skal transport- og forsikringskostnader ikke inngå. Inkludering av frakt- og forsikringskostnader i vareverdien, vil gjøre at fastsettelsen av beregningsgrunnlaget følger de alminnelige reglene.

Forslaget vil kreve endringer i tollforskriften. Kompetansen til å endre de relevante bestemmelsene i tollforskriften er delegert fra Finansdepartementet til Toll- og avgiftsdirektoratet.

#### *Økt grense for forenklet fortolling*

Etter dagens regler kan den som frakter og/eller lagrer varer (transportøren) med verdi mellom 200 og 1 000 kroner (inkl. frakt- og forsikringskostnader til Norge) til norske mottakere, benytte en forenklet tollprosedyre, se tolloven § 4-20 og tollforskriften § 4-20-5. Tollprosedyren innebærer at transportselskaper kan gis autorisasjon

for periodisk samlefortolling. Det er i dag tollregionene som gir slik autorisasjon, og disse er tilpasset transportselskapenes drift. Fortolling skjer ved at transportørene kan samle enkeltfortollinger og levere en samlet deklarasjon for en periode. Forutsetningen er at transportørene kan legge fram informasjon om alle de underliggende fortollingsoppdragene for Tolletaten ved kontroll.

Regjeringen foreslår at grensen for forenklet fortolling økes til 3 000 kroner. I 2013 var det i overkant av 150 000 deklarasjoner med verdi mellom 1 000 og 3 000 kroner. Økt grense bidrar til at et betydelig antall pakker kan importeres til lavere kostnad for transportøren. Normalt tar transportørene mer i gebyr for å fortolle varer som er underlagt ordinær tollprosedyre enn for forenklet fortolling. Dette tilsier at varene som omfattes av forslaget kan få reduserte gebyrer. Endringen antas ikke å ha provenyeffekt. Forslaget krever kun endring i tollforskriften. Departementet vil be Toll- og avgiftsdirektoratet om å gjennomføre denne.

Økning av grensen for forenklet fortolling vil gi enkelte utfordringer for varekontrollen. Bakgrunnen for dette er at det kreves mindre utfyllende opplysninger enn ved ordinær deklarasjon. Blant annet vil ikke informasjonen om individuelle mottakere og avsendere framgå ved samlet fortolling. Regjeringen mener imidlertid at fordelene for forbrukerne forsvares en slik endring. Finansdepartementet vil gi Toll- og avgiftsdirektoratet i oppdrag å vurdere nærmere hvordan de negative konsekvensene kan begrenses, eventuelt om strengere vilkår bør innarbeides i autorisasjonen for transportselskapene.

### **6.5.3 Den avgiftsfrie grensen i andre land**

Tabell 6.2, som er basert på informasjon publisert av OECD<sup>2</sup> viser avgiftsfri grense for varesendinger til noen utvalgte land. Som det framgår er dagens grense i Norge (i kjøpekraftjustert USD) om lag på nivå med Finland, men en del over Danmark og Island. Norge er også på linje med de største EU-landene.

Fra 1993 ble det etablert et felles merverdiavgiftsområde i EU. EUs regelverk skal sikre at en vare kun skal beskattes i ett land, det skal ikke være dobbeltbeskatning og heller ikke avgiftsfri-tak. For EU-landene i tabell 6.2 er derfor grensene som oppgis handel med tredjeland, ikke handel mellom EU-land.

<sup>2</sup> Consumption Tax Trends 2012 – VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD 2012.

Tabell 6.2 Avgiftsfri grense for varesendinger til noen utvalgte land<sup>1</sup>. 2012.

Land	Grense i egen valuta <sup>2</sup>	Grense i USD (justert for kjøpekraft)
Sverige <sup>3</sup>	SEK 202	22
Danmark	DEK 74	10
Island	ISK 1 500	11
Norge	NOK 200	21
Finland	EUR 22	23
Storbritannia	GBP 15	23
Frankrike	EUR 22	25
Tyskland	EUR 22	28
Sveits <sup>4</sup>	CHF 62	41

<sup>1</sup> I EU-landene styres grensene for avgiftsfri import fra tredjeland av felles regelverk (direktiv 2009/132/EC). Direktivet slår fast at varer med verdi som ikke overstiger 10 euro skal kunne innføres avgiftsfritt, mens maksimal avgiftsfri grense er 22 euro. Innenfor dette intervallet kan hvert enkelt medlemsland selv bestemme nivået på grensen for avgiftsfri import.

<sup>2</sup> Grensene i Sverige og Danmark er omregnet fra euro til henholdsvis SEK og DKK med valutakurs 9. september.

<sup>3</sup> Postordre kan unntas fra EUs regler om at varer med verdi inntil 10 euro skal kunne importeres avgiftsfritt. I Sverige beregnes det merverdiavgift fra første krone for varer som kjøpes via postordreforsendelser fra tredjeland (som Norge).

<sup>4</sup> I Sveits er grensen ikke basert på vareverdi, men avgiftsbeløp. For å lette sammenlikningen med andre land har OECD omregnet til vareverdi ved å anta at innførselen gjelder vare som er avgiftsbelagt med ordinær MVA-sats.

Kilde: OECD.

## 6.6 Tilbakegående avgiftsoppgjør

### 6.6.1 Innledning

Reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør gir næringsdrivende rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registrering i Merverdiavgiftsregisteret.

Departementet foreslår å klargjøre fristen for å framsette krav om tilbakegående avgiftsoppgjør. Forslaget krever endringer i merverdiavgiftsloven. Forslaget har ikke vært på høring, ettersom det i all hovedsak kun anses å innebære en klargjøring av rettsstilstanden.

Det antas at forslaget ikke har administrative konsekvenser verken for næringsdrivende eller for Skatteetaten. Forslaget antas heller ikke å ha provenyvirkninger.

Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 8-6.

### 6.6.2 Nærmere om forslaget

Merverdiavgiftsloven § 8-6 gir registrerte avgiftssubjekter på nærmere vilkår rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser som er pådratt før de ble registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Et søknadskrav for tilbakegående avgiftsoppgjør

er forutsatt i merverdiavgiftsforskriften § 8-6-3. For en nærmere omtale av reglene, se punkt 6.2.2.

For å forenkle prosessen med å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør foreslår departementet å oppheve kravet om formell søknad. Næringsdrivende vil i stedet gis anledning til å kreve tilbakegående avgiftsoppgjør ved innsending av omsetningsoppgave. Dette vil være en forenkling for næringsdrivende, samtidig som det vil kunne frigjøre ressurser i Skatteetaten. Tiltaket vil gjennomføres ved endring av merverdiavgiftsforskriften.

Departementet mener også at merverdiavgiftsloven § 8-6 første ledd bør endres slik at det kommer klart fram innen hvilken frist krav om tilbakegående avgiftsoppgjør må framsettes. Departementet foreslår derfor å endre bestemmelsen slik at det framgår at krav om tilbakegående avgiftsoppgjør må framsettes innen tre år etter registrering i Merverdiavgiftsregisteret, se forslaget til § 8-6 første ledd tredje punktum.

Fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til byggetiltak, se merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd bokstav b, vil ofte først inntre ved at eiendommen blir leid ut på en slik måte som gir utleier fradragsrett, se merverdiavgiftsforskriften § 8-6-2 første ledd. Dette gjelder selv om utleier var registrert i Merverdiavgiftsregisteret da den inngående avgiften påløp. For slike anskaf-

felser foreslår departementet at treårsfristen løper fra da retten til tilbakegående avgiftsoppgjør oppstod, dvs. når eiendommen blir leid ut på en måte som gir utleier fradragsrett. Dermed blir det som for andre kapitalvarer en treårsfrist for å gjøre gjeldende krav om tilbakegående avgiftsoppgjør fra kravet ble materielt berettiget.

Det vises til forslag til § 8-6 første ledd fjerde punktum.

Forslagene er i overensstemmelse med merverdiavgiftsloven § 18-3 som gir de avgiftspliktige en generell frist på tre år for å kreve endringer til sin egen gunst. Forslagene antas ikke å ha administrative konsekvenser for næringsdrivende og for Skatteetaten. Forslaget antas heller ikke å ha provenyvirkninger.

Det følger av § 8-6 første ledd tredje punktum at kravet om at tilbakegående avgiftsoppgjør kun kan framsettes for anskaffelser foretatt i en periode på tre år før registrering i Merverdiavgiftsregisteret, ikke gjelder for kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 annet ledd. Bakgrunnen for dette er at utvikling av fast eiendom kan gå over lang tid. For slike tilfeller taler ikke tidsforløpet i seg selv mot fradragsrett for inngående avgift. Departementet foreslår at denne bestemmelsen videreføres, kun med enkelte endringer av lovteknisk art. Se forslaget til § 8-6 første ledd siste punktum.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 8-6.



## 7 Særavgifter

### 7.1 Innledning

Særavgifter omfatter flere kategorier avgifter og kan ha ulike formål. I tillegg til å skaffe inntekter til staten kan særavgiftene også bidra til at samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter inkluderes i prisene på slike produkter. Inntektene fra særavgifter går til statskassen uten noen form for ørmerking. De fleste særavgifter på varer beregnes kun i ett ledd, i motsetning til merverdiavgiften som beregnes i alle ledd i omsetningskjeden.

Særavgiftene vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Stortingsvedtakene inneholder også bestemmelser om fritak mv. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er gitt i egne forskrifter med hjemmel i særlover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

#### 7.1.1 Oppheve avgiftsfritaket for spillolje og sikre forsvarlig innsamling

Regjeringen foreslår å oppheve avgiftsfritaket for spillolje. Dette kompenseres ved å øke tilskuddet som gis ved innlevering av spillolje. Økt tilskudd finansieres gjennom økt smøreoljeavgift.

Etter stortingsvedtakene om CO<sub>2</sub>-avgift, svovelavgift og grunnavgift på mineralolje skal det betales avgift på mineralolje. Mineralolje ble tidligere definert som parafin, fyringsparafin, gassolje, diesololje og fyringsolje. På grunn av tvil om definisjonen, ble avgiftsplikten fra 2013 i stedet knyttet til produktets kokepunkt. Dette innebar en klargjøring av at alle oljer med mineralsk opprinnelse, herunder spillolje, er omfattet av avgiftsplikten, se omtale i Prop. 1 LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013 kapittel 21.

I praksis er det imidlertid gitt fritak for avgift både ved innførsel og innenlandsk produksjon av spillolje. Fritaket er ikke fastsatt i Stortingets avgiftsvedtak eller annet regelverk.

Avgiftsfritak for spillolje innebærer en ulik avgiftsmessig behandling av utslipp. Dette er uheldig både av miljø- og konkurransehensyn.

Fritaket kan dessuten være problematisk med hensyn til EØS-avtalens statsstøtteregulering. På denne bakgrunn tar departementet sikte på å endre praksis og oppheve fritaket for innførsel og produksjon av spillolje med virkning fra 1. januar 2015.

Oppheving av fritaket vil medføre at spillolje ilegges CO<sub>2</sub>-avgift, svovelavgift og grunnavgift på mineralolje. Industribedriftene som forbrenner spillolje er kvotepliktige og dermed fritatt for CO<sub>2</sub>-avgift på mineralolje. Om lag en tredel av spilloljen forbrennes i treforedlingsbedrifter som ilegges grunnavgift på mineralolje med redusert sats. Annen industri ilegges generell sats. I tillegg kommer svovelavgift som varierer med svovelinnholdet i oljen.

I samråd med Klima- og miljødepartementet er det vurdert tiltak som kan sikre en fortsatt forsvarlig innsamling og behandling av spillolje. Det foreslås å øke tilskuddet som gis ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler og at økningen skal tilsvare den gjennomsnittlig økte avgiftsbelastningen. Det vises til omtale i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet. Det økte tilskuddet finansieres gjennom økt smøreoljeavgift. Forslaget anslås å gi en netto provenyøkning på om lag 70 mill. kroner påløpt og 62 mill. kroner bokført i 2015 når det tas hensyn til økt bevilgning på utgiftssiden.

Departementet legger til grunn at den foreslåtte økningen av tilskuddet vil bidra til at spillolje fortsatt blir samlet inn og behandlet på en forsvarlig måte. Det legges likevel opp til at virkningene av å oppheve avgiftsfritaket og øke tilskuddet evalueres etter to år. Dersom oppheving av fritaket har negative miljømessige konsekvenser, vil ytterligere tiltak bli vurdert.

### 7.2 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

For 2015 foreslås det at avgiftssatsene blir prisjustert, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Alkoholavgiftenes formål er å skaffe staten inntekter og å begrense de helsemessige og sosi-

ale problemene forårsaket av alkoholforbruk. Høye avgifter på alkohol kan føre til økt grensehandel, hjemmeproduksjon og smugling. Uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

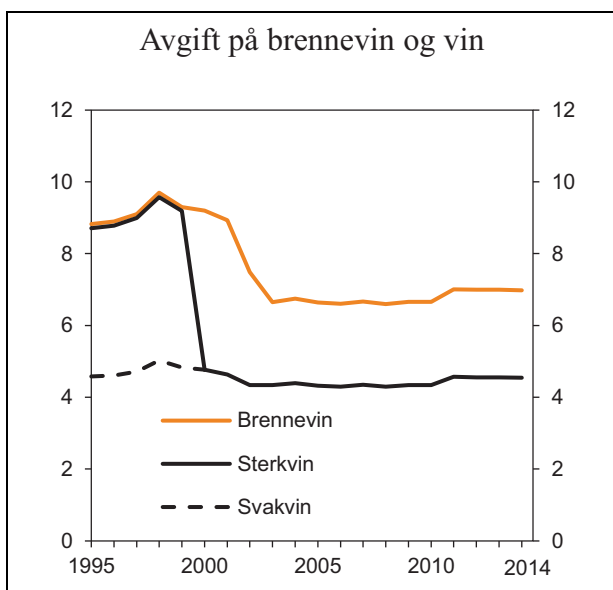
Avgiftene på brennevin og vin avhenger lineært av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarerne.

Tabell 1.7 i kapittel 1 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer i 2014.

#### Avgift på brennevin og vin mv.

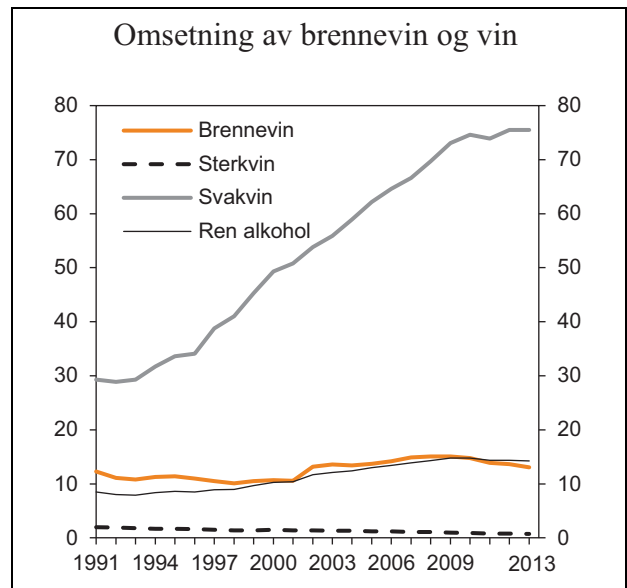
Figur 7.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2014. Etter mindre økninger i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile i tidsrommet fra 1998 til 2010. Alkoholavgiftene ble økt med 5 pst. reelt i 2011.

Figur 7.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin innenlands, dvs.



Figur 7.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995–2014. 2014-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1991–2013. Mill. liter

Kilde: Vinmonopolet.

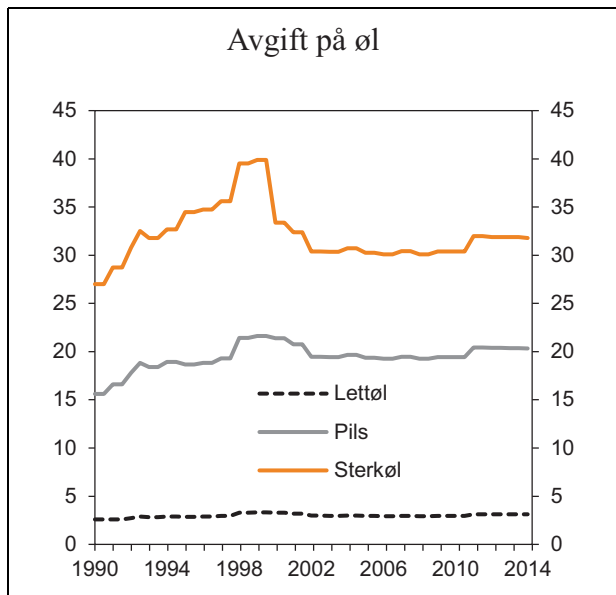
salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert forbruk i form av avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (taxfree), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det framgår av figuren at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men etter 2009 har det vært en tilbakegang. I 2013 lå salget om lag 6 pst. høyere enn i 1991. Salget av svakvin er mer enn doblet i perioden. Figur 7.2 viser også at den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol har økt med rundt 70 pst. siden 1991.

#### Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt på samme måte som vin, jf. omtalen ovenfor. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten tilsatt sukker eller søtstoffer og er derfor som regel ikke avgiftspliktig (se punkt 7.16).

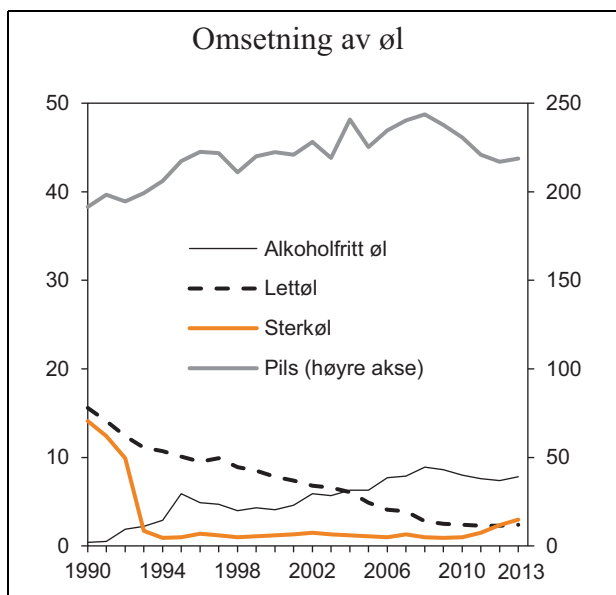
Figur 7.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2014. Det reelle avgiftsnivået har vært omtrent uendret i perioden 2002–2010. I 2011 ble avgiftene på øl økt med 5 pst. reelt.

Figur 7.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2013. Av figuren går det fram at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av alkoholfritt øl økte første



Figur 7.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990–2014. 2014-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990–2013. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

halvdelen av 2000-tallet, men har hatt en tilbakegang de senere årene. Det selges langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl. Til tross for en nedgang i ølsalget de siste tre årene var omsetningen av pils omtrent 14 pst. høyere i 2013 enn i 1990. I samme tidsrom har befolkningsveksten i Norge vært på om lag 20 pst. Salget av sterkøl er tredoblet siden 2010, dog fra et lavt utgangspunkt.

### 7.3 Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

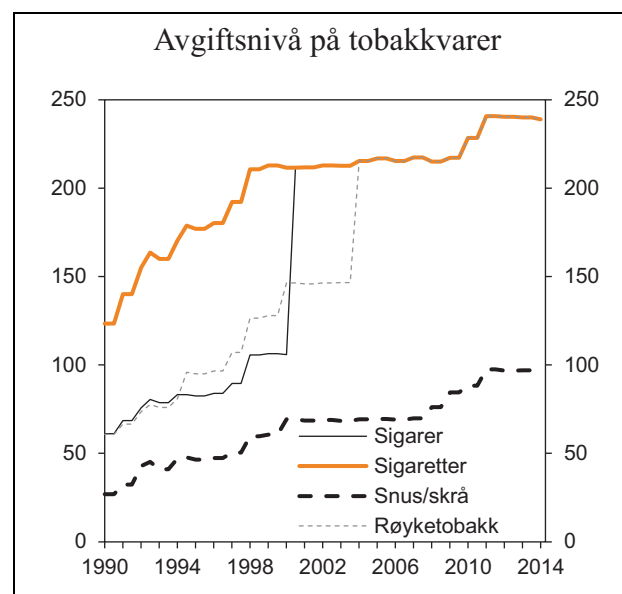
For 2015 foreslås det at avgiftssatsen på tobakkvarer blir prisjustert, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Tobakkavgiftene har til formål å skaffe staten inntekter og begrense de helsemessige problemene ved bruk av tobakkvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.

Avgiften på tobakkvarer mv. er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser. Tabell 1.7 viser avgiftssatsene for tobakkvarer i 2014.

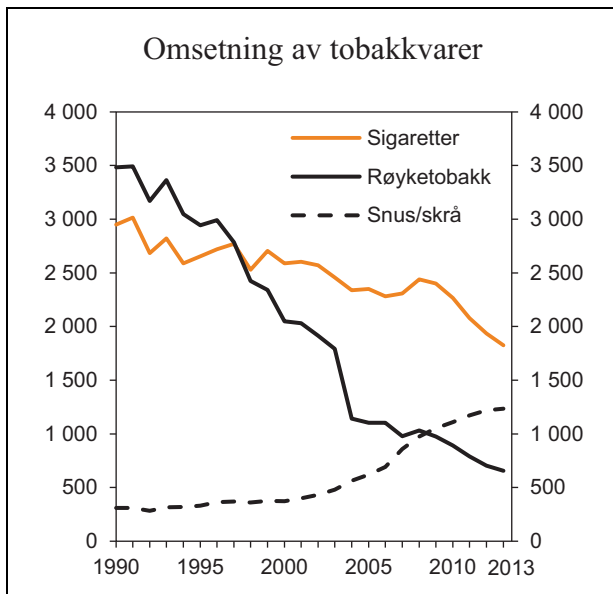
Figur 7.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakkvarer fra 1990 til 2014. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakkproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse avgiftene økt reelt med 5 pst. årlig. For snus og skrå ble avgiften økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011.

Figur 7.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 1990 til 2013. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakkvarer i perioden. Det går også fram av figuren at det har vært en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn i salg av sigaretter. Omsetningen av snus har steget særlig kraftig etter 2000.



Figur 7.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 1990–2014. 2014-kroner per 100 gram/stk

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2013. 1 000 kg

Kilde: Tobakkindustriens felleskontor.

I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (taxfree) og smugling. Tall fra Statens institutt for rusmiddelforskning (SIRUS) for 2013 indikerer at det uregistrerte forbruket av sigaretter og røyketobakk står for om lag 35 pst. av totalforbruket. SIRUS anslår at uregistrert forbruk av snus ligger i overkant av 30 pst.

## 7.4 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

### 7.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. (kap. 5536) er ikke-bruksavhengige og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. Disse omfatter engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgiftene på bensin og autodiesel (kap. 5538 post 70 og 71), se punkt 7.5.

I 2014 er bilavgiftene samlet sett redusert. Det har skjedd ved at omregistreringsavgiften er redusert med i gjennomsnitt 12,5 pst. reelt. Omregistreringsavgiften for tyngre kjøretøy er fjernet helt, mens miljødelen i vektårsavgiften er økt. I tillegg er engangsavgiften justert slik at den legger mer vekt på bilens miljøegenskaper, dvs. både CO<sub>2</sub>- og NO<sub>x</sub>-utslipp, og mindre vekt på bilens motoref-

fekt. Samlet sett ble inntektene fra engangsavgiften holdt på om lag uendret nivå.

Regjeringen foreslår flere lettelser i bilavgiftene for 2015. Samlet sett reduseres avgiftene med 1,35 mrd. kroner påløpt. Den største reduksjonen er i omregistreringsavgiften, hvor regjeringen foreslår å redusere satsene med i gjennomsnitt 35 pst. reelt fra 2014 til 2015. Dette er et viktig bidrag for å redusere de uheldige virkningene av avgiften. Regjeringen foreslår også å redusere engangsavgiften på motorsykler og snøscootere med i gjennomsnitt 30 pst. Videre foreslås det å fjerne årsavgiften for campingtilhengere. Det foreslås også å innføre en ordning for refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy. I tillegg foreslås det at veibruksavgiftene på drivstoff ikke prisjusteres, se punkt 7.5.

I Sundvolden-erklæringen er det varslet at regjeringen vil foreta en helhetlig gjennomgang av kjøretøy- og drivstoffavgiftene med sikte på endringer for å stimulere til bruk av ny teknologi, en sikrere bilpark og mer miljøvennlige valg. Det arbeides med en slik gjennomgang. Departementet har blant annet mottatt innspill fra en rekke organisasjoner med interesse for bilavgiftene. Innspillene vil bli vurdert. Det tas sikte på å kunne presentere gjennomgangen for Stortinget i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2015.

Stortinget vedtok 20. juni 2014 følgende anmodning til regjeringen (vedtak nr. 589 (2013–2014)): «Stortinget ber regjeringen i forbindelse med den varslede gjennomgangen av bilavgifter vurdere endring av veibruksavgiften, slik at unntak for denne kun gis for drivstoff og drivstoffblandinger som oppfyller bærekraftskriteriene i EUs fornybardi- rektiv.» Anmodningen vil bli fulgt opp i arbeidet med den helhetlige gjennomgangen av kjøretøy- og drivstoffavgiftene.

### 7.4.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Regjeringen foreslår at satsene for motorsykler og snøscootere reduseres med i gjennomsnitt 30 pst. reelt. Det foreslås at øvrige satser prisjusteres for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Engangsavgiftens hovedformål er å skaffe staten inntekter. Ved utforming av avgiften tas det også hensyn til miljø og sikkerhet. I tillegg er det lagt noe vekt på fordelingshensyn og at kostnadene ved å administrere avgiften holdes lavest mulig.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den pålegges de aller fleste biler unntatt større lastebiler og busser med lengde over 6 meter og med

mer enn 17 seteplasser. Kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og/eller beregningsgrunnlag. Avgiftsberegningen skjer på bakgrunn av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen. En rekke kjøretøy er fritatt fra engangsavgiften. Dette gjelder blant annet elbiler og hydrogenbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO<sub>2</sub>-utslipp, NO<sub>x</sub>-utslipp og motoreffekt. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO<sub>2</sub>-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke eldre brukte importerte biler. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO<sub>2</sub>-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO<sub>2</sub>-komponenten, blant annet ved ulike satser for bensin- og dieslbiler.

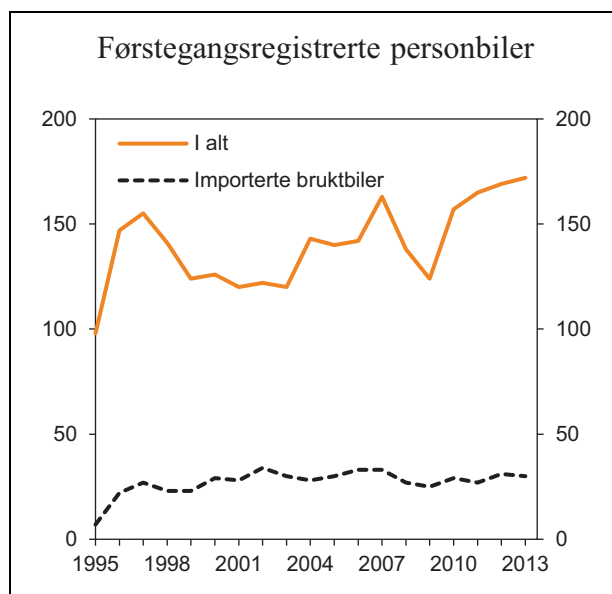
For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. I avgiftsgruppe e (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe f (motorsykler) benyttes slagvolum og motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe g (beltemotorsykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt. Kjøretøy i avgiftsgruppe i (veteranbiler) ilegges kun en stykkavgift.

Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. De fleste avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.7.

#### Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 7.7 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig i perioden 1995–2013. Antallet lå relativt stabilt rundt 120 000 biler på begynnelsen av 2000-tallet. Deretter steg antallet i årene 2004–2006 og opp til over 160 000 personbiler i 2007. I 2008 og 2009 falt antallet førstegangsregistrerte personbiler for så å ha tatt seg kraftig opp igjen. I 2013 ble det førstegangsregistrert 172 000 personbiler. En må tilbake til 1986 for å finne et år med høyere antall førstegangsregistreringer. 2014 ser også ut til å bli et år med svært høy registrering av nye personbiler.

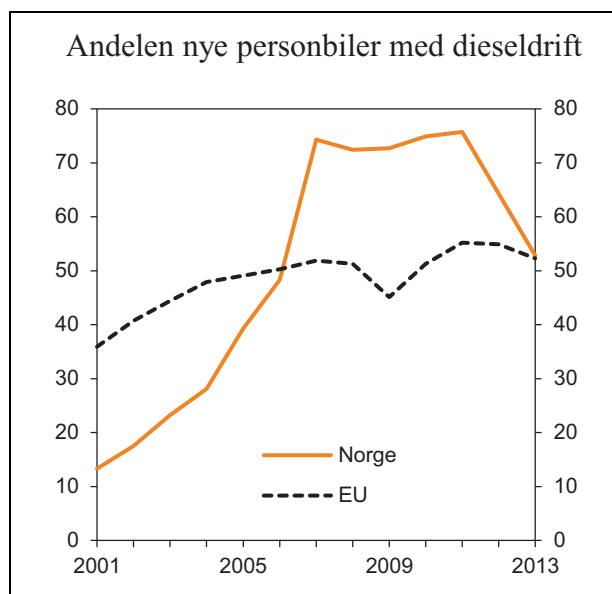
Figur 7.8 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieslbiler i Norge og gjennomsnittet for medlemslandene i EU. Før 2001 var under 10 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieslbiler. I 2006 var ande-



Figur 7.7 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2013. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

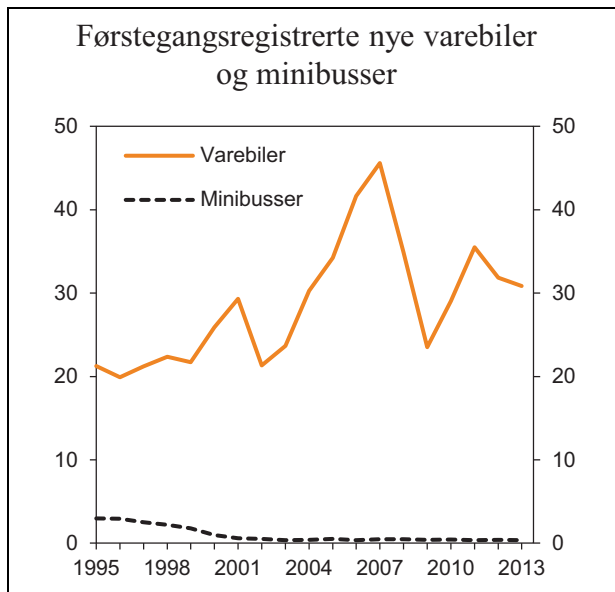
len økt til nesten 50 pst., det vil si opp til omtrent samme nivå som i EU. I 2007 var nesten 75 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieslbiler. Andelen dieslbiler i Norge har holdt seg mellom 70 og 75 pst. i perioden 2008 til 2011. I 2012 falt andelen dieslbiler i Norge til 64 pst., og videre ned til 53 pst. i 2013. Dette er på omtrent samme



Figur 7.8 Andelen førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift i Norge og EU. 2001 til 2013. Prosent

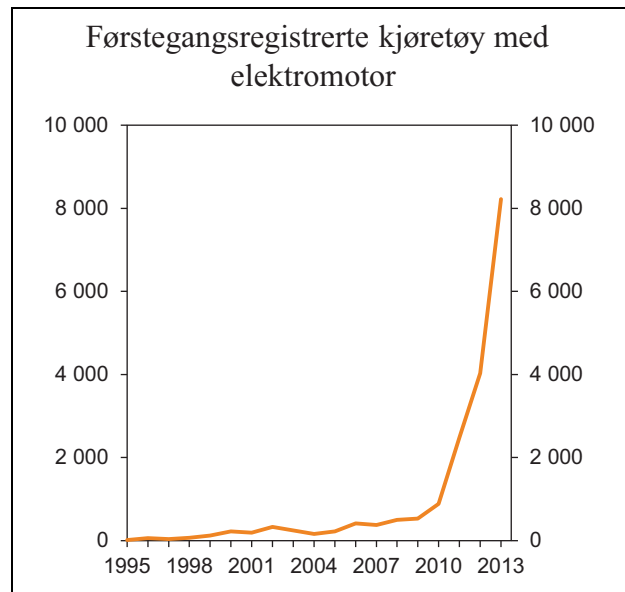
Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.





Figur 7.9 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler og minibusser, 1995–2013. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 7.10 Antall førstegangsregistrerte nye kjøretøy med elektromotor, 1995–2013

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikken og Statens vegvesen.

nivå som gjennomsnittet for EU. For de åtte første månedene av 2014 er andelen ytterligere redusert til 48 pst.

Beholdningen av personbiler har vokst fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,5 mill. biler i 2013. Dette er en økning på nesten 50 pst. Veksten har vært relativt jevn siden 1995, med unntak av en nedgang i 1996. Nedgangen i 1996 skyldes at mange eldre biler ble vraket som følge av ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant dette året. Denne ordningen hadde trolig ikke noen varig virkning på beholdningen av biler, da økningen i beholdningen var unormalt høy i 1997.

Figur 7.9 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Etter 2007 har antallet falt kraftig, og i 2009 var antall nye førstegangsregistrerte varebiler nesten tilbake på nivå med 2003. I 2010 og 2011 har antall førstegangsregistrerte varebiler igjen økt, til omtrent 35 000 i 2011. For 2012 og 2013 har imidlertid salget falt til om lag 31 000 biler. For de åtte første månedene av 2014 er det en nedgang i salget sammenlignet med samme periode i fjor. Figur 7.9 viser også utviklingen i antall førstegangsregistrerte nye minibusser, som det er registrert svært få av de senere årene.

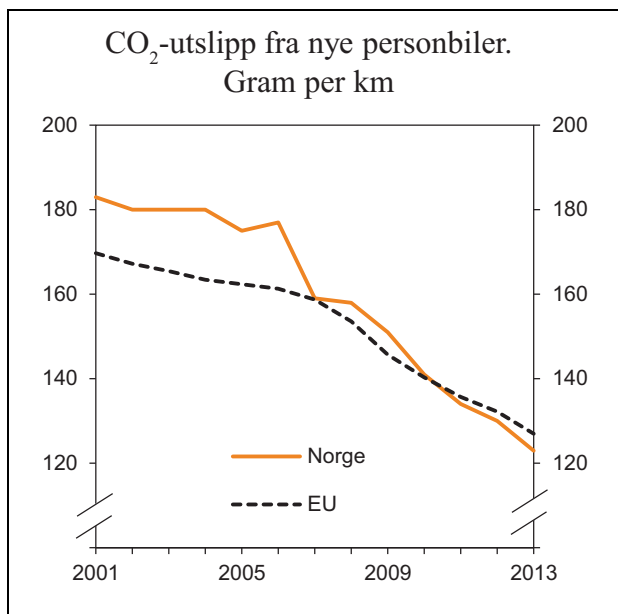
Figur 7.10 viser antall førstegangsregistrerte nye kjøretøy med elektromotor (elbiler). Salget av nye elbiler økte relativt forsiktig før 2010, opp til drøyt 500 biler i 2009. Etter 2009 har salget økt kraftig. I 2011 ble det registrert om lag 2 500 elbi-

ler, mens det i 2012 ble registrert om lag 4 000. I 2013 ble det registrert over 8 000 elbiler, altså mer enn dobbelt så mange som i 2012. For de første åtte månedene av 2014 er det registrert i underkant av 13 000 nye elbiler, som er nesten tre ganger antallet i samme periode året før. Beholdningen av elbiler utgjorde omtrent 34 000 biler ved utgangen av august 2014.

#### Tidligere endringer i engangsavgiften

1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO<sub>2</sub>-utslipp erstattet slagvolum som et av beregningsgrunnlagene. Hvert år fra 2009 til 2013 er det lagt større vekt på CO<sub>2</sub>-utslipp i engangsavgiften. I 2012 ble det i tillegg innført en NO<sub>x</sub>-komponent i avgiften for å ta hensyn til lokal forurensning, og satsen ble økt i 2013. Økte avgiftsinntekter fra CO<sub>2</sub>- og NO<sub>x</sub>-komponenten har blitt benyttet til å redusere satsene i effektkomponenten. Lavere avgift på motoreffekt gjør det mindre lønnsomt med ulovlig endring av bilens effekt etter registrering.

Fra 1. januar 2014 ble det lagt mer vekt på CO<sub>2</sub>- og NO<sub>x</sub>-utslipp og mindre vekt på motoreffekt i engangsavgiften. Innslagspunktene i CO<sub>2</sub>-komponenten ble nedjustert med 5 g/km, med unntak av det laveste trinnet som ble beholdt uendret på 50 g/km. Videre ble satsen for NO<sub>x</sub>-utslipp økt med 30 pst. utover normal prisjustering. Det ble også lagt mer vekt på CO<sub>2</sub>- og NO<sub>x</sub>-utslipp i engangsavgiften for varebiler. Statens inn-



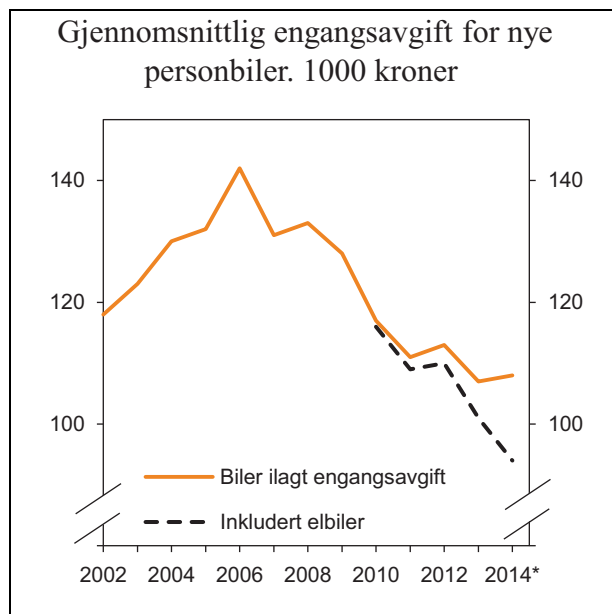
Figur 7.11 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO<sub>2</sub>-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU. 2001 til 2013. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

tekter fra avgiften ble holdt om lag uendret ved å redusere satsene for effekt med om lag 14 pst. reelt og øke innslagspunktene i effektkomponenten.

Gjennomsnittlig CO<sub>2</sub>-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 g/km i 2006 til 123 g/km i 2013, se figur 7.11. Før 2006 lå gjennomsnittlig CO<sub>2</sub>-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 g/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. I de første åtte månedene av 2014 er gjennomsnittlig utslipp fra nye personbiler i Norge redusert til 111 g/km. Dette er en nedgang på 37 pst. siden 2006. Reduksjonen i gjennomsnittlig CO<sub>2</sub>-utslipp fra nye personbiler de siste to årene skyldes i stor grad økt salg av elbiler. De samlede utslippene av CO<sub>2</sub> fra personbilparken har imidlertid økt med i underkant av 8 pst. fra 2001 til 2012. De samlede utslippene avhenger av både transportvolumet og egenskapene ved nye og eldre kjøretøy. CO<sub>2</sub>-utslippene fra personbiler er redusert med i underkant av 2 pst. fra 2007 til 2012.

Lavere CO<sub>2</sub>-utslipp fra nye personbiler gir også lavere inntekter fra engangsavgiften. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler er redusert fra om lag 140 000 kroner i 2006 til i underkant av 110 000 kroner i 2013 og første halvdel av 2014. Gjennomsnittlig engangsavgift økte



Figur 7.12 Utvikling i gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler. 2002 til første halvår 2014 (2014\*). 2014-priser. 1 000 kroner

Kilder: Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

imidlertid i perioden fram mot 2006. Det skyldes i hovedsak økt vekt for nye personbiler. Alle tall er justert til 2014-priser.

Elbilene inngår i utgangspunktet ikke i tallene, siden de er unntatt fra engangsavgiften. I den stippled linjen vises imidlertid beregnet gjennomsnittlig engangsavgift for alle personbiler inkludert elbiler. Det er først i de senere årene elbilene har hatt noen særlig påvirkning på inntektene fra engangsavgiften. Inkludert elbiler var gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler om lag 100 000 kroner i 2013 og om lag 95 000 kroner i første halvdel av 2014.

#### Endringer i engangsavgiften for 2015

Engangsavgiften er høy og utgjør en stor andel av prisen på nye motorsykler og snøscootere. Regjeringen foreslår derfor en vesentlig reduksjon av engangsavgiften på motorsykler og snøscootere. Dersom reduksjonene blir for store, kan det imidlertid skape for store fall i prisene på brukte motorsykler og snøscootere, og påfølgende problemer for forhandlere av brukte kjøretøy på kort sikt. Avgiftssatsene foreslås derfor redusert med i gjennomsnitt 30 pst. reelt i 2015. Det gir en avgiftslettelse på om lag 15 000 kroner for en gjennomsnittlig motorsykkel og om lag 7 500 kroner for en gjennomsnittlig snøscooter.

Det foreslås at noen satser reduseres mer enn andre. Motoreffekt kan manipuleres etter registrering uten at det meldes inn til avgiftsmyndighetene. For å gjøre slike endringer mindre lønnsomt foreslås det at satsene for motoreffekt for både motorsykler og snøscootere halveres. Stykkavgiften for motorsykler reduseres med 30 pst. reelt, mens satsene for slagvolum reduseres med 17 pst. Satsene for slagvolum for snøscootere reduseres med 30 pst. reelt, mens satsene for vekt reduseres med 17 pst. Endringene gir lavere engangsavgift for alle motorsykler og snøscootere. Reduksjonen anslås å gi et provenytap på om lag 100 mill. kroner påløpt og 90 mill. kroner bokført i 2015.

#### *Vrakpantavgift*

Oppsamlingssystemet for bilvrak skal sørge for innsamling og gjenvinning av kjøretøy. Ordningen ble innført i 1978 og omfatter i dag blant annet personbiler, varebiler, campingbiler, snøscootere og minibusser. Vrakpanten skal gi en økonomisk motivasjon til å levere biler til vraking.

Vrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2. Vrakpanten, som utbetales ved levering av kjøretøy til godkjente oppsamlingsplasser, er på 3 000 kroner. Utbetalinger av vrakpant er finansiert ved vrakpantavgiften på 2 400 kroner. Det er ikke en formell øremerking av denne avgiften til utbetaling av vrakpant. Avgiften er likevel ment omtrent å dekke utbetalingsene. Vrakpantavgiften underbygger dermed prinsippet om at det er en panteordning.

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2015. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet.

#### *Refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy*

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i en grunnlagt uttalelse konkludert med at gjeldende regelverk begrenser utenlandske leasingselskapers mulighet til å tilby leasingbiler til personer som bor i Norge. ESA mener dette er i strid med EØS-avtalens forbud mot restriksjoner på omsetning av tjenester over landegrensene. ESAs synspunkt er at gjeldende system, med krav om registrering og fulle avgifter, hindrer at kjøretøy kan benyttes i Norge i et begrenset tidsrom. Norge har overfor ESA erkjent at gjeldende regelverk kan innebære en restriksjon og uttalt at det vil bli gjennomført endringer.

Finansdepartementet har tidligere varslet at det vurderes en ordning med refusjon av engangs-

avgift ved eksport av kjøretøy. Dagens manglende refusjon av engangsavgift innebærer i praksis at norske bruktbiler ikke selges til utlandet. Det skyldes at engangsavgiften påvirker bruktbilprisene i Norge, og bruktbilprisene i Norge er derfor gjennomgående høyere enn bruktbilprisene i land med lavere eller ingen engangsavgift. En ordning med refusjon av forholdsmessig engangsavgift ved eksport av biler fra Norge kan bidra til at det blir mer aktuelt å selge eller ta med norske bruktbiler til utlandet. Dette vil bidra til at avgiften svarer bedre med EØS-avtalen.

I slutten av juni 2014 sendte Toll- og avgiftsdirektoratet et forslag til refusjonsordning på offentlig høring. Høringsfristen ble satt til 26. september. Forslaget innebærer blant annet at refusjonsbeløpet skal tilsvare avgiften ved import av samme kjøretøy på tidspunktet for eksport av kjøretøyet. Det gir symmetri i systemet ved at import og eksport behandles likt. Det er foreslått visse avgrensninger i ordningen. Blant annet vil ordningen ikke omfatte eksisterende kjøretøybestand, men gjelder kun for kjøretøy som er førstegangsregistrert i Norge fra og med tidspunktet forslaget ble sendt på høring. Videre foreslås det at det ikke utbetales refusjon for kjøretøy eldre enn 10 år, og at det settes en nedre grense for refusjonsbeløpet på 7 500 kroner. Med mindre det kommer vesentlige innvendinger til opplegget i høringsrunden, tas det sikte på at endringene kan tre i kraft 1. januar 2015. Det vises til forslag til vedtak om engangsavgift § 2 tredje ledd. Refusjonsordningen vil bli nærmere regulert i forskrift.

Forslaget om refusjon vil gi et provenytap. Siden forslaget kun omfatter nye kjøretøy, og ikke eksisterende bilpark, vil antall eksporterte kjøretøy bli begrenset på kort sikt. Provenytapet ved ordningen anslås til i størrelsesorden 10 mill. kroner påløpt og 9 mill. kroner bokført i 2015. Om noen år vil ordningen omfatte flere kjøretøy, og provenytapet vil øke. Størrelsen på det langsiktige provenytapet er svært usikkert, men anslag indikerer et årlig provenytap på i størrelsesorden 400 mill. kroner. Det er forutsatt at antallet biler i Norge ikke endres vesentlig, det vil si at eksport av brukte biler erstattes av økt import av nye eller brukte biler.

#### **7.4.3 Årsavgift (kap. 5536 post 72)**

Regjeringen foreslår å fjerne årsavgiften på campingtilhengere fra 1. januar 2015. Det foreslås at øvrige satser prisjusteres for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 1.



Årsavgiften er en fiskal avgift som pålegges ulike typer kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften er delt inn i fire avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type kjøretøy. Inndelingen er gitt i gjeldende avgiftsvedtak § 1 og er som følger (gjeldende satser i parentes):

- Personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (3 490 kroner per år for dieselkjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter. 2 995 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy).
- Campingtilhengere med egenvekt over 350 kg (1 120 kroner per år).
- Motorsykler (1 835 kroner per år).
- Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (425 kroner per år).

Fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert ved at dieselmotorer uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftsgruppe 1. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler.

Det vises til regjeringens arbeid med sikte på å legge om årsavgiften til en avgift på trafikksikringer, se omtale i Prop. 1 S (2014–2015) Finansdepartementet del I, punkt 2.2.2. Campingtilhengere er ikke omfattet av kravet om trafikksikring og kan derfor ikke omfattes av en framtidig forsikringsavgift. For å redusere kostnadene til eierne av campingvogner og forenkle omleggingen til forsikringsavgift noe, foreslås det å fjerne årsavgiften for campingtilhengere allerede fra 2015. Dette anslås å gi et provenytap på om lag 70 mill. kroner påløpt og bokført i 2015.

#### **7.4.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)**

For å bidra til å redusere kostnadene til norsk lastebilnæring, foreslår regjeringen å omtrent halvere vektårsavgiften for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Forslaget anslås å gi et provenytap på om lag 200 mill. kroner påløpt og bokført i 2015.

Vektårsavgiften består av en vektgradert årsavgift og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjaldt tidligere alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 12 tonn og over, men fra 1. januar 2006 ble avgiften utvidet til å gjelde alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg og over.

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall

aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje. Strukturen i vekt delen følger et EU-direktiv, men dagens satser er høyere enn EUs minstesatser. Det er rom for å redusere alle satsene i vekt delen med om lag 20 pst., uten særlig fare for å komme under minstesatsene i EU-direktivet. Det foreslås derfor å redusere satsene for 2015 med 20 pst. reelt, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

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. Miljødelen er ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tyngre kjøretøy. Kostnadene varierer med blant annet hvor langt, hvor og når det kjøres. Det er ikke mulig å ta hensyn til den faktiske bruken av kjøretøyet i avgiften. Avgiften er derfor ikke en presis måte å prise miljø- og helsekostnader på. Miljødelen er ikke bundet opp av EU-direktiv. For å bidra til å redusere kostnadene for norsk lastebilnæring foreslås det at miljødelen i vektårsavgiften blir fjernet fra 1. januar 2015.

#### **7.4.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)**

Regjeringen foreslår å redusere omregistreringsavgiften med i gjennomsnitt 35 pst. reelt for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). Det skal imidlertid betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Avgiften er gradert etter vekt og alder på kjøretøyet. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

- a. Mopeder, motorsykler mv.
- b. Personbiler og busser.
- c. Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
- d. Biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften har flere uheldige virkninger. Avgiften gir blant annet importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere som følge av at kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye. Ved en innføring av refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy, jf. punkt 7.4.2, vil omregistreringsavgiften gjøre det mer lønnsomt for aktørene å omsette brukte person-

biler utenfor Norge framfor i Norge. Omregistreringsavgiften er redusert en del de siste årene. Avgiftssatsene for typiske næringskjøretøy og tilhengere er redusert mest.

Det foreslås en vesentlig reduksjon av omregistreringsavgiften i 2015. Satsene foreslås redusert med i gjennomsnitt 35 pst. reelt. Enkelte satser reduseres mer enn andre. Det foreslås at de høyeste avgiftssatsene reduseres mest. Det skyldes at de høyeste satsene gir de mest uheldige virkningene. Flere høye satser reduseres med mellom 60 og 80 pst. reelt, mens noen lave satser reduseres kun med noen prosent. Alle kjøretøy får redusert avgift. Forslaget gir også en betydelig forenkling av satsstrukturen i omregistreringsavgiften. Det foreslås å slå sammen tre av dagens aldersgrupper til en felles gruppe, samtidig som antallet vektclasser reduseres og mopeder og motorsykler får felles sats. Med dette vil antallet ulike satser reduseres fra 37 til 9. Endringen anslås å redusere inntektene fra omregistreringsavgiften med om lag 660 mill. kroner påløpt og bokført i 2015.

## 7.5 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

Regjeringen foreslår å holde veibruksavgiftene på drivstoff nominelt uendret fra 2014 til 2015. Dette innebærer en reell avgiftslettelse på om lag 2 pst. Forslaget anslås å gi et provenyutap på om lag 310 mill. kroner påløpt og 290 mill. kroner bokført i 2015. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1.

Norges geografi og spredte bosetning medfører at mange er avhengige av å bruke bil. Bruk av bil muliggjør deltakelse i sosialt liv og bidrar til levende lokalsamfunn.

Veitrafikken påfører også samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor disse eksterne kostnadene som kjøring på vei medfører. Utslipp av CO<sub>2</sub> prises særskilt gjennom CO<sub>2</sub>-avgiften.

I dag er bensin, mineraloljebasert diesel, biodiesel og delvis etanol ilagt veibruksavgifter. Tabell 7.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det framgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. For eksempel har mineraloljebasert diesel en betydelig lavere avgift per energienhet enn bensin.

Dagens veibruksavgifter omfatter ikke alle typer drivstoff. Fossil gass (LPG og naturgass), biogass, høyinnblandet etanol, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene. Omsetningen av slike alternative drivstoff er foreløpig relativt begrenset.

Inntektene fra veibruksavgiftene vil kunne bli redusert over tid som følge av en overgang til drivstoff med lavere eller ingen avgift. Dagens avgifter på drivstoff (veibruksavgiften og CO<sub>2</sub>-avgiften) gir staten inntekter på rundt 20 mrd. kroner årlig.

I Sundvolden-erklæringen varsles en helhetlig gjennomgang av kjøretøy- og drivstoffavgiftene med sikte på endringer for å stimulere til bruk av ny teknologi, en sikrere bilpark og mer miljøvennlige valg. Det arbeides med en slik gjennomgang, jf. omtale i punkt 7.4.1.

### Veibruksavgift på bensin

Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter bensin og bensinblandinger der ben-

Tabell 7.1 Veibruksavgifter på drivstoff. 2014

Drivstoff	Avgiftssats 2014, kroner per liter	Energiinnhold, MJ per liter	Avgiftssats, kroner per energienhet MJ
Bensin . . . . .	4,87	32,5	0,15
Mineraloljebasert diesel . . . . .	3,82	36,2	0,11
Biodiesel <sup>1</sup> . . . . .	1,91/3,82	33	0,06/0,12
Etanol <sup>2</sup> . . . . .	0/4,87	21	0/0,23

<sup>1</sup> Biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene, ilegges redusert veibruksavgift. Annen biodiesel ilegges samme sats som svovel-fri mineralolje.

<sup>2</sup> Etanol i blandinger der bensin utgjør hovedbestanddelen ilegges veibruksavgift på bensin. Annen etanol avgiftslegges ikke.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet), vedlegg 3 og Finansdepartementet.

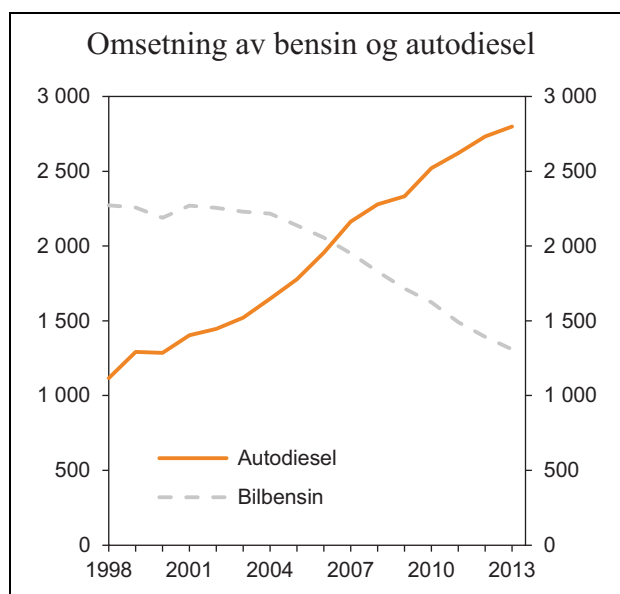
sin er hovedbestanddelen. Dette gjelder også etanol som blandes inn, forutsatt at bensin utgjør hovedbestanddelen.

Det gis avgiftsfritak for blant annet bensin som anvendes i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk.

Avgiftssatsene i 2014 er 4,87 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 4,91 kroner per liter for lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel) og annen bensin.

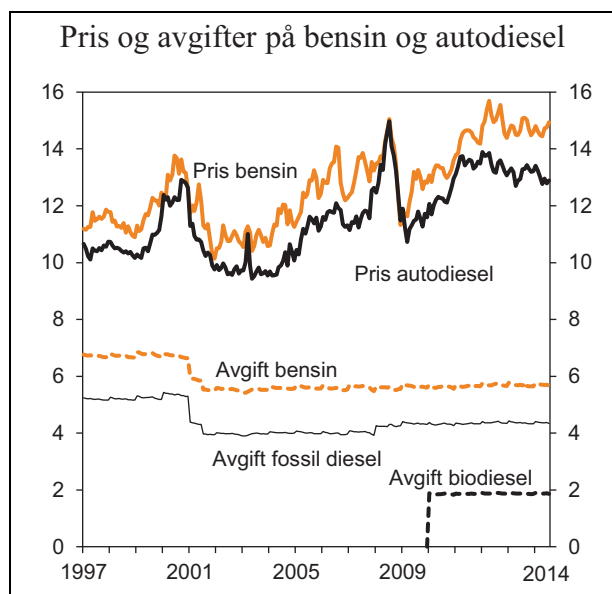
Figur 7.13 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 1998 til 2013. Omsetningen av bensin var om lag uendret fram til 2004, men har falt hvert år etter det. Omsetningen av bensin er nå over 40 pst. lavere enn for ti år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale i punkt 7.4.2 og figur 7.8.

Figur 7.14 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og særavgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO<sub>2</sub>-avgifter) i perioden fra 1997 til juli 2014 målt i faste 2013-kroner. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til en markert nedgang i bensinprisene. Fra 2004 til juli 2008 steg bensinprisen. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men etter det har prisene igjen økt. I april 2012 var realprisen høyere enn i juli 2008, men realprisen har blitt noe redusert etter dette. Fra 2001 var avgiftene på bensin reelt uendret fram til veibruksavgiften på bensin ble økt med 5 øre per



Figur 7.13 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 1998–2013. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.



Figur 7.14 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftsats på bensin og autodiesel i perioden januar 1997–juli 2014. 2013-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

liter fra 1. juli 2008. Etter dette er avgiftene på bensin reelt uendret.

Det foreslås å holde veibruksavgiften på bensin nominelt uendret fra 2014 til 2015. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 95 mill. kroner påløpt og 90 mill. kroner bokført i 2015. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1.

#### Veibruksavgift på autodiesel

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter mineralolje- og biobasert autodiesel til framdrift av motorvogn. Som mineralolje til framdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges grunnavgift på mineralolje. Biodiesel som benyttes til andre formål enn drivstoff, er heller ikke omfattet av veibruksavgift på autodiesel.

I 2014 er veibruksavgiften på autodiesel 3,82 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel), 3,87 kroner per liter for annen mineralolje og 1,91 kroner per liter biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene. Biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene, ilegges samme sats som svovelfri mineralolje.

Avgiftsgrunnlaget for autodiesel ble utvidet til å omfatte biodiesel fra 2010. Biodiesel ilegges halv sats av mineraloljebasert autodiesel. Innføringen av avgiften ble blant annet begrunnet med at også biodiesel medfører eksterne kostnader, og at den samlede omsetningen av biodrivstoff blir regulert av omsetningspåbudet. Omsetningspåbudet for biodrivstoff ble økt fra 2,5 til 3,5 volumprosent fra 1. april 2010. Ifølge Norsk Petroleumsinstitutt utgjorde andelen biodrivstoff om lag 4,2 pst. i 2013. Som følge av at EUs fornybardirektiv (2009/28/EF) er tatt inn i norsk rett ble det innført bærekraftskriterier for biodrivstoff fra 1. januar 2014. Redusert sats for biodiesel regnes som en økonomisk støtteordning etter direktivet. Biodrivstoff må oppfylle bærekraftskriteriene for at det skal kunne omfattes av økonomiske støtteordninger som fremmer bruken av slikt drivstoff.

Figur 7.13 viser at omsetningen av autodiesel er nesten fordoblet det siste tiåret. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale i punkt 7.4.2 og figur 7.8.

Figur 7.14 viser at avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til lavere realpriser på autodiesel. Fra 2004 steg prisene fram til juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men etter det har prisene igjen økt. I juli 2014 var imidlertid utsalgsprisen for autodiesel reelt sett 5 pst. lavere enn i juli 2011 og 14 pst. lavere enn i juli 2008. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret fram til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Fra 1. januar 2010 ble fritaket for andel biodiesel i mineraloljen avviklet, og det ble innført halv avgiftssats for biodiesel. De siste årene har det blitt blandet inn mer biodiesel i ordinær autodiesel. Dette har redusert avgiftsnivået på autodiesel tilsvarende innblandingsgraden. Innføringen av halv veibruksavgift på biodiesel i 2010 har til dels motvirket denne avgiftsreduksjonen.

Det foreslås å holde veibruksavgiften på autodiesel nominelt uendret fra 2014 til 2015. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 215 mill. kroner påløpt og 200 mill. kroner bokført i 2015. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1.

## 7.6 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

For 2015 foreslås den ordinære avgiftssatsen prisjustert. Den reduserte satsen for industrien mv., som samsvarer med minstesatsen i EUs energi-

skattedirektiv, foreslås videreført nominelt. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgift på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiften betales for kraft som leveres i Norge, enten den er produsert innenlands eller importert. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft. Ordinær sats i 2014 er 12,39 øre per kWh.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket er avgrenset til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. Det innebærer at så godt som hele elektrisitetsforbruket til produksjon av metaller, kjemiske råvarer og sement og andre mineralprodukter ikke ilegges avgift. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, T-bane og trikk. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) er også fritatt for avgift.

Øvrig industri, bergverksdrift, petroleumsutvinning, fjernvarmeproduksjon mv. ilegges redusert avgift med 0,45 øre per kWh for kraft til produksjonsprosessen. Etter vedtak i EFTAs overvåkningsorgan (ESA) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn 0,5 euro per MWh (vel 0,4 øre per kWh). Dette samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv (2003/96/EF). Den reduserte satsen er meldt til ESA etter det alminnelige gruppeunntaket for støtte til miljøformål.

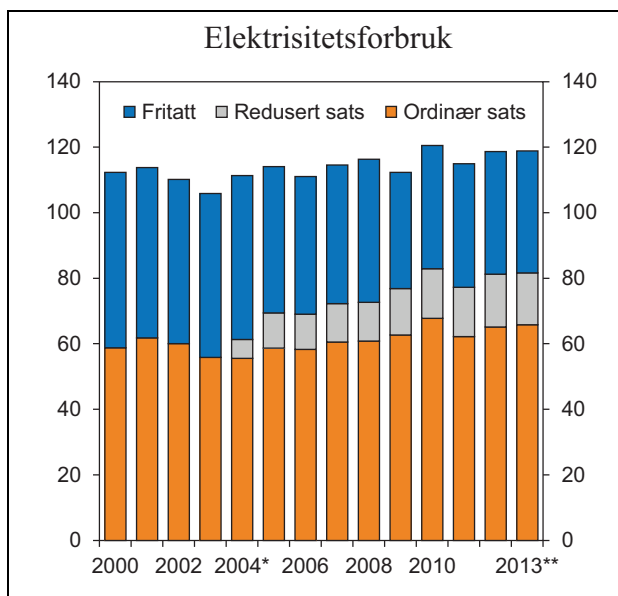
All næringsvirksomhet i tiltakssonen er ilagt den reduserte satsen. Det innebærer at primærnæringene og privat tjenesteyting i tillegg til industrien mv. betaler 0,45 øre per kWh. Heller ikke for foretak i tiltakssonen kan satsen settes lavere enn minstesatsen i energiskattedirektivet. Også denne ordningen er meldt til ESA.

Produksjonsprosesser i treforedlingsindustrien omfattes av den reduserte satsen. Tidligere kunne energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltok i godkjent program for energieffektivisering, få fritak for avgiften. Denne ordningen er midlertidig opphevet fra 1. juli 2014, jf. Prop. 94 LS (2013–2014) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga, kap. 7. Fritaksordningen kan ikke gjeninnføres uten ESAs godkjenning. Finansdepartementet vil om kort tid, i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet og Olje- og energidepartementet, sende en notifikasjon til ESA om videreføring av fritaksordningen for foretak som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram.

### Forbruksutvikling og priser

Forbruket av kraft som ilegges ordinær sats, økte med om lag 10 pst. fra 2000 til 2013. Figur 7.15 viser utviklingen i kraftforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, jordbruk, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for om lag 55 pst. av det totale forbruket. Forbruket i kraftintensiv industri har gått en del tilbake, og utgjør nå om lag 30 pst. av sluttforbruket i alt. Industri mv. som betaler redusert sats med 0,45 øre per kWh, utgjør i dag om lag 15 pst. av sluttforbruket. På grunn av elektrifisering av sokkelen har forbruket med redusert sats vokst kraftig de siste årene.

Kraftprisen har svingt mye, mens avgiften på elektrisk kraft regnet i faste priser har vært om lag stabil fra 2002. I 2014 ble imidlertid avgiften satt opp 0,56 øre per kWh utover prisjustering. Figur 7.16 viser utviklingen i pris på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og i avgiften på elektrisk kraft. Etter flere år med en pristopp hver vinter, var det et sammenhengende fall i kraftprisen gjennom vinterhalvåret 2011/2012. Siden har prisen ligget en del lavere enn de foregående årene. Strømprisen til husholdningene første kvartal 2014 var om lag 30 pst. lavere enn første kvartal 2011.

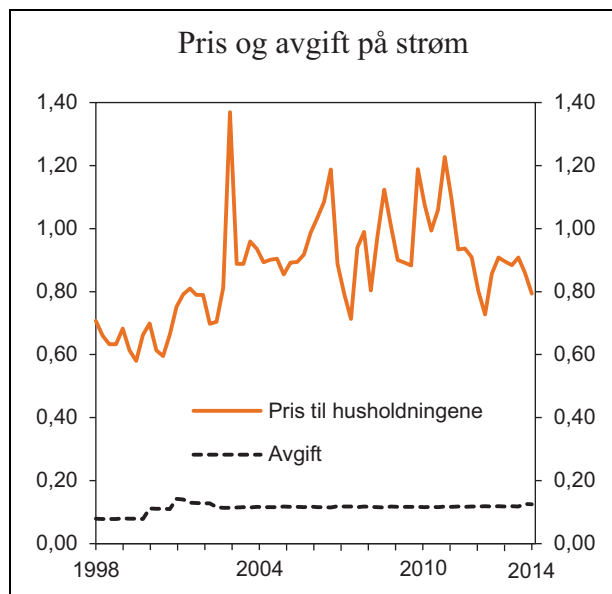


Figur 7.15 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2013 fordelt etter avgiftssats. TWh

\* Redusert sats fra 1. juli 2004.

\*\* Foreløpige tall.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 7.16 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 1998–2. kvartal 2014. 2014-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

## 7.7 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

For 2015 foreslås det at den reduserte satsen for treforedlingsindustrien mv. videreføres nominelt. Den ordinære avgiftssatsen foreslås prisjustert. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

I tillegg foreslås det å oppheve avgiftsfritaket for spillolje, jf. punkt 7.1.1.

Grunnavgift på mineralolje mv. (tidligere grunnavgift på fyringsolje mv.) ble innført for å forhindre en miljømessig uheldig overgang fra elektrisitet til mineralolje da avgiften på elektrisk kraft ble økt i 2000. Ordinær avgiftssats i 2014 er 1,557 kroner per liter mineralolje.

Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter betaler redusert sats med 0,126 kroner per liter mineralolje. Satsen tilsvarer om lag minstesatsen for tungolje i EUs energiskattedirektiv og er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Godkjennelsen gjelder til 31. desember 2017.

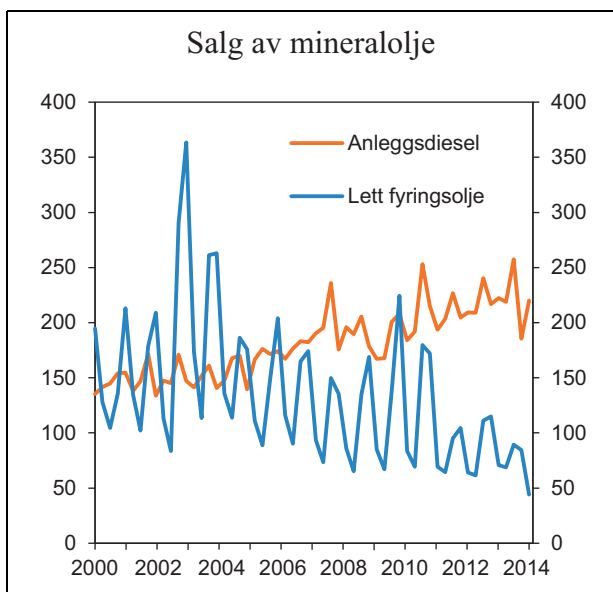
Avgiftsplikten omfatter fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel, tungolje, marine gassolje mv. Unntatt fra avgiften er flyparafin og olje som ilegges veibruksavgift på autodiesel. Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriks fart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst, anlegg på konti-

mentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, silde- og fiskemelindustrien, tog mv.

### Salgsutvikling og pris

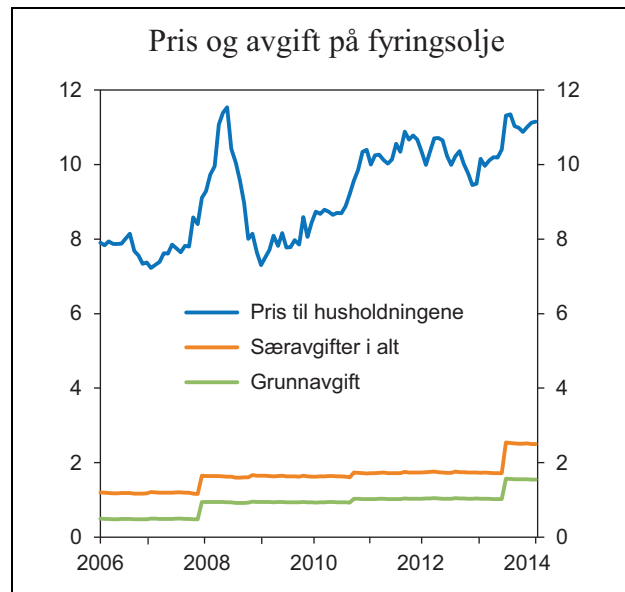
Provenyet av grunnavgiften kommer i hovedsak fra fyringsolje til oppvarming og diesel i anleggsmaskiner, traktorer og andre motorredskaper. Figur 7.17 viser utviklingen i salg av lett fyringsolje og anleggsdiesel. Bruken av fyringsolje til oppvarming har falt kraftig de siste årene, mens det har vært en relativt jevn vekst i forbruket av anleggsdiesel. Da grunnavgiften ble innført, var salget av disse produktene om lag like stort. I dag utgjør anleggsdiesel over to tredeler av det samlede avgiftsgrunnlaget.

Grunnavgiften er satt kraftig opp de siste årene. Figur 7.18 viser utviklingen i pris og særavgifter på lett fyringsolje. Mineralolje ilegges i tillegg CO<sub>2</sub>-avgift og svovelavgift. I 2008 ble grunnavgiften satt opp til samme nivå som avgiften på elektrisk kraft regnet per nyttiggjort energienhet, og i 2011 økt ytterligere tilsvarende påslaget i nettariffen, dvs. en økning på til sammen 0,55 kroner per liter regnet i 2014-priser. I 2014 ble grunnavgiften økt med 0,52 kroner per liter utover prisjustering slik at den tilsvarer om lag 19,5 øre per kWh nyttiggjort energi for lett fyringsolje. Avgiftsøkningen i 2008 kom i tillegg til en kraftig, om enn kortvarig, økning i produsentprisen. I 2014 har produsentprisen vært relativt stabil, slik at for-



Figur 7.17 Salg av anleggsdiesel og lett fyringsolje 1. kvartal 2000–2. kvartal 2014. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.18 Pris (inkl. avgifter) og særavgifter på lett fyringsolje januar 2006–august 2014. 2014-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

brukerprisen har økt om lag tilsvarende avgiftsøkningen inkl. merverdiavgift.

## 7.8 Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

### 7.8.1 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

For 2015 foreslås det å øke smøreoljeavgiften til 2,59 kroner per liter, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje og dermed å redusere skader på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftssatsen i 2014 er 1,94 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for smøreolje som anvendes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly.

Klima- og miljødepartementet innførte i 1994 en ordning med refusjon av smøreoljeavgift for spillolje som leveres til godkjent innsamler. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet.

Det vises til forslag om å oppheve avgiftsfritaket for spillolje og å øke tilskuddet som gis ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler, jf. punkt 7.1.1. For å finansiere økningen i tilskuddet foreslås det å øke smøreoljeavgiften til 2,59 kroner per liter. Dette tilsvarer en reell avgiftsøkning på 31 pst. Økt smøreoljeavgift anslås isolert sett å øke provenyet med om lag 30 mill. kroner påløpt og 27 mill. kroner bokført i 2015.

### 7.8.2 CO<sub>2</sub>-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralske produkter og CO<sub>2</sub>-avgiften på utslipp fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ble innført i 1991. Avgiftenes formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagassen CO<sub>2</sub>.

CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin og gass og er hjemlet i Stortingets vedtak om CO<sub>2</sub>-avgift på mineralske produkter. CO<sub>2</sub>-avgiften på sokkelen er hjemlet i Stortingets vedtak om CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Tabell 7.2 viser forslag til CO<sub>2</sub>-avgiftssatser for 2015. Tabellen viser også avgiftssatsene målt i kroner per tonn CO<sub>2</sub>. De ulike elementene i CO<sub>2</sub>-avgiftene er omtalt nærmere nedenfor.

#### CO<sub>2</sub>-avgift på mineralolje

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a. Den reduserte satsen for mineralolje til bruk i treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien foreslås ikke endret. I tillegg foreslås det å oppheve avgiftsfritaket for spillolje, se omtale i punkt 7.1.1.

Den generelle avgiftssatsen i 2014 er 0,88 kroner per liter. For lettolje tilsvarer dette en avgift på 330 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. For autodiesel som ilegges veibruksavgift på drivstoff skal det betales redusert CO<sub>2</sub>-avgift med 0,62 kroner per liter, mens mineralolje til bruk i treforedlingsindustrien, silde- og fiskemelindustrien ilegges redusert sats med 0,31 kroner per liter.

Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien har i praksis liten betydning fordi treforedlingsindustrien er omfattet av fritaket for produk-

Tabell 7.2 Forslag til CO<sub>2</sub>-avgiftssatser for 2015

	Kr per l/Sm <sup>3</sup> /kg	Kr per tonn CO <sub>2</sub>
Bensin . . . . .	0,95	410
Mineralolje		
– lettolje . . . . .	0,90	338
– tungolje. . . . .	0,90	287
– mineralolje ilagt veibruksavgift. . . . .	0,63	237
– mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart. . . . .	0,57	223
– mineralolje til annen innenriks luftfart. . . . .	0,86	337
– redusert sats lettolje . . . . .	0,31	116
– redusert sats tungolje . . . . .	0,31	99
– mineralolje til fiske og fangst i nære farvann . . . . .	0,27	101
Innenlandsk bruk av gass		
– naturgass . . . . .	0,67	337
– LPG. . . . .	1,01	337
– redusert sats naturgass . . . . .	0,05	25
Kontinentalsokkelen		
– lettolje . . . . .	1,00	376
– tungolje. . . . .	1,00	319
– naturgass . . . . .	1,00	427

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

ter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven.

Avgiftsfritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) under forutsetning av at virksomhetene ilegges en avgift over minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Kravet er oppfylt ved at virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje, jf. punkt 7.7.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje som brukes i skip og fly i utenriks fart, samt fiske og fangst i fjerne farvann. 1. januar 2013 ble fritaket for mineralolje til fiske og fangst i nære farvann opphevet og erstattet av en lav sats på 0,13 kroner per liter. Avgiftssatsen ble økt til 0,26 kroner per liter i 2014.



I dag er over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser under Kyotoprotokollen enten ilagt avgift eller omfattet av det europeiske kvotesystemet. Fra 2013 er også det meste av prosessindustriens utslipp omfattet av kvotesystemet. I hovedsak er det utslippene fra landbruk som ikke står overfor en pris på utslipp av klimagasser.

CO<sub>2</sub>-utslipp fra luftfartssektoren ble inkludert i det europeiske kvotesystemet fra 2012, jf. direktiv 2008/101/EF (luftfartskvotedirektivet) som endrer direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet). Direktivet er en del av EØS-avtalen og utslipp fra norsk luftfart omfattes dermed av kvoteplikten. Kvoteplikten omfatter både innenriksflyginger i EØS-landene, flyginger mellom landene i EØS og flyginger mellom EØS-land og tredjeland. Senere vedtok EU å innføre midlertidig unntak fra kvoteplikt for flyginger inn og ut av EØS-området. I april i år vedtok EU at det skal gis unntak for kvoteplikt for flyginger inn og ut av EØS-området fram til utløpet av 2016. EU begrunner unntaket med ønske om å legge til rette for forhandlinger om en global markeds mekanisme gjennom Den internasjonale organisasjonen for sivil luftfart (ICAO). På ICAOs generalforsamling i 2013 ble man enige om å etablere en global løsning som skal legges fram på neste generalforsamling i 2016 og tre i kraft fra 2020.

Innenriks luftfart som omfattes av kvoteplikten ilegges redusert sats på 0,56 kroner per liter i 2014. For annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger er avgiftssatsen 0,84 kroner per liter i 2014. Størstedelen av innenriks luftfart omfattes av kvotesystemet og får dermed redusert sats.

Fra 2014 ble den generelle satsen på mineralolje økt med om lag 100 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Satsene for innenriks luftfart og fiske og fangst i nære farvann økte med om lag 50 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Mineralolje som ilegges veibruksavgift på drivstoff, var ikke omfattet av avgiftsøkningen.

#### *CO<sub>2</sub>-avgift på bensin*

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger dersom bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff. Avgiftssatsen i 2014 er 0,93 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for bensin som brukes i fly i utenriks fart, bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit) og for andel bioetanol i bensin.

#### *CO<sub>2</sub>-avgift på naturgass og LPG*

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d. De reduserte satsene for gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp, som samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv, foreslås ikke endret.

CO<sub>2</sub>-avgiften på naturgass og LPG ble innført 1. september 2010. I 2014 ble avgiften økt med om lag 100 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Avgiftssatsene i 2014 er 0,66 kroner per Sm<sup>3</sup> naturgass og 0,99 kroner per kg LPG. Dette tilsvarer en avgift på 332 kroner per tonn CO<sub>2</sub> for naturgass og 330 kroner per tonn CO<sub>2</sub> for LPG. Målt i kroner per tonn CO<sub>2</sub> er avgiften om lag på samme nivå som den generelle CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralolje.

Gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ilegges enten redusert sats (naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen er 0,05 kroner per Sm<sup>3</sup> naturgass i 2014. Dette tilsvarer en avgift på 25 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Det gis avgiftsfritak blant annet for gass til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, veksthusnæringen, fiske og fangst i fjerne og nære farvann, skip i utenriks sjøfart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart og offshorefartøy.

#### *CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten*

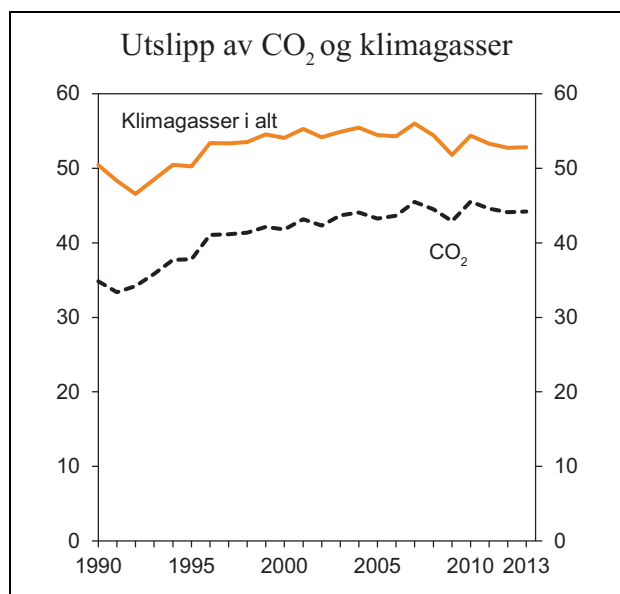
For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen til 1,00 kroner per Sm<sup>3</sup> gass og 1,00 kroner per liter olje eller kondensat, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a og b.

Avgiftssatsene i 2014 er 98 øre per Sm<sup>3</sup> gass og 98 øre per liter olje eller kondensat. For naturgass tilsvarer dette om lag 419 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. CO<sub>2</sub>-utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet. Avgiften ble i 2013 økt med 200 kroner per tonn CO<sub>2</sub> som oppfølging av Klimameldingen, jf. Meld. St. 21 (2011–2012).

#### *Utslipp av klimagasser*

Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 52,8 mill. tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter i 2013. Dette er en økning på 0,2 pst. fra 2012. I perioden 1990 til 2013 har utslippene økt med 4,8 pst. Det siste tiåret har det totale utslippet av kli-





Figur 7.19 Utslipp av CO<sub>2</sub> og klimagasser samlet, 1990–2013. Mill. tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter

Tallene for 2013 er foreløpige.  
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

magasser vært relativt stabilt. Nedgangen fra 2008 til 2009 og økningen i 2010 må ses i sammenheng med det økonomiske tilbakeslaget som følge av finanskrisen. Bortsett fra i 2009, da utslippene gikk ned som følge av lav økonomisk aktivitet, var utslippene i 2012 de laveste siden 1995. Figur 7.19 viser utslipp av CO<sub>2</sub> og klimagasser fra 1990 til

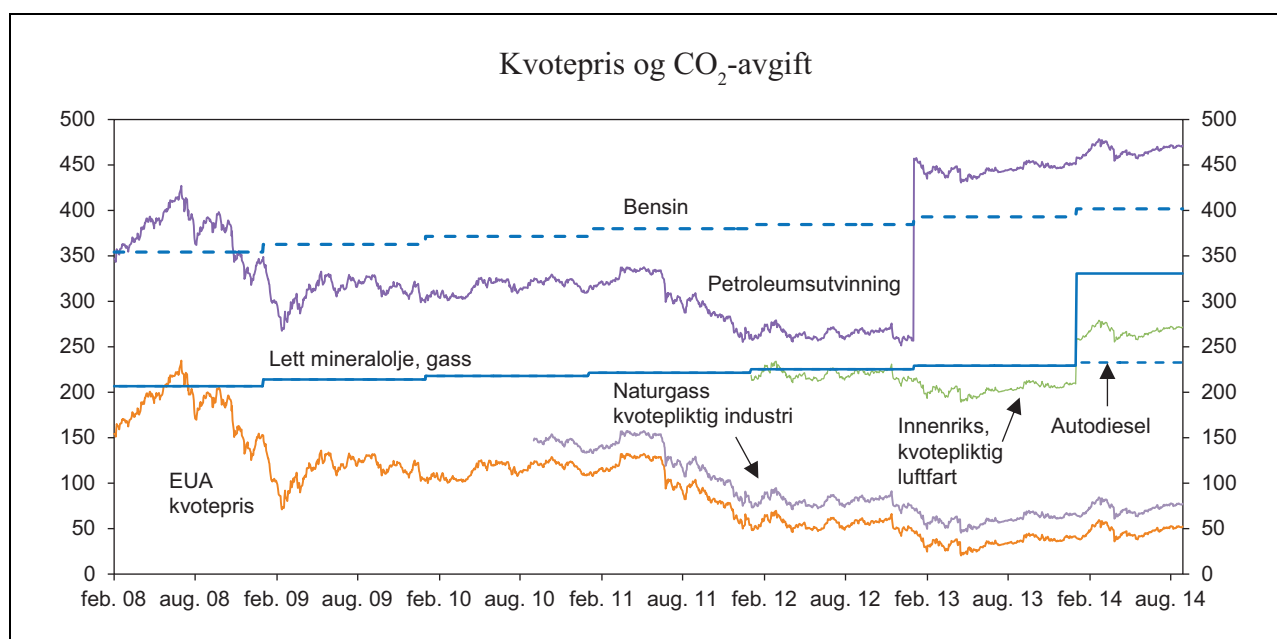
2013. Det vises til punkt 3.7 i Meld. St. 1 (2014–2015) Nasjonalbudsjettet 2015 for en beskrivelse av Norges Kyoto-forpliktelse for perioden 2013–2020.

#### Kvoteprisen

EUs direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet) etablerer et system for handel med klimagasskvoter med formål å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter med levering i perioden 2008–2014. Spotprisen på kvoter har variert mellom 235 kroner per tonn CO<sub>2</sub> i juli 2008 og 21 kroner per tonn CO<sub>2</sub> i april 2013. Fra våren 2009 og fram til sommeren 2011 lå kvoteprisen relativt stabilt mellom 100 og 150 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. I løpet av høsten 2011 gikk imidlertid kvoteprisen betydelig ned, og ved inngangen av 2012 var kvoteprisen under 50 kroner. Våren 2013 gikk kvoteprisen ytterligere ned. I første halvår 2014 har kvoteprisen ligget på et nivå mellom 35 og 60 kroner per tonn CO<sub>2</sub>, se figur 7.20.

I figur 7.20 sammenlignes utviklingen i kvoteprisen med CO<sub>2</sub>-avgiftssatsene. Kvoteprisen har hele tiden ligget vesentlig under CO<sub>2</sub>-avgiften på bensin, men var i 2008 rundt CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralolje. Første kvartal 2009 ble kvoteprisen betydelig redusert som følge av det kraftige tilba-



Figur 7.20 Kvotepriser (EUA forward 1st position) og CO<sub>2</sub>-avgift på ulike produkter og anvendelser. Nominelle priser i kroner per tonn CO<sub>2</sub>

Kilder: ICE, Norges Bank og Finansdepartementet.

keslaget i europeisk økonomi. Dagens kvotepris ligger på et nivå som er betydelig lavere enn det generelle CO<sub>2</sub>-avgiftsnivået for mineraloljer og gass.

Petroleumsvirksomheten er siden 1. januar 2008 ilagt både CO<sub>2</sub>-avgift og kvoteplikt. Fra 2013 ble CO<sub>2</sub>-avgiften for petroleumsvirksomheten økt med 200 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Også størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktig industri ilegges CO<sub>2</sub>-avgift i tillegg til kvoteplikt.

### 7.8.3 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det å oppheve avgiftsfritaket for spillolje, se punkt 7.1.1.

Svovelavgiften på mineralske produkter ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO<sub>2</sub>).

Avgiftssatsen i 2014 er 7,9 øre per liter mineralolje for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 16,10 kroner per kg SO<sub>2</sub> for tungolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart. I tillegg kan hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

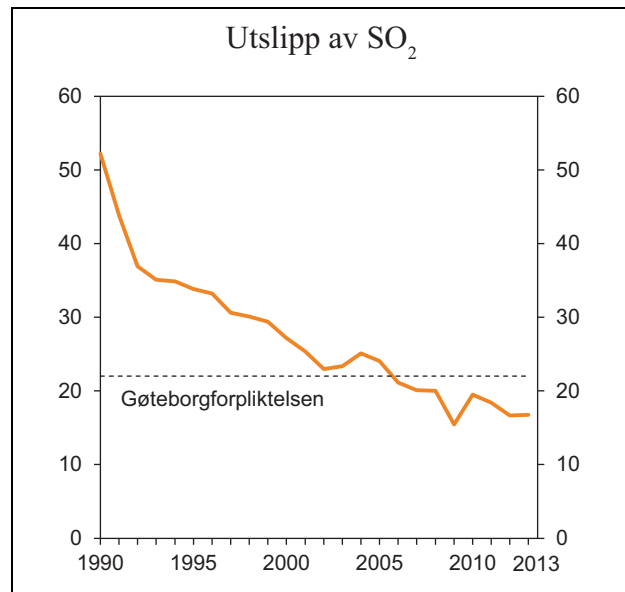
#### Utslipp av SO<sub>2</sub>

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av svoveldioksid til maksimalt 22 000 tonn fra 2010. I de siste tiårene har det vært en markant nedgang i de norske utslippene av SO<sub>2</sub>. Utslippene har ligget under utslippsforpliktelsen hvert år siden 2006. Foreløpige tall viser at utslippene i 2013 var på 16 755 tonn, noe som er en reduksjon på om lag 68 pst. siden 1990. Det vises til figur 7.21. De foreløpige utslippstallene indikerer at vi oppfyller målene i protokollen for svoveldioksider.

## 7.9 Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

Regjeringen foreslår at avgiften på sluttbehandling av avfall avvikles 1. januar 2015.

Avgift på sluttbehandling av avfall ble innført i 1999. Avgiften omfattet avfall som ble deponert og som gikk til forbrenning. Formålet med avgiften



Figur 7.21 SO<sub>2</sub>-utslipp i perioden 1990–2013. 1000 tonn

Tallene for 2013 er foreløpige.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

var å redusere avfallsmengden, motivere til økt materialgjenvinning og oppnå en riktigere prising av de miljøskadene som sluttbehandlingen forårsaker.

Forbrenningsavgiften ble opphevet 1. oktober 2010. Bakgrunnen var konkurransesituasjonen for de norske forbrenningsanleggene da Sverige fjernet sin tilsvarende avgift fra samme tidspunkt. Ifølge Miljødirektoratet er miljøkonsekvensene av bortfallet av forbrenningsavgiften usikre, men trolig små.

Deponiavgiften er videreført. Fra 1. juli 2009 har det imidlertid vært forbudt å deponere biologisk nedbrytbart avfall. Dette innebærer at avfall som tidligere gikk til deponi, nå må behandles på andre måter. Forbudet fører til redusert metangassutslipp fra deponier og dermed lavere miljøkostnader ved deponering. Deponiavgiften ble derfor redusert med knapt 40 pst. i 2010. I 2014 er avgiftssatsen på deponering av avfall 294 kroner per tonn.

Etter forskrift om gjenvinning og behandling av avfall kan forurensningsmyndighetene gi midlertidig dispensasjon fra deponiforbudet. For biologisk nedbrytbart avfall som leveres til deponi etter dispensasjon, er avgiften 488 kroner per tonn.

Etter at det ble forbudt å deponere biologisk nedbrytbart avfall, har deponiavgiften liten betydning for om avfallet deponeres eller håndteres på andre måter. Miljøhensyn gir derfor ikke lenger

grunn til å opprettholde deponiavgiften. Deponiene påføres kostnader med å holde det avgiftspliktige avfallet atskilt fra resten av deponiet og til administrasjon av innbetalingen. I tillegg har det vist seg ressurskrevende for Toll- og avgiftsetaten å innkreve avgiften, og relativt mange saker har vært bragt inn for domstolene. Til sammen tilsier dette at deponiavgiften bør avvikles. Provenytapet av å fjerne avgiften anslås til om lag 35 mill. kroner påløpt og 30 mill. kroner bokført i 2015.

#### *Evaluering av miljøkonsekvensene av bortfall av forbrenningsavgiften*

Avgiften på forbrenning av avfall ble avviklet 1. oktober 2010. I Revidert nasjonalbudsjett 2010 ble det varslet at miljøkonsekvensene av at forbrenningsavgiften ble fjernet skulle evalueres etter noe tid. Daværende Klima- og forurensningsdirektoratet (nå Miljødirektoratet) innhentet i 2011 en foreløpig evaluering. Den korte tiden som hadde gått etter oppheving av avgiften, og mangel på data fra den aktuelle perioden gjorde det imidlertid vanskelig å avdekke virkninger av at avgiften var opphevet. Miljødirektoratet har derfor utført en oppdatert og grundigere evaluering i 2014.

På grunn av endringene som har skjedd i avfallsmarkedet de siste årene, mener Miljødirektoratet at det er vanskelig å vurdere de isolerte virkningene av at forbrenningsavgiften ble avviklet. Fra 2008 var det overkapasiteten på forbrenning i Sverige, noe som førte til at de svenske anleggene etterspurte økte mengder avfall fra Norge. De svenske forbrenningsanleggene hadde lavere driftskostnader enn de norske, og prisen på forbrenning falt derfor betydelig også i Norge.

Mengden husholdningsavfall som går til materialgjenvinning og biologisk behandling, som lenge viste en stigende tendens, har vært relativt stabil etter 2010. Miljødirektoratet mener det er lite sannsynlig at utflatingen skyldes at forbrenningsavgiften er fjernet. Prisene på avfall har stort sett vært bestemt av markedet i Sverige. Dessuten kan det være andre årsaker til stagnasjonen i gjenvinning og biologisk behandling. Kildesortering av plast og flere andre emballasjetyper kan ha nådd et nivå der det er vanskelig å oppnå ytterligere vekst. Et annet forhold er at for enkelte avfallstyper er generert avfallsmengde redusert, noe som fører til at det blir mindre avfall også til materialgjenvinning og biologisk behandling.

Forbrenning av avfall gir forurensende utslipp. Utslippene er et resultat av hva som forbrennes, i hvilke mengder og rensing av utslippene. I 2004

ble forbrenningsavgiften lagt om fra en avgift på innlevert mengde avfall til en avgift på utslipp. I evalueringen er utslippene per tonn avfall i perioden 2008–2010 (med avgift) sammenlignet med utslippene i 2010–2012 (uten avgift). Resultatene viser at utslippene av hydrogenfluorid har økt 32 pst., mens utslippene av støv er halvert og utslippene av NO<sub>x</sub> er redusert med 22 pst. For andre komponenter som inngikk i avgiftsgrunnlaget, er det stor variasjon, men de fleste utslippene har blitt redusert. Miljødirektoratet kan ikke se at det er noen systematikk i utslippsutviklingen som kan knyttes til at forbrenningsavgiften ble avviklet.

Konkurransesituasjonen for de norske anleggene var en viktig begrunnelse for å avvikle forbrenningsavgiften. Mens eksporten av avfall fra Norge til Sverige økte kraftig fram til 2010, har eksportert mengde deretter vært om lag stabil. I 2013 utgjorde eksporten 28 pst. av den norske avfallsmengden til forbrenning. Forbrenningskapasiteten i Norge har blitt betydelig utbygd i perioden 2010–2013, og avfallsmengden som ble forbrent ved norske anlegg økte med 26 pst. i denne perioden. Miljødirektoratet antar at eksportert mengde til Sverige har vært noe lavere enn det som ville vært tilfelle dersom avgiften hadde blitt videreført. Virkningen på eksportert avfallsmengde er den eneste endringen Miljødirektoratet har funnet som trolig kan tilskrives bortfallet av avgiften. I så fall har virkningen vært i tråd med begrunnelsen for å avvikle avgiften.

### **7.10 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)**

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på de helse- og miljøskadelige kjemikaliene trikloreten (TRI) (post 70) og tetrakloreten (PER) (post 71) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse 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. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Klima- og miljødepartementet har etablert en refusjonsordning for TRI-holdig avfall som innleveres til godkjent mottaks- eller behandlingsan-

legg for farlig avfall. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet.

Avgiftssatsene i 2014 er 66,65 kroner per kg ren TRI og PER. Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet.

### **7.11 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)**

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene ved å stimulere til bruk av alternative gasser med lavere klimaeffekt og til utvikling av ny teknologi som ikke bruker HFK og PFK.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiftssatsene er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensiale (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. Avgiften ble økt med om lag 100 kroner per tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter fra 2014. I 2014 tilsvarer avgiften 330 kroner per tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter. Dette samsvarer med nivået på den generelle satsen i CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralolje.

Klima- og miljødepartementet har etablert en refusjonsordning for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet.

### **7.12 Avgift på utslipp av NO<sub>x</sub> (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)**

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Fra 1. januar 2014 ble særavgiftsforskriften endret slik at «offshoreinstallasjoner» ble erstattet av «innretninger på norsk kontinentalsokkel». Det foreslås at Stortingets avgiftsvedtak endres tilsvarende. Dette inne-

bærer ingen endring i gjeldende rett. Se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c.

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO<sub>x</sub>) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO<sub>x</sub> og sammen med andre virkemidler bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO<sub>x</sub> ved energiproduksjon fra

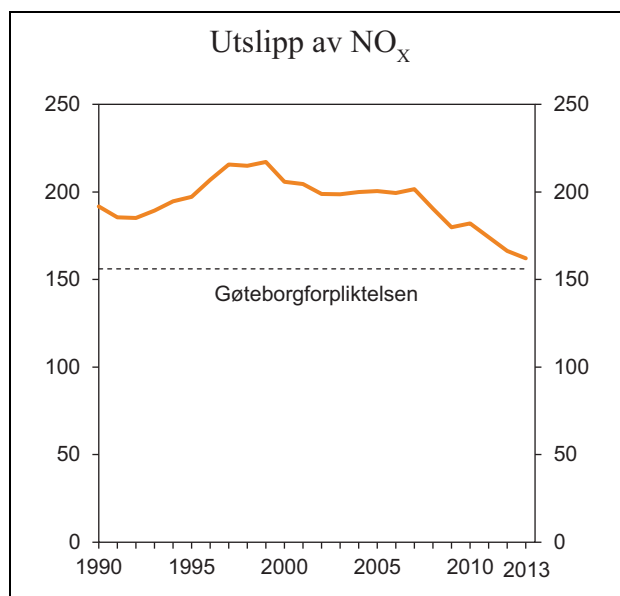
- framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW og
- fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO<sub>x</sub>. Avgiftssatsen i 2014 er 17,33 kroner per kg utslipp av NO<sub>x</sub>.

Det gis avgiftsfritak blant annet for utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann. Det gis også avgiftsfritak for utslippsheter som er omfattet av avtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO<sub>x</sub>-utslippene. Klima- og miljødepartementet har inngått avtale med en rekke næringsorganisasjoner der disse forplikter seg til å redusere de årlige utslippene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent avgiftsfritaket som forenlig statsstøtte. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet der det framgår at næringslivsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelser for årene 2008–2012, og at vilkåret for avgiftsfritak disse årene dermed er oppfylt. For perioden 2013–2014 er forpliktelsen å gjennomføre tiltak som vil redusere de årlige NO<sub>x</sub>-utslippene med til sammen 4 000 tonn.

#### *Utslipp av NO<sub>x</sub>*

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av NO<sub>x</sub> til maksimalt 156 000 tonn fra og med 2010. De norske utslippene av NO<sub>x</sub> økte fram til 1999, men har etter dette gått ned. Foreløpige tall viser at utslippene av NO<sub>x</sub> var 162 000 tonn i 2013, mens utslippene i 2012 var 166 000 tonn. Statistisk sentralbyrå (SSB) angir reduserte utslipp fra innenriks fiske og sjøfart som den viktigste årsaken til nedgangen i 2013. Utslippene fra olje- og gassutvinning økte noe.



Figur 7.22 NO<sub>x</sub>-utslipp i perioden 1990–2013.  
1 000 tonn

Tallene for 2013 er foreløpige.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

Foreløpige tall viser at utslippene av NO<sub>x</sub> er redusert med om lag 15 pst. siden 1990. Utslippene ligger imidlertid fortsatt over reduksjonsforpliktelsen etter Gøteborgprotokollen, jf. figur 7.22. Det vises også til omtale i Prop. 1 S (2014–2015) Klima- og miljødepartementet.

### 7.13 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

Fra 1998 har det vært innkrevet miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler. Fra 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift. Avgiften ble fram til 2009 innkrevet av Landbruks- og matdepartementet. Fra 2010 ble avgiften omdefinert til en særavgift.

Avgiften er hjemlet i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven). Avgiften er arealbasert og differensiert etter plantevernmidlernes risiko for å gi helse- og miljøskader. Plantevernmidlene er plassert i sju avgiftsklasser avhengig av helse- og miljørisiko. Nærmere regler om beregning av avgiften er fastsatt i forskrift 26. juli 2004 nr. 1138 om plantevernmidler.

Avgiften er et av flere virkemidler for å redusere risikoen for helse- og miljøskader ved bruk av plantevernmidler. Tall fra Landbruks- og matdepartementet viser at det brukes plantevernmidler med lavere miljø- og helserisiko etter at avgiftssystemet ble lagt om i 1999.

### 7.14 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)

For 2015 foreslås det ingen endringer i avgifter knyttet til mineralvirksomhet. Det vises til forslag til vedtak om avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum og forslag til vedtak om avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett etter mineralloven.

Nærings- og fiskeridepartementet krever inn en avgift på utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Avgiften er knyttet til tildeling av konsesjoner med hjemmel i lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Det er gitt to konsesjoner etter loven, en til Norcem AS og en til Hammerfall Dolomitt AS. I konsesjonene er det vilkår for beregning og innbetaling av avgiften, som fastsettes på grunnlag av uttatt masse.

Nærings- og fiskeridepartementet krever videre inn årsavgift for å beholde retten til undersøkelse og utvinning av mineraler etter lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven). Sammenlignet med 2013 har det i 2014 vært en liten økning i antall søknader om og tildeling av undersøkelsesretter. For 2014 er det så langt innbetalt avgifter for 141 utvinningstillatelser og 835 undersøkelsesretter.

### 7.15 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst fiskal, men har også en helsemessig begrunnelse. Avgiftsplikten omfatter sukkervarer, herunder hvit sjokolade, tyggegummi, karameller, pastiller og drops.

Avgiftsplikten omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao. Ulike typer kjeks som søte kjeks, småkaker og vaffelkjeks er også avgiftspliktige på nærmere vilkår. Avgiftsplikten omfatter i tillegg drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Avgiftssatsen i 2014 er 18,91 kroner per kg av varens avgiftspliktige vekt.

### 7.16 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som naturlig inneholder sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke avgiftslegges. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes av avgiften. Melkeprodukter som kun er tilsatt en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol, dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

Avgiftssatsen i 2014 er 3,12 kroner per liter for ferdigvare og 19,03 kroner per liter for konsentrat.

### 7.17 Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst fiskal, men har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeropløsninger. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig framstilling av varer.

I 2014 er avgiften på sukker 7,32 kroner per kg.

### 7.18 Avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)

*Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer  
(post 70)*

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2014 er 1,10 kroner per emballasjeeinheit.

*Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71–74)*

For 2015 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulike emballasje gir ulike miljøskade. Miljøavgiften er også gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Det er Miljødirektoratet som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

### 7.19 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Regjeringen foreslår ingen endringer i avgiftssatsen for 2015, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Dokumentavgiftsloven foreslås endret slik at gjeldende rett for beregning av dokumentavgift når en eiendoms- eller bruksrett er overtatt med hjemmel i lov til åsetespris videreføres, se forslag til lov om endring i dokumentavgiftsloven § 7.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er derfor ikke ment å skulle dekke statens kostnader ved tinglysning av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysningsgebyret.

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-gangsoverføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

Departementet foreslår endringer i dokumentavgiftsloven § 7 slik at gjeldende rett for beregning av dokumentavgift når en eiendoms- eller bruksrett er overtatt til åsetespris med hjemmel i lov videreføres. I § 7 fjerde ledd andre punktum er det en bestemmelse for beregning av dokumentavgift når eiendoms- eller bruksrett overtas til åsetespris med hjemmel i lov. Her vises det til bestemmelsene i arveavgiftsloven § 14 fjerde ledd. Arveavgiftsloven ble opphevet ved lov 13. desember 2013 nr. 110, men henvisningen står fremdeles i § 7. For å videreføre rettstilstanden for dokumentavgiften, foreslås det materielle innhold av den opphevede arveavgiftsloven § 14 fjerde

ledd innarbeidet i dokumentavgiftsloven i § 7 nytt sjettede ledd. Dette innebærer at det vil framgå av dokumentavgiftsloven at skiftetakst skal legges til grunn for beregningen av dokumentavgift selv om arvingen ikke er best åsetesberettiget. Dersom eiendom overtas av åsetesberettiget arving uten at overtagelsen skjer i henhold til skiftetakst, eller den overtas av annen slektning i rett nedstigende linje, settes verdien til tre fjerdedeler av den antatte salgsverdi. En arving kan imidlertid ikke fra samme arvelater kreve verdsettelse etter disse reglene for mer enn én eiendom eller de andeler han mottar i en eiendom. Ektesfeller eller samboere anses som én arvelater, selv om ekteskapet eller samboerskapet er opphørt ved døden. Forslaget innebærer ingen materielle endringer. Forslaget til endring foreslås å tre i kraft straks. Det vises til forslag til lov om endring i dokumentavgiftsloven § 7 fjerde ledd og nytt sjettede ledd.

Departementet har igangsatt et arbeid for å vurdere avgiftsplikten ved omorganiseringer av virksomhet som kan gjennomføres uten skattlegging etter reglene i skatteloven kapittel 11 (skattemessig kontinuitet), jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 7.20. Det tas sikte på å sende et forslag på høring tidlig i 2015. Departementet vil komme tilbake til saken når høringen er gjennomført.

## 7.20 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

### *Frekvensavgifter*

For 2015 foreslås det å prisjustere frekvensavgiftene. Gjeldende satser for frekvensavgiftene og

forslag for 2015 framgår av tabell 7.3. Det vises til forslag til vedtak om avgift på frekvenser mv.

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde.

### *Nummeravgifter*

For 2015 foreslås det ingen endringer i nummeravgiftene. Det vises til forslag til vedtak om avgift på frekvenser mv. Fra 1999 har Post- og teletilsynet lagt ut femsifrede telefonnummer for salg direkte til sluttbrukere. En sluttbruker som får tildelt et femsifret nummer, skal betale en årlig avgift for retten til å inneha og bruke nummeret. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier. Avgift per nummer varierer mellom 2 700 kroner og 121 700 kroner per år.

## 7.21 Inntekter ved tildeling av frekvens- tillatelser (kap. 5309 post 29)

Samferdselsdepartementet har fullmakt fra Stortinget til å innhente inntekter i 2014 ved tildeling av tillatelser for frekvenser. I år er det gjennomført auksjon av seks frekvensblokker i 800 MHz-båndet offshore. Auksjonen brakte inn nærmere 16 mill. kroner. Inntektene fra auksjonen vil bli bokført i år.

Tabell 7.3 Frekvensavgifter 2014 og forslag 2015. Kroner

		2014	Forslag 2015
450 MHz-båndet . . . . .	1 183 000	per MHz (dupleks)	1 208 000 per MHz (dupleks)
800, 900 og 1 800 MHz-båndene . . . . .	1 350 000	per MHz (dupleks)	1 378 000 per MHz (dupleks)
2,1 GHz-båndet . . . . .	1 248 000	per MHz (dupleks)	1 274 000 per MHz (dupleks)

Kilde: Finansdepartementet.



## 8 Toll

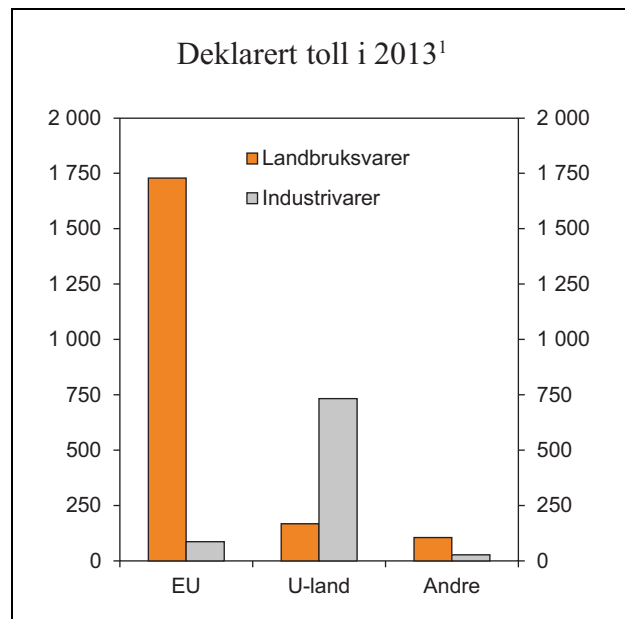
### 8.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det betales toll etter tolltariffens satser. Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. For en rekke varer er det gitt tollfrihet i henhold til preferanseavtaler, andre nasjonale ordninger, eller med hjemmel i stortingsvedtak. Til forskjell fra merverdiavgift og særavgiftene, er det kun de tollsatser regjeringen foreslår endret som legges fram for Stortinget i budsjettproposisjonen. Forslag om endringer framgår normalt av et vedlegg til tollvedtaket. De øvrige satsene videreføres uendret fra foregående år, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Tollinntektene bestemmes av de anvendte tollsatsene og mengden varer som importeres. Inntektene fra toll var 2 882 mill. kroner i 2013, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Figur 8.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2013, fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for størstedelen av toll på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

Toll som beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Mens det for industrivarene kun gjenstår toll for enkelte klær og andre tekstilprodukter, er tollbeskyttelsen på landbruksvarer forholdsvis omfattende. Importvernet på landbruksprodukter er en viktig del av den samlede støtten til norsk jord-



Figur 8.1 Deklarert toll i 2013. Mill. kroner

<sup>1</sup> Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

bruk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten 7,6 mrd. kroner i 2013.

Regjeringen foreslår å fjerne toll på landbruksvarer som ikke gir nevneverdig beskyttelse for norsk produksjon av tilsvarende vare. Dette berører 114 varenumre i tolltariffen. Se omtale i punkt 8.2 og forslag til tollvedtak § 1 annet ledd, jf. vedlegg 5.

Av tollforskriften framgår det at varesendinger med verdi under 200 kroner til privatpersoner er fritatt for merverdiavgift og eventuell toll og særavgifter. Verdigransen er eksklusive frakt- og forsikringskostnader for å transportere varer til Norge. Regjeringen foreslår å øke den avgiftsfrie grensen til 500 kroner, samtidig som frakt og forsikring inkluderes i verdigrunnet. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 6.5.



## 8.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene for landbruksvarer varierer og er dels spesifikke, dels verdibaserte. Høyest er tollsatsene på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade, er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

For enkelte landbruksvarer kan tolltariffens ordinære satser reduseres i perioder etter vedtak i Landbruksdirektoratet. Mange anvendte tollsatser er derfor i praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. For en nærmere oversikt over de administrative tollnedsettelsene vises det til omtale i punkt 8.2.1.

I landbrukskapitlene i tolltariffen er det enkelte tollsatser som ikke gir nevneverdig beskyttelse for norsk produksjon av tilsvarende vare. Toll som ikke er motivert ut fra reelle beskyttelsesbehov, skaper unødvendig byråkrati og administrative kostnader. Regjeringen foreslår at de aller fleste tollsatser som er lavere enn en krone per kg settes til null. Det gjøres unntak for enkelte varenummer der tollsatsene har betydning for norsk jordbruk. Dette gjelder blant annet halm. Samlet sett innebærer forslaget at toll på 114 varenummer settes til null. Forslaget gir et provenytnap i 2015 på om lag 15 mill. kroner påløpt og bokført. Det vises til forslag til tollvedtak § 1 annet ledd, jf. vedlegg 5.

### 8.2.1 Administrative tollnedsettelsener

For enkelte landbruksvarer kan Landbruksdirektoratet vedta at tolltariffens ordinære satser skal reduseres i begrensede tidsperioder. Mange anvendte tollsatser er derfor i praksis lavere enn tollsatsene som følger av tolltariffen.

Landbruksdirektoratet forvalter importvernet for landbruksvarer med hjemmel i tolloven §§ 9-1 til 9-4 og forskrifter fastsatt med hjemmel i denne. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelsener for landbruksvarer angir hvilke produkter som omfattes, og hvordan tollsats skal fastsettes.

*Generelle tollnedsettelsener*, jf. tolloven § 9-2, gis for en stor del for varer innenfor målprissystemet i jordbruksavtalen og gjøres gjeldende for alle aktører som importerer i perioden med tollnedsettelse.

*Individuelle tollnedsettelsener* kan etter søknad gis til foretak eller enkeltpersoner av en bestemt

vare innenfor en fastsatt periode, jf. tolloven § 9-3. Adgang til å gi tollnedsettelsener er regulert i ulike forskrifter, se tabell 4.1 i vedlegg 4 for oversikt over tollnedsettelsene som er gitt med hjemmel i de ulike forskriftene.

For bearbejdede jordbruksvarer kan Landbruksdirektoratet etter søknad fastsette nedsatt tollsats på grunnlag av råvareinnhold. Dette gjelder for varer hvor det gjennom inngåtte frihandelsavtaler ikke er satt en spesifikk tollsats, verditollsats eller tollsats på grunnlag av standardresept. I 2013 ble det fastsatt 19 700 slike tollsatser, en økning på 26 pst. fra 2012.

Tollsats for enkeltimportører har gyldighet utover det enkelte år. Det var registrert nær 45 400 slike tollfastsettelsener i Landbruksdirektoratets database ved utgangen av 2013, noe som er en økning på om lag 9 pst. fra året før.

### 8.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet forvalter en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP-ordningen) og dels andre, ensidig fastsatte kvoter.

Kvotene som fordeles av Landbruksdirektoratet er enten tollfrie eller har en redusert tollsats sammenlignet med de ordinære tollsatsene. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon, men det fordeles også kvoter ut fra historiske rettigheter eller søknadstidspunkt.

Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 229 mill. kroner i 2013, 36 mill. kroner mer enn året før. Auksjonsprovenyet tilfaller staten.

Statens landbruksforvaltning innvilget 2 016 innførselstillatelsener for tollkvoter i 2013 under disse ordningene. For en nærmere oversikt over tollkvotene vises det til tabell 4.2 i vedlegg 4.

### 8.2.3 Forhandlinger med EU på landbruksområdet

Etter EØS-avtalen artikkel 19 skal avtalepartene, med to års mellomrom, gjennomgå vilkårene for handelen med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.) med sikte på en gradvis gjensidig liberalisering innenfor rammen av partenes respektive landbrukspolitikk.

EU og Norge har etter en gjennomgang av vilkårene for handel, blitt enige om å starte forhandlinger om ny frihandelsavtale for landbruksvarer på grunnlag av artikkel 19. Forhandlingene begynner høsten 2014.

## 8.3 WTO-saker

### 8.3.1 Multilaterale forhandlinger

Handel er en av de sterkeste drivkreftene for økonomisk vekst og bidrar til å skape arbeidsplasser og varig økonomiske velstand over hele verden. WTOs betydning for global vekst og stabilitet har blitt bekreftet under de senere års økonomiske kriser ved at regelverket har bidratt til å begrense bruken av proteksjonistiske tiltak. Om lag 97 pst. av verdenshandelen er nå regulert av WTO-regelverket.

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

Regjeringen vil gjennom Norges aktive deltakelse i WTO arbeide for multilaterale handelsavtaler gjennom WTO for å skape stabile rammesvilkår og like konkurransevilkår globalt og arbeide for en ytterligere liberalisering av internasjonal handel. Norge har lenge understreket betydningen av et godt forhandlingsresultat i den såkalte Doha-runden som begynte i 2001. Fra og med 2008 har forhandlingene i Doha-runden avdekket store motsetninger mellom de største landene. Under WTOs 9. ministerkonferanse i desember 2013 vedtok medlemslandene den såkalte «Bali-pakken». Denne omfattet blant annet en avtale om handelsfasilitering som skal resultere i forpliktelser for tollmyndigheters og andre grensemyndigheteters regler og prosedyrer for import, eksport og transitt. Formålet er å redusere handelsrelaterte kostnader.

Det viktigste med enigheten på Bali var imidlertid at det igjen ble åpnet mulighet for å komme tilbake til forhandlingsbordet på de viktigste områdene, som tollsatser og subsidier på landbruk, tollsatser for industrivarer og markedsadgang for tjenester. Ministerkonferansen vedtok derfor at det innen utgangen av 2014 skal utarbeides et arbeidsprogram for håndteringen av de gjenstående spørsmålene i Doha-runden. WTOs medlemsland ble imidlertid ikke enige om de nødvendige beslutninger om gjennomføring av avtalen om handelsfasilitering innen tidsfristen 31. juli 2014. Hva som vil skje med denne avtalen, de øvrige beslutninger fra Bali og det videre arbeidsprogrammet er derfor ikke avklart.

Som en konsekvens av at de multilaterale forhandlingene har trukket ut i tid, deltar Norge i forhandlinger om å inkludere nye varer i avtalen om tollfrihet for informasjonsteknologivarer (ITA). I juli 2014 tok Norge, sammen med 13 andre medlemmer av WTO (inkl. EU som representerer 28 land), initiativ til å starte forhandlinger om reduserte tollsatser på miljøvarer og miljøteknologier.

### 8.3.2 EUs forordning om omsetning av selprodukter

EU vedtok i 2009 en forordning om omsetning av selprodukter. Forordningen stiller svært strenge vilkår for handel med selprodukter i EU. Norske selprodukter oppfyller ikke vilkårene, og produktene har derfor ikke vært omsatt i EU siden forordningen trådte i kraft i 2010.

Norge og Canada ba våren 2011 WTO om å opprette et tvisteløsningspanel i saken. Panelets rapport ble offentliggjort i november 2013, og ankeorganet konkluderte med at EUs regler for handel med selprodukter er i strid med WTO-regelverkets grunnprinsipper om ikke-diskriminering. EU må derfor endre regelverket innen maksimalt 15 måneder.

## 8.4 Nye frihandelsavtaler

EØS-avtalen og EFTAs frihandelsavtaler er viktige supplement til Norges medlemskap i WTO. Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og har som formål å sikre likebehandling av norske aktører og av norsk eksport i de landene det inngås slike avtaler med.

EFTA har ferdigforhandlet 25 frihandelsavtaler med 35 land. Frihandelsavtaler med henholdsvis Costa Rica og Panama, og med Bosnia-Hercegovina ble undertegnet under EFTAs ministermøte 24. juni 2013 i Trondheim. EFTA forhandlet samtidig med Costa Rica og Panama også med Guatemala og Honduras. For de sistnevnte landene var det imidlertid ikke mulig å komme til enighet på daværende tidspunkt. Det forhandles for tiden med Guatemala med sikte på å innlemme Guatemala i avtalen med Costa Rica og Panama. Avtalen med Costa Rica og Panama ble iverksatt 19. august 2014.

Norge er gjennom EFTA i forhandlinger med India, Indonesia, Malaysia og Vietnam. Forhandlinger med Filippinene forventes igangsatt sent 2014 eller primo 2015. Forhandlingene med tollunionen bestående av Russland, Kasakhstan og Hviterussland er stilt i bero grunnet situasjonen i

Ukraina. Arbeidet med å gjenoppta forhandlinger med Thailand er satt på vent grunnet den politiske situasjonen i landet.

Kroatia ble medlem av EU 1. juli 2013. Som en følge av dette har frihandelsavtalen mellom EFTA-statene og Kroatia blitt sagt opp med virkning fra samme dato.

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 annet ledd at departementet har fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

## 8.5 Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP

---

Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971 og innebærer at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP er en unilateral (ensidig) ordning og kan ensidig trekkes tilbake eller endres. Bestemmelsene følger av tollvedtaket § 2.

EU har besluttet å legge om sitt GSP-system fra 2017. Endringen innebærer en form for selvsertifisering, der eksportørene i GSP-landene må registrere seg hos sine respektive myndigheter før de kan eksportere varer med preferansetollbehandling til EU. Dersom det fortsatt skal være mulig å sende GSP-varer i transitt gjennom EU til Norge, slik som i dag, må Norge tilpasse seg endringene i EU.

## 9 Sektoravgifter og overprisede gebyrer

### 9.1 Gjennomgang av gebyr- og avgiftsfinansieringen

Mange offentlige tjenester blir finansiert helt eller delvis med gebyrer eller sektoravgifter. Gebyrer kan anvendes for en klart definert tjeneste overfor betaleren og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden for det offentlige med å tilby tjenesten. I så fall ville det foreligge en overprising som innebærer en ekstra skattlegging av betaleren. Sektoravgifter knytter seg til finansiering av tjenester overfor en avgrenset næring eller brukergruppe der avgiften belastes sektoren uavhengig av hvem som mottar tjenesten. Fordi sektoravgifter innebærer en ekstra skattebelastning for en særskilt næring eller gruppe, og ikke alle som betaler avgiften nyter godt av tjenesten, bør det utvises tilbakeholdenhet med bruk av denne finansieringsformen.

Arbeidet med å rydde opp i gebyr- og avgiftsfinansieringen av statlige tjenester begynte med en kartlegging i 2002. Finansdepartementet utarbeidet generelle retningslinjer for statlige gebyrer og sektoravgifter, som ble fastsatt i rundskriv 26. juni 2006 (r-112/2006). Endringer av grunnlag eller sats for overprisede statlige gebyrer og alle endringer i sektoravgifter regnes som en del av skatte- og avgiftsopplegget.

Siden 2007 er overprisede statlige gebyrer redusert med om lag 1,6 mrd. kroner. Blant annet passgebyrene, tinglysingsgebyrene og gebyrene for tvangsforretninger, tollkredittdeklarasjoner og bruk av Brønnøysundregistrene har blitt satt ned. Med gjennomførte tiltak er trolig det meste av overprisingen fjernet. I tillegg kommer avvikling eller nedsetting av sektoravgifter. For eksempel har kystavgiften og avgifter i matforvaltningen blitt avviklet. Det er også ryddet opp i ulike finansieringsordninger. Flere ordninger som tidligere ble betegnet som gebyrer eller refusjoner, eller lå utenfor statsbudsjettet, er nå synliggjort som sektoravgifter.

Det er viktig at gebyrordninger og sektoravgifter inngår i den ordinære budsjettprosessen. Bruk av gebyrer og sektoravgifter vil, til et gitt aktivitetsnivå, redusere behovet for ordinær skattefi-

ansiering. På samme måte som i et privat marked, kan prising av offentlige tjenester bidra til en bedre dimensjonering og tilpasning av disse etter brukernes ønsker og behov. Derimot vil brukerfinansiering isolert sett ikke gi en anvisning på om tjenestetilbudet er godt tilpasset når bruken er offentlig pålagt, for eksempel kontroll og tilsyn, eller frikoblet fra betalingen, for eksempel tilskudd og fellestiltak. Fortsatt er det imidlertid flere finansieringsordninger som ikke inntektsføres i statsbudsjettet, og dermed ikke synliggjøres. Det gir dårligere grunnlag for prioritering i forhold til andre offentlige oppgaver.

Gjeldende retningslinjer har bidratt til å rydde opp i en rekke ordninger og ser i hovedtrekk ut til å fungere godt. Erfaringene viser imidlertid at retningslinjene ikke er tilstrekkelig presise på alle punkter, og at det har kommet opp spørsmål som ikke var forutsett i utgangspunktet. Det taler for at det er behov for en ny gjennomgang av gebyrbruk og sektoravgifter, og at dette følges opp med en revisjon av retningslinjene.

Kommunene har adgang til å kreve brukerbetaling for en rekke tjenester med hjemmel i ulike særlover med tilhørende forskrifter. Brukerbetalingen kan maksimalt dekke selvkost, og for enkelte tjenester er kommunen pålagt å prise tjenesten til selvkost. For noen kommunale tjenester har staten fastsatt en maksimalpris som er uavhengig av kostnadene, men da vesentlig lavere. Eksempler på dette er barnehager og langtidsopphold på sykehjem. Kommunal- og moderniseringsdepartementet fastsatte 24. februar 2014 nye retningslinjer for beregning av selvkost for kommunale betalingstjenester. De nye retningslinjene gjelder fra 2015, men kommuner eller selskaper kan bruke disse allerede for 2014 om de selv ønsker det.

Finansdepartementet, med bistand fra Kommunal- og moderniseringsdepartementet for kommunale gebyrer, vil sette i gang en kartlegging av offentlig gebyr- og avgiftsfinansiering med sikte på en revisjon av retningslinjene. Gjennomgangen er ikke ment å gå inn på tilgrensende arbeid som allerede er igangsatt, herunder bompengefinansiering av veiutbygging. Vurderingene vil bli basert

blant annet på innspill og tilbakemeldinger fra øvrige departementer. I tillegg tas det sikte på å innhente erfaringer og synspunkter fra brukerne, for eksempel ved en alminnelig høring.

## 9.2 Forslag til endringer i 2015

---

### *Luftfartstilsynets gebyrer*

Luftfartstilsynet utfører både tilsyn og forvaltning. Tilsynsoppgavene finansieres av brukerne gjennom gebyrer. Samferdselsdepartementet har gjennomgått gebyrsystemet og kommet fram til at grunnlaget for gebyrfastsettingen i noen grad har inkludert kostnader som heller bør knyttes til forvaltningsoppgavene. Revisjonen av gebyrsystemet er en oppfølging blant annet av anbefalingene i en rapport fra Vista Analyse om brukerfinansiering i Luftfartstilsynet. Allerede fra 2014 ble 8 mill. kroner til kompetanseutvikling definert utenfor brukerfinansieringen. Regjeringen foreslår en ytterligere reduksjon av Luftfartstilsynets gebyrer med til sammen 16 mill. kroner i 2015. For nærmere omtale av Luftfartstilsynets gebyrer vises det til Prop. 1 S (2014–2015) Samferdselsdepartementet.

### *Losavgiftene*

Losavgiftene (losingsavgiften, losberedskapsavgiften og farledsbevisavgiften) finansierer lostjenesten. I 2011 og 2012 var avgiftsinntektene større enn kostnadene ved lostjenesten. Losavgiftene ble derfor satt ned i 2013, men pga. større trafikkøkning enn forutsatt gikk lostjenesten på nytt med overskudd.

Det er usikkert hvordan aktiviteten i skipsfarten langs kysten og behovet for los vil utvikle seg framover. Følgelig vil inntektene fra losavgiftene

normalt avvike noe fra en kostnadsriktig prising i det enkelte år. Over tid skal lostjenesten ikke tilføre staten et overskudd. For å hindre overprising av lostjenesten foreslår regjeringen at losavgiftene settes ned med til sammen 36,9 mill. kroner i 2015. For nærmere omtale av sektoravgifter under Kystverket vises det til Prop. 1 S (2014–2015) Samferdselsdepartementet.

## 9.3 Oversikt over sektoravgiftene

---

Statens inntekter fra sektoravgifter anslås til om lag 2,2 mrd. kroner i 2015. Sektoravgiftene motsvares av utgiftsbevilgninger til formålet med finansieringsordningen. Oppgaver som finansieres helt eller delvis av sektoravgifter er blant annet tilsyn og kontroll, forskning, lostjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 9.1 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2013 og anslag for inntektene i 2014 og 2015. Noen av inntektene i 2013 er etterbetaling for avgifter som allerede var avvirket (vinmonopolavgiften og kontrollavgift fiskeflåten). Petroleumstilsynet innførte et nytt finansieringssystem i 2013, og sektoravgiften fikk derfor ikke helårsvirkning dette året.

Oversikten omfatter bare inntekter som tilføres statsbudsjettet, mens utenforliggende betalingsordninger ikke framkommer. Fra 2014 erstatet fiskeriforskningsavgiften den tidligere ordningen med forskningskvoter, og konsesjonsavgiftene til staten for vannkraftutbygging blir heretter ført som sektoravgifter. Disse endringene innebærer en opprydding i finansieringsformen, men har ingen umiddelbar virkning på statens inntekter. Det er fortsatt en del betalingsordninger som ikke framkommer i statsbudsjettet, blant annet i landbruket, fiskerisektoren og energisektoren.

Tabell 9.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2013	Saldert budsjett 2014	Forslag 2015
<b>5568</b>	<b>Kulturdepartementet</b>			
	71 Årsavgift-stiftelser	19,8	22,4	22,4
	72 Vederlag TV2	10,4	10,5	10,7
	73 Refusjon-Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	36,2	36,9	38,3
	74 Avgift-forhåndskontroll av kinofilm	3,2	5,5	5,5
<b>5571</b>	<b>Arbeids- og sosialdepartementet</b>			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift	46,4	86,9	89,2
<b>5572</b>	<b>Helse- og omsorgsdepartementet</b>			
	70 Legemiddelomsetningsavgift	77,5	73,0	73,0
	71 Vinmonopolavgift	36,3	–	–
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	6,5	4,9	4,9
	73 Legemiddelkontrollavgift	71,5	75,3	75,3
<b>5574</b>	<b>Nærings- og fiskeridepartementet</b>			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	149,2	150,0	150,0
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	27,2	30,7	30,7
	73 Årsavgift Merkerregisteret	8,8	9,6	9,6
	75 Fiskeriforskningsavgift <sup>1</sup>	–	151,0	151,0
<b>5575</b>	71 Kontrollavgift fiskeflåten	5,8	–	–
<b>5576</b>	<b>Landbruks- og matdepartementet</b>			
	71 Totalisatoravgift	140,4	125,0	125,0
<b>5577</b>	<b>Samferdselsdepartementet</b>			
	74 Sektoravgifter Kystverket	847,3	773,5	829,1
<b>5578</b>	<b>Klima- og miljødepartementet</b>			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond	16,8	12,3	14,7
	71 Jeger- og fellingsavgifter	77,6	75,2	75,0
	72 Fiskeravgifter	17,8	18,0	15,7
<b>5580</b>	<b>Finansdepartementet</b>			
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	312,0	329,8	335,9
<b>5582</b>	<b>Olje- og energidepartementet</b>			
	70 Bidrag til kulturminnevern <sup>2</sup>	–	–	15,0
	71 Konesjonsavgifter vannkraftutbygging <sup>1</sup>	–	149,0	152,5
<b>Sum sektoravgifter</b>		<b>1 910,7</b>	<b>2 139,3</b>	<b>2 223,4</b>

<sup>1</sup> Ny post i 2014.<sup>2</sup> Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

Kilde: Finansdepartementet.

*Del III*  
*Andre lousaker*





## 10 Skatt ved uttak fra norsk beskatningsområde

### 10.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår en ny betalingsordning for skatt på latente gevinster ved uttak av objekter fra norsk beskatningsområde. Etter forslaget kan uttaksskatt for alle typer objekter betales i årlige rater over sju år. Ved faktisk realisasjon må all resterende skatt betales inn. Det skal beregnes renter på det utsatte skattebeløpet.

Etter dagens regler skal skatt ved uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander betales ved uttaket, mens betalingen av skatt ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan utsettes til tidspunktet for faktisk realisasjon (salg mv.). Bakgrunnen for endringsforslaget er blant annet en uttalelse av 24. april 2014 fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA) og nyere praksis fra EU-domstolen og EU-kommisjonen.

I tillegg vil departementet foreslå å endre bestemmelsen om sikkerhetsstillelse for skatt knyttet til uoppgjorte skatteposisjoner (gevinst- og tapskonto mv.) ved opphør av skatteplikt til Norge og flytting til en annen EØS-stat mv. Ved flytting til en annen EØS-stat skal sikkerhet bare kreves dersom det foreligger en reell risiko for at skatten ikke kan inndrives.

Endringene for uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander skal tre i kraft med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med inntektsåret 2014. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser skal endringene tre i kraft for uttak fra og med 19. juni 2014. Endringene vedrørende sikkerhetsstillelse for skatt ved opphør av skatteplikt til Norge og flytting til en annen EØS-stat mv. skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014. Forslagene antas ikke å innebære vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 9-14 niende ledd og skatteloven § 14-48 fjerde ledd.

### 10.2 Gjeldende rett

#### 10.2.1 Skatt ved uttak av objekter fra norsk beskatningsområde

I 2008 ble det vedtatt generelle bestemmelser i skatteloven § 9-14, jf. § 14-27, om beskatning av latente gevinster ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 8.

Med uttak fra norsk beskatningsområde menes at en eiendel eller en forpliktelse mister sin tilknytning til beskatningsområdet, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen ikke lenger skal tas med ved inntektsbeskatningen i Norge. Hendelser eller disposisjoner som gjør at en eiendel blir overført til et annet rettssubjekt ved realisasjon etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, og uttak til egen bruk eller gaveoverføring, er ikke omfattet av begrepet uttak fra norsk beskatningsområde.

Formålet med reglene om uttaksskatt er dels å hindre omgåelse av norsk gevinstbeskatning ved at eiendeler mv. tas ut fra norsk beskatningsområde til annen stat med lavere gevinstbeskatning før et planlagt salg. Reglene skal også mer generelt sikre at verdistigning som er opparbeidet mens eiendelen mv. har hatt tilknytning til Norge skal komme til beskatning her.

Reglene skiller mellom på den ene siden fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, og på den andre siden immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan skattyter kreve at skattebetalingen blir utsatt fram til tidspunktet for faktisk realisasjon mv. Det beregnes renter på skattebeløpet for tiden fram til betaling. Dersom det foreligger en reell risiko for at kravet ikke kan inndrives, må skattyter stille sikkerhet.

Betalingsutsettelsen, med krav om renter og sikkerhet, varer fram til tidspunktet for realisasjon, uten hensyn til når dette skjer. Det skal ikke tas hensyn til eventuell verdiendring etter uttaket. Retten til utsettelse med betaling av skatten, inkludert påløpte renter, opphører ved realisasjon, uttak til egen bruk, gaveoverføring eller opphør

av virksomhet i selskap med andel i deltakerlignet selskap. Retten til utsettelse opphører også når skattyteren ikke lenger er hjemmehørende i Norge og ikke anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat, samt når det ikke lenger foreligger betryggende sikkerhet. Skattytere som er hjemmehørende utenfor EØS, har ikke rett til utsatt skattebetaling i noe tilfelle.

For immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander må skatten betales med en gang (det vil si for uttaksåret), uten adgang til utsettelse.

For finansielle eiendeler gjelder skatteloven § 9-14 bare for skattesubjekter som ikke omfattes av bestemmelsene i skatteloven § 10-70 om skatt for personlige aksjonærer mv. ved utflytting, det vil si personer som er bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 første ledd.

### 10.2.2 Oppgjør av skatteposisjoner ved opphør av skatteplikt til Norge

Skatteloven § 14-48 gir regler om oppgjør av skatteposisjoner, blant annet ved opphør av skatteplikt til Norge. Skattyter som er eller blir hjemmehørende i en EØS-stat, kan utsette oppgjøret av negativ saldo i gruppe a, c, d og j, og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, jf. bestemmelsens fjerde ledd. Inntektsføringen av negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto skal da gjennomføres som om skattyter fortsatt var skattepliktig til Norge. Unntaket gjelder ikke for selskap mv. som er eller blir hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og som etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der.

Det må stilles sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen, jf. skatteloven § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhetsstillelse gjelder likevel ikke dersom Norge i medhold av folkerettslig overenskomst med skattyterens hjemstat kan få bistand til innfordring av skattekrav, jf. skatteloven § 14-48 fjerde ledd femte punktum.

## 10.3 Høring

Departementet sendte 19. juni 2014 på høring et forslag til endringer i reglene om skatt ved uttak og utflytting fra Norge. Høringsfristen var 11. august 2014.

Departementet foreslo i høringsnotatet en ny betalingsordning for skatt som er fastsatt etter skatteloven § 9-14, slik at uttaksskatten for alle typer objekter kan betales i årlige rater over sju år. Ved faktisk realisasjon innenfor denne perioden

må all resterende skatt betales inn. Det skal løpe renter på det utsatte skattebeløpet.

Departementet foreslo også en endring i skatteloven § 14-48 fjerde ledd, slik at det ved flytting til en annen EØS-stat mv. bare skal kreves sikkerhet for uoppgjort skatt knyttet til negativ saldo i gruppe a, c, d og j, og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto dersom det foreligger en reell risiko for at skatten ikke kan inndrives.

Departementet har fått inn høringsuttalelser fra Den Norske Advokatforening, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Skattedirektoratet.

*Advokatforeningen* mener at forslaget om en avdragsordning for uttaksskatt etter skatteloven § 9-14 er problematisk sett i forhold til EØS-avtalen. Foreningen viser blant annet til at et grunnleggende prinsipp for anvendelsen av de fire friheter er at skattytere som velger å benytte seg av disse, ikke skal behandles dårligere enn skattytere som velger ikke å gjøre det. Under enhver omstendighet er foreningen av den oppfatning at en lengre avdragsperiode ville være hensiktsmessig, og at det bør vurderes å ha ulike avdragsperioder for ulike typer eiendeler. Advokatforeningen har også reist spørsmål om forholdet til Grunnloven § 97 (forbudet mot tilbakevirkende lovgivning).

*NHO* er enig i at det er et relevant hensyn å ha like regler for alle typer objekter, og at det også kan være behov for innkreving av skatt vedrørende fysiske og finansielle eiendeler og forpliktelser før realisasjon, dersom man først skal ha slike uttaksregler.

*Skattedirektoratet* uttaler at det bør etableres en nærmere regulering av ratebetalingen med konkrete fristbestemmelser i skattebetalingsforskriften. For øvrig har direktoratet ingen merknader til forslaget.

## 10.4 Vurderinger og forslag

### 10.4.1 Betaling av uttaksskatten i årlige rater

De gjeldende reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde etter skatteloven § 9-14, jf. § 14-27, innebærer som nevnt ovenfor at skatt knyttet til uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander må betales med en gang (det vil si for uttaksåret), uten adgang til utsettelse, mens betaling av skatt knyttet til fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan utsettes til faktisk realisasjon.

EU-domstolens prejudisielle avgjørelse av 29. november 2011 i sak C-371/10 *National Grid Indus* innebærer at fastsettelse av uttaksskatt for

uttaksåret er i samsvar med EU- og EØS-retten. Selv om saken gjaldt utflytting av et selskap, er den egnet til å gi veiledning for utformingen av en EØS-kompatibel skatt ved uttak av enkeltobjekter fra norsk beskatningsområde.

Saken gjaldt et nederlandsk aksjeselskap, National Grid Indus BV, som hadde flyttet til Storbritannia. National Grid Indus BV hadde ytt et lån i britiske pund til et britisk selskap. På tidspunktet for flytting til Storbritannia forelå det en latent gevinst på fordringen, målt i nederlandske gylden. Etter nederlandske skatteregler skulle denne latente gevinsten skattlegges ved flyttingen fra Nederland.

EU-domstolen kom til at National Grid Indus BV var beskyttet av etableringsfriheten i forbindelse med flyttingen til Storbritannia.

Videre kom EU-domstolen til at det forelå en restriksjon, som følge av at skatten på den latente gevinsten ble inndrevet i forbindelse med flyttingen. Uten flyttingen til Storbritannia ville ikke gevinsten ha blitt skattlagt før fordringen faktisk ble realisert. Denne framskyndede skattleggingen og skattebetalingen ble ansett som en restriksjon. Diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet er i utgangspunktet forbudt etter EU-traktatens bestemmelser om de fire grunnleggende frihetene.

EU-domstolen kom til at den aktuelle restriksjonen kunne rettferdiggjøres, i samsvar med det EU-rettslige prinsippet om unntak fra etableringsfriheten begrunnet i tvingende allmenne hensyn. EU-domstolen bygde på det såkalte territorialitetsprinsippet, som kan utlegges slik at medlemsstatene har rett til å skattlegge gevinst på et objekt, når gevinsten har oppstått i den perioden objektet har vært knyttet til statens fiskale jurisdiksjon.

ESA har imidlertid i en uttalelse av 24. april 2014 gitt uttrykk for at den umiddelbare skattebetalingsplikten som etter skatteloven § 9-14 gjelder ved uttak av immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander er i strid med etableringsfriheten etter EØS-avtalen. ESA har blant annet vist til EU-domstolens dom av 18. juli 2013 (sak C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark*). Saken gjaldt de tidligere danske reglene om umiddelbar beskatning av latent gevinst på aktiva som blir flyttet til en annen stat.

Etter ESAs oppfatning gir den sistnevnte dommen støtte for et synspunkt om at den gjeldende norske betalingsordningen for uttaksskatt på immaterielle eiendeler ikke er i samsvar med det EU- og EØS-rettslige prinsippet om proporsjonalitet. Prinsippet følger av EU-domstolens praksis,

og innebærer at selv om en restriksjon kan rettferdiggjøres fordi den ivaretar tvingende allmenne hensyn, må tiltaket som utgjør en restriksjon være egnet til å oppnå formålet. I tillegg må det ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å oppnå formålet. ESA uttrykker i uttalelsen av 24. april 2014:

«Norway's measures are thus not in line with the principle of proportionality, since they exclude any possibility of deferred tax collection. The same result could be achieved by measures less harmful to the freedom of establishment than the measures at issue. Norway could determine the unrealized capital gains which it considers it has the right to tax, without that implying the immediate collection of tax. Norway could, for example, prescribe rules whereby the deferred tax would become payable (after the cross-border transfer) in instalments.»

Når det gjelder omsetningsgjenstander vil en utsettelse av betalingsforpliktelsen for uttaksskatt etter departementets syn normalt ikke ha store konsekvenser for det norske skattefundamentet eller for skattyternes likviditet. Dette fordi slike objekter uansett er ment å skulle realiseres innen kort tid. Administrative hensyn tilsier likevel umiddelbart oppgjør av gevinst eller tap ved uttak av varer mv. fra norsk beskatningsområde. I ESAs uttalelse av 24. april 2014 heter det om omsetningsgjenstander:

«The Authority also does not concur with Norway's argument that inventories are to be subject to immediate taxation because of the limited latent gains. Norway has explained that such assets are likely to be sold within a short time after the relocation. Latent gains on these assets will therefore be limited and immediate tax payment upon exit will not result in significant liquidity problems for the company. However, the mere fact that the inconvenience for companies may be minor does not render the restriction legitimate as such. In this context the Authority recalls that any restrictions on the fundamental freedoms, however minor they might be are prohibited unless they are justified.»

I dommen av 18. juli 2013 (sak C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark*) uttalte EU-domstolen at det ikke er i strid med etableringsfriheten å fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt for uttaksskatt enn faktisk realisasjon. Kriteriene må

likevel utgjøre et mindre inngripende tiltak enn krav om full innbetaling av skattebeløpet i forbindelse med uttaket.

Som det framgår ovenfor har ESA nevnt muligheten for at Norge etablerer regler som går ut på at uttaksskatten kan betales i rater. ESA har også vist til EU-domstolens dom av 23. januar 2014 i sak C-164/12 *DMC*, der domstolen kom til at en ordning med betaling av uttaksskatt over en periode på fem år ikke er i strid med proporsjonalitetsprinsippet. I *DMC*-saken ble skattebeløpet ikke rentebelastet.

Etter at EU-domstolen i dommen av 18. juli 2013 (sak C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark*) konkluderte med at de tidligere danske reglene om umiddelbar beskatning av latent gevinst på aktiva som blir flyttet til en annen medlemsstat var i strid med etableringsfriheten, har Danmark endret regelverket. På denne bakgrunn avsluttet EU-kommisjonen saken mot Danmark 16. april 2014. Etter de nye danske reglene kan skattyter velge at skattebetalingen utsettes, men skatten forfaller i samme takt som eiendelene gir inntjening. Det årlige avdraget kan likevel ikke utgjøre mindre enn  $\frac{1}{7}$  av det opprinnelige skattebeløpet. Ved faktisk realisasjon må det resterende skattebeløpet betales i sin helhet. Det utsatte skattekravet blir rentebelastet.

EU-kommisjonen har også vurdert regler om utflyttingsskatt i Storbritannia og Nederland etter at disse statene har innført adgang til betalingsutsettelse. I Storbritannia kan skattyter nå velge at skatten innbetales med seks like store årlige betalinger. Alternativt kan skatten innbetales i takt med eiendelens økonomiske levetid, men senest når eiendelen realiseres. Den utsatte skatten må uansett betales innen ti år. I Nederland kan skattyter som velger utsettelse med innbetaling av utflyttingsskatten be om utsettelse fram til det tidspunktet eiendelen er realisert. Dersom utsettelse fram til realisasjon velges, vil betalingen av skatt likevel skje i samsvar med avskrivningstakten for den aktuelle typen eiendel. Alternativt kan skatten betales i rater over 10 år. Ofte vil det sistnevnte alternativet være det gunstigste for skattyteren. Både i Storbritannia og Nederland belastes det utsatte skattekravet med renter.

Departementet foreslår en ny betalingsordning for skatt som er fastsatt etter skatteloven § 9-14, slik at uttaksskatten for alle typer objekter kan betales i årlige rater over sju år. Ved faktisk realisasjon mv. innenfor denne perioden må all resterende skatt betales inn. Det skal beregnes renter på det utsatte skattebeløpet. Ordningen tilsvarer dermed i stor

grad den danske ordningen for betaling av uttaksskatt.

Forslaget innebærer en oppfølging av ESAs uttalelse av 24. april 2014. Innføring av regler som tillater nedbetaling av uttaksskatten over sju år gir en mer fleksibel løsning for skattytere som tar immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander ut av beskatningsområdet. Det er også et formål å forenkle reglene om uttaksskatt. De nye reglene om innbetaling av uttaksskatt skal gjelde for alle typer objekter som omfattes av skatteloven § 9-14, jf. omtalen nedenfor. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig å etablere en ordning som i stor grad tilsvarer ordningen i andre EØS-land.

Forslaget innebærer en innstramming overfor skattytere som tar fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde, og en forsterket beskyttelse av det norske skattefundamentet knyttet til slike objekter. Ved uttak av slike objekter kan skattyter etter gjeldende bestemmelse i skatteloven § 9-14 kreve utsettelse med innbetaling av uttaksskatten (med renter) fram til året for faktisk realisasjon. Den ovennevnte praksisen fra EU-domstolen og EU-kommisjonen viser at etableringsfriheten ikke er til hinder for å innføre regler om at skatt ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan kreves innbetalt før tidspunktet for faktisk realisasjon. Departementet mener at det er et klart behov for å pålegge innbetaling av uttaksskatt før faktisk realisasjon også for slike objekttyper. Dersom for eksempel en fysisk eiendel tas ut av beskatningsområdet og nyttes videre i virksomhet uten at den realiseres, vil Norge etter dagens ordning ikke tilordnes skatt av gevinst som var urealisert ved uttaket. I likhet med immaterielle eiendeler kan fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser være i behold i mange år.

*Advokatforeningen* har i høringen reist spørsmål om den delen av høringsforslaget som omfatter skattytere som tar fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser ut av norsk beskatningsområde er i strid med Grunnloven § 97 (forbudet mot tilbakevirkende lovgivning), ettersom forslaget skulle få virkning for hele inntektsåret 2014. Departementet antar at høringsforslaget ikke innebærer tilbakevirkning i strid med Grunnloven § 97, men foreslår likevel at endringene knyttet til innstrammingen for fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser trer i kraft for uttak fra og med datoen for utsendelse av høringsforslaget, det vil si 19. juni 2014. Etter dette vil forslaget ikke kunne reise grunnlovsmes-

sige problemstillinger. For øvrig skal endringene tre i kraft fra og med inntektsåret 2014.

Den årlige betalingen av rater vil følge ordningen for betaling av restskatt etter skattebetalingsloven § 10-21. Departementet vil vurdere å innta bestemmelser om ratebetalingen med fristbestemmelser i skattebetalingsforskriften.

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

#### **10.4.2 Krav til sikkerhetsstillelse ved oppgjør av negativ saldo og positiv gevinst- og tapskonto for skattyter som har flyttet ut mv.**

Gjeldende regler om oppgjør av skatteposisjoner innebærer blant annet at skattyter som er eller blir hjemmehørende i en EØS-stat, kan utsette oppgjøret av negativ saldo i gruppe a, c, d og j, og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-48 fjerde ledd. Ordningen omfatter ikke selskap mv. som er eller blir hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og som etter flyttingen ikke er reelt etablert med reell økonomisk aktivitet der. Det er et vilkår for utsettelse at det stilles sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen, jf. skatteloven § 14-48 fjerde ledd tredje punktum. Kravet til sikkerhetsstillelse gjelder likevel ikke dersom Norge i medhold av folkerettslig overenskomst med skattyterens hjemstat kan få bistand til innfordring av skattekrav, jf. skatteloven § 14-48 fjerde ledd femte punktum.

Ved lov 13. desember 2013 nr. 117 ble det lempet på kravet om sikkerhetsstillelse ved uttak av enkeltobjekter fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14 niende ledd og Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 15. Bakgrunnen for endringen var dels hensynet til skattyters likviditet og dels å fjerne tvil om bestemmelsens forhold til EØS-avtalen. Etter endringen skal det bare kreves sikkerhet i tilfeller der det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Departementet foreslår en tilsvarende endring i skatteloven § 14-48 fjerde ledd, slik at det for skattytere som er eller blir hjemmehørende i EØS

bare skal kreves sikkerhet dersom det foreligger en reell risiko for at skatten ikke kan inndrives.

Vurderingen av om det foreligger en reell risiko for at skatten ikke kan inndrives skal, som den tilsvarende vurderingen etter skatteloven § 9-14 niende ledd, foretas av Skattedirektoratet. Ordlyden i skatteloven § 14-48 fjerde ledd justeres i samsvar med dette. Direktoratet avgjør med endelig virkning om det foreligger en reell risiko. Dette innebærer at det verken foreligger klageadgang eller adgang til rettslig prøving. Det vises til omtalen i Prop. 1 LS (2013-2014) kapittel 15.

Det foreslås videre å oppheve gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14-48 fjerde ledd femte punktum, slik at avtale om bistand til innfordring med tilflyttingsstaten ikke lenger ubetinget skal fritta skattyter fra å stille sikkerhet. Etter departementets oppfatning bør det forhold at det foreligger en innfordringsavtale heller inngå som et av flere momenter ved vurderingen av om det er en reell risiko for at skatten ikke kan inndrives. Ordningen blir dermed den samme som etter skatteloven § 9-14 også på dette punktet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14-48 fjerde ledd.

#### **10.5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

---

Forslagene antas ikke å innebære vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

#### **10.6 Ikrafttredelse**

---

Endringene i skatteloven § 9-14 niende ledd foreslås å tre i kraft med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med inntektsåret 2014. For fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser skal endringene tre i kraft for uttak fra og med 19. juni 2014.

Endringene i skatteloven § 14-48 fjerde ledd foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014.

## 11 Skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg

### 11.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at det innføres skatteplikt på inntekter fra publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek. Formålet med forslaget er å hindre uheldig konkurransevridning mellom offentlig eide sykehusapotek og private apotek, og sikre at norske regler er i overensstemmelse med EØS-avtalens regler om offentlig støtte.

Offentlig eierskap til sykehusapotekene er i dag organisert gjennom fire helseforetak som er underlagt hvert av de regionale helseforetakene. Etter gjeldende regler er regionale helseforetak og helseforetak fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. Fritaket omfatter også de fire helseforetakene som driver sykehusapotekene (heretter omtalt som sykehusapotekforetakene). Dagens regler innebærer at sykehusapotekforetakenes omsetning av legemidler mv. til polikliniske pasienter, utskrivningsklare pasienter og øvrig befolkning (publikumsutsalg), er skattefrie.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i vedtak av 20. november 2013 besluttet at finansieringen av norske offentlig eide sykehusapotek ikke er i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. ESA krever bl.a. at publikumsutsalget i offentlige eide sykehusapotek må skatlegges på lik linje med private apotek. ESAs vedtak omfatter ikke sykehusapotekenes øvrige virksomhet som er levering av legemidler og farmasøytiske tjenester til offentlige sykehus.

Regjeringen foreslår at skatteplikten skal omfatte inntekter fra sykehusapotekenes omsetning fra publikumsutsalget. Forslaget antas å ha begrenset provenyvirkning.

Regjeringen foreslår en overgangsregel for fastsetting av skattemessige inngangsverdier for eiendeler mv. ved overgang til skattepliktig regime.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 og overgangsregel for fastsetting av skattemessige inngangsverdier. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

### 11.2 Bakgrunn

Hver av de fire regionale helseforetakene har etablert et eget helseforetak som driver sykehusapotek ved de offentlige sykehusene i sin respektive region. Norske offentlige sykehus er også organisert som helseforetak.

De fire helseforetakene som driver sykehusapotek er:

- Sykehusapotekene HF (eid av Helse Sør-Øst RHF),
- Sjukehusapoteka Vest HF (eid av Helse Vest RHF),
- Sykehusapotekene i Midt-Norge HF (eid av Helse Midt-Norge RHF) og
- Sykehusapotek Nord HF (eid av Helse Nord RHF).

Etter det departementet er kjent med drifter de fire sykehusapotekforetakene til sammen 30 sykehusapotek ved norske offentlige sykehus.

Et sykehusapotek er i henhold til lov 2. juni 2000 nr. 39 om apotek (apotekloven) § 1-3 et apotek i samlokalisering med et sykehus, og som har som primær oppgave å forsyne sykehuset med legemidler. Sykehusapotekforetakene driver i tillegg publikumsutsalg (alminnelig apotekutsalg.) Publikumsutsalget er primært rettet mot utskrevne og polikliniske pasienter, men ikke begrenset til dette og er åpen for allmennheten.

I brev av 19. juli 2011 kom ESA etter en foreløpig vurdering til at finansieringen av norske offentlige sykehusapotek er i strid med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Senere – i vedtak av 20. november 2013 – konkluderte ESA med at finansieringen av norske offentlige eide sykehusapotek innebærer offentlig støtte i strid med EØS-avtalens artikkel 61(1).

ESA viser i sitt vedtak til at oppgavene til sykehusapotekene i hovedsak er følgende:

- forsyne offentlige sykehus med farmasøytiske produkter,
- produsere skreddersydde og spesialiserte farmasøytiske produkter for pasienter i offentlige sykehus,

- besørge rådgivningstjenester om farmasøytiske produkter til offentlige sykehus (farmasitjenester) og
- utsalg av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter over disk til bl.a. utskrivningsklare og polikliniske pasienter og til den øvrige befolkningen.

Det er aktiviteten i det siste strekpunktet ESA mener ikke kan subsidieres med offentlige midler. ESA uttaler at utsalg av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter til bl.a. utskrivningsklare og polikliniske pasienter og øvrig befolkning (publikumsutsalget) utgjør økonomisk aktivitet i EØS-avtalens forstand fordi den består i omsetning av varer i konkurranse med private apotek. ESAs vedtak omfatter ikke sykehusapotekforetakenes leveranser av legemidler og farmasitjenester til sykehusene. Denne aktiviteten kan derfor finansieres med offentlige midler, herunder i form av skattefritak. Ettersom det er samme rettssubjekt som driver publikumsutsalget (økonomisk aktivitet) og den aktiviteten som tjener sykehusene (ikke-økonomisk aktivitet), mener ESA at det er fare at offentlige midler tilflytter den økonomiske aktiviteten. Slik krysssubsidierting innebærer offentlig støtte i strid med EØS-avtalen. Samtidig mener ESA at den økonomiske aktiviteten i sykehusapotekene mottar fordeler i form av skattefritak og manglende fortjenestekrav.

I vedtaket av 20. november 2013 foreslår ESA såkalte formålstjenlige tiltak, som etter ESAs vurdering vil bringe det norske regelverket i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Frist for implementering av tiltakene er 1. januar 2015. Norske myndigheter har i brev til ESA av 20. januar 2014 uttalt at de aksepterer ESAs forslag til formålstjenlige tiltak. De formålstjenlige tiltakene foreslått av ESA er:

- De offentlige sykehusapotekene må føre adskilte regnskap for den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget.
- Det må også sikres at alle variable og faste kostnader fordeles korrekt mellom den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget.
- Eier må kreve overskudd/fortjeneste på publikumsutsalget slik en forretningsmessig eier ville gjort.
- Publikumsutsalget kan ikke omfattes av skattefritaket for helseforetak.

Innføring av skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg krever endringer i skatteloven.

Forslaget her gjelder derfor forslag til endringer i skatteloven som skal imøtekomme ESAs vedtak.

Når det gjelder de øvrige formålstjenlige tiltakene fra ESA, har Helse- og omsorgsdepartementet i brev 27. januar 2014 informert de regionale helseforetakene om innholdet i ESAs vedtak. Det legges til grunn at de fire regionale helseforetakene sikrer at de fire sykehusapotekforetakene etablerer rutiner for separate regnskaper, riktig kostnadsallokering og fortjenestekrav, jf. de tre første strekpunktene over, hvis sykehusapotekene fortsatt skal tilby publikumsutsalg. Dette skal gjennomføres med virkning fra og med 1. januar 2015. De fire regionale helseforetakene skal rapportere status for arbeidet med å innrette virksomheten i tråd med ESAs vedtak i oppfølgingsmøter med Helse- og omsorgsdepartementet.

### 11.3 Høringen

Et forslag om innføring av skatteplikt for inntekter fra publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek ble sendt på høring 6. mai 2014, med frist for merknader 7. juli 2014.

I høringsnotatet ble det foreslått at publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek skal skattlegges. Den øvrige virksomheten i sykehusapotekene skal fortsatt være skattefrie. I høringsnotatet gikk det også fram at forslaget om innføring av skatteplikt for offentlig eide sykehusapoteks publikumsutsalg har en parallell til innføring av skatteplikt for kommunal, konkurranseutsatt avfallsvirksomhet ved lov 13. desember 2013 nr. 117. Det ble vist til at disse sakene reiser en rekke av de samme problemstillingene, særlig når det gjelder fordeling av kostnader mellom skattepliktig og skattefri del av virksomhetene. I den utstrekning forholdene ellers er like, la departementet seg derfor på de samme løsninger som ved innføring av skatteplikt for kommunal avfallshåndtering. Blant annet foreslo departementet at sykehusapotekene ikke får fradrag for gjeldsrenter knyttet til publikumsutsalget. Etter forslaget i høringsnotatet trer endringene i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Departementet har mottatt 14 høringsuttalelser. Ingen av høringsinstansene er mot forslaget om at det innføres skatteplikt for inntektene i sykehusapotekenes publikumsutsalg, og de fleste av høringsinstansene uttaler at de er positive til eller støtter forslaget.

Noen høringsinstanser har konkrete merknader knyttet til utformingen av lovforslagene. Merknadene fra høringsinstansene vil bli vurdert

løpende under departementets vurderinger og forslag, jf. punkt 11.4.

## 11.4 Vurderinger og forslag

### 11.4.1 Innledning

Etter gjeldende rett er *regionale helseforetak* og *helseforetak* som subjekter fritatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. All virksomhet i (regionale) helseforetak er således skattefrie.

Etter departementets oppfatning kan skattefritaket for helseforetak i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 føre til uheldige konkurranserevidninger når offentlige sykehusapotek driver apotekutsalg på lik linje og i direkte konkurranse med private apotek. Private apotek er gjerne organisert som aksjeselskaper, som er egne skattesubjekter etter skatteloven § 2-2. Enkelte frittstående apoteker er organisert som enkeltpersonforetak, der inntekter skattlegges på innehaverens hånd. Virksomheten i slike apotek er således underlagt beskatning etter de alminnelige reglene i skatteloven. For å eliminere potensiell konkurransefordel og for å sikre at norske regler ikke kommer i strid med EØS-avtalens regler om offentlig støtte, foreslår departementet at det innføres skatteplikt på offentlige sykehusapoteks inntekter fra publikumsutsalget. Dette er i tråd med ESAs vedtak, jf. punkt 11.2.

Forslaget til skatteplikt omfatter bare helseforetak som driver sykehusapotek. I dag gjelder dette i praksis fire helseforetak, jf. punkt 11.2. Det er videre kun aktiviteten i sykehusapotekenes *publikumsutsalg* som skal omfattes av skatteplikten. Med uttrykket *publikumsutsalg* menes den delen av sykehusapotekene som er åpen for allmennheten, dvs. omsetning av legemidler og ikke-farmasøytiske produkter mv. til bl.a. utskrivningsklare pasienter, polikliniske pasienter, sykehusets ansatte og allmennheten for øvrig. I tråd med ESAs vedtak avgrenses skatteplikten mot sykehusapotekenes levering av legemidler og farmasitjenester mv. til sykehusene (den primære forsyningsoppgaven overfor sykehusene i regionen). Det foreslås videre at departementet gis hjemmel til å definere omfanget av skatteplikten nærmere i forskrift.

Departementet foreslår at skatteplikten for sykehusapotekforetakenes inntekter knyttet til publikumsutsalget inntas i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5.

### 11.4.2 Nærmere om fordeling/tilordning av inntekter og kostnader til skattefrie og skattepliktige del

Forslaget til skatteplikt innebærer at sykehusapotekforetakene vil drive delvis skattepliktig og delvis skattefrie virksomhet. Det er bare inntekter og kostnader knyttet til publikumsutsalget som skal inngå i et skattemessig oppgjør. Sykehusapotekforetakene må henføre inntekter og kostnader til hhv. den skattefrie og den skattepliktige delen. Skattelovens alminnelige tilordningsprinsipper må i utgangspunktet anvendes ved fordelingen av inntekter og kostnader mellom skattefrie og skattepliktig del av sykehusapotekenes virksomhet.

For å unngå at det skjer krysssubsidiering av publikumsutsalget krever ESA at det innføres separate regnskaper for den aktiviteten som tjener sykehusene og publikumsutsalget, jf. punkt 11.2 og ESAs vedtak av 20. november 2013. Helseforetak er underlagt alminnelig regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. lov 15. juni 2001 nr. 93 om helseforetak m.m. (helseforetaksloven) § 43, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12. De regionale helseforetakene har ansvar for at sykehusapotekforetakene etablerer rutiner som sikrer at sykehusapotekene skiller de to aktivitetene i separate regnskaper (separate regnskapsenheter), jf. punkt 11.2. I dette ligger det også at variable og faste kostnader knyttet til de to aktivitetene fordeles korrekt mellom sykehusdelen og publikumsutsalget. Det vil bl.a. innebære at det føres et eget regnskap for publikumsutsalgets inntekter og dets andel av alle kostnader, herunder lønnskostnader, administrasjonskostnader, innkjøpskostnader, husleie, lagertilgang mv. De nye rutinene knyttet til å ha egne separate regnskaper samt riktig kostnadsallokering av variable og faste kostnader av hhv. publikumsutsalget og den aktiviteten som tjener sykehusene, må danne utgangspunkt også for den skattemessige fordelingen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å fastsette nærmere regler om fordelingen i forskrift dersom det er behov for dette. Det vises til endring av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5.

Inntekter og kostnader fra næringsvirksomhet skal for skatteformål føres etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-2. Det vil si at inntekter skal inntektsføres når skattyter får en ubetinget rett til ytelsen. Kostnader skal på sin side fradregsføres når det oppstår en ubetinget plikt til å dekke ytelsen. Regnskap etter regnskapsloven og regnskapsmessige prinsipper danner utgangspunkt for utfylling av ligningsskjema for det skat-



tepliktige publikumsutsalget. I den grad det er forskjeller mellom tidfesting etter regnskapsloven og skattelovens tidfestingsregler, er det skattelovens regler som går foran. Dette innebærer bl.a. at det ikke kan foretas avsetning til framtidige kostnader i regnskapet med skattemessig virkning, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd som avskjærer fradrag for regnskapsmessige avsetninger.

Sykehusapotekforetakene kan ha eiendeler som benyttes både i publikumsutsalget og den øvrige virksomheten (den primære forsyningsoppgaven overfor sykehusene i regionen). Ved innføring av skatteplikt for publikumsutsalget, kan dette innebære at de samme eiendelene anvendes både i skattefri og skattepliktig virksomhet. Etter skatteloven er utgangspunktet at det kun gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Dette gjelder også fradrag for slit og elde på driftsmidler i form av avskrivninger. Et driftsmiddel er et formuesobjekt som hovedsakelig er anskaffet til eller faktisk benyttes i skattepliktig aktivitet. Driftsmidler som utelukkende brukes i det skattepliktige publikumsutsalget kan avskrives på vanlig måte. Når eiendeler benyttes både i skattefri og skattepliktig virksomhet, må det vurderes om det er grunnlag for skattemessige avskrivninger.

Når det gjelder skattesubjekter som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 (skattefrie, allmenntilrette institusjoner), vil heller ikke disse ha rett til skattemessig fradrag for sine kostnader, enten det er direkte kostnader eller avskrivninger som følge av slit eller elde. Dersom innretningen er skattepliktig for økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd, vil innretningen likevel ha fradragsrett for kostnader som knytter seg til den økonomiske virksomheten. Dette innebærer at innretningen har krav på fradrag for en forholdsmessig andel av skattemessige avskrivninger for varige eller betydelige driftsmidler, for det som faller på den skattepliktige økonomiske virksomheten. For eiendeler som ikke er driftsmidler, men som ville blitt behandlet som driftsmidler dersom de hovedsakelig var anskaffet til, eller faktisk brukt i, skattyters skattepliktige aktivitet har ligningspraksis lagt til grunn at skattyter kan fradragføre den del av verdiforringelsen som etter en skjønsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet, jf. Lignings-ABC 2013/14 s. 331. Dette innebærer at også eiendeler som bare for en mindre del benyttes i inntektsgivende aktivitet kan gi grunnlag for fradrag for verdiforringelse som faller på bruken i den skattepliktige aktiviteten.

Fordelingen skal foretas på grunnlag av bruken av eiendelen. Det kan være slik at bruksfordelingen av en eiendel/et driftsmiddel i sykehusapotekvirksomheten kan variere fra år til år. Konsekvensen av dette ville bli at grunnlaget for avskrivninger (saldogrunnlaget) også endres årlig. Dette gir en uforholdsmessig komplisert ligningsbehandling av disse skattyterne. Departementet mener derfor at så lenge vilkårene for fradrag er oppfylt i henhold til skatteloven § 6-1 og § 6-10, bør fordelingen som utgangspunkt bestemmes ut fra bruken av driftsmidlet i det året driftsmidlet erverves. Senere påkostninger på ett driftsmiddel (sammen med det opprinnelige saldogrunnlag for driftsmiddelet) bør avskrives etter fordelingen i det året påkostningen foretas. Ved overgangen til skatteplikt fra og med inntektsåret 2015, bør fordelingen tilsvarende fastlegges på grunnlag av bruken av driftsmidlene i inntektsåret 2015. Departementet ser at denne fordelingsmetoden kan gi sykehusapotekforetakene insentiver til å bruke nyervervede driftsmidler i skattepliktig virksomhet i anskaffelsesåret. Tilsvarende vil sykehusapotekforetakene ha insentiver til å benytte en større andel av driftsmidlene enn normalt i skattepliktig virksomhet ved overgang til skatteplikt i inntektsåret 2015. Det kan derfor være behov for nærmere regulering av fordelingsmetoden i enkelte situasjoner, for eksempel dersom bruken av et driftsmiddel endres i stor grad fra år til år. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler om fordeling av avskrivninger mellom skattepliktig og skattefri del i forskrift.

Skattytere med alminnelig skatteplikt har som hovedregel fradragsrett for alle rentekostnader. Motstykket til dette er at skattyter er skattepliktig for renteinntekter. I likhet med stat, kommuner og fylkeskommuner er (regionale) helseforetak skattefrie subjekter, jf. skatteloven § 2-30. Offentlige innretninger er likevel skattepliktige for visse typer inntekter. Stat, kommuner og fylkeskommuner har bare fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som kommer til fradrag ved fastsettingen av skattepliktig formue, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53 (sjablongregel). Bestemmelsene innebærer at offentlige innretninger kan være (inntekts)skattepliktige uten å få fradrag for gjeldsrenter.

Departementet foreslo i høringsnotatet at helseforetak som driver skattepliktig sykehusapotekvirksomhet ikke får gjeldsrentefradrag, dvs. at den samme regelen som gjelder for stat og kommuner også skal gjelde for helseforetak. *Helse Sør-Øst RHF* med støtte fra *Spekter*, er uenig i dette. Begrunnelsen er at dette ikke vil skape likebe-

handling av private og offentlige eide apotekutsalg, og at forslaget ikke bidrar til konkurranselikheter. *Helse Sør-Øst RHF* og *Spekter* peker bl.a. på at den nye gjeldsrentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 og reglene om internprising i skatteloven § 13-1 vil komme til anvendelse også på publikumsutsalget. Endelig viser disse høringsinstansene i denne forbindelse til gjeldende regulatoriske betingelser for låneopptak for helseforetak.

Departementet bemerker at symmetrisk behandling av renteinntekter og rentekostnader tilsier at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter når skattepliktig virksomhet utføres innenfor helseforetak som skattesubjekt. Dersom det åpnes for gjeldsrentefradrag uten en motsvarende skatteplikt på renteinntekter for helseforetak, herunder regionale helseforetak (morselskapet), vil disse ha sterke insentiver til å finansiere det skattepliktige publikumsutsalget ved å henføre gjeld til virksomhet i stedet for egenkapital. Full gjeldsfinansiering ville ført til at normalavkastningen på det skattepliktige publikumsutsalget ikke blir beskattet, i strid med intensjonen bak forslaget om likebehandling av alle apoteker. Den gjeldende rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41 vil begrense muligheten til å trekke fra gjeldsrenter, men den delen av gjeldsrentekostnaden som kan trekkes fra, vil fremdeles bli ubeskattet dersom kreditor er helseforetak. I motsetning til for helseforetak motsvares fradragsretten for rentekostnader på selskapsnivå av en tilsvarende skatteplikt av renteinntekter for norske private investorer. Dette sikrer at avkastningen blir beskattet for norske private investorer. Departementet mener likebehandling av norske private investorer og (regionale) helseforetak tilsier at gjeldsrenter ikke blir fradragsberettiget så lenge renteinntekter ikke beskattes på helseforetakenes hånd.

Alternativt kunne det innføres skatteplikt for renteinntekter for (regionale) helseforetak. Departementet mener imidlertid at dette er et spørsmål som eventuelt må vurderes i en bredere sammenheng enn innføring av skatteplikt for publikumsutsalget i sykehusapotekforetakene. Departementet foreslår derfor å fastholde forslaget fra høringsnotatet om at sjablongregelen som gjelder for stat, kommune og fylkeskommuner, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53, også skal gjelde for helseforetak. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4-53. Ettersom helseforetak ikke er eller vil bli skattepliktige for formue, gir dette den praktiske virkning at de heller ikke vil få gjeldsrentefradrag i skattepliktig inntekt. Departementet bemerker at tilsvarende også gjelder for

kommuner som blir skattepliktige for inntekter fra konkurranseutsatt avfallshåndteringsaktivitet f.o.m. inntektsåret 2014, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 11.

Virksomheten i sykehusapotekene drives gjennom de fire sykehusapotekforetakene, men selve sykehusapoteket er lokalisert rundt på de enkelte sykehusene i regionen. Eksempelvis driver Sykehusapotekene HF, etter det som er opplyst, 17 sykehusapotek lokalisert på de enkelte helseforetakene i region Helse Sør-Øst. Etter det departementet er kjent med eier ingen av sykehusapotekforetakene selv lokaler for apotekdrift per i dag. Utgangspunktet er at skatteplikt for sykehusapotekforetakenes publikumsutsalg vil medføre at publikumsutsalgdelen får fradrag for en andel av leien av lokaler i den skattepliktige inntekten. I den grad sykehusapotekforetakene leier lokaler av (søster)helseforetaket som eier det aktuelle sykehuset hvor sykehusapoteket er lokalisert, vil leieprisen sykehusapotekforetakene skal betale til sitt søsterhelseforetak, bli et spørsmål om internprising og reguleres av de alminnelige internprisingsreglene i skatteloven § 13-1. I et slikt tilfelle ser departementet at det oppstår en asymmetri i beskatningen fordi utleier (helseforetak som eier sykehuset) er skattefri for de aktuelle leieinntektene. Symmetrihensyn kan dermed tilsi at utleier bør bli skattepliktig for leieinntekten. Departementet mener imidlertid at dette spørsmålet bør vurderes i en bredere sammenheng, og vil vurdere å komme tilbake til dette ved en senere anledning.

#### 11.4.3 Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier

Beregning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler, er normalt basert på eiendelenes skattemessige verdier. Ettersom sykehusapotekenes publikumsutsalg har vært unntatt fra skatteplikt, foreligger det ikke skattemessige inngangsverdier for helseforetakets eiendeler mv. knyttet til slik aktivitet. Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten.

For skattepliktige eiere av driftsmidler mv. fastsettes skattemessige inngangsverdier normalt i forbindelse med ervervet av de enkelte driftsmidlene. Dette følger av skattelovens hovedprinsipp om at kostprisen (anskaffelsesverdi) ved ervervet danner grunnlaget for fastsettelsen.

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattemessig åpningsbalanse ved innføring av skatteplikt for sykehusapotekforetakene kunne fastsettes på grunnlag av historisk kostpris for driftsmidlene, nedskrevet med de skattemessige avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene. Dette innebærer at kostprisen reduseres med de maksimale avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel per 1.1.2015.

Departementet la til grunn at det normalt vil være mulig for det aktuelle helseforetaket å finne fram og dokumentere for ligningsmyndighetene, eiendelenes historiske kostpris. Offentlig eide sykehusapotek er i dag organisert som helseforetak, som er underlagt alminnelig regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. helseforetaksloven § 43, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12.

Departementet viste i høringsnotatet også til at det i visse tilfeller kan være rimelig for de aktuelle helseforetakene å benytte markedsverdi. For eksempel gjelder dette dersom eiendelenes verdi har endret seg siden ervervet og slik at historisk kostpris kan gi et misvisende bilde av hvilke økonomiske innsatsfaktorer som går inn i det skattepliktige regimet. Det ble også vist til at det for enkelte eldre eiendeler kan være problematisk å framskaffe tilstrekkelig grunnlag for en fastsetting basert på historisk kostpris. For å ta høyde for dette foreslo departementet i høringsnotatet at overgangsregelen skulle angi markedsverdi på overgangstidspunktet som et alternativt grunnlag for åpningsbalansen.

Ingen av høringsinstansene har innvendinger til forslaget om skattemessig åpningsbalanse. Departementet fastholder derfor forslaget til overgangsregel som foreslått i høringsnotatet.

*Helse Nord RHF og Helse Sør-Øst RHF* bemerker at departementet i høringsnotatet har omtalt eiendeler i tilknytning til overgangsregelen, og stiller spørsmål ved om andre balanseposter også skal inngå i den skattemessige åpningsbalansen, slik som for eksempel fordringer, varebeholdning og pensjon.

Departementet bemerker at alle driftsmidler mv. som knytter seg til publikumsutsalget skal få fastsatt skattemessig verdi etter overgangsregelen. Med uttrykket «*driftsmidler mv*» fremgår det at overgangsregelen ikke begrenser seg til driftsmidler, men også gjelder for andre aktiva- og passivaposter som har betydning for inntektsfastsettelsen. Dette gjelder bl.a. finansielle eiendeler og gjeldsposter som inngår i inntektsligningen.

Skatteloven § 14-5 annet ledd har særlige verdsettelsesregler for varebeholdning i forbindelse med tidfesting av varesalg ved inntektsligningen.

Verdien av varebeholdning settes etter skattelovens alminnelige regler til anskaffelsesverdi eller tilvirkningsverdi (for varer som er tilvirket av skattyter) ved årets utgang, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd bokstav a. Ved årets inngang settes verdien av varebeholdningen til den samme som er brukt ved det foregående inntektsårets utgang, jf. Lignings-ABC 2013/14 s. 1511 flg. I det første inntektsåret (2015) har ikke varebeholdningen knyttet til sykehusapotekforetakenes publikumsutvalg noen skattemessig verdi. Departementet foreslår at den skattemessige åpningsbalansen for sykehusapotekforetakene skal følge skattelovens alminnelige regler for varelager og settes til anskaffelsesverdi eller tilvirkningsverdi (for varer som er tilvirket av skattyteren).

Det vises til forslag til overgangsregel. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

## 11.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Etter forslaget vil eventuelt overskudd fra sykehusapotekenes publikumsutvalg bli skattepliktig med ordinær selskapskattesats. Forslaget sikrer at offentlige sykehusapotekutsalg konkurrerer på skattemessig like vilkår som private apotek.

Virksomheten i sykehusapotekene er organisert som fire helseforetak, underlagt hver sin respektive region. Med dagens organisering vil fire helseforetak (rettssubjekter) bli delvis skattepliktige, og få plikt til å levere selvangivelse. Sykehusapotekforetakene må selv sørge for å hente inn korrekte opplysninger om skattepliktige inntekter og kostnader fra de ulike publikumsutvalgene i de aktuelle sykehusene.

Forslaget om å innføre skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutvalg vil innebære noe administrativt merarbeid både for sykehusapotekene og de fire helseforetakene som driver virksomhet i form av sykehusapotek og for Skatteetaten. Dessuten blir det noe merarbeid i forbindelse med fastsetting av den skattemessige åpningsbalansen.

Som ledd i oppfølgingen av vedtaket fra ESA må sykehusapotekene imidlertid uansett etablere rutiner som sikrer at sykehusapotekene fører separate regnskaper for publikumsutvalget og den øvrige virksomheten i sykehusapoteket.

De fire sykehusapotekforetakene hadde et samlet årsresultat på om lag 5 mill. kroner i 2013 og om lag 8 mill. kroner i 2012. Dette omfatter all

virksomhet i de offentlige sykehusapotekene. Det er imidlertid bare publikumsutsalget som etter forslaget blir skattepliktig. Selv om resultatene kan variere mellom år og det skattepliktige resultatet vil kunne avvike fra det regnskapsmessige resultatet, er det grunn til å tro at provenyet av å innføre skatteplikt på de offentlige sykehusapotekforetakenes publikumsutsalg vil være begrenset.

## **11.6 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene som innfører skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg, skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015. Dette innebærer at de fire sykehusapotekforetakene fra og med inntektsåret 2015, må levere selvangivelse i tråd med ligningslovens alminnelige bestemmelser.

## 12 Særfradraget for store sykdomsutgifter

Skattytere med store utgifter på grunn av sykdom eller annen varig svakhet fikk til og med inntektsåret 2011 fradrag for sykdomsutgiftene i alminnelig inntekt. Det var en forutsetning for å få fradraget at utgiftene utgjorde minst 9 180 kroner og kunne dokumenteres eller sannsynliggjøres. I tråd med forslag fra Stoltenberg II-regjeringen, jf. Prop. 1 LS (2011–2012) Skatter, avgifter og toll 2012, vedtok Stortinget å oppheve særfradraget for store sykdomsutgifter fra og med inntektsåret 2012. Av hensyn til de skattyterne som hadde tilpasset seg fradraget over flere år, ble det gitt overgangsregler som gradvis har faset ut fradraget, jf. forskrift 30. mars 2012 nr. 270 om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter.

Utfasingen av særfradraget har skjedd ved en kombinasjon av flere tiltak. Fra og med inntektsåret 2012 er det kun gitt fradrag til skattytere som fikk fradraget både for inntektsåret 2010 og inntektsåret 2011. Videre ble utgifter til tannbehandling, transport og bolig tatt ut av ordningen fra 2012. For inntektsåret 2013 ble fradragets størrelse trappet ned ved at det ble gitt fradrag for 67 pst. av fradragsberettiget beløp.

Særfradraget skulle opprinnelig trappes videre ned til 33 pst. av fradragsberettiget beløp for inn-

tektsåret 2014 og være helt utfaset fra 2015. Regjeringen besluttet imidlertid å videreføre særfradraget med reglene som gjaldt for 2013 også for inntektsåret 2014, jf. Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) og forskrift 17. desember 2013 nr. 1564 om endring i forskrift om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter. Det framgår av tilleggsproposisjonen at regjeringen vil utrede en ny innretning av særfradraget for store sykdomsutgifter. Ordningen skal ha samme økonomiske omfang som det særfradraget hadde i 2013, men være innrettet med sikte på at flere funksjonshemmede kan komme inn i arbeidslivet. Det ble påpekt at en ny ordning bør være enkel å forholde seg til for skattyterne og enkel å administrere for ligningsmyndighetene.

Regjeringen foreslår at særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med reglene som gjelder for inntektsåret 2014, inntil en ny ordning er ferdig utredet. Dette forutsetter en endring i overgangsregelen som ble vedtatt ved ikrafttredelse av opphevingen av skatteloven § 6-83, jf. lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven del V, jf. lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

## 13 Ny klagenemndsordning på skatteområdet

### 13.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår en ny klagenemndsordning på skatteområdet. Formålet med forslaget er å styrke klageordningen, bedre rettsikkerheten og bidra til at de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte styrkes.

Departementet foreslår en landsdekkende skatteklagenemnd for behandling av klager på vedtak om skatt og merverdiavgift. Nemnda skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift. Videre foreslår departementet å oppheve Riksskattenemnda. Skattytere som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum, skal lignedes av Oljeskattenemnda. Klager på vedtak fra nemnda avgjøres av Klagenemnda for petroleumsskatt. Skatteklagenemnda for Svalbard behandler klager på vedtak etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. Det foreslås ingen endringer for disse nemndene.

Departementet foreslår at Skatteklagenemnda organiseres i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Nemnda skal ha en leder og en nestleder. I alminnelig avdeling skal saksbehandlingen være skriftlig, mens stor avdeling skal behandle saker i møte. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller som framstår som særlig tvilsomme kan gå rett til behandling i stor avdeling.

Organiseringen i en landsdekkende nemnd legger til rette for at nemnda kan deles inn i helt eller delvis spesialiserte avdelinger med ansvar for utvalgte grupper av skatte- og avgiftspliktige eller utvalgte sakstyper. Videre skal stor avdeling settes sammen slik at en ivaretar behovet for særlig kompetanse innenfor de ulike sakstyper som behandles der. Stor avdeling skal kunne bestemme at skattytere skal få adgang til å møte i nemnda. Når nemnda behandler saker muntlig, skal sekretariatet føre møteprotokoll og bistå med

andre administrative oppgaver. Sekretariatet kan også gi en overordnet redegjørelse for saken, men bare dersom nemnda selv ber om det.

Departementet foreslår videre å lovfeste prinsippet om at Skatteklagenemnda er uavhengig, og ikke skal kunne instrueres av departementet eller Skatteetaten. Det foreslås videre å opprette et eget landsdekkende sekretariat som skal forbedre sakene for nemnda. Sekretariatet skal administrativt ligge under Skattedirektoratet, men for å sikre at nemndas reelle uavhengighet ikke skal kunne trekkes i tvil, foreslår departementet å lovfeste at departementet og Skatteetaten ikke skal kunne instruere sekretariatet i faglige spørsmål.

Det foreslås å stille strengere krav til nemndsmedlemmenes utdannings- og yrkesbakgrunn enn det som følger av gjeldende rett, og at nemndsmedlemmene oppnevnes av Finansdepartementet. Departementet foreslår at nemndas leder og nestleder skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer etter domstolloven § 54. Videre foreslår departementet at alle de øvrige nemndsmedlemmene skal ha utdanning og arbeidserfaring som jurist, økonom, statsautorisert revisor eller registrert revisor. Så langt det er praktisk mulig vil det ved oppnevningen av nemndsmedlemmene bli krevd erfaring fra skatte- eller avgiftsområdet. Tilsvarende bør det legges vekt på erfaring fra næringslivet. Det foreslås ikke et lovbestemt krav om dette.

Forslaget vil få økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten. Det er anslått at forslaget vil føre til en økning av etatens økonomiske og administrative kostnader med om lag 25 millioner kroner. Videre vil forslaget føre til at Finansdepartementet skal oppnevne langt flere nemndsmedlemmer enn det gjør i dag, noe som vil føre til økt arbeidsbelastning for departementet. Fylkeskommunene vil på sin side få noe reduserte administrative kostnader som følge av at de ikke lenger skal være involvert i prosessen med å oppnevne nemndsmedlemmer. Den nye nemndsstrukturen antas ikke å medføre nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser for de skatte- og avgiftspliktige.

Departementet viser til endringer i ligningsloven § 2-3, ny § 2-4a og ny § 2-4b. I tillegg gjøres det flere tekniske tilpasninger i ligningsloven som følge av forslaget. Det vises til endringer i lov om skatt til Svalbard § 4-2 nytt tredje ledd. Videre vises det til endringer i merverdiavgiftsloven § 12-2 og § 19-1, samt enkelte tekniske tilpasninger i bestemmelsene i merverdiavgiftsloven. Det vises til endring i a-opplysningsloven § 10 tredje ledd.

Den nye klagenemndsordningen kan tidligst tre i kraft fra 1. januar 2016.

### 13.2 Gjeldende rett

Klager over vedtak om skatt og merverdiavgift avgjøres i dag av uavhengige nemnder. Nemndenes uavhengighet innebærer at Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontoret ikke kan instruere nemndene om innholdet i en avgjørelse. Som hovedregel kan de heller ikke kreve avgjørelsen omgjort i ettertid.

Det er en skatteklagenemnd for hver av de fem regionale skattekontorene, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 1. I medhold av ligningsloven § 2-2 nr. 2 har departementet i tillegg oppnevnt særskilte skatteklagenemnder tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Skatteklagenemnda avgjør klage fra skattyter på skattekontorets vedtak i endringssak, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1 bokstav b, jf. § 9-8. Skatteklagenemnda skal i tillegg avgjøre saker som skattekontoret på eget initiativ forelegger for nemnda etter ligningsloven § 9-5 nr. 3, jf. § 9-8.

Medlemmene av de regionale skatteklagenemndene oppnevnes av fylkestinget i den enkelte region, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 1. Finansdepartementet oppnevner medlemmene av skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 2.

Klager over vedtak om merverdiavgift skal som hovedregel avgjøres av Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1. Klagenemnda er et landsdekkende organ som behandler klager over vedtak fra alle skattekontorene og Skattedirektoratet.

Medlemmene av Klagenemnda for merverdiavgift oppnevnes av Finansdepartementet, jf. merverdiavgiftsloven § 12-2-1 annet ledd.

Skattekontoret har ansvar for å forberede saker for skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift, jf. ligningsloven § 3-9 første ledd og merverdiavgiftsloven § 12-2-2 første

ledd. Rent praktisk skjer saksforberedelsen som regel ved at skattekontoret utarbeider innstilling til vedtak i saken.

I forskrift 7. november 2007 nr. 1229 om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene (heretter kalt nemndsforordningen) og merverdiavgiftsforskriften § 12-2 er det gitt utfyllende bestemmelser om oppnevning av nemndsmedlemmer, sammensetning av nemndene og organisering av deres arbeid. Det gjøres nærmere rede for innholdet i disse i tilknytning til de ulike delene i departementets vurderinger og forslag, jf. punkt 13.6.

Avgjørelser fra skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift er i utgangspunktet endelige. Dette innebærer at Finansdepartementet, Skattedirektoratet og skattekontoret ikke kan omgjøre avgjørelsene i ettertid. Skattedirektoratet har likevel en viss adgang til å kreve at Riksskattememnda overprøver vedtak fra skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 5, jf. § 9-8. Skattyter har ikke rett til å bringe skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattememnda. Riksskattememndas medlemmer oppnevnes av departementet, jf. ligningsloven § 2-3. Skattedirektoratet er sekretariat for Riksskattememnda og fremmer saker for nemnda, jf. ligningsloven § 3-9 annet ledd.

Dersom skattyter ønsker å få overprøvd avgjørelsen i skatteklagenemnda, kan vedtaket bringes inn for domstolene, jf. ligningsloven § 11-1. Skattemyndighetene kan i medhold av ligningsloven § 11-2 gå til søksmål mot vedtak fra skatteklagenemnda eller Riksskattememnda. På merverdiavgiftsområdet har staten tilsvarende adgang til å gå til søksmål mot vedtak fra Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 20-2.

### 13.3 Bakgrunn

Klageretten er en sentral rettsikkerhetsgaranti for den skatte- og avgiftspliktige. Skatte- og avgiftspliktige som har klagerett og benytter seg av denne innen den fastsatte klagefristen, har rett til ny realitetsavgjørelse i saken. Det er viktig at allmennheten har tillit til at klageordningen fungerer slik den skal.

Ved utformingen av klagereglene må hensynet til rettssikkerhet veie tungt. Samtidig behandler skattemyndighetene et betydelig antall klagesaker hvert år. Det er viktig at sakene avgjøres innen rimelig tid og at dette gjøres innen en forsvarlig kostnadsramme. Også for den skatte- og avgiftspliktige er det viktig at han eller hun får

avklart sine rettigheter og plikter innen rimelig tid.

Hovedregelen i norsk forvaltningsrett er at klager på enkeltvedtak skal behandles av det organet som er nærmest overordnet det organet som fattet avgjørelsen, jf. forvaltningsloven § 28 første ledd. Klageordningen som følger av forvaltningsloven er nært knyttet til det norske forvaltnings-systemets hierarkiske oppbygning. Ordningen ivaretar hensynet til demokrati og kontroll ved at Kongen (dvs. den til enhver tid sittende regjering) og den ansvarlige statsråden er underlagt Stortingets parlamentariske kontroll, samtidig som den gir overordnet myndighet til å styre underliggende etater.

Særordninger som innebærer at klagesaker skal avgjøres av uavhengige nemnder bestående av lekfolk, er unntak fra forvaltningslovens hovedregel. I forarbeidene til forvaltningsloven er bruken av nemnder bestående av lekfolk diskutert på generelt grunnlag. Her vises det til at lekfolks deltagelse i saksbehandlingen ofte sinker behandlingen og minsker effektiviteten. Konklusjonen er at lekfolks deltagelse bare bør brukes der hvor det er nødvendig eller der de har særlig forutsetninger for å utføre oppgaven, jf. Innstilling fra Forvaltningskomiteen (1958) s. 102.

På skatteområdet er det lang tradisjon for at folkevalgte nemnder har avgjørelsesmyndighet. Utgangspunktet i skattelovene fra 1911 var at både den ordinære ligningen og behandlingen av klagesaker skulle foretas av nemnder. Etter hvert har nemndenes betydning og deres lokale forankring blitt redusert. Utviklingen har for det første skjedd ved at nemndenes saklige kompetanse har blitt begrenset slik at skatteklagenemndene i dag i det vesentligste bare er klageinstanser. For det andre er det opprettet regionale nemnder til erstatning for de tidligere kommunale og fylkeskommunale nemndene, og det er i lovgivningen stilt strengere krav til hvem som kan oppnevnes som nemndsmedlemmer.

Nemndenes rolle ble vurdert i forarbeidene til ligningsloven fra 1980, jf. Innstilling II fra Ligningsforvaltningsutvalget (1968) s. 85. Ligningsforvaltningsutvalget var av den oppfatning at valgte nemnder innebærer en rettssikkerhetsgaranti som man ikke bør oppgi uten tungtveiende grunner. Det ble også vist til hensynet til lokal-kjennskap og praktisk innsikt i nærings- og arbeidslivet. Utvalget viste på den annen side til at behovet for effektivisering av saksbehandlingen var blitt påtrengende, og at det var nødvendig å ta hensyn til dette ved at nemndenes direkte med-

virkning ble begrenset til de områder og avgjørelser hvor den er av reell betydning.

Dagens klageordning med fem regionale skatteklagenemnder har vært gjeldende siden Skatte-etaten ble reorganisert i 2008. Det er reist kritikk mot ulike sider ved ordningen. Det har blitt anført at nemndene ikke er tilstrekkelig selvstendige til at de kan gjennomføre en fullgod overprøving av skattekontorets vedtak, og det er blant annet pekt på at det er det skattekontoret som fattet det påklagede vedtaket, som lager innstilling til nemndas vedtak. Videre er det blitt hevdet at godtgjøringsordningen for nemndsmedlemmene ikke gir medlemmene insentiver til å be om at saker skal behandles muntlig i møte og at det er utilfredsstillende at skattyter ikke gis adgang til å legge sin sak fram for nemnda når saker avgjøres i møte. Det er også stilt spørsmål ved om kompetansekravene som gjelder for nemndsmedlemmene er strenge nok.

Klagenemnda for merverdiavgift ble opprettet samtidig med innføringen av merverdiavgiftssystemet i 1970. Reglene om hvilke saker nemnda skal behandle (nemndas saklige kompetanse) har i hovedsak vært uendret siden den gang. Det samme gjelder kompetansekravene til nemndas leder og leders varamedlem. Kravet om at minst ett av de øvrige medlemmene må være registrert eller statsautorisert revisor ble fastsatt ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. januar 2010.

I Innstilling 213 S (2010–2011) til Dokument 8:17 S (2010–2011) Representantforslag fra tre stortingsrepresentanter fra Fremskrittspartiet om å bedre rettsikkerheten for skattyter, ba et flertall i finanskomiteen Regjeringen om å komme tilbake på en egnet måte med en vurdering av skattyters rettssikkerhet i et større perspektiv. Dette ble fulgt opp i Prop. 1 LS (2011–2012) punkt 24.4. «Tiltak for å styrke skattyters rettigheter» der det ble uttalt at departementet tok sikte på å gjennomgå forvaltningsreglene på skatteområdet med sikte på å harmonisere disse. Finansdepartementet arbeider for tiden med å samordne forvaltningsreglene på skatte- og avgiftsområdet i en felles skatteforvaltningslov. Formålet med arbeidet er blant annet å lage et regelverk som legger til rette for at grunnleggende rettssikkerhetshensyn kan ivaretas på tvers av de ulike skatte- og avgiftsartene. Samordning av klagereglene i skatte- og avgiftssaker er en naturlig del av dette arbeidet. I Prop. 1 LS (2011–2012) s. 197 er det uttalt:

«Etter departementets vurdering bør også klagerreglene på skatte- og avgiftsområdet gjen-



nomgås. Også denne gjennomgangen bør ta sikte på størst mulig grad av samordning på skatte- og avgiftsområdet. Gjennomgangen bør omfatte alle spørsmål knyttet til klagebehandlingen. Eventuelle harmoniserte bestemmelser om [...] klage vil kunne inkorporeres i en felles lov.»

Skattedirektoratet igangsatte i 2012 et arbeid for å se på mulige forbedringer i og alternativer til dagens nemndsordning i skatte- og avgiftssaker. Direktoratets forslag til endringer i gjeldende regelverk ble oversendt departementet i brev 4. juli 2013. Departementets forslag bygger på direktoratets utredning, men avviker på noen områder fra direktoratets forslag.

Behandlingen av klagesaker på skatteområdet var tema i Stortinget våren 2013, jf. Dok 8:25 S (2012–2013). Fem stortingsrepresentanter fra Fremskrittspartiet fremmet da ulike forslag for å øke nemndsmedlemmenes kompetanse, endre ordningen for avlønning av nemndsmedlemmer og styrke uavhengigheten i klagebehandlingen. Ett av forslagene var at saksforberedelsen flyttes fra skattekontoret, enten til et sekretariat under nemndene eller under direktoratet eller departementet. Forslagene ble nedstemt med henvisning til utredningsarbeidet som Skattedirektoratet hadde påbegynt.

## 13.4 Utenlandsk rett

### 13.4.1 Svensk rett

Ny skatteforvaltningslov trådte i kraft 1. januar 2012. Loven har bl.a. regler om et nytt system for omgjøring og klage over saker på skatteområdet.

Inntil den nye loven trådte i kraft avgjorde skattenemnder bestående av lekfolk saker der det hadde vært uenighet mellom skattemyndighetene og skattyteren, saker av stor økonomisk betydning for skattyteren og saker som reiste «*skälighets- og bedömningsfrågor*», samt andre saker der det var særlig behov for nemndsbehandling. Skattenemndene ble opprettet på slutten av 1980-tallet. I forarbeidene ble det uttalt at nemndene skulle behandle saker der behovet for innsyn og innflytelse gjorde seg gjeldende, jf. prp. 1986/87:47.

I det nye systemet er skattenemndene avskaffet, og det fremgår av bestemmelsene i den nye skatteforvaltningsloven at det er tjenestemenn i Skatteverket som behandler saker om omgjøring og klage på skatteområdet. Loven fastsetter at Skatteverket skal «*ompröva*» sine beslutninger i spørsmål som har betydning for beskatningen

eller annet forhold mellom den enkelte og allmennheten når den som beslutningen gjelder begjærer «*omprövning*», når den som beslutningen gjelder eller representant for denne (i henhold til særskilte regler) «*överklagar*», eller når det finnes andre grunner. Det siste innebærer blant annet at Skatteverket kan «*ompröva*» avgjørelser på eget initiativ. Skatteverket skal imidlertid ikke på eget initiativ beslutte omgjøring som gjelder mindre beløp.

Lovendringen, som innebærer at lekfolk ikke lenger deltar i behandlingen av skattesaker er blant annet begrunnet med at nemndsordningen ikke i tilstrekkelig grad bidro til økt rettssikkerhet. I denne sammenheng er det vist til at skattelovgivningen har blitt mer omfattende og komplisert, noe som har medført større krav til kunnskap innenfor jus og økonomi for å kunne sette seg inn i de enkelte sakene. Mulighetene for en lekmann til å bidra til økt kvalitet i klagebehandlingen, samt å påvirke resultatet i saken har dermed blitt mindre. I tilknytning til lovendringen ble det vurdert at allmennhetens behov for innsyn i og innflytelse på Skatteverkets arbeid kunne ivaretas på annen måte. Det er gjort rede for lovendringen i prp. 2010/2011:165 s. 584.

Etter den nye skatteforvaltningsloven er det krav om at bestemte saker skal behandles av en særskilt kvalifisert beslutningstaker som ikke tidligere har vært inne i saken. Dette gjelder saker om skatteavdrag, arbeidsgiveravgifter, merverdiavgift, punktskatt, sluttskatt, tilleggs skatt eller henstand med betaling av skatt eller avgift. Slik kvalifisert behandling skal skje når den som beslutningen gjelder, har begjært omgjøring eller har klaget og ikke er enig med Skatteverket om resultatet i saken. Videre er det krav om at de omstendigheter og bevis som er påberopt, ikke allerede er prøvd ved en «*sådan omprövning*», samt krav om at spørsmålet skal prøves i sak og at «*prövningen*» ikke er enkel. Om «*prövningen*» er enkel skal avgjøres fra sak til sak, og både retts spørsmål og bevisspørsmål skal inngå i vurderingen. Dette innebærer at saker om omgjøring og klager på skatteområdet normalt skal behandles av en slik særskilt kvalifisert beslutningstaker.

Begrunnelsen for bestemmelsen om overprøving av en særskilt kompetent person som ikke har vært inne i saken tidligere, er den kritikk som tidligere er reist mot behandlingen av omgjøring- og klagesaker, og mot at den enkelte kan bli møtt av samme person i hele prosessen knyttet til en skattefastsetting, og derfor ikke hadde fått en ny objektiv vurdering. I det tidligere systemet med skattenemnder kunne det i unntakstilfeller

forekomme at tjenestemannen som fattet det opprinnelige vedtaket også var ordfører i skattemyndigheten, samtidig som han på vegne av skattemyndighetene la fram saken for nemnda.

Utover kravet om at bestemte typer saker skal behandles av en særskilt kvalifisert beslutningstaker som ikke tidligere har vært inne i saken, er det ikke fastsatt lovbestemmelser med nærmere regulering av hvordan sakene skal behandles i Skatteverket. I Prop. 2010/2011:165 s. 588–590 er det gitt uttrykk for at det ikke er krav om lovregulering av dette, og at myndighetene vanligvis selv regulerer de nærmere formene for hvordan beslutninger skal fattes. Det er imidlertid fremhevet at saksbehandlingstiden i saker om «*omprøving*» i Skatteverket siden slutten av 2005 stadig har gått nedover, og at saksbehandlingstiden holder på å stabilisere seg på et akseptabelt nivå. Det blir pekt på at det ikke må stilles slike krav til Skatteverkets saksbehandling at arbeidet med å holde nede saksbehandlingstiden «*äventyras*».

#### 13.4.2 Dansk rett

Skatteforvaltningsloven av 2005 etablerte en felles forvaltning på toll- og skatteområdet. Loven gjelder for både direkte og indirekte skatter, herunder skatt etter «Lov om vurdering av landets faste eiendomme».

Det fremgår av skatteforvaltningsloven at «*Landsskatteretten*» behandler klager over toll- og skatteforvaltningens og Skatterådets avgjørelser. Dette gjelder likevel ikke om klagen av «*skatteankeforvaltningen*» er henvist til avgjørelse i en ankenemnd, dvs. «*et skatteankenævn, et vurdringsankenævn eller et motorankenævn*», eller til skatteankeforvaltningen selv.

Skatteankeforvaltningen er 1. januar 2014 etablert som en selvstendig myndighet for å ivareta nærmere angitte oppgaver knyttet til klager over avgjørelser om direkte og indirekte beskatning. Kompetansen omfatter samtlige avgjørelser uavhengig av om det gjelder en skattefastsetting eller en annen avgjørelse som fastsetter nærmere angitte rettigheter eller plikter. Det fremgår av skatteforvaltningsloven at klager som skal avgjøres av en ankenemnd eller Landsskatteretten skal gis til skatteankeforvaltningen, som henviser klagen til rette klageorgan. Skatteankeforvaltningen kan selv behandle klager over meddelelse av tillatelser, dispensasjoner mv. og saker om innkreving og henstand mv. når slike saker ikke er av vesentlig betydning, men har en viss enkel eller rutinemessig karakter. I tillegg fungerer skatteankeforvaltningen som et sekretariat for behandlingen av

alle klagesaker. Det vil si at den forbereder alle klagesaker som avgjøres av en ankenemnd, Landsskatteretten eller skatteankeforvaltningen selv. Sekretariatsfunksjonen innebærer å opplyse saken, herunder innhenting av materiale, dokumenter mv., og da med kontradiksjon for klageren. Saksforberedelsen avsluttes med en innstilling til klageorganet med forslag til avgjørelse.

Organisatorisk inngår skatteankeforvaltningen som en del av den statlige toll- og skatteforvaltningen som går under betegnelsen SKAT, og utgjør her en hierarkisk oppbygd embetsmannsmyndighet under ledelse av en «skatteankeforvaltningsdirektør». Skatteankenemnden er reelt uavhengig, slik at den ikke er forpliktet av konkrete eller generelle tjenestebefalinger som blir gitt i den ordinære toll- og skatteforvaltningen i SKAT.

Ankenemndenes kompetanse omfatter klagebehandling vedrørende fysiske personer og dødsbo. Kompetansen er avgrenset til å gjelde bestemte type saker. Skatteministeren utnevner nemndsmedlemmene etter innstilling fra «*kommunalbestyrelserne*» i de kommuner som skatteankenemndskretsen omfatter. Ankenemndene er de eneste i den danske skatteforvaltningen som i dag er organisert ut i fra lekmannsprinsippet og behovet for lokalkunnskap. Når klageren ikke har tillit til ankenemndenes behandling kan han velge å få saken behandlet av Landsskatteretten. Skatteankeforvaltningen kan imidlertid bestemme at saken er av en slik karakter, at den kan avgjøres av skatteankeforvaltningen selv.

Landsskatterettens kompetanse omfatter inntektsbeskatning, eiendomsbeskatning, merverdiavgift og andre punktavgifter som energiavgifter, forbruksavgifter, miljøavgifter og motoravgifter mv., knyttet til selskap og andre juridiske personer. Retten skal behandle klager over avgjørelser, og det må derfor skilles mellom toll- og skatteforvaltningens avgjørelser og dens «*faktiske virksomhet*». Klage over sistnevnte forelegges internt i toll- og skatteforvaltningen.

Landsskatteretten er en statsinstitusjon som organisatorisk er knyttet til Skatteministeriet, men som ved utføringen av sine oppgaver er uavhengig av ministeriet. Som organisasjon karakteriseres landsskatteretten ved at den både har fagmedlemmer og politiske medlemmer. Landsskatteretten består av en ledende «*retsformand*» og et antall øvrige «*retsformend*», samt 30 andre medlemmer supplert med 4 særlige motorsakkyndige medlemmer. De 30 rettsmedlemmene er alle politisk utnevnte. Av de 30 medlemmene velger Folketinget 11, mens skatteministeren utnevner 19.

Av disse 19 skal minst 11 være dommere, mens av de resterende 8 skal minst ett medlem representere lønnstakerne og minst ett medlem representere næringslivet. For så vidt gjelder de 4 motorsakkyndige, som også ministeren utnevner, skal to representere bilbransjen og to «*Trafikstyrelsen*». Medlemmene oppnevnes for 6 år.

For at Landsskatteretten skal kunne treffe en avgjørelse, må minst 3 rettsmedlemmer delta i avgjørelsen. Av disse må minst én være rettsformann og minst to skal være politisk oppnevnte rettsmedlemmer (enten av Folketinget eller av skatteministeren). Landsskatterettens leder kan etter innstilling fra skatteankeforvaltningen bestemme at en kontorsjef eller annen ansatt i skatteankeforvaltningen skal delta i avgjørelsen av en klage. I slike tilfeller har den ansatte samme myndighet som en rettsformann. Avvisning av en innkommet klage eller beslutning om gjenopptagelse av avgjort klage gjøres av en rettsformann, eller av en kontorsjef i skatteankeforvaltningen etter delegasjon fra Landsskatterettens leder.

Landsskatteretten avgjør sakene i kjennelser. De fleste sakene avgjøres etter en skriftlig votering av tre rettsmedlemmer. Voteringen skjer på grunnlag av kontorets (skatteankeforvaltningen) redegjørelse og forslag til innstilling. Sakene avgjøres i rettsmøter når dette blir begjært av klageren eller av toll- og skatteforvaltningen. Saken kan også avgjøres i rettsmøte når dette bestemmes av en rettsformann, eller om det kommer begjæring om det fra et rettsmedlem oppnevnt av Folketinget eller skatteministeriet. Det er som hovedregel den som har begjært møtet, som legger fram saken. Klageren har alltid mulighet til å redegjøre for sin påstand og begrunnelsen for denne. Rettsformannen avgjør når møtet skal anses avsluttet. Etter at klager og de øvrige innkalte har forlatt rettsmøtet, voteres det muntlig på grunnlag av det materiale som foreligger. Det føres protokoll over det som skjer i rettsmøtet.

### 13.5 Høringen

Finansdepartementet sendte 28. april 2014 på høring forslag om endringer i klagenemndsordningen på skatte- og merverdiavgiftsområdet. Høringsnotatet ble sendt til 36 høringsinstanser, og samtidig lagt ut på Finansdepartementets hjemmeside. Høringsfristen ble satt til 1. august 2014. Totalt 37 høringsinstanser har svart.

Følgende instanser har kommet med merknader til forslaget:

- Advokat dr. juris Arvid Aage Skaar

- Advokatfirmaet Harboe & Co
- BDO Advokater AS
- Bedriftsforbundet
- Deloitte Advokatfirma AS
- Den Norske Advokatforening
- Den Norske Revisorforening
- Finans Norge
- Hovedorganisasjonen Virke
- Klagenemnda for merverdiavgift
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Ligningsutvalget
- Nettverk av petroleumskommunar
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forbund (NARF)
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norges Rederiforbund
- Norsk olje og gass
- NTL Skatt
- Næringslivets avgiftsforum
- Næringslivets hovedorganisasjon (NHO)
- Professor dr. juris Frederik Zimmer
- Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens juristforening
- Skatteetatens landsforbund
- Skattebetalerforeningen
- Sivilombudsmannen
- Storbedriftenes skatteforum

Høringsinstansene er i hovedsak positive til forslaget til ny nemndsstruktur, men enkelte mener forslaget ikke går langt nok for å sikre skattyters rettssikkerhet.

*Skattebetalerforeningen* uttaler:

«Skattebetalerforeningen er i hovedsak positiv til omleggingen som skisseres i departementets høringsnotat, og vi tror de foreslåtte reglene vil bidra til å styrke skattyters rettssikkerhet. Vi mener likevel at forslaget ikke går langt nok, og har to hovedinnvendinger: Kravene til kompetanse for nemndsmedlemmene bør skjerpes ytterligere, og sekretariatet bør ikke være faglig underlagt Skattedirektoratet....»

*NHO* har uttalt at departementets høringsforslag inneholder mange endringer som vil kunne bidra til styrket rettssikkerhet for skattyter og styrket tillit til nemndene, men *NHO* reiser spørsmål ved om endringene er tilstrekkelig utredet. I den sammenheng peker de bl.a. på at det i forslaget bare i begrenset grad er vist til klageordningene i våre naboland.

*Norsk olje og gass* har i sin uttalelse vist til at det ikke foreslås endringer i nemndsstrukturen for ligningen av de særskattepliktige utvinnings-selskapene på norsk kontinentalsokkel. Behovet for å styrke klageordningen og øke rettssikkerheten er etter deres oppfatning minst like sterk for denne gruppen skattytere, og de foreslår derfor reform av denne delen av nemnssystemet. Departementet vil vurdere forslaget og det nærmere innholdet i dette i en egen prosess.

Noen høringsinstanser, bl.a. *Næringslivets avgiftsforum*, mener at hensynene bak ny nemndsstruktur også vil gjelde for klager over særavgifter og toll, og viser i denne sammenheng til Regjerings varsels om overføring av arbeidsoppgaver fra Toll- og avgiftsetaten til Skatteetaten. Det arbeides for tiden med grenseoppgangen for den varslede overføringen av oppgaver. Det er derfor for tidlig å inkludere dette i forslaget her.

Enkelte høringsinstanser har kommet med tilknyttede innspill til forslaget som har vært på høring, for eksempel forslag om innføring av en asymmetrisk renteordning ved klagesaker (når skattyter får betalingsutsettelse under klagebehandling bør den lavere endringsrenten i skattebetalingsloven anvendes), forslag om at når skattyter får medhold i klagesaken bør sakskostnader alltid dekkes og forslag om å innføre en lovbestemmelse som klargjør at domstolene skal avgjøre saker ut fra det faktum som finnes bevist. Innspillene ligger utenfor forslaget og departementet har ikke vurdert disse her.

Det nærmere innholdet i høringsforslaget og de konkrete innspillene fra høringsinstansene til ny klagenemndsordning, vil bli behandlet løpende under departementets vurderinger og forslag.

## 13.6 Vurderinger og forslag

### 13.6.1 Nemndenes uavhengighet

#### *Gjeldende rett*

Et forvaltningsorgans uavhengighet beror på om overordnede myndigheter i forkant kan instruere organet om hvordan de skal behandle saker, og om organets avgjørelser kan omgjøres i etterkant. I ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det ikke noen eksplisitt regulering av nemndenes uavhengighet. At nemndene er uavhengige organer fremgår imidlertid av blant annet uttalelser i forarbeidene, måten nemndene oppnevnes på og at det kun i begrenset grad er adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Så langt Finansdepartementet er kjent med er det også konsekvent lagt til grunn i prak-

sis at nemndene ikke kan instrueres. Etter departementets vurdering er prinsippet om at nemndene er uavhengige organer så viktig at det bør framgå av loven. I høringsnotatet ble det derfor foreslått å innta bestemmelser om dette i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, samt i lov om skatt til Svalbard.

Etter gjeldende rett er det på ligningsområdet en viss adgang for skattekontoret til å omgjøre vedtak fattet av nemndene i ettertid. Ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b gir skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Departementet foreslo i høringsnotatet at det tas inn en ny bestemmelse i ligningsloven § 2-4a som slår fast at skattemyndighetene (herunder petroleumsskattemyndighetene) med unntak av det som følger av ligningsloven § 9-5 nr. 1, ikke kan endre vedtak fra Skatteklagenemnda.

Høringsinstansene er positive til forslaget om å lovfeste nemndenes uavhengighet.

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet foreslår at det i ligningsloven og merverdiavgiftsloven tas inn nye bestemmelser om at departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret verken generelt eller i enkeltsaker skal kunne instruere Skatteklagenemnda, jf. forslag til ligningsloven ny § 2-4a nr. 1. Dette vil også gjelde når Skatteklagenemnda behandler saker etter merverdiavgiftsloven, jf. henvisningsbestemmelsen til ligningsloven ny § 2-4a i merverdiavgiftsloven § 12-2 første ledd annet punktum. Bestemmelsen i ligningsloven er i sin ordlyd utformet slik at det heller ikke er instruksjonsrett i saker som avgjøres av Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven. Departementet foreslår i tillegg en tilsvarende bestemmelse i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard § 4-2 nytt tredje ledd første punktum for den særlige skatteklagenemnda som er opprettet der.

Ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav b gir etter sin ordlyd skattekontoret adgang til å omgjøre nemndsvedtak. Det er imidlertid et vilkår at det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig, og etter det departementet kjenner til brukes bestemmelsen i svært liten grad til å omgjøre vedtak fra nemndene når dette vil være til ulempe for skattyter. Departementet foreslår at det tas inn en ny bestemmelse i ligningsloven § 2-4a nr. 2 første punktum som slår fast at skattemyndighetene med unntak av det som følger av ligningsloven § 9-5 nr. 1, ikke kan endre vedtak fra

skatteklagenemnda. Det bør også følge av bestemmelsen at Oljeskattenemnda, som i petroleumsskattesaker utøver den endringsadgangen som Oljeskattekontoret har etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 bokstav a, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g tredje ledd, bare har begrenset adgang til å endre vedtak fra Klagenemnda for Petroleumsskatt. I svalbardskatteloven foreslås det en tilsvarende bestemmelse, jf. forslag til § 4-2 tredje ledd nytt annet punktum.

Bestemmelsen i ligningsloven § 2-4a vil også gjelde Skatteklagenemndas vedtak etter merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 12-2 som fastslår at Skatteklagenemnda er sentral avgiftsmyndighet, og § 19-1 første ledd om at Skatteklagenemnda skal avgjøre klager. På merverdiavgiftsområdet er det ingen tilsvarende adgang som etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 til å endre vedtak fattet av Klagenemnda for merverdiavgift. At det ikke er adgang til å endre Skatteklagenemndas avgjørelse vil følge av den nye bestemmelsen i ligningsloven § 2-4a nr. 2.

Det vises til forslag til nye bestemmelser i ligningsloven § 2-4a nr. 1 og nr. 2, Svalbardskatteloven § 4-2 nytt tredje ledd og endring i merverdiavgiftsloven § 12-2.

### 13.6.2 Sekretariat som forbereder saker for nemnda

#### *Gjeldende rett*

Saksforberedelsen for dagens regionale skatteklagenemnder og spesialnemndene er regulert i ligningsloven § 3-9. Skattekontoret forbereder sakene som skal behandles av nemnda. I praksis skjer dette som regel ved at skattekontoret utarbeider innstilling til vedtak i saken. I tillegg utfører skattekontoret sekretariatsfunksjoner.

Også på merverdiavgiftsområdet skal skattekontoret forberede saker for nemnda og avgi innstilling til vedtak. Innstillingen skal inneholde en redegjørelse for de faktiske forhold i saken og for anførselene i klagen. Sakens dokumenter skal følge skattekontorets innstilling, jf. merverdiavgiftsloven § 12-2-2 første ledd. I tillegg utfører skattekontoret sekretariatsfunksjoner.

Klager over skattekontorets vedtak i ligningsaker, behandles av det skattekontoret som har fattet vedtaket som er påklaget. Skattekontoret skal foreta en vurdering av saken, herunder ta stilling til om det påklagede vedtaket skal endres til fordel for den skatte- og avgiftspliktige fordi det finner klagen begrunnet, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og forvaltningsloven § 33 annet

ledd annet punktum, jf. merverdiavgiftsloven § 13-1. Dersom skattekontoret ikke fatter nytt vedtak i saken, skal det utarbeides innstilling til vedtak som sendes nemnda til behandling. Skatteetaten har retningslinjer som fastsetter at klage over skattekontorets vedtak som hovedregel skal forberedes for nemnda av en ny saksbehandler. Kravet er satt av hensyn til troverdigheten til Skatteetatens klagesaksbehandling. Skatteetaten har også instruksjer om prioritering av klager og saksbehandlingstider.

Hovedregelen i forvaltningsretten er at det organet som fattet det påklagede vedtaket (underinstansen) spiller en sentral rolle i behandlingen av klagesaker, jf. forvaltningsloven §§ 32 og 33. Klagen skal sendes til underinstansen og lovens system er at underinstansen skal få muligheten til å se på avgjørelsen på nytt, og foreta slike nye undersøkelser og eventuelle vurderinger som den mener klagen måtte gi grunn til. Underinstansen skal sende saken til klageinstansen dersom den ikke fatter nytt vedtak i saken. Underinstansen kan gi uttalelse i saken, men har ikke plikt til dette. Ved klagebehandlingen er utgangspunktet saken slik den er framstilt av underinstansen, samt klagerens og eventuelle andre parters anførsler. Klageinstansen har likevel et selvstendig ansvar for å påse at saken er så godt opplyst som mulig, og kan også be underinstansen om å foreta nærmere undersøkelser, jf. forvaltningsloven § 33 siste ledd. Klageinstansen treffer sin avgjørelse ved vedtak.

Når klager over forvaltningsavgjørelser behandles av kollegiale organer som nemnder, er det valgt ulike løsninger for saksforberedelsen. Noen nemnder, som Utlendingsnemnda og Trygderetten, har eget sekretariat. For Trygderetten har likevel organet som har truffet det påklagede vedtaket en betydelig rolle i saksforberedelsen, jf. trygderettsloven § 13. Saksforberedelsen for Lånekassens klagenemnd er, som for skatteklagenemndene, lagt til det organet som traff det påklagede vedtaket i første instans.

#### *Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader*

I høringsnotatet er det foreslått at klagesakene som skal avgjøres av Skatteklagenemnda, skal forberedes av et eget landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet. Det er i høringsnotatet uttalt at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere som utelukkende behandler klagesaker. Dette vil legge til rette for effektiv saksbehandling og at det utvikles et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse.

Høringsinstansene er med få unntak, positive til at det opprettes et eget landsdekkende sekretariat som skal forberede klagesakene for nemnda. *Skatteetatens landsforbund, Skatteetatens juristforening og LO* mener at saksforberedelsen som i dag bør organiseres i egne avdelinger i hver av skateregionene, blant annet for å opprettholde gode fagmiljøer i regionene.

En rekke høringsinstanser, herunder *Storbedriftenes skatteforum, Næringslivets avgiftsforum, NHO, Revisorforeningen, Skattebetalerforeningen, Advokatforeningen, professor dr. juris Fredrik Zimmer og professor dr. juris Ole Gjems-Onstad*, ser det som viktig at sekretariatet ikke er underlagt faglig instruksjonsmyndighet fra andre enn nemnda. Professor dr. juris Fredrik Zimmer har uttalt:

«Men forslaget har betenkelige sider. Det saksforberedende organet er riktignok uavhengig av skattekontorene, men det er ikke uavhengig av Skattedirektoratet. Det fremgår tvert om at det skal organiseres som en avdeling i Skattedirektoratet. Dette innebærer at Skattedirektoratet kan instruere ledelsen og de ansatte ved det saksforberedende organet, ikke bare om saksbehandlingen og i generelle spørsmål, men også om hvilken rettsoppfatning som skal legges til grunn i konkrete saker.

... Det er neppe avgjørende motforestillinger mot at sekretariatet rent organisatorisk ligger under direktoratet. Men det bør inntas en bestemmelse, helst i loven, som avskjærer instruksjonsretten».

Noen tar også til orde for at sekretariatet legges direkte under Skatteklagenemnda. *Skattedirektoratet* mener det er viktig at det saksforberedende organet legges til skatte- og avgiftsmyndighetene, og ikke utenfor etaten, for å unngå parallelle fagmiljøer som kan ha ulikt syn på hva som er riktig rettsanvendelse i enkelte saker.

En del høringsinstanser, herunder *Storbedriftenes skatteforum, Næringslivets avgiftsforum, NHO og Advokatforeningen*, har uttalt at skattekontoret ikke bør ha noen rolle i klagesaksbehandlingen dersom de ikke omgjør vedtaket som følge av klagen. Advokatforeningen uttaler:

«Ved å inkludere skattekontoret på den måte som beskrevet i forslaget, gis skattekontoret en for stor og unødvendig innflytelse på klagebehandlingen. Dette er uheldig for tillitten til klagebehandlingen, og trekker den egentlige uavhengigheten til den nye Skatteklagenemnda i tvil. Finansdepartementet har vist til

effektivitetshensyn som begrunnelse for en slik ordning. Advokatforeningen er imidlertid av den oppfatning at hensynet til klagenemndas uavhengighet må veie tyngst på dette punkt...

Advokatforeningen mener også at en ordning der skattekontoret – dersom det ikke skjer en omgjøring – skal sende begrunnelse og saksframstilling til Skatteklagenemnda, vil forlenge saksbehandlingstiden unødige.»

#### Departementets vurderinger og forslag

Departementet holder fast ved forslaget om at det opprettes et eget landsdekkende sekretariat som skal forberede klagesakene for den nye Skatteklagenemnda. Flere hensyn gjør seg gjeldende ved vurderingen av hvordan klagesakene for nemndene bør forberedes. Det er ønskelig at klagesakene forberedes på en slik måte at saken får en ny og selvstendig gjennomgang av andre personer enn de som fattet det opprinnelige vedtaket. Samtidig bør det ikke etableres ordninger som går utenfor en forsvarlig kostnadsramme og som gir for lang saksbehandlingstid. Lang saksbehandlingstid fører til at klageordningen som sådan blir mer kostnadskrevende enn den bør være. Det er heller ikke i de skatte- og avgiftspliktiges interesse at regelverket utformes på en måte som gjør at det tar lang tid å få avklart deres rettigheter og plikter. Videre bør saksforberedelsen være fleksibel i den forstand at den må passe både for det store antallet relativt enkle saker som blir påklaget, og for de sakene som reiser vanskelige faktiske eller rettslige spørsmål.

Departementet ser det som viktig at sekretariatet med saksbehandlere og ledere etableres som en egen enhet uavhengig av skattekontorene. Det vil sikre at klagesakene blir vurdert av nye saksbehandlere i et sekretariat som har distanse til tidligere avgjørelser, før de bringes inn for nemnda. Departementet har også lagt vekt på at samlingen av saksforberedelsen til et landsdekkende sekretariat vil bidra til økt rettslikhet, ved at like saker behandles likt uavhengig av hvilket skattekontor som fattet den påklagede avgjørelsen.

Dersom sekretariatet er underlagt Skattedirektoratet, vil både direktoratet og Finansdepartementet som overordnede myndigheter kunne instruere sekretariatet om hvordan de skal behandle enkeltsaker, og sekretariatet skal legge etatens retningslinjer med mer til grunn ved sin saksforberedelse. Nemnda er imidlertid ikke underlagt slik instruksjonsmyndighet når den treffer sine avgjørelser.

Saksforberedelsen er en viktig del av behandlingen av klagesaker på skatteområdet, og grunnlaget for nemndas avgjørelser legges i stor grad gjennom saksforberedelsen. Samtidig er bruken av nemnd i klagesaker i dag begrunnet i skattyternes behov for en uavhengig prøving av saker der skattyter er uenig i skattemyndighetenes vurdering. Det er derfor viktig at saksforberedelsen legger til rette for at nemnda kan opptre uavhengig, og at allmenheten har tillit til at det finner sted en uavhengig prøving. Innspillene i høringen tilsier at dette ikke oppnås fullt ut dersom sekretariatet ikke er faglig uavhengig av Skatteetaten. At nemnda er uavhengig og ikke underlagt etatens faglige instruksjonsmyndighet, innebærer at det allerede er etablert det Skattedirektoratet omtaler som parallelle fagmiljøer. Det vil i praksis styrke nemndas uavhengighet dersom sekretariatet også på selvstendig grunnlag kan opptre faglig uavhengig av Skatteetaten ved saksforberedelsen. Slik departementet ser det vil faglig uavhengighet for sekretariatet ikke føre til at det opprettes flere parallelle fagmiljøer enn det som allerede følger av at nemnda er et uavhengig organ, men det vil styrke nemnda som et faglig uavhengig organ. Departementet foreslår på denne bakgrunn at sekretariatet ikke skal være underlagt faglig instruksjonsmyndighet fra Skattedirektoratet. Det foreslås at sekretariatets faglige uavhengighet lovfestes. Det vises til forslag til § 2-4a nr. 3 annet punktum i ligningsloven.

Departementet holder fast ved at sekretariatet administrativt skal være underlagt Skattedirektoratet. Dersom sekretariatet administrativt legges under nemnda vil det innebære at nemnda og sekretariatet blir en egen etat underlagt Finansdepartementet. Det vil føre til uforholdsmessige høye administrative og økonomiske kostnader. Departementet viser for øvrig til at det i Danmark nylig er innført en ordning der sekretariatet (skatteankeforvaltningen) er underlagt skatteforvaltningen, men ikke kan instrueres i faglige spørsmål. Det vises til forslag til § 2-4a nr. 3 første punktum i ligningsloven.

Høringsnotatet har ikke omtalt lokalisering av sekretariatet. *Ligningsutvalget* uttaler i sin høringsuttalelse at det bør vurderes en desentral organisering for å oppnå stabilitet i staben. Departementet presiserer at det ikke er tatt stilling til lokalisering av sekretariatet. Det skal utredes alternativer for lokalisering i tråd med «Retningslinjer for lokalisering av statlege arbeidsplassar og statleg tenesteproduksjon».

Det er i høringsnotatet uttalt at forslaget om at et eget sekretariat skal forberede alle klagesaker

for nemnda, innebærer at sekretariatet skal gjøre seg kjent med og ta selvstendig stilling til alle saker som skal behandles av nemnda. Sekretariatet må kjenne saken godt nok til å vurdere om den er tilstrekkelig forberedt til at det kan fremme innstilling for nemnda. Departementet holder fast ved dette. Det er videre uttalt at effektivitetshensyn og hensynet til sakens opplysning taler for at skattekontoret fortsatt har en rolle i klagesaksbehandlingen.

Det er skattekontoret som mottar klagen og skattekontoret må vurdere om det som følge av klagen skal omgjøre sitt vedtak. Dersom skattekontoret kommer til at vedtaket bør omgjøres, skal kontoret som i dag selv foreta denne omgjøringen. Dette følger allerede av dagens bestemmelser i ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og forvaltningsloven § 33 annet ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 13-1.

Spørsmålet er hvilken rolle skattekontoret skal ha dersom det kommer til at vedtaket ikke skal omgjøres. Dette er et praktisk spørsmål som ikke er foreslått regulert i lov eller forskrift, men det vil være av betydning for fordeling av ressurser mellom skattekontor og sekretariatet. Enkelte høringsinstanser har også uttalt at det svekker tilliten til klagebehandlingen dersom skattekontoret fortsatt skal ha en rolle når de har kommet til at vedtaket ikke skal omgjøres som følge av klagen. I høringsnotatet er det uttalt at det er naturlig at skattekontoret gir en begrunnet redegjørelse med en framstilling av saken som inngår i saksdokumentene når saken går videre til sekretariatet.

Departementet holder fast ved at skattekontoret skal ha en rolle i klagesaksbehandlingen også dersom de kommer til at det påklagede vedtaket ikke skal omgjøres. En slik ordning er effektiv fordi skattekontoret uansett må gjennomgå saken når de skal vurdere omgjøring som følge av klagen. Gjennomgangen må kunne ut i en avgjørelse av om vedtaket skal omgjøres eller ikke, som bør begrunnes. I tillegg kommer at skattekontoret kjenner saken allerede, slik at også hensynet til sakens opplysning taler for at skattekontoret bidrar i den videre klagebehandlingen. Etter departementets vurdering er det ikke lenger hensiktsmessig å opprettholde praksisen med at klagen skal behandles av ny saksbehandler på skattekontoret. Behovet for at klagesakene gjennomgås av ny saksbehandler blir nå ivaretatt ved behandlingen i sekretariatet.

Mange klagesaker er relativt enkle og gjennomlesning av saken vil kunne være tilstrekkelig til at sekretariatet finner at den er godt nok forberedt til å behandles i nemnda. I andre saker vil det

være behov for at sekretariatet foretar en grundigere vurdering og kvalitetssikring av saken. Departementet antar at dette primært vil være de sakene som er prinsipielle og/eller kompliserte, men at også andre typer saker kan være aktuelle. Det kan være hensiktsmessig at skattekontoret ved oversendelsen til sekretariatet uttaler seg om de mener at saken er prinsipiell eller reiser kompliserte rettsspørsmål eller om det er andre forhold som tilsier at saken bør undergis en mer omfattende behandling i sekretariatet. Det må imidlertid være opp til sekretariatet selv å avgjøre hvilke saker det skal gå grundig inn i. Det vil kunne variere om og i hvilken grad skattekontoret skal være involvert i den videre saksforberedelsen, for eksempel ved at sekretariatet ber om tilleggsopplysninger fra skattekontoret. Det er imidlertid en forutsetning at sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken. Det er sekretariatets syn på saken som skal komme til uttrykk i innstillingen til vedtak mv. Det vil også være sekretariatets ansvar å sørge for at sakene presenteres for nemnda på en hensiktsmessig måte, og departementet legger til grunn at rutiner for dette utarbeides i samarbeid med nemndas leder.

Enkelte høringsinstanser mener det bør vurderes å sette tidsfrister for skattekontorets behandling og oversendelse av klager. Departementet finner det ikke hensiktsmessig å lov- eller forskriftsfeste bestemte tidsfrister, men legger til grunn at det som i dag gis interne retningslinjer om saksbehandlingsfrister og at disse følges opp som en del av styringsdialogen mellom skatteregionene og Skattedirektoratet. Skattedirektoratet følger også i dag opp saksbehandlingstiden for skatteklagenemndene og Klagenemnda for merverdiavgift. Finansdepartementet er også opptatt av saksbehandlingstidene for nemndene og følger dette opp i styringsdialogen med Skattedirektoratet.

Sekretariatet må bemannes på en slik måte at det blir i stand til å ta selvstendig stilling til de påklagede vedtakene fra skattekontorene. Departementet legger til grunn at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere som utlukkende behandler klagesaker. Dette vil legge til rette for en effektiv saksbehandling og at det utvikles et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse. Når sekretariatet også skal være faglig uavhengig av Skatteetaten, kan ikke departementet se at det er noe i veien for at skattekontoret har en rolle som beskrevet i klagebehandlingen.

Forslaget om å opprette et landsdekkende saksforberedende sekretariat for Skatteklagenemnda medfører enkelte endringer i saksgangen i skatte- og avgiftssaker.

Departementet foreslår at klagen fortsatt sendes til skattekontoret, jf. ligningsloven § 9-2 nr. 3 og forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav a. Klager på vedtak om merverdiavgift må etter loven leveres til det skattekontoret som fattet vedtaket, mens klager i skattesaker kan leveres til hvilket som helst skattekontor. Departementet foreslår at også klager på skattekontorets vedtak om merverdiavgift kan sendes ethvert skattekontor, se forslag til nytt tredje ledd i merverdiavgiftsloven § 19-1.

Skattekontoret skal som i dag foreta en vurdering av saken, herunder ta stilling til om det påklagede vedtaket skal endres til fordel for den skatte- og avgiftspliktige fordi det finner klagen begrunnet, jf. ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og forvaltningsloven § 33 annet ledd annet punktum, jf. merverdiavgiftsloven § 13-1. Dersom skattekontoret ikke fatter nytt vedtak i saken, skal klagen oversendes sekretariatet.

I høringsnotatet er det foreslått at dersom sekretariatet kommer til at klagen er begrunnet, skal det selv kunne endre det påklagede vedtak eller sende det tilbake til skattekontoret med instruks om omgjøring. For at begge organene skulle ha endringskompetanse, foreslo departementet endringer i ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum og en ny bestemmelse i merverdiavgiftsforskriften § 12-1-1 for å presisere at både Skattedirektoratet og skattekontoret kan utøve omgjøringsmyndigheten som er tillagt underinstansen. Når departementet nå foreslår at sekretariatet ikke skal være underlagt faglig instruksjonsmyndighet fra etaten, bør sekretariatet verken kunne instruere skattekontoret om å omgjøre enkeltsaker eller selv treffe vedtak om omgjøring i samsvar med klagen. Dette er en følge av at sekretariatet blir faglig fristilt fra Skatteetaten og dermed ikke vil kunne anses som faglig overordnet organ (i kraft av å være en del av Skattedirektoratet) for skattekontoret. Dersom sekretariatet mener at klagen bør tas til følge, må det, som i andre klagesaker, fremme saken for nemnda for avgjørelse.

Det vises til forslag til ny § 2-4a nr. 3 i ligningsloven og merverdiavgiftsloven § 19-1 nytt tredje ledd.

Gjeldende bestemmelse om saksforberedelse i ligningsloven § 3-9 foreslås opphevet.



### 13.6.3 En landsdekkende nemnd

#### Gjeldende rett

Som nevnt i punkt 13.2 er det i dag én skatteklagenemnd for hvert av de fem regionale skattekontorene. De regionale skatteklagenemndene behandler normalt saker for skattytere som hører hjemme i den aktuelle regionen, men ligningsloven § 9-8 nr. 2 åpner for at saker kan fordeles mellom nemndene på tvers av de regionale grensene. I tillegg er det særskilte skatteklagenemnder tilknyttet Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker, som behandler klage- og endringssaker for skattyterne som lignes ved disse kontorene.

Skattedirektoratet kan kreve at Riksskatte- nemnda overprøver vedtak fra skatteklagenemndene, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 5. Adgangen er begrenset. I forskrift 23. november 2007 nr. 1285 om når skatteklagenemndas vedtak kan bringes inn for overprøving i Riksskattenemnda § 1 er det fastsatt at saker kan forelegges nemnda når det finnes grunn til det etter en vurdering av momentene i ligningsloven § 9-5 nr. 7 og når det er av allmenn interesse å få avklart en problemstilling, spørsmålet saken reiser har stor prinsipielle betydning, det er særlig behov for å sikre rettsenhet, eller vedtaket er i strid med gjeldende rett til skattyters ugunst.

Riksskattenemnda består av en leder og fire andre medlemmer som oppnevnes av departementet, jf. ligningsloven § 2-3 annet punktum. Skattedirektoratet er sekretariat for Riksskatte- nemnda og fremmer saker for nemnda, jf. § 3-9 nr. 2. Nemnda treffer avgjørelser i møte hvor minst halvparten av medlemmene deltar, og hvor lederens stemme er avgjørende ved stemmelikhet, jf. § 3-10 nr. 3.

På merverdiavgiftsområdet er Klagenemnda for merverdiavgift et landsdekkende organ som behandler klager på ulike vedtak fra skattekontorene og Skattedirektoratet, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1. Det følger av bestemmelsen at klager avgjøres av Skattedirektoratet når klagegjenstandens verdi er under 15 000 kroner. Videre er det i utgangspunktet ikke klagerett når klagegjenstandens verdi er under 4 000 kroner, men Skattedirektoratet kan likevel samtykke i at saker som har prinsipiell interesse bringes inn for Klagenemnda for merverdiavgift.

#### Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader

I høringsnotatet er det foreslått å opprette én felles landsdekkende nemnd for behandling av kla-

gesaker om skatt og merverdiavgift (Skatteklagenemnda). Det er foreslått at nemnda skal erstatte dagens fem regionale skatteklagenemnder, skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Klagenemnda for merverdiavgift, samt at Riksskattenemnda skal oppheves. Videre er det foreslått å forskriftsfeste at den nye nemnda skal ha en leder og en nestleder, samt at departementet fastsetter hvor mange øvrige medlemmer og varamedlemmer som skal oppnevnes til Skatteklagenemnda.

Flertallet av høringsinstansene er i hovedsak enig i forslaget om én landsdekkende nemnd. Enkelte er imidlertid uenige i at det ikke vil være behov for å videreføre de særskilte skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift. Disse høringsinstansene viser til at særnemndene fungerer godt i dag. *Advokatforeningen* uttrykker bl.a. at de går sterkt imot å oppheve den særskilte skatteklagenemnda for Sentralskattekontoret for storbedrifter. Etter deres oppfatning innebærer forslaget for saker som i dag behandles av denne nemnda, at den nåværende ordningen med fem medlemmer erstattes med en ordning med skriftlig behandling av tre nemndsmedlemmer. Dette mener foreningen vil være en markant svekkelse av skattyters rettsikkerhet.

*Professor dr. juris Frederik Zimmer* har uttalt følgende om dette:

«Jeg støtter også forslaget om en sentral nemnd (pkt. 6.2) her er jeg likevel ikke overbevist om at dagens særlige nemnder ved Sfs og Sfu samt Klagenemnda for merverdiavgift bør trekkes inn i den sentrale nemnda. Hovedbegrunnelsen for denne tvilen er at en slik ordning uvegerlig vil lede til lavere kompetanse hos medlemmene – i strid med et hovedformål med reformen ellers. Nemndene vil også ordnært få bare tre medlemmer mot nå fem. Disse nemndene sammensettes i dag av eksperter på området. Etter forslaget skal medlemmene av klagenemnda riktignok være jurister, økonomer eller revisorer. Men det er en kjent sak at bare de færrest jurister har noen dypere innsikt i skatterett (og det gjelder formodentlig også for økonomer). Det heter riktignok lenger ute i notatet (pkt. 10.2.2) at man kan tenke seg en viss spesialisering, og nettopp saker som i dag hører under disse nemndene, nevnes som eksempler. Men dette er likevel unntak fra en hovedregel om tilfeldig fordeling av sakene mellom de alminnelige avdelingene, og spesia-

lisering er uansett ikke særlig aktuelt i stor avdeling...»

Bare to høringsinstanser går mot forslaget om én landsdekkende nemnd. *Norges Kemner- og kommuneøkonomers forbund* mener at dagens ordning med fem regionale nemnder bør beholdes. LO har uttalt at forslaget i høringsbrevet ikke sannsynliggjør en bedre løsning enn dagens ordning med fem regioner, og at god rettsikkerhet, brukerservice, samt nærhet til forvaltningen ser ut til å bli bedre ivaretatt med dagens ordning.

Ingen av høringsinstansene har hatt innvendinger til forslaget om å oppheve Riksskattenemnda. *Sivilombudsmannen* har imidlertid pekt på at om Riksskattenemnda oppheves, så må dens oppgave i å overprøve saker etter initiativ fra Sivilombudsmannen, føre til at Skatteklagenemnda selv må revurdere sine avgjørelser eller bestemme at de sendes skattemyndighetene for ny behandling, som Klagenemnda for merverdiavgift gjør i dag.

#### Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget om én landsdekkende nemnd for behandling av klagesaker på skatte- og merverdiavgiftsområdet. Departementet viser til at Skatteetatens arbeid i stadig større grad foregår i landsdekkende enheter som behandler utvalgte spørsmål som oppstår ved ligningen av skattytere i hele landet. Det er naturlig at denne utviklingen gjenspeiler seg i nemndsstrukturen i klagesaker. Med en landsdekkende nemnd er det større mulighet for til enhver tid å fordele saker dit det er ledig kapasitet, samtidig som en landsdekkende nemnd vil gjøre det enklere å oppnå lik behandling av like saker, og således i større grad kunne hindre forskjellsbehandling av skatte- og avgiftspliktige enn under dagens system.

Som det fremkommer foran, er høringsinstansenes merknader til denne delen av forslaget først og fremst relatert til at de landsdekkende skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift bør bestå. Høringsinstansene som mener klagenemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift bør videreføres, begrunner dette i forhold som gjelder forslaget til den nærmere organiseringen av den nye landsdekkende nemnda. Professor dr. juris Frederik Zimmers høringsuttalelse referert ovenfor er i så måte representativ. På bakgrunn av innspillene i høringsrunden foreslår departementet enkelte endringer og presiseringer knyttet til den nær-

mere organiseringen av nemnda, jf. punkt 13.6.4. nedenfor. Departementet er av den oppfatning at disse endringene i stor grad vil imøtegå høringsinstansenes innsigelser mot å oppheve klagenemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift.

Departementet opprettholder også forslaget om å oppheve Riksskattenemnda. Skattedirektoratet benytter i praksis nokså sjeldent adgangen til å bringe saker inn for Riksskattenemnda. Departementet antar at behovet vil bli ytterligere redusert ved forslaget om en landsdekkende nemnd med høy faglig kompetanse og muligheten for å behandle kompliserte og prinsipielle saker i stor avdeling. Den nye nemndsordningen vil også i større grad sikre lik behandling av like saker enn dagens nemndsstruktur. Departementet er enig i Sivilombudsmannens innspill om at ved en avvikling av Riksskattenemnda må Skatteklagenemnda selv, når ombudsmannen tar initiativ, revurdere sine avgjørelser. Skatteklagenemndas leder må sørge for rutiner som sikrer at Skatteklagenemnda revurderer sine avgjørelser, eventuelt at sakene sendes tilbake til skattemyndighetene for ny behandling.

Departementet fastholder forslaget om at Skatteklagenemnda skal ha én leder og én nestleder, samt at departementet fastsetter antall medlemmer og varamedlemmer. Departementet har imidlertid kommet til at bestemmelsen om dette bør lovfestes, og ikke forskriftsfestes slik det er foreslått i høringsnotatet. Departementet foreslår at bestemmelsen tas inn i ligningsloven ny § 2-4b.

I merverdiavgiftsloven § 12-2 foreslås det tatt inn at Skatteklagenemnda er en sentral avgiftsmyndighet. Bestemmelser om oppnevning av medlemmer av Skatteklagenemnda, sammenheng og organisering av nemnda er regulert i ligningsloven, og det foreslås at det i merverdiavgiftsloven § 12-2 vises til de aktuelle bestemmelsene i ligningsloven.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven ny § 2-4b og merverdiavgiftsloven § 12-2.

Merverdiavgiftsloven § 19-1 annet ledd første og annet punktum har, slik det er redegjort for innledningsvis under dette punktet, en bestemmelse om at Skattedirektoratet skal avgjøre klager når klagegjenstandens verdi er under 15 000 kroner, samt at det ikke er klagerett når klagegjenstandens verdi er under 4000 kroner. *BDO Advokater* har spilt inn at det ikke fremgår av høringsnotatet om direktoratet fortsatt skal behandle disse klagenene, og gir uttrykk for at alle saker også på merverdiavgiftsområdet bør behandles av Skatteklagenemnda. Under henvis-

ning til at det ikke finnes tilsvarende bestemmelse på skatteområdet, og når det nå foreslås felles bestemmelser for klagebehandling av saker på skatte- og merverdiavgiftsområdet, foreslår departementet at disse reglene oppheves. I bestemmelsens annet ledd tredje punktum fremgår det at Skattedirektoratet likevel kan samtykke i at saker som nevnt i første og annet punktum som har prinsipielle interesse bringes inn for Klagenemnda for merverdiavgift. Bestemmelsen blir unødvendig når det foreslås at bestemmelsene i første og annet punktum oppheves.

Det vises til forslag om å oppheve merverdiavgiftsloven § 19-1 annet ledd.

Som følge av forslaget om en felles klagenemnd for skatt og merverdiavgift er det nødvendig å gjøre tekniske tilpasninger i flere bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 2-5 om utelukkingsgrunner, § 2-7 om samtidige verv, § 2-8 om valg og oppnevning, § 3-8 om ugildhet, nr. 1 bokstav f, § 8-5 om særskilt avgjørelsesmyndighet, § 9-2 om klage over ligning, nr. 1 bokstav b, § 9-5 om endring uten klage, nr. 3, § 9-8 om vedtaksmyndighet, nr. 2, § 9-11 om dekning av sakskostnader, nr. 1 første punktum og § 10-8 om gebyrer, nr. 5 annet punktum og merverdiavgiftsloven § 19-2 om sakskostnader, første og annet ledd, § 20-2 om søksmål fra staten.

Ligningsloven § 2-2 om dagens skatteklagenemnder, § 9-5 nr. 5 om overprøving i riksskattenemnda og § 9-11 nr. 2 om sakskostnader etter overprøving i Riksskattenemnda foreslås opphevet.

#### **13.6.4 Organisering av skatteklagenemndas arbeid**

##### *Gjeldende rett*

De regionale skatteklagenemndene fatter i dag vedtak i avdelinger som består av tre medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte. Dersom det er dissens i avdelingen eller nemndas leder bestemmer det, treffes avgjørelsen i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, jf. ligningsloven § 3-10 nr. 1 og nr. 2. Skattekontoret fordeler i dag saker mellom avdelingene i skatteklagenemnda, jf. nemndsforskriften § 4 annet ledd.

Skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker treffer avgjørelser i møte hvor minst halvparten av medlemmene deltar, og hvor lederens stemme er avgjørende ved stemmelik-

het. Skattedirektoratet kan godkjenne at skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene skal fatte vedtak i enkeltsaker der nemnda består av tre av nemndas medlemmer, jf. ligningsloven § 3-10 nr. 3 og nr. 4.

Klagenemnda for merverdiavgift er beslutningsdyktig når minst tre av nemndas fem medlemmer deltar i avgjørelsen. Beslutninger treffes ved simpelt flertall. Ved stemmelikhet har nemndas leder eller lederens varamedlem dobbeltstemme, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-6.

##### *Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader*

I høringsnotatet er det foreslått at den landsdekkende skatteklagenemnda skal organiseres i flere mindre avdelinger med tre medlemmer i hver (alminnelig avdeling) og en eller flere avdelinger med fem medlemmer (stor avdeling). Det er foreslått at nemnda skal ha en leder og en nestleder. Sakene skal først gå til behandling i alminnelig avdeling. Dersom nemndsmedlemmene er uenige, eller minst ett av medlemmene ber om det skal sakene gå videre til avgjørelse i stor avdeling. Videre er det foreslått at stor avdeling skal settes sammen uten hensyn til hvem som tidligere har behandlet saken. For at stor avdeling skal kunne treffe avgjørelse må minst tre nemndsmedlemmer delta, og en av disse tre må være lederen eller nestlederen. Ved stemmelikhet er det foreslått at nemndas leder eller nestleder skal ha dobbeltstemme. Leder og nestleder skal bare delta i behandlingen av saker i stor avdeling, mens de øvrige nemndsmedlemmene foreslås å skulle delta i alminnelig og stor avdeling etter en rullelingsordning. Det er foreslått at sekretariatet skal ha ansvar for å organisere nemnda i avdelinger, men at organiseringen skal godkjennes av nemndas leder. Det er lagt til grunn at sakene i utgangspunktet skal fordeles tilfeldig mellom de alminnelige avdelingene, men det er uttalt at hensynet til likebehandling og koordinering av større sakskomplekser tilsier at det likevel bør være en viss grad av spesialisering, slik at bestemte grupper av skatte- og avgiftspliktige eller grupper av saker behandles av en eller flere utvalgte avdelinger. Som eksempel på saker som kan være egnet for spesialisering er nevnt saker om merverdiavgift og saker som gjelder skattytere som behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det er også uttalt at det vil være muligheter for en viss grad av spesialisering i stor avdeling. Det er foreslått at sekretariatet (Skattedirektoratet) skal fordele saker mellom avdelingene.

De aller fleste høringsinstanser støtter departementets forslag til organisering av nemnda i flere alminnelige avdelinger og minst en stor avdeling. Mange høringsinstanser har likevel forslag til endringer/justeringer i forslaget til organisering. For det første er det pekt på at tottrinnsbehandling av klagesakene bør unngås, noe som kan gjøres ved at enkelte saker går direkte til behandling i stor avdeling. For det andre fremhever flere høringsinstanser at når en sak skal gå videre til behandling i stor avdeling, så bør alminnelig avdeling utvides med to medlemmer istedenfor at saken skal behandles av fem nye medlemmer i stor avdeling. Noen har spilt inn at dissenterende medlemmer bør være med i behandlingen av saken i stor avdeling. Flere har synspunkter på spesialisering i både alminnelig og stor avdeling, herunder at en eller flere av dagens spesialnemnder bør videreføres. Videre har enkelte spilt inn at det bør være nemndas leder som har det formelle ansvaret for å organisere nemnda i avdelinger og fordele saker til avdelingene, dette selv om det i praksis er sekretariatet som utfører oppgavene.

*Skattedirektoratet* har uttalt følgende:

«Etter vår oppfatning bør hensikten med en toinstansbehandling av saker i nemnda slik departementet legger opp til, være å sikre at også kompliserte saker, saker av prinsipielle karakter eller saker som er av allmenn interesse blir gjenstand for muntlig behandling. I høringsnotatet gis det inntrykk av at også de mer kompliserte, tvilsomme og prinsipielle sakene bør gå videre fra alminnelig avdeling til behandling i stor avdeling. Vi er usikre på om dette vil bli resultatet av behandlingen i alminnelig avdeling, og særlig dersom disse blir mer eller mindre spesialiserte. Det er ikke gitt at en alminnelig spesialisert avdeling ser nytten av å sende en prinsipiell eller tvilssak til behandling i en stor avdeling som ikke er spesialisert på samme måte. Forslaget synes derfor å vanskeliggjøre for stor spesialisering i alminnelig avdeling, samtidig som spesialisering i en viss grad fremstår nødvendig for å sikre en forsvarlig behandling på noen områder, som f.eks. merverdiavgift.»

*Storbedriftenes Skatteforum* har uttalt følgende:

«Etter forumets oppfatning befinner imidlertid storbedriftene seg i en noe annen situasjon enn de fleste selskaper som lignes ved andre skattekontor. Dette skyldes blant annet at storbedriftenes selvangivelser inneholder skattefor-

hold som regel er mer omfattende og faktumtunge. Videre omhandler de oftere kompliserte sammensatte juridiske, regnskapsmessige og økonomiske problemstillinger. I tillegg vil beløpene oftest være vesentlige høyere.

Forumet mener disse forholdene gjør det mindre betryggende at saker vedrørende storbedriftene etter forslaget som hovedregel skal behandles av 3 nemndsmedlemmer ved skriftlig behandling, der medlemmene ikke får samme mulighet til diskusjon og utveksling av synspunkter som i dagens særnemnd med møter i alle saker.»

*NHO* har bl.a. spilt inn at det er viktig at den nye nemndsordningen åpner for at etablert spesialkompetanse kan videreføres. Av hensyn til rasjonell behandling og ressursbruk mener de at deltakere i alminnelig avdeling bør delta i stor avdeling om en sak går videre til behandling der. *Advokatforeningen* fremhever at Skatteklagenemnda for storbedrifter bør bestå, og også få ansvar for å behandle større og mer komplekse saker under den nye ordningen. Som en konsekvens av Advokatforeningens merknader til forslaget foreslår de en alternativ, to-sporet nemndsstruktur. I korthet innebærer forslaget én nemndstruktur for personlige skattytere og mindre selskaper, som tilsvarende den modell som er foreslått i høringsnotatet, men med visse justeringer, og én egen nemndstruktur for selskaper av en viss størrelse og personlige næringsdrivende skattytere med særlig kompleksitet.

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet opprettholder forslaget om inndeling av nemnda i flere mindre avdelinger med tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling med fem medlemmer (stor avdeling), med en felles leder og nestleder for alle avdelingene. Etter departementets vurdering vil en slik organisering bidra til at Skatteklagenemnda fremstår som én nemnd. At den nye nemnda får én leder vil kunne gi nemnda en tydelig og samlende profil, samtidig som lederen vil kunne tildeles særskilte funksjoner knyttet til administreringen og organiseringen av nemndas arbeid.

Etter innspill fra blant annet professor dr. juris Fredrik Zimmer, foreslår departementet at nemndas leder skal ha det formelle ansvaret for organiseringen av nemnda, selv om arbeidet i praksis utføres av sekretariatet. Departementet opprettholder forslaget om at nemndas leder og nestle-

der bare skal delta i stor avdeling, mens de øvrige nemndsmedlemmene skal delta i stor avdeling og alminnelig avdeling etter en rulleringsordning. Det nærmere innholdet i rulleringsordningen må bestemmes av nemndas leder.

Departementet foreslår at regler om organisering av Skatteklagenemnda tas inn i ligningsloven, og ikke i forskrift som foreslått i høringsnotatet. Det vises til forslag til ny § 2-4b nr. 2 og nr. 3 i ligningsloven og merverdiavgiftsloven § 12-2 første ledd nytt annet punktum.

Departementet legger vekt på at organiseringen av den nye Skatteklagenemnda skal ivareta behovet for at enkle saker kan undergis en raske og enklere behandling enn de sakene der nemnda er i tvil om resultatet. Samtidig er det viktig at organiseringen sikrer at særlig kompliserte saker får en grundig behandling i stor avdeling som treffer vedtak i møte.

Departementet holder i utgangspunktet fast ved forslaget om at en sak først skal gå til behandling i alminnelig avdeling med tre medlemmer som kan avgjøre saken dersom de er enige. Dette er ordningen ved de regionale skatteklagenemndene i dag, og disse avdelingene avgjør en rekke saker. Det er hensiktsmessig at saker som ikke framstår som tvilsomme kan avgjøres på denne måten. Dersom de tre medlemmene i alminnelig avdeling ikke er enige eller en av dem ber om det, skal saken gå videre til stor avdeling for avgjørelse.

På grunnlag av innspillene fra høringsinstansene ser departementet at det også kan være behov for at saker går direkte til behandling i stor avdeling. Dette vil kunne være saker som er særlig kompliserte – enten fordi de er prinsipielle, fordi de er særlig faktumtungt eller fordi de fremstår som særlig tvilsomme. Det kan være behov for å sikre at disse sakene blir undergitt den grundige behandlingen det er at fem nemndsmedlemmer behandler saken, og at saken avgjøres ved muntlig behandling i møte. Departementet legger til grunn at dette særlig vil kunne gjelde saker som i dag behandles av skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Samtidig antar departementet at det også blant sakene som denne nemnda behandler i dag, er saker som ikke er å anse som så kompliserte at de må behandles direkte i stor avdeling. De samme betraktninger gjør seg gjeldende for saker som behandles av skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker og av Klagenemnda for merverdiavgift. Videre må det antas at også saker som i dag behandles i de regionale skatteklagenem-

dene vil kunne være av en slik komplisert art at de bør gå direkte til behandling i stor avdeling.

Departementet holder videre fast ved forslaget om at stor avdeling besettes uten hensyn til hvilke medlemmer som behandlet saken i alminnelig avdeling. Dagens ordning for de regionale skatteklagenemndene hvor avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder, har vist seg å være lite hensiktsmessig fordi den er krevene å administrere og bidrar til unødvendige forsinkelser i klagebehandlingen. Selv om forslaget om nye medlemmer fører til noe dobbeltbehandling, vil saken til gjengjeld bli vurdert av flere og skattyters rettssikkerhet vil dermed bli godt ivarettatt. Departementet viderefører forslaget i høringsnotatet om at sakene i utgangspunktet skal fordeles tilfeldig mellom de alminnelige avdelingene. Dette gjør det mulig å utnytte ledig kapasitet i de ulike avdelingene, samtidig som nemndsmedlemmene får bred erfaring gjennom saker de har til behandling. Det vil på den annen side være behov for en viss grad av spesialisering i de ulike avdelingene. Det vil av hensyn til likebehandling og koordinering av større sakskomplekser kunne være behov for å legge enkelte saker eller grupper av saker til én eller flere avdelinger. Det kan også være hensiktsmessig at enkelte alminnelige avdelinger er spesialisert for eksempel innen merverdiavgift eller saker knyttet til utlandet. Behovet vil kunne endre seg over tid. Med en organisering med langt færre store avdelinger enn alminnelige avdelinger, vil stor avdeling i større grad enn alminnelig avdeling måtte behandle ulike typer saker. Departementet vil understreke at det er av stor betydning at stor avdeling settes sammen slik at den til enhver tid har kompetanse på det fagområdet den aktuelle klagesaken gjelder.

Etter nærmere vurderinger har departementet, slik enkelte høringsinstanser har spilt inn, kommet til at det bør være nemndas leder som har det formelle ansvaret for å fordele saker mellom avdelingene, selv om arbeidet i realiteten utføres av sekretariatet. Når departementet nå foreslår at enkelte saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling, vil det være naturlig at nemndas leder også har ansvaret for hvilke saker dette skal være. Departementet foreslår at regler om dette lovfestes.

Det vises til forslag til ny § 2-4b nr. 4 i ligningsloven og oppheving av § 3-10 i ligningsloven. I merverdiavgiftsloven § 12-2 første ledd annet punktum forslås det at det vises til forslag til ny § 2-4b i ligningsloven.

Enkelte høringsinstanser har pekt på at det bør fastsettes saksbehandlingsfrister for sekretari-

atets forberedelse av saker og nemndas behandling av sakene. Departementet legger til grunn at nemnda og sekretariatets arbeid organiseres på en slik måte at hensynet til en rask saksbehandling blir ivaretatt. Når nemnda organiseres i flere alminnelige og store avdelinger, vil det være et potensiale for å utnytte ledig kapasitet i den enkelte avdeling. Departementet mener at det vil være vanskelig å fastsette generelle saksbehandlingsfrister som tar hensyn til at sakene er av ulikt omfang og kompleksitet. Den Europeiske Menneskerettskonvensjon slår fast at saker om «straff» skal avgjøres innen rimelig tid. Praksis fra Den Europeiske Menneskerettsdomstolen har vist at hva som ligger i «rimelig tid» vil kunne variere ut i fra sakens karakter. Kravet om behandling av en sak innen «rimelig tid» vil gjelde for saker om tilleggsskatt og andre administrative sanksjoner på skatte- og avgiftsområdet. Departementet er kommet til at det ikke vil være hensiktsmessig å lov- eller forskriftsfeste saksbehandlingsfrister for den nye Skatteklagenemnda eller for sekretariatets saksforberedelse, men legger til grunn at det gis interne retningslinjer om saksbehandlingsfrister som følges opp av Skattedirektoratet i den alminnelige styringsdialogen.

### 13.6.5 Avgjørelsesform – skriftlig eller muntlig behandling

#### *Gjeldende rett*

Det følger av ligningsloven § 3-10 nr. 1 at skatteklagenemnda skal fatte avgjørelser skriftlig eller i fulltallig møte. Lovens utgangspunkt er dermed at de to behandlingsformene er likestilt. Dersom det er dissens i avdelingen (som består av tre av nemndas medlemmer), skal saken likevel avgjøres i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er nemndas leder. Nemndas leder har også myndighet til å bestemme at andre saker skal behandles i møte.

Skatteklagenemndene ved Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal som hovedregel treffe vedtak i møte, jf. ligningsloven § 3-10 nr. 3, jf. nr. 2.

På merverdiavgiftsområdet avgjør lederen av Klagenemnda for merverdiavgift om en sak skal behandles skriftlig eller i møte. En sak skal likevel behandles i møte når minst to av nemndas medlemmer krever det, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-3. Både ved skriftlig og muntlig behandling kan de medlemmer som er enig i innstillingen fra skattekontoret vise til denne, de øvrige skal

grunngi sin votering, jf. merverdiavgiftsforskriften §§ 12-2-4 og 12-2-5.

#### *Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader*

I høringsnotatet er det foreslått at det skal være skriftlig behandling i alminnelig avdeling, mens stor avdeling alltid skal avgjøre sakene i møte. Det er foreslått at alminnelig avdeling er beslutningsdyktig når alle tre medlemmene deltar i voteringen og treffer avgjørelse ved enighet. Stor avdeling er beslutningsdyktig når minst tre medlemmer inkludert nemndas leder eller nestleder er til stede. Beslutninger i stor avdeling treffes ved alminnelig flertall og ved stemmelikhet har leder eller nestleder dobbeltstemme. Nemndsmedlemmene i alminnelig avdeling skal gi skriftlig uttrykk for sin votering. De nemndsmedlemmene som er enige i innstillingen fra sekretariatet, kan vise til denne. De øvrige medlemmene skal grunngi voteringen. Når nemnda behandler saker i møte, er det foreslått at sekretariatet skal føre en møteprotokoll, som også viser voteringen. De medlemmene som er enige i innstillingen, skal kunne vise til denne. De øvrige skal grunngi voteringen.

*Skattedirektoratet* har uttalt følgende om denne delen av forslaget:

«Saker som behandles i nemndene er ulike og av varierende kompleksitet. I tillegg til at sakene skal få et riktig resultat, er det også viktig at klagebehandlingen er effektiv og at saksbehandlingstiden ikke blir for lang. Erfaring viser at mange av sakene som i dag behandles av nemndene er egnet for skriftlighet, og at det er relativt få saker (som) krever diskusjon. Det bør derfor søkes løsninger som ivaretar dette samtidig som at de rette saken blir gjenstand for grundig behandling og drøftelser i møte.»

*Advokatforeningen* har en annen oppfatning:

«Etter vårt syn bør alle klagesaker behandles i fysisk møte eller fjernmøte. Opplagte saker kan da raskt ekspederes, samtidig som det legges opp til en ramme rundt klagebehandlingen som medfører at klagenemndas vurdering blir reell. Med sekretariatets behandling og fremleggelse bør saker som vurderes som «kurante» ikke være særlig tidkrevende. De mer krevende sakene bør bli gjenstand for diskusjoner. At man likevel muntlig tar hver sak «opp», åpner for spørsmål som igjen kan føre til diskusjoner om spørsmål som det enkelte med-

lem ikke har «sett» ved første gjennomgang, men som kan være betimelige og slik sett også nødvendige for å sikre riktige avgjørelser. Sakens økonomiske størrelse/betydning kan ikke her være avgjørende.»

Videre fremhever foreningen at et minstekrav ved skriftlige avgjørelser må være at det alltid blir gitt begrunnelser hvor grunnlaget for nemndas avgjørelse klart fremgår, samt at det i hvert fall, som utgangspunkt, bør være muntlig behandling for store og komplekse skatte- og avgiftssaker.

*Advokatfirmaet Harboe & Co* har uttalt følgende:

«Et minste krav ved skriftlige avgjørelser må ellers være at det alltid blir avgitt begrunnelser hvor det klart fremgår hva nemnda har truffet sin avgjørelse på. Det burde etter vårt syn gjelde også hvor nemnda er enig med innstillingen den har fått seg forelagt. Dette har en egen side til rettssikkerheten, idet vedtaket ofte vil være avgjørende for spørsmålet om klager bør bringe saken videre inn for domstolen eller ikke.»

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet om skriftlig behandling i alminnelig avdeling og behandling av saker i møte i stor avdeling. Det samme gjelder forslaget om beslutningsdyktighet og votering og begrunnelse for voteringen.

Flere høringsinstanser har, som det går frem i punktet om organiseringen av nemnda foran, uttrykt at spesialnemndene bør videreføres og/eller at enkelte saker bør gå direkte til behandling i stor avdeling. I dette ligger også en oppfatning av at det bør være muntlig behandling av disse sakene. Som det framgår ovenfor foreslår departementet at nemnda kan bestemme at særlig kompliserte saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling. Det innebærer at disse sakene blir avgjort i møte. Det samme gjelder saker som går videre fra alminnelig avdeling til stor avdeling, når medlemmene ikke blir enige eller en av dem krever det. Saker som behandles i alminnelig avdeling vil bare bli avgjort dersom alle tre nemndsmedlemmene er enige, og etter departementets vurdering vil skriftlig behandling av disse sakene være forsvarlig og hensiktsmessig. Departementet vil peke på at en regel om skriftlig behandling og votering av sakene i alminnelig avdeling, ikke vil forhindre at nemndsmedlemmene ved behov

tar muntlig kontakt om spørsmål i de enkelte sakene. Dette kan være telefonisk kontakt, videokonferanser eller fysiske møter. Departementet antar imidlertid at langt de fleste saker som skal behandles i alminnelig avdeling ikke vil kreve slik kontakt.

Departementet holder fast ved forslaget om at stor avdeling treffer sine avgjørelser i møte og at enten nemndas leder eller nestlederen skal delta når stor avdeling treffer avgjørelse. Normalt vil alle fem medlemmer delta ved avgjørelsen av saker i stor avdeling, men av hensyn til en effektiv saksavvikling bør stor avdeling ha mulighet til å treffe avgjørelser selv om ikke alle medlemmene deltar. Nærmere regler om dette foreslås fastsatt i forskrift.

For så vidt gjelder forslaget om at nemndsmedlemmene kun skal gi en begrunnelse for sin votering når de ikke er enig i innstillingen fra sekretariatet – dette gjelder både ved skriftlig og muntlig votering – mener departementet dette er en hensiktsmessig regel som ivaretar klagerens behov for å få vite på hvilket grunnlag nemnda har fattet sin beslutning.

Departementet er ikke enig i at det er behov for at et nemndsmedlem som er enig i sekretariatets innstilling, skal gi en egen begrunnelse for sin votering. Begrunnelsen vil da fremkomme av innstillingen. For det tilfelle at et nemndsmedlem er enig i resultatet i innstillingen, men med en annen begrunnelse, vil det være naturlig at medlemmet gir sin egen begrunnelse.

Departementet foreslår at regler om muntlig og skriftlig behandling, beslutningsdyktighet og regler om votering og begrunnelse for voteringen, tas inn i forskrift, jf forslag til forskriftshjemmel i ligningsloven § 2-4b nr. 5.

### **13.6.6 Møterett og møteplikt ved muntlig behandling**

#### *Gjeldende rett*

Når skatteklagenemnda avgjør saker i møte, har skattekontoret i dag rett til å møte og gi uttalelse. Skattekontoret plikter å møte og gi uttalelser når skatteklagenemnda krever det, jf. ligningsloven § 3-9 nr. 3. Det finnes ikke bestemmelser som gir skattyteren rett til å møte og tale sin sak for nemnda.

I merverdiavgiftsforskriften § 12-2-5 er det fastsatt at lederen av Klagenemnda for merverdiavgift kan bestemme at skattekontoret og klageren skal ha rett til å møte i nemnda.

Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader I høringsnotatet er det foreslått å opprettholde dagens utgangspunkt om at den skatte- og avgiftspliktige ikke skal ha krav på å møte for Skatteklagenemnda. Nemnda skal imidlertid ha anledning til å gi den skatte- eller avgiftspliktige adgang til å møte og gi en uttalelse. Videre er det foreslått at sekretariatet skal være tilstede for å føre protokoll mv., samt at de skal kunne presentere saken på overordnet nivå eller bistå med konkrete saksoppløsninger når nemnda ber om det.

Kun to høringsinstanser har gitt uttrykk for at den skatte- eller avgiftspliktige bør ha krav på å få møte i nemnda. Dette er *Norges Rederiforbund* og *advokat Arvid Aage Skaar*. *Advokatforeningen* er positiv til at det åpnes for møterett for skattyter. *Advokatfirmaet Harboe & Co* mener at saksbehandler i sekretariatet bør møte i nemnda for å redegjøre for saken og svare på spørsmål. Videre mener advokatfirmaet at møterett for klager bør kunne begrenses til særskilte tilfeller, og at det samtidig bør åpnes for at nemnda kan innkalle skattekontoret til møte. *Skattedirektoratet* har pekt på at det bør være nemndas leder som avgjør om skattyter skal gis adgang til å møte i nemnda, og i så fall hva skattyter skal gjøre rede for.

*NHO* har uttalt følgende om dette:

«NHO er enig med departementet i at hensynet til en rasjonell møtebehandling taler for at skattyter ikke bør ha en generell rett til å kunne kreve å delta i møter, men at møte- og uttalerett kan vurderes dersom det kan bidra til sakens opplysning.»

*Klagenemnda for merverdiavgift* er også enig i at klager ikke gis alminnelig møterett i nemnda.

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet. Dette innebærer at den skatte- eller avgiftspliktige ikke skal kunne kreve å få møte i nemnda, men at nemnda skal kunne bestemme at skattyter skal ha adgang til å møte. Flertallet av de som har uttalt seg om dette spørsmålet er enige i dette. I høringsnotatet er det pekt på at et betydelig antall saker vil bli avgjort i møte i stor avdeling, og at det er behov for at nemnda skal kunne organisere møtene sine på en hensiktsmessig måte. Eksempelvis bør nemnda kunne behandle flere saker i ett og samme møte, eventuelt at én sak behandles over flere møter og at møtene holdes på tidspunkter som passer nem-

ndas medlemmer. En rett for skattyter til å møte i nemnda vil i praksis gi lengre saksbehandlingstid, samtidig som den foreslåtte klageordningen vil bli betydelig mer ressurskrevende.

Skattedirektoratet har spilt inn at det bør være nemndas leder som avgjør om skattyter skal møte i nemnda. Departementet foreslår at nemndas leder eller nestleder alltid skal delta ved behandlingen av en sak i stor avdeling. En av disse vil således alltid være med å avgjøre om skattyter skal få møte. Slik departementet ser det, vil det kunne bli unødig ressurskrevende om lederen skal måtte sette seg inn i saker som han/hun ikke skal være med å behandle for å avgjøre dette spørsmålet. Departementet følger derfor ikke opp dette forslaget.

Departementet foreslår at Skatteklagenemndas adgang til å bestemme at skattyter skal ha adgang til å møte i nemnda fastsettes i forskrift.

Departementet opprettholder forslaget om at sekretariatet skal møte når stor avdeling avgjør saker i møte. Sekretariatets deltagelse skal være av administrativ karakter. Selv om sekretariatet i tillegg til å føre protokoll etter forespørsel skal kunne presentere saken på overordnet nivå og gi faktiske opplysninger, er sekretariatets møterett ikke ment å brukes til å gi noen utførlig redegjørelse for sekretariatets syn på omtvistede spørsmål i saken. Sekretariatet skal normalt ha gitt uttrykk for sin vurdering av saken i innstillingen som sendes nemnda. Siden sekretariatets tilstedeværelse skal være av administrativ karakter, ser ikke departementet at det fordrer at skattyter også er tilstede i møtene. Dersom det er behov for at sekretariatet skal gi en mer utførlig vurdering av klagesaken, tilsier hensynet til skattyters rettsikkerhet at han eller hun gis tilsvarende anledning til å møte og gi uttalelse. Et alternativ vil da være at nemnda bestemmer at saken går tilbake til sekretariatet for ytterligere saksbehandling.

Departementet foreslår at bestemmelser om at sekretariatet skal møte ved behandlingen av saker i stor avdeling og at det skal føres møteprotokoll fra disse møtene, fastsettes i forskrift. Se forskriftshjemmel inntatt i ligningsloven ny § 2-4b nr. 5.

### **13.6.7 Nemndsmedlemmene – oppnevning, utdanning og yrkeserfaring**

#### *Gjeldende rett*

Det følger av forskrift om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene § 3 at skatteklagenemnda skal være sammensatt



slik at minst to tredjedeler av nemndas medlemmer har formell utdanning innen fagområdene regnskap, økonomi eller jus og yrkeserfaring som omfatter minst ett av disse områdene. Skattedirektoratet kan gi nærmere retningslinjer om gjennomføring av utdanningskravet. Nemndas leder og nestleder skal oppfylle kravene til å være tingrettsdommer etter domstoloven § 54, dvs. at de må ha fylt 25 år og ha juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap. Nemndsmedlemmene oppnevnes av fylkestinget i den enkelte region, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 1.

Enhver stemmeberettiget person som er bosatt i det aktuelle fylket og er valgbar, plikter å gjøre tjeneste som medlem av de regionale skatteklagenemndene, jf. ligningsloven § 2-6 nr. 1. Enkelte fritaksregler følger av § 2-6 nr. 2 og nr. 3.

Det er ingen lov- eller forskriftsbestemte krav til medlemmene i de særskilte skatteklagenemndene for behandling av bestemte skattytergrupper, jf. ligningsloven § 2-2 nr. 2. Medlemmene oppnevnes av departementet.

Medlemmene av skatteklagenemndene oppnevnes for en periode på fire år, og skal gjøre tjeneste inntil nytt valg eller oppnevning har funnet sted, jf. ligningsloven § 2-8.

Klagenemnda for merverdiavgift består av en leder og fire andre medlemmer. Hvert medlem skal ha et personlig varamedlem. Lederen og lederens varamedlem skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer. Minst ett av de andre medlemmene og dennes varamedlem skal være registrert eller statsautorisert revisor, jf. merverdiavgiftsforskriften § 12-2-1 første ledd. Medlemmene oppnevnes av departementet. De oppnevnes i praksis for en periode på fire år.

Ligningsloven stilte opprinnelig ingen andre krav til nemndsmedlemmene enn at de skulle være stemmeberettiget og bosatt i det distriktet nemnda befant seg i. Nemndsforskriftens krav til medlemmenes yrkes- og utdanningsbakgrunn ble fastsatt samtidig med reorganiseringen av skattee-taten i 2008. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 19, er det vist til at kompetansekrav til nemndsmedlemmene vil styrke skattyters rettsikkerhet og at nemndene vil bli bedre rustet til å korrigere skattekontorenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse.

Dagens kompetansekrav til lederen og nestlederen av Klagenemnda for merverdiavgift ble innført da nemnda ble opprettet i 1970. Kravet om at minst ett av de øvrige medlemmene må være registrert eller statsautorisert revisor ble fastsatt ved vedtagelsen av merverdiavgiftsloven som trådte i kraft 1. januar 2010.

#### *Høringsforslaget og høringsinstansenes merknader*

Utviklingen har gått i retning av at skatte- og avgiftssakene har blitt mer omfattende og kompliserte. Det stilles derfor økte krav til kunnskap om økonomi, regnskap og jus for å sette seg inn i den enkelte sak. Høy faglig kompetanse blant nemndsmedlemmene er viktig for at nemnda skal kunne foreta en reell overprøving av skattekontorets vedtak. Kravene til hvem som kan være nemndsmedlem har blitt strengere de siste årene. For å skjerpe vilkårene ytterligere foreslo derfor departementet i høringsnotatet at lederen og nestlederen i Skatteklagenemnda skal oppfylle vilkårene for å være tingrettsdommer i domstoloven § 54, og at de øvrige medlemmene av nemnda skal ha utdanning og yrkeserfaring som jurist, økonom eller revisor (statsautorisert eller registrert). Det ble uttalt at det vil være en fordel om medlemmenes yrkeserfaring gjelder arbeid med skatte- og avgiftsspørsmål, men det ble ikke foreslått at det skal være noe absolutt krav om dette. Det ble foreslått at bestemmelser om dette tas inn i den nye nemndsforskriften.

Som følge av at Skatteklagenemnda skal være landsdekkende, ble det i høringsnotatet uttalt at det ikke lenger er hensiktsmessig at fylkestingene oppnevner nemndsmedlemmene. Det ble foreslått at Skatteklagenemndas medlemmer skal oppnevnes av departementet. For at departementet skal få et utvalg å velge mellom, ble det foreslått at ulike interesseorganisasjoner som Advokatforeningen, Revisorforeningen, NARF, NHO, Norske Siviløkonomers forening, Norges Jurisforbund og Skattebetalerforeningen gis anledning til å foreslå kandidater.

Høringsinstansene støtter i stor grad forslaget om styrkede krav til nemndsmedlemmenes faglige kompetanse. *Revisorforeningen* mener at tittelen «økonom» bør presiseres, og foreslår å knytte den til master- eller bachelorgrad i økonomi og administrasjon som definert i planene for Nasjonalt råd for økonomisk- administrativ utdanning. Flere av høringsinstansene, herunder *NHO*, *NARF*, *Revisorforeningen*, *Advokatforeningen* og *Skattebetalerforeningen*, mener at det også bør stilles krav om arbeidserfaring med skatte- og avgiftsspørsmål. *Ligningsutvalget* og *NARF* har anført at nemndas medlemmer bør ha bakgrunn fra både offentlig og privat sektor.

Nesten alle høringsinstansene slutter seg til forslaget om at medlemmene i Skatteklagenemnda skal oppnevnes av departementet. Forslaget om at ulike interesseorganisasjoner skal kunne

komme med forslag til kandidater er også godt mottatt.

*Advokatforeningen* uttaler til forslaget:

«Advokatforeningen ser eksempelvis for seg at departementet vil kunne sende ut lister over aktuelle kandidater som de aktuelle organisasjonene kan innstille fra, og organisasjonene kan i tillegg eller i stedet velge å komme med egne konkrete forslag til egnede kandidater. Dersom en slik innstillingsordning etableres og forutsetningen er at departementet normalt vil oppnevne medlemmer som innstilt, legger Advokatforeningen til grunn at det vil være en tilfredsstillende løsning.»

*Professor dr. juris Ole Gjems-Onstad* stiller spørsmål om akademiske institusjoner bør inkluderes i listen over dem som kan stille forslag.

#### *Departementets vurderinger og forslag*

Departementet holder fast ved forslaget om styrket faglig kompetanse for nemndsmedlemmene slik at det skal kreves at de har utdanning og arbeidserfaring som jurist, statsautorisert eller registrert revisor, eller økonom. Dette vil bli regulert i forskrift. Når det gjelder tittelen «økonom» vil departementet i forbindelse med forskriftsfastsettingen vurdere om det er behov for presisering av tittelen.

Departementet er enig i at medlemmene også bør ha arbeidserfaring med skatte- og avgiftsspørsmål, og det er ønskelig med erfaring både fra offentlig og privat sektor. I tillegg vil det i mange saker være en fordel at nemndsmedlemmene har praktisk næringslivserfaring. Det er naturlig at slik relevant praksis så langt mulig vil bli krevet ved oppnevningen, men det bør etter departementets vurdering ikke være formelle krav om dette. Departementet holder fast ved forslaget om at medlemmene i Skatteklagenemnda skal oppnevnes av departementet. Dette foreslås regulert i ligningsloven § 2-4b nr. 1. Antall nemndsmedlemmer må tilpasses det antall saker det antas at Skatteklagenemnda skal behandle. Det må oppnevnes et antall varamedlemmer som kan erstatte nemndsmedlemmer som blir varig eller midlertidig ute av stand til å utføre vervet sitt. Varamedlemmene skal ikke være personlige. Departementet foreslår at disse oppnevnes av departementet på samme måte som de alminnelige nemndsmedlemmene, jf. forslag til endringer i ligningsloven ny § 2-4b nr. 1.

Departementet vil legge opp til en ordning der ulike interesseorganisasjoner får anledning til å foreslå kandidater. Departementet ser det som en fordel at flere organisasjoner kan foreslå kandidater, herunder både akademiske institusjoner og ulike næringslivsorganisasjoner. Den praktiske gjennomføringen må avklares etterhvert, herunder om forslaget om at departementet skal sende ut lister over aktuelle kandidater skal følges opp.

Departementet foreslår som i høringsnotatet at nemndsmedlemmene skal oppnevnes for en periode på fire år som i dag, jf. ligningsloven § 2-8 nr. 1. Det samme gjelder bestemmelsen om at nemndsmedlemmene skal gjøre tjeneste til ny oppnevning finner sted, jf. ligningsloven § 2-8 nr. 2.

Departementet foreslår at det ikke skal være tjenesteplikt for oppnevning til den nye Skatteklagenemnda. Strengere krav til faglig kompetanse og at den nye Skatteklagenemnda skal oppnevnes av departementet, gjør det lite aktuelt med tjenesteplikt. Ingen høringsinstanser har gått i mot dette. Reglene om at den som er oppnevnt som medlem av en nemnd kan bli fritatt fra vervet etter søknad til organet som har oppnevnt vedkommende, foreslås å gjelde for medlemmer av den nye Skatteklagenemnda. Det foreslås regulert i forskrift. Ligningsloven § 2-6 foreslås opphevet.

I tråd med forslaget i høringsnotatet vil krav til nemndsmedlemmenes faglige kompetanse og arbeidserfaring bli regulert i den nye nemndsfor-skriften.

Det vises til forslag til ny § 2-4b nr. 1 i ligningsloven og til oppheving av ligningsloven § 2-6.

### **13.7 Økonomiske og administrative konsekvenser**

Ny klagenemndsordning vil medføre økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten. Det er anslått at forslaget vil øke etatens økonomiske og administrative kostnader med om lag 25 millioner kroner. Anslaget er basert på forventet antall saker som skal behandles i sekretariatet og nemnda, antall nemndsmedlemmer, antall ansatte i sekretariatet, og rollefordeling mellom skattekontoret og sekretariatet. I tillegg vil det påløpe investeringskostnader i forbindelse med innføring av ordningen.

Videre vil ny klagenemndsordning føre til at Finansdepartementet skal oppnevne langt flere nemndsmedlemmer enn i dag, noe som vil føre til økt arbeidsbelastning for departementet. Fylkes-

kommunene vil på sin side få noe reduserte administrative kostnader som følge av at de ikke lenger skal være involvert i prosessen med å oppnevne nemndsmedlemmer. For de skatte- og avgiftspliktige antas ny klagenemndsordning ikke å gi noen vesentlige økonomiske og administrative konsekvenser.

Ny klagenemndsordning vil tidligst kunne tre i kraft fra 1. januar 2016. Det er ikke tatt stilling til tidspunkt for ikrafttredelse av den nye ordningen. Departementet foreslår at Kongen får fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft. Ikrafttredelse av lovendringene vil kreve enkelte overgangsbestemmelser. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsregler.

### **13.8 Forholdet til ny skatteforvaltningslov**

---

Som nevnt i punkt 13.3 arbeider departementet med å samle saksbehandlingsreglene i skatte- og avgiftssaker i en skatteforvaltningslov. I den nye loven er det naturlig med felles regulering av klage på vedtak som gjelder skatt eller merverdiavgift.

Departementet tar sikte på at forslaget til ny skatteforvaltningslov sendes på høring i løpet av 2014. Det er foreløpig ikke tatt stilling til når en ny lov kan tre i kraft. Endringene i nemndsstrukturen som foreslås nå vil dermed kunne bli iverksett før den nye loven. I høringsnotatet her foreslår departementet derfor bestemmelser tilpasset regelverksstrukturen i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Det er i dag enkelte forskjeller mellom klagereglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, i tillegg til at forvaltningsloven kommer til anvendelse i avgiftssaker. Dette innebærer at det i en overgangsfase vil være slik at Skatteklagenemndas myndighet mv. er noe forskjellig avhengig av om den behandler en sak om skatt eller merverdiavgift. Et eksempel på dette er at nemnda på skatteområdet vil ha en viss adgang til å avgjøre saker som skattemyndighetene tar opp til endring på eget initiativ, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 3, mens den i saker om merverdiavgift er et rent klageorgan, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd. Et annet eksempel er at det i praksis er antatt at Klagenemnda for merverdiavgift kan omgjøre egne vedtak i medhold av forvaltningsloven § 35, mens det etter ligningslovens system ikke er adgang for nemnda til å endre vedtak den selv har fattet.

## 14 Oppbevaringstid for regnskapsmateriale i skatte- og avgiftslovgivningen

### 14.1 Innledning og sammendrag

Bokføringsloven § 13 gir plikt til å oppbevare regnskapsmateriale og angir oppbevaringstid for ulike typer dokumentasjon. Kravet til oppbevaringstid for regnskapsmateriale som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4, såkalt primærdokumentasjon, er redusert fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt, jf. endring i bokføringsloven § 13 annet ledd ved lov 13. desember 2013. Eksempler på primærdokumentasjon er årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, dokumentasjon av bokførte opplysninger og nummererte brev fra revisor. Lengre oppbevaringstid for nærmere angitte typer primærdokumentasjon kan fastsettes i forskrift når det er nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll, jf. bokføringsloven § 13 femte ledd. Endringene i bokføringsloven trådte i kraft 1. februar 2014.

I Prop. 1 LS (2013–2014) Skatter, avgifter og toll 2014 er det vist til at reduksjonen av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon til fem år vil kreve tilpasninger i annet regelverk som bygger på at oppbevaringstiden er lengre enn fem år. Ved ikraftsetting av lovendringene ble Skattedirektoratet derfor gitt i oppdrag å utrede slike tilpasninger. I påvente av utredningen ble det også fastsatt overgangsregler i forskrift som sikrer at nødvendig dokumentasjon ikke forsvinner før konsekvensjusteringene er på plass.

Direktoratet leverte sin utredning til departementet 13. juni 2014 og departementet sendte utredningen på høring 25. juni 2014, se nærmere om høringen i punkt 14.2.

På skatte- og avgiftsområdet foreslår direktoratet endringer dels i lov og dels i forskrift. Her behandles kun forslagene om lovendringer. Videre arbeid med forskriftsendringer vil bli fulgt opp i et eget arbeid av departementet.

For å oppnå de tiltenkte forenklingseffekter for næringslivet, som forutsatt ved endring av oppbevaringstiden i bokføringsloven § 13, foreslår departementet at regelverket i skatte- og avgifts-

lovgivningen i størst mulig grad tilpasses hovedregelen om fem års oppbevaringstid. Det vises til omtale i punkt 14.3.

Departementet foreslår å videreføre tiårsfristen for å kreve kreditfradrag. Av kontrollhensyn foreslår departementet også å videreføre dagens tiårsfrist for oppbevaring av dokumentasjon av prisfastsettelsen av kontrollerte transaksjoner og mellomværender etter ligningsloven § 4-12, jf. punkt 14.4.

Videre foreslås det under punkt 14.5 at skattekontoret i forbindelse med kontroll skal kunne pålegge skatte- og avgiftspliktige som er bokføringspliktige å oppbevare primærdokumentasjon lengre enn fem år.

Økonomiske og administrative konsekvenser omtales i punkt 14.6.

Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven §§ 3-6, 6-1 og 6-7a, skattebetalingsloven §§ 5-13c og 5-15 og merverdiavgiftsloven §§ 15-10 og 16-8a med ikrafttredelse 1. januar 2015, se punkt 14.7.

### 14.2 Høringen

Skattedirektoratet har utredet forslag til endringer i lov og forskrift på skatte- og avgiftsområdet og endringer i bokføringsforskriften. Departementet sendte direktoratets utredning på høring 25. juni 2014 med høringsfrist 1. september s.å. Høringsnotatet ble sendt til 57 instanser. Departementet mottok i alt 27 høringsuttalelser. Av disse har følgende instanser merknader knyttet til lovforslagene:

- Bedriftsforbundet
- Coop Norge
- Den norske Revisorforening
- Finans Norge
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norske Boligbyggelags Landsforbund SA
- Norsk Øko-Forum

- Nærings- og fiskeridepartementet
- Skattedirektoratet

Instansenes merknader til lovforslagene er gjengitt nedenfor under omtalen av de enkelte forslagene.

Flere av de ovennevnte instansene har også hatt merknader til direktoratets forslag til forskriftsendringer og til det videre arbeidet med disse endringene. I tillegg har *Datatilsynet*, *Norges Kommunerevisorforbund*, *Olje- og energidepartementet*, *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Økokrim* hatt merknader. Forslagene til endringer i forskrift og merknader til disse vil bli fulgt opp i et eget løp og er ikke nærmere omtalt nedenfor.

### 14.3 Forslagene om tilpasninger til bokføringslovens regler om fem års oppbevaringstid for primærdokumentasjon

#### 14.3.1 Gjeldende rett

Flere bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen forutsetter at skatt eller avgift skal beregnes eller kunne endres på grunnlag av dokumentasjon som er eldre enn fem år. På flere områder har det ikke vært egne hjemler for dette i skatte- og avgiftslovgivningen fordi hovedregelen med ti års oppbevaringstid i bokføringsloven har vært tilstrekkelig hjemmelsgrunnlag.

Enkelte steder i skatte- og avgiftslovgivningen fremgår imidlertid den lengre oppbevaringstiden av de enkelte bestemmelsene. Etter ligningsloven § 6-1 nr. 2 kan skattyter som har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, pålegges å gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Dersom eierinteressen utgjør 50 pst. eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskapet eller innretningen, plikter skattyter å fremskaffe dokumentasjon når den ikke er i hans besittelse. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i ti år etter utløpet av vedkommende inntektsår.

Etter merverdiavgiftsloven § 14-4 kan tilbyder av elektroniske tjenester fra utlandet registreres etter en forenklet registreringsordning. Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd skal tilbyder i forenklet registreringsordning føre en transaksjonsoversikt som skal oppbevares i ti år fra utgangen av året transaksjonen er gjennomført.

#### 14.3.2 Høringen

Skattedirektoratet foreslår i høringen at de fleste bestemmelsene i skatte- og avgiftsregelverket tilpasses hovedregelen i bokføringsloven om fem års oppbevaringstid. Tilpasningene gjennomføres i hovedsak ved å ikke gi regler om lengre oppbevaringstid enn fem år i skatte- og avgiftslovgivningen, med den konsekvens at den nye bestemmelsen om fem års oppbevaringstid i bokføringsloven vil gjelde. Dette medfører at kravet til oppbevaringstid automatisk reduseres til fem år på flere områder som for eksempel for dokumentasjon i tilknytning til gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt og verdsettelse av kraftanlegg.

Direktoratet foreslår videre å endre ligningsloven § 6-1 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd slik at oppbevaringstiden også der blir fem år.

*Ligningsutvalget* er i utgangspunktet positiv til forslagene, men har til forslaget om ikke å fastsette krav om lengre oppbevaringstid i skogbruk, uttalt at ved «en oppbevaringstid på kun fem år, vil det kunne medføre store utfordringer dersom det i ettertid skulle være behov for en endring av ligning, og hvor man dermed ikke vil ha dokumentasjon for årene som er grunnlaget for denne beregning», og mener på dette grunnlag at oppbevaringstiden burde være åtte år.

*Norske Boligbyggelags Landsforbund SA* støtter forslagene i høringen, og uttaler bl.a. at det er fornuftig å redusere kravene til oppbevaringstid for regnskapsdokumentasjon til fem år slik det er bestemt ved endring av bokføringsloven, og at avveiningen av forskjellige hensyn er ivare tatt i direktoratets forslag.

*Finans Norge* og *Nærings- og fiskeridepartementet* er positive til Skattedirektoratets konklusjon om at fem års oppbevaringstid kan gjelde generelt og at det kun i begrenset utstrekning er nødvendig med lengre oppbevaringstid.

*Norsk Øko-Forum* er bekymret når det gjelder hvilke konsekvenser redusert oppbevaringstid fra ti til fem år vil få, og uttaler bl.a. at det i praksis vil bety at foreldelsesfristen for alvorlig økonomisk kriminalitet nå vil bli halvert og redusert til kun fem år.

Ingen instanser har hatt direkte merknader til endringene i ligningsloven § 6-1 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd.

#### 14.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet er i likhet med Skattedirektoratet opptatt av å legge til rette for at bestemmelser i

skatte- og avgiftsregelverket tilpasses hovedregelen om fem års oppbevaringstid i bokføringsloven.

Hensynet til skatte- og avgiftskontrollen kan imidlertid tilsi at det er behov for å forskriftsregulere lengre oppbevaringstid for enkelte typer dokumentasjon. Dette vil bli vurdert i det videre arbeidet med forskriftsendringer. I dette arbeidet vil det bl.a. bli vurdert om det er behov for å forskriftsregulere lengre oppbevaringstid for regler i skatte- og avgiftslovgivningen som har vært basert på en forutsetning om at tiårsregelen i bokføringsloven gjelder, herunder for dokumentasjon ved gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt.

I de tilfellene hvor skatte- og avgiftslovgivningen har egne regler om lengre oppbevaringsfrister har departementet vurdert om reglene bør endres i samsvar med reduksjonen til fem år i bokføringsloven.

Departementet har merket seg at ingen høringsinstanser hadde motforestillinger mot å korte ned oppbevaringstiden for dokumentasjon av opplysning om eierinteresser i utenlandske selskap og foreslår at oppbevaringstiden i ligningsloven § 6-1 nr. 2 endres fra ti til fem år.

Etter merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd framgår det at tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en transaksjonsoversikt som skal oppbevares i ti år fra utgangen av året transaksjonen er gjennomført. Direktoratet la i høringsnotatet til grunn at det bør være samme krav til oppbevaring for primærdokumentasjon for slike tilbydere som for andre bokføringspliktige avgiftssubjekter. Departementet deler direktoratets vurdering. På denne bakgrunn foreslås at transaksjonsoversikten skal oppbevares i fem år fra utgangen av det år transaksjonen er gjennomført.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 6-1 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd.

## **14.4 Fristen for å kreve kreditfradrag og oppbevaringstiden for kontrollerte transaksjoner**

### **14.4.1 Gjeldende rett**

Det er bestemte frister for å kreve fradrag (kredit) i norsk skatt for skatt betalt i utlandet etter reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. Fristene er regulert i skatteloven § 16-25. Hovedregelen er at kreditfradraget må framsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at

endelig skatt er fastsatt i utlandet. I tillegg gjelder det en absolutt frist for å framsette krav om kreditfradrag på ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

Ligningsloven § 4-12 inneholder særlige opplysnings- og dokumentasjonskrav for transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger (kontrollerte transaksjoner og mellomværender). Dokumentasjonsplikten er regulert i § 4-12 nr. 2 med utfyllende regler i forskrift 7. desember 2007 nr. 1369 (forskriften). Dokumentasjonen skal framlegges etter krav fra ligningsmyndighetene. Det er positivt regulert at slik dokumentasjon skal oppbevares i minst ti år etter utgangen av inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2 og § 16 i forskriften. Disse særskilte dokumentasjonskravene gjelder for selskaper og innretninger som har transaksjoner eller mellomværender med nærstående selskaper og innretninger ut over visse beløpsterskler som er fastsatt i forskriften, og de supplerer øvrige dokumentasjonskrav som følger av annen lovgivning.

### **14.4.2 Høringen**

Skattedirektoratet foreslo å endre den absolutte fristen for å kreve kreditfradrag i skatteloven § 16-25 annet punktum fra ti til fem år. Direktoratet la til grunn at det svært sjelden vil være aktuelt å fremme krav om kreditfradrag mer enn fem år etter at inntekten var skattepliktig i Norge. Videre la en til grunn at en videreføring av tiårsfristen vil kreve et særskilt oppbevaringskrav for bokføringspliktige som driver virksomhet i utlandet, og at dette ikke er et hensiktsmessig pålegg når behovet antas å være svært beskjedent.

*Den norske Revisorforening* går imot forslaget om å endre skatteloven § 16-25. De ser ikke at det er grunn til å ha en kortere absolutt frist for å kreve kreditfradrag enn den frist ligningsloven oppstiller for å endre ligningen, som er ti år. Hvis det er nødvendig, kan det etter Revisorforeningens syn i stedet settes som vilkår for å kreve kreditfradrag etter utløpet av femårsfristen at skattyter har tatt vare på det aktuelle regnskapsmaterialet.

Skattedirektoratet la i høringsnotatet til grunn at det er formålstjenlig med en lengre oppbevaringsplikt i forbindelse med kontrollerte transaksjoner, men anser at behovet kan dekkes gjennom den særskilte dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12. I høringsnotatet foreslås derfor ingen særskilte oppbevaringskrav på dette området, men at oppbevaringskravet på ti år i ligningsloven § 4-12 nr. 2 og § 16 i forskriften oppretthol-

des. Direktoratet legger til grunn at slik dokumentasjon vil være påkrevd i forbindelse med internprissaker og spesielt de som behandles i henhold til gjensidig avtaleprosedyren etter skatteavtalene. Det vises også til at transaksjonene ofte gjelder store beløp og at relativt få foretak er omfattet av den særlige dokumentasjonsplikten i ligningsloven § 4-12.

*Coop Norge* ber om at kravet til ti års oppbevaringstid ikke videreføres for rent nasjonale transaksjoner. De viser til at forslaget er begrunnet med behov for kontroll av grenseoverskridende kontrollerte transaksjoner mens dokumentasjonskravene i ligningsloven § 4-12 også gjelder for rene nasjonale foretak. Ingen av de øvrige høringsinstansene hadde innvendinger til forslaget.

#### 14.4.3 Vurderinger og forslag

Direktoratet foreslo å endre den absolutte fristen for å kreve kreditfradrag i skatteloven § 16-25 annet punktum fra ti til fem år. Departementet er enig med Revisorforeningen i at det kan være nærliggende å se den absolutte fristen for å kreve kreditfradrag i sammenheng med den absolutte fristen for å endre ligningen etter ligningsloven. Det vises også til at kreditreglene gjelder alle skattytere, ikke bare de bokførings- eller regnskapspliktige. Departementet legger uansett til grunn at reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. med tilhørende forskrift krever at skattyter er i stand til å dokumentere berettigelsen og omfanget av et framsatt krav om kreditfradrag. I praksis betyr dette at når en skattyter har virksomhet i utlandet hvor det – trolig helt unntaksvis – vil være aktuelt å kreve kreditfradrag senere enn fem år etter inntektsåret, så må skattyteren ta vare på relevant regnskapsmateriale selv om oppbevaringsplikt ikke er pålagt etter bokføringsloven. Departementet vil vurdere om dette bør presiseres i forskrift. Departementet foreslår derfor å videreføre tiårsfristen i skatteloven § 16-25 annet punktum.

Departementet foreslår videre å opprettholde høringsnotatets forslag om å beholde den lengre oppbevaringstiden på ti år for dokumentasjon som kreves etter ligningsloven § 4-12 nr. 2 ved kontrollerte transaksjoner og mellomværender. Den økte veksten i verdenshandelen og stadig stigende grad av konserndannelse har gjort internprising til et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene. Med internprising menes prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattytere som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefelleskap. Internprisingen påvirker

dermed størrelsen av skattepliktig inntekt i ulike konsernselskaper, og således fordelingen av skattefundamenter mellom land.

Slike transaksjoner vil ofte være komplekse og krevende for skattemyndighetene å kontrollere. Kravet til oppbevaring av dokumentasjon som kreves for å kontrollere slike transaksjoner bør dermed ikke gjøres kortere enn den tiårsfristen som ligningsloven oppstiller for å endre ligningen. Departementet viser også til de momentene som direktoratet begrunner forslaget med, nemlig at konserninterne transaksjoner i mange tilfeller gjelder store beløp, at de som er underlagt den særskilte dokumentasjonsplikten er relativt få og store foretak og at det kan være særlig behov for dokumentasjonen ved gjensidig avtaleforhandlinger etter skatteavtalen.

Til *Coop Norges* synspunkt om at tiårsfristen ikke bør gjelde rent nasjonale transaksjoner bemerker departementet at det også i enkelte nasjonale transaksjoner er behov for å føre kontroll med internpriser. Det gjelder primært i transaksjoner mellom selskaper som er underlagt ulike nasjonale skatteregimer. Når alle selskaper i konsernet driver all sin virksomhet i Norge og alle skattlegges etter de alminnelige selskapsskatteregler, er behovet mindre. Oppbevaringsplikten framstår likevel som beskjeden sammenlignet med den underliggende plikten til å utarbeide dokumentasjonen. Departementet anser det ikke hensiktsmessig nå å innføre avvik for visse nasjonale transaksjoner for så vidt gjelder oppbevaringskravet isolert, men vil ved en senere gjennomgang av de særlige dokumentasjonskravene i ligningsloven § 4-12 vurdere om disse i sin helhet kan avgrenses til ikke å gjelde bestemte nasjonale transaksjoner.

### 14.5 Forslaget om hjemmel for pålegg om lengre oppbevaringstid

#### 14.5.1 Gjeldende rett

Skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter å gi kontrollopplysninger som er av betydning for skatte- og avgiftsplikten. Det kan også gis pålegg om å dokumentere opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelser om dette finnes i ligningsloven §§ 6-1 til 6-5 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-6. Lignende bestemmelser om kontrollopplys-

ninger og fremleggelse av dokumentasjon finnes i folketrygdloven § 24-4 og skattebetalingsloven § 5-13.

Plikten til å dokumentere opplysningene innebærer ikke et pålegg om å oppbevare dokumentasjon. Plikten til å oppbevare dokumentasjon følger av andre regler, som bokføringsregelverket. Skatte- og avgiftsmyndighetene har i dag ingen generell hjemmel for å pålegge bokføringspliktige oppbevaring av regnskapsmateriale utover det som følger av bokføringsregelverket.

I bokføringsloven er oppbevaringstiden for primærdokumentasjon redusert til fem år med virkning fra 1. februar 2014. Det er imidlertid i forskrift til bokføringsloven fastsatt overgangsregler som medfører at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon i stor grad fortsatt er ti år. Bakgrunnen for disse overgangsregler er ifølge forarbeidene, Prop. 1 LS (2013–2014) Skatter, avgifter og toll 2014 side 255, bl.a. at «departementet vil vurdere om Skatteetaten og politiet har tilstrekkelige hjemler til å pålegge lengre oppbevaring enn 5 år i forbindelse med påbegynt bokettersyn eller etterforskning i straffesak.»

Endringen i bokføringsloven medfører at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ikke lenger er sammenfallende med tiårsfristen for endring av ligning etter ligningsloven § 9-6 nr. 1 og tilsvarende tiårsfrist i bl.a. merverdiavgiftsloven § 18-1 tredje ledd. Oppbevaringstiden vil også i enkelte tilfeller være kortere enn fristen for å reise straffesak, for eksempel er det en tiårsfrist for å reise straffesak eller avsi straffedom etter bestemmelsene om skattesvik og grovt skattesvik i ligningsloven §§ 12-1 og 12-2, jf. § 12-3.

#### 14.5.2 Høringen

Skattedirektoratet viser i høringsnotatet til at primærdokumentasjon er relevant bevis ved endring av en skatte- og avgiftsfastsettelse, og at redusert oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale gjør det vanskelig å avdekke og forfølge skatte- og avgiftskriminalitet hos bokføringspliktige virksomheter etter at femårsfristen for det enkelte regnskapsår er gått ut. Direktoratet foreslår derfor at de bokføringspliktige skal kunne pålegges å oppbevare regnskapsmateriale lengre enn fem år i enkelte tilfelle. Slike pålegg skal kunne påklages. Bestemmelser om dette foreslås tatt inn i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Det foreslås ingen særskilt sanksjon for brudd på plikten til å oppbevare regnskapsdokumentasjonen etter et pålegg.

Norsk Øko-Forum støtter forslaget og mener det er helt nødvendig at Skatteetaten gis hjemmel til å pålegge lengre oppbevaringstid i forbindelse med kontroll.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) støtter også forslaget, men forutsetter at ordningen «benyttes forsvarlig og med legitim grunn», og uttaler at «dette inkluderer også å holde fremdrift. Det vil ikke være akseptabelt å iverksette pålegg uten å følge opp rimelig raskt med saksbehandling.»

Bedriftsforbundet stiller seg bak NARF sin høringsuttalelse og konklusjoner.

Den norske Revisorforening uttaler:

«Vi har forståelse for at myndighetene har et ønske om å kunne gi den bokføringspliktige pålegg om forlenget oppbevaring i gitte situasjoner. Slik lovforslagene er utarbeidet, mangler det kriterier for når denne myndigheten skal kunne utøves. Slike pålegg skal kunne påklages av den bokføringspliktige og det må ligge et klart regelsett til grunn for når denne myndigheten skal kunne utøves og en begrensning i hvor lenge et slikt pålegg kan gis virkning. Uten slike kriterier vil det ikke være mulig for den bokføringspliktige å vurdere om det er grunnlag for forlenget oppbevaring.»

#### 14.5.3 Vurderinger og forslag

Et velfungerende skatte- og avgiftssystem er avhengig av at skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter gir riktige og fullstendige opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene og at myndighetene kan avdekke brudd på opplysningsplikten. Betydelige beløp kan ellers unndras fra beskatning eller avgiftsberegning. Skatte- og avgiftsmyndighetene har for dette formål adgang til å innhente kontrollopplysninger og underliggende dokumentasjon, herunder primærdokumentasjon fra de som er opplysningspliktige. Primærdokumentasjon kan innhentes ved skriftlig henvendelse eller ved kontroll hos den opplysningspliktige.

Skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for å få tilgang til primærdokumentasjon må ses i sammenheng med kontrollreglene og også endringsreglene som setter en grense for hvor langt tilbake i tid det er aktuelt å foreta en endring av skatte- og avgiftsfastsettelsen.

En reduksjon av oppbevaringsplikten for primærdokumentasjon til fem år vil kunne medføre at relevant regnskapsmateriale kan bli lovlig slettet etter at kontroll er varslet eller mens kontroll



og etterfølgende saksbehandling pågår. Sletting av regnskapsmateriale kan føre til at det faktiske grunnlaget for en endringssak i saker med alvorlige skatte- og avgiftsunndragelser svekkes ved at relevant dokumentasjon ikke lenger eksisterer. Det kan også bli vanskeligere å avdekke, bevise og straffe grovere skatte- og avgiftsunndragelser.

En ordning med pålegg om forlenget oppbevaringstid ved kontroll medfører at det kan stilles krav om lengre oppbevaringstid for primærdokumentasjon når det av kontrollhensyn er saklig behov for tilgang til regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år. Ordningen vil således avhjelpe negative konsekvenser knyttet til skatte- og avgiftskontrollen som følge av at kravet til oppbevaringstid reduseres til fem år.

Departementet vil tilføye at noen av tilpasningene i regelverket til fem års oppbevaringstid bygger på en uttalt forutsetning om at det skal kunne gis pålegg om lengre oppbevaringstid i forbindelse med en skatte- og avgiftskontroll. En adgang til å pålegge lengre oppbevaringstid kan således åpne for en reduksjon til fem års oppbevaringstid i tilfeller der en ellers ville måtte ha vurdert å opprettholde et krav om ti års oppbevaringstid.

Departementet foreslår derfor å følge opp forslaget i høringen om at de bokføringspliktige skal kunne pålegges å oppbevare regnskapsmateriale lengre enn fem år. Det skal ikke være noen automatikk i at pålegg gis. Avgjørelse om pålegg skal gis, vil skje etter en konkret vurdering i det enkelte tilfellet. Departementet foreslår at myndigheten til å gi pålegg om lengre oppbevaringstid legges til skattekontoret.

Det foreslås presisert i lovteksten at pålegg om lengre oppbevaringstid bare skal kunne gis i forbindelse med kontroll. Pålegg må kunne gis både etter at kontroll er iverksatt og før iverksettelse når en kontroll er nær forestående. Det foreslås videre presisert at pålegg om lengre oppbevaringstid bare skal kunne gis ved kontroll av bokføringspliktige som er skatte- og avgiftspliktige. Skatte- og avgiftspliktige som ikke er bokføringspliktige, vil ikke kunne pålegges å oppbevare primærdokumentasjon ut over det som følger av bokføringsregelverket eller annet særskilt regelverk. I hvilken grad bokføringspliktige generelt skal ha plikt til å oppbevare bestemte typer primærdokumentasjon ut over minstetiden på fem år, vil bli gjenstand for nærmere vurdering i arbeidet med oppfølgingen av direktoratets forslag til forskriftsendringer.

NARF har pekt på at pålegg om lengre oppbevaringstid bør følges opp rimelig raskt med saks-

behandling. Departementet er enig i dette og forutsetter at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer om saksbehandlingen. Retningslinjene bør også angi når myndigheten skal kunne utøves, hvor lenge et pålegg skal kunne gis virkning, når pålegget skal opphøre og hva som skal fremgå av pålegget. I høringsnotatet er det bl.a. vist til at pålegget skal være skriftlig og at det skal fremgå at regnskapsmateriale skal oppbevares inntil saken er endelig avgjort eller myndighetene gir beskjed om at regnskapsmaterialet kan slettes.

Departementet foreslår at pålegget skal rettes til innehaveren av enkeltpersonforetak. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning skal pålegget rettes til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

Departementet foreslår videre at pålegg om lengre oppbevaringstid skal kunne påklages.

Når ikke annet er bestemt vil den lov som hjemler pålegget være bestemmende for hvilke saksbehandlingsregler som skal følges. For pålegg etter merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven vil de generelle saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven komme til anvendelse, mens ligningsloven gjelder for pålegg gitt i medhold av denne loven.

Konsekvensene av at et pålegg ikke følges, kan være skjønnsfastsettelse og evt. anmeldelse for brudd på plikten til å oppbevare og fremlegge regnskapsmateriale.

Bestemmelser om pålegg og klage over pålegg foreslås tatt inn i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven §§ 3-6 og 6-7a, merverdiavgiftsloven § 16-8a og skattebetalingsloven §§ 5-13c og 5-15 første ledd.

## 14.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 15-10 og ligningsloven § 6-1 nr. 2 medfører at krav om å oppbevare dokumentasjon reduseres fra ti til fem år. Tilsvarende vil gjelde for lovbestemmelser på skatte- og avgiftsområdet som tidligere bygget på en oppbevaringstid på ti år, men som nå vil følge hovedregelen om fem års oppbevaringstid i bokføringsloven. Reduksjonen i kravet til oppbevaringstid reduserer byrden næringslivet opplever at de har med å oppbevare regnskapsmaterialet i ti år. For skatte- og avgiftsmyndighetene vil endringene innebære at

skatte- og avgiftskontrollen for tidligere inntektsår kan bli vanskeliggjort.

For dokumentasjon av kontrollerte transaksjoner foreslås det ikke endring i kravet til oppbevaringstid, og det vil derfor ikke være økonomiske og administrative konsekvenser på dette området.

Pålegg om å oppbevare primærdokumentasjon lenger enn fem år vil kunne oppfattes som en byrde for de bokføringspliktige som da må oppbevare denne dokumentasjonen utover minstetiden på fem år. Det vil imidlertid kun være aktuelt å ilegge pålegg i forbindelse med kontroll og bare når skatte- og avgiftsmyndighetene etter en kon-

kret vurdering mener at det er behov for å pålegge lengre oppbevaringstid enn fem år etter regnskapsårets slutt. Det er således kun unntaksvis at en virksomhet vil få et slikt pålegg. Skatte-taten vil ikke ha økte kostnader av betydning til oppfølging av disse kontrollene.

## **14.7 Ikrafttredelse**

---

Departementet foreslår at endringene i ligningsloven §§ 3-6, 6-1 og 6-7a, skattebetalingsloven §§ 5-13c og 5-15 og merverdiavgiftsloven §§ 15-10 og 16-8a trer i kraft 1. januar 2015.

## 15 Utvidelse av a-ordningens virkeområde

### 15.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet la i Prop. 112 L (2011–2012) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga fram forslag til lov om en ny felles ordning (a-ordningen) for arbeidsgivers innrapportering av ansettelsesforhold og inntektsopplysninger til Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten (NAV) og Statistisk sentralbyrå (SSB). Lovforslaget ble vedtatt av Stortinget og lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven) ble sanksjonert 22. juni 2012. Ordningen skal etter planen bli innført for de opplysningspliktige fra 1. januar 2015.

I Prop. 112 L (2011–2012) la departementet ikke fram forslag om at ordningen også skulle gjelde for arbeidsgivere på Svalbard. Departementet uttalte at spørsmålet burde utredes nærmere og høres, og eventuelt fremmes på et senere tidspunkt, se Prop. 112 L (2011–2012) punkt 9.7.4.2.

Regjeringen mener det vil være forenklende både for arbeidsgivere og etatene om arbeidsgivere på Svalbard omfattes av den samme rapporteringsordningen som arbeidsgivere på fastlandet. Regjeringen foreslår derfor at arbeidsgivere på Svalbard, samt norske arbeidsgivere som har arbeidstakere på Jan Mayen og bilandene bør omfattes av a-ordningen. Forslaget har vært på høring.

Departementet foreslår endringer i Svalbardskatteloven, skattebetalingsloven og a-opplysningsloven. Departementet foreslår at endringene i a-opplysningsloven trer i kraft straks, mens endringene i Svalbardskatteloven og skattebetalingsloven trer i kraft fra 1. januar 2015.

### 15.2 Gjeldende rett

#### 15.2.1 Skatteområdet

*Kort om skatteplikten for lønn og andre ytelser i tjenesteforhold på Svalbard*

Svalbard er en del av Kongeriket Norge, men er gjort til eget beskatningsområde. For skatt til Svalbard gjelder lov 29. november 1996 nr. 68 om

skatt til Svalbard (Svalbardskatteloven), som inneholder bestemmelser om vilkårene for skatteplikt til Svalbard, fastsettelse av skattepliktig inntekt og formue, ligningsforvaltning og skattebetaling. Personer som oppholder seg på Jan Mayen eller i de norske bilandene skal svare skatt av inntekt vunnet ved arbeid der etter bestemmelsene om lønnstrekk i lov om skatt til Svalbard, jf. lov om skattlegging av personer på Jan Mayen og i Antarktis av 29. november 1996 nr. 69 (Jan Mayensskatteloven) § 1.

Inntektsbeskatning på Svalbard skjer dels gjennom en egen lønnstrekkordning og dels på grunnlag av ordinær ligning. Lønnstrekkordningen innebærer at arbeidsgiver på utbetalingstidspunktet holder tilbake en prosentvis del av lønnen som et endelig skatteoppgjør.

Lønnstrekkordningen gjelder både for personer som er skattemessig bosatte på Svalbard, og for dem som er begrenset skattepliktige for lønn (sammenhengende opphold over 30 dager), jf. Svalbardskatteloven §§ 2-1, 2-2 og 3-2.

#### *Lønnsoppgaveplikten*

Ved gjennomføringen av lønnstrekkordningen får de alminnelige bestemmelsene i ligningsloven om saksbehandling, opplysningsplikt og sanksjoner tilsvarende anvendelse, jf. Svalbardskatteloven § 4-3 annet ledd.

Dette innebærer at arbeidsgivere på Svalbard i utgangspunktet har de samme oppgaveplikter som arbeidsgivere på fastlandet. Er oppholdet under 30 dager er lønnen imidlertid ikke skattepliktig eller oppgavepliktig til Svalbard, men kan eventuelt være skattepliktig på det norske fastlandet eller i utlandet.

Lønnsoppgave skal leveres til skattekontoret innen utgangen av januar året etter inntektsåret etter Svalbardskatteloven § 4-5 første ledd. Oppgaveplikten er nærmere beskrevet i forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 2. Arbeidsgivere som er hjemmehørende på det norske fastlandet, eller som på annet grunnlag har lønnsoppgaveplikt direkte i medhold av lignings-

loven, er fritatt for å sende egen oppgave over samme forhold etter Svalbardskatteloven.

#### *Terminoppgaver og oppgjør for lønnstrekkordningen på Svalbard*

Skattebetalingsordningen for lønnstakere på Svalbard skiller seg fra den som gjelder for fastlandet.

Skatt av lønn, pensjoner og annen ytelse som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstavene a, b og c skal beregnes med en prosentvis fastsatt del av ytelsenes bruttov verdi etter Svalbardskatteloven § 3-2 (lønnstrekk). Arbeidsgiver skal gjøre fradrag i ytelsens verdi for skatt etter Svalbardskatteloven § 3-2 ved utbetaling av lønn og annen godtgjørelse for arbeid, jf. Svalbardskatteloven § 5-2.

Lønnstrekket skal gjennomføres på det tidspunkt den trekkpliktige ytelsen blir utbetalt til den ansatte. For gjennomført lønnstrekk gjelder skattebetalingsloven § 5-12 tilsvarende, jf. Svalbardskatteloven § 5-2 fjerde ledd. Det innebærer at trekket tilhører skattekreditorene fra trekktidspunktet og skal sikres ved separering til skatte-trekkkonto eller tilsvarende på samme måten som for trekkordningen på fastlandet. Arbeidsgiver skal levere terminvis oppgave over foretatt lønnstrekk til skatteoppkreveren for Svalbard senest en måned etter utløpet av terminen. Hver termin omfatter seks kalendermåneder og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli, jf. Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd. Lønnstrekket forfaller til betaling samme dag som det skal leveres terminoppgave etter Svalbardskatteloven § 5-2, jf. skattebetalingsloven § 10-11. Det vil si at fristen for innlevering av oppgave og betaling er 1. august og 1. februar.

Når arbeidsgiver avslutter virksomhet på Svalbard, eller aktiviteten der på annen måte opphører, skal oppgave leveres, jf. Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd tredje punktum. Arbeidsgiver skal dermed ikke avvente innlevering til de gjeldende halvårslige terminperiodene.

#### **15.2.2 Arbeids- og velferdsområdet**

Arbeidsgivere skal rapportere opplysninger om arbeidsforhold til Aa-registeret etter folketrygdloven § 25-1, jf. forskrift 18. september 2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (Aa-registerforskriften) § 3 nr. 1.

Etter Aa-registerforskriften § 3 nr. 1 annet ledd skal den som selv eller ved fullmektig utbetaler vederlag som det skal betales arbeidsgiveravgift

av etter folketrygdloven § 23-2 anses som arbeidsgiver. Bestemmelsen må sees i sammenheng med forskrift 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard.

I henhold til forskrift om skatt til Svalbard § 6 første ledd er arbeidsgivers rapporteringsplikt for opplysninger til Aa-registeret begrenset til å gjelde for personer som er medlem av trygden. Det følger av folketrygdloven § 2-3 første ledd at et medlem i trygden som bosetter seg eller tar opphold på Svalbard, på Jan Mayen eller i et norsk biland, beholder medlemskapet. Dette gjelder uavhengig av om de kommer i arbeid for norsk eller utenlandsk arbeidsgiver, og gjelder også de som er frivillige medlemmer etter folketrygdloven §§ 2-7 og 2-8. Personer som kommer til Svalbard, Jan Mayen eller et norsk biland og ikke er medlemmer i trygden, blir medlem kun dersom de tar arbeid på øygruppen for norsk arbeidsgiver som driver virksomhet i disse geografiske områdene, jf. folketrygdloven § 2-3 annet ledd.

Etter folketrygdloven § 21-4 kan Arbeids- og velferdsetaten innhente opplysninger fra arbeidsgiver som er nødvendige for å kontrollere om vilkårene for en ytelse er oppfylt, har vært oppfylt i tidligere perioder, eller for å kontrollere utbetalinger fra folketrygden. Bestemmelsen kommer også til anvendelse for Svalbard, Jan Mayen og bilandene i de tilfellene vilkårene etter folketrygdloven § 2-3 er oppfylt, jf. ovenfor.

#### **15.2.3 Statistikkområdet**

Statistikkloven er gjort gjeldende for Svalbard ved forskrift 15. desember 2006 nr. 1454 om utvidet virkeområde for lov 16. juni 1989 nr. 54 om offisiell statistikk og Statistisk sentralbyrå. Loven gjelder ikke for Jan Mayen og bilandene.

Både kvartalsvis og årlig lønnsstatistikk, den registerbaserte sysselsettingsstatistikken og skateregnskapsstatistikken omfatter Svalbard.

Til årlig og kvartalsvis lønnsstatistikk innhentes informasjon om ansatte og lønn fra et utvalg av foretak med ansatte på Svalbard, jf. statistikkloven § 2-2. Informasjon fra sysselsettingsstatistikken og lønnsstatistikken benyttes til produksjon av SSBs nasjonalregnskap og tilhørende arbeidskraftsregnskap. Lønnsstatistikk som omfatter Svalbard benyttes også til forhandlingsformål. Lønnsstatistikken publiseres per i dag ikke for det geografiske området Svalbard, i motsetning til den registerbaserte sysselsettingsstatistikken som frigis for Svalbard.

## 15.3 Høring

Skattedirektoratet sendte 28. mars 2014 ut et høringsnotat med forslag om utvidelse av a-opplysningslovens virkeområde. Høringsfristen var 2. juni 2014. Høringsnotatet ble sendt til 120 instanser. Direktoratet har mottatt svar fra 16 instanser og følgende har hatt konkrete merknader:

- Justis- og beredskapsdepartementet
- Statistisk sentralbyrå (SSB)
- Svalbard skattekontor
- Sysselmannen på Svalbard
- Aditro
- Unit4 Agresso

Instansenes merknader gjengis nedenfor i tilknytning til behandling av forslaget.

## 15.4 Nærmere om forslaget

### 15.4.1 Høringsnotatet

Skattedirektoratet uttaler i høringsnotatet at det vil være forenklerende både for arbeidsgivere og etatene om arbeidsgivere på Svalbard, Jan Mayen og bilandene omfattes av den samme ordningen som innføres for arbeidsgivere på fastlandet. I samråd med Arbeids- og velferdsetaten og Statistisk sentralbyrå foreslo derfor Skattedirektoratet at Svalbard, Jan Mayen og bilandene omfattes av a-ordningen.

Forslaget innebærer at frist for innrapportering av opplysninger blir månedlig, som for fastlandet. Direktoratet foreslår likevel ingen endring i dagens system for innbetaling av lønn ved lønnstrekk, jf. Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd, og betalingsfrist med to terminer i året foreslås videreført. De særlige ordningene som gjelder visse skattytergrupper med hjemmel i Svalbardskatteloven § 4-9 foreslås videreført. Forslaget i høringsnotatet omfatter ikke den særskilte praksisen som gruveselskapet Trust Arktikugol har fulgt med forenklet felles skatteoppgjør og begrenset oppgaveplikt etter Svalbardskatteloven § 6-3.

I høringsnotatet blir det foreslått å lovfeste virkeområdet i a-opplysningsloven. I tillegg blir det foreslått nødvendige tilpasninger i Svalbardskatteloven og skattebetalingsloven.

### 15.4.2 Høringsinstansenes syn

Alle instansene som har uttalt seg er i utgangspunktet positive til forslaget om å utvide a-opplysningslovens geografiske virkeområde.

*Statistisk sentralbyrå* peker på at det både av hensyn til ressursbruk hos SSB og kvaliteten på statistikken som utarbeides, vil være en stor fordel om endringene gjennomføres. De peker også på at det for arbeidsgivere som har ansatte på fastlandet vil være en fordel med samme rapporteringsordning begge steder.

*Sysselmannen på Svalbard* stiller seg positiv til de foreslåtte endringene og merker seg at det ikke er foreslått endringer i Svalbardskatteloven § 4-9 om særskilte bestemmelser for visse grupper skattytere.

*Unit4 Agresso* uttaler at det vil forenkle utvikling og vedlikehold av deres systemer når det ikke lenger må tilrettelegges spesielt for de kunder som virker på Svalbard, Jan Mayen og bilandene.

*Svalbard skattekontor* og *Aditro* er positive til utvidelse av a-ordningen, men har samtidig konkrete forslag knyttet til utviklingen av løsningen for den nye rapporteringsordningen.

*Justis- og beredskapsdepartementet* uttaler at de er enig i de vurderinger som er gjort med hensyn til å la regelverket bli gjort gjeldende for Svalbard. De mener at de særskilte ordningene som gjelder for bl.a. skatt og på arbeids- og velferdsområdet for Svalbard taler for at loven bør gjøres uttrykkelig gjeldende for øygruppen. De stiller imidlertid spørsmål ved hvorvidt loven bør gjøres gjeldende for Jan Mayen og bilandene, og begrunner dette med at det er uklart hvilke konsekvenser det vil få dersom loven gjøres gjeldende for disse områdene.

### 15.4.3 Vurderinger og forslag

#### Generelt

Som det fremgår av punkt 15.2 om gjeldende rett, er arbeidsgivere på Svalbard underlagt innrapporteringsplikt om arbeidsforhold til Arbeids- og velferdsetaten (NAV) og Statistisk sentralbyrå (SSB) etter dagens regelverk. I likhet med arbeidsgivere på fastlandet innrapporterer arbeidsgivere på Svalbard også inntekter som inngår i lønnstrekkordningen på en årlig lønns- og trekkoppgave.

En løsning hvor man viderefører dagens innrapporteringsordning innebærer at man beholder gjeldende frister og skjemaer for innrapportering. Etatene og arbeidsgivere som innrapporterer lønn både for fastlandet og Svalbard må ved en slik løsning forholde seg til og ha kunnskap om to ordninger for innrapportering. Dette vil kunne øke oppgavebyrden og være mer arbeidsbelastende. For eksempel vil ikke opplysninger innsamlet til bruk for Skatteetaten være tilgjengelig for SSB

eller NAV. Arbeidsgiverne må følgelig innrapportere de samme opplysningene på nytt.

Formålet med a-ordningen er blant annet å forenkle innrapporteringen fra arbeidsgiver til det offentlige, jf. Prop. 112 L (2011–2012) punkt 9. Departementet mener at a-ordningen også vil være forenkling for arbeidsgiverne på Svalbard, da en videreføring av dagens innrapporteringsordning vil medføre en ytterligere informasjonsutveksling med NAV, SSB og Skatteetaten. Innføring av a-ordningen vil også føre til at opplysningene i Aa-registeret blir mer korrekte og oppdaterte, som vil ha betydning både for arbeidsgiver, arbeidstaker og etatene. Departementet merker seg dessuten at samtlige av høringsinstansene som har avgitt høringssvar er positive til at Svalbard omfattes av a-ordningen. På denne bakgrunn foreslår departementet at Svalbard omfattes av a-opplysningslovens virkeområde.

Det vil si at frist for innrapportering av opplysninger om lønn, ansettelse og trekk blir månedlig, som for fastlandet. Departementet presiserer at forslaget ikke berører de særlige ordningene som gjelder visse skattytergrupper med hjemmel i Svalbardskatteloven § 4-9. Forslaget omfatter heller ikke den særskilte praksis som gruveselskapet Trust Arktikugol har fulgt med forenklet felles skatteoppgjør og begrenset oppgaveplikt etter Svalbardskatteloven § 6-3.

Når det gjelder *Aditro* og *Svalbard skattekontors* merknader knyttet til tekniske sider ved ordningen, vil disse bli tatt med i arbeidet med utviklingen av løsningen.

#### *Lovtekniske vurderinger*

Lov 17. juli nr. 11 om Svalbard (Svalbardloven) § 2 sier at andre lovbestemmelser enn norsk privattrett og strafferett ikke gjelder for Svalbard med mindre det er særskilt fastsatt. På denne bakgrunn har departementet vurdert om det bør fastsettes særskilt i a-opplysningsloven at virkeområdet omfatter Svalbard.

A-opplysningsloven § 2 omtaler hvem som er pliktig til å gi opplysninger. Omfanget av innrapporteringsplikten fremgår av § 3, som viser til ligningsloven § 5-2, folketrygdloven §§ 24-2, 25-1 annet ledd og 25-10, jf. § 21-4, skattebetalingsloven § 5-11 og statistikkloven § 2-2. De som er pliktig til å gi opplysninger etter disse bestemmelsene er altså opplysningspliktige etter a-opplysningsloven. Som redegjort for ovenfor, gjelder deler av denne spesiallovgivningen for Svalbard etter dagens regelverk. Det kan derfor argumenteres for at arbeidsgivere på Svalbard implisitt vil omfattes av

a-opplysningsloven. I likhet med Skattedirektoratet mener departementet imidlertid at det ikke bør være tvil om a-opplysningslovens virkeområde, og at det bør være et klart holdepunkt i loven. Det foreslås derfor at dette presiseres i a-opplysningsloven § 1 nytt annet ledd.

Etter departementets vurdering vil det også være nødvendig med en henvisning til Svalbardskatteloven § 5-2 i a-opplysningsloven § 3 for å unngå at det skapes tvil om omfanget av rapporteringsplikten. Det vil etter departementets synspunkt ikke være nødvendig med andre henvisninger til bestemmelser i statistikkloven og folketrygdloven enn de som i dag følger av a-opplysningsloven § 3. Dette fordi arbeidsgivere på Svalbard er omfattet av disse bestemmelsene i dag. Departementet foreslår videre en presisering i Svalbardskatteloven § 4-5 om at opplysningene skal leveres etter reglene i ligningsloven § 5-2, som igjen vil vise til a-opplysningsloven. For øvrig foreslås enkelte mindre språklige justeringer i Svalbardskatteloven §§ 4-5, 4-6, 4-9 og 5-2.

Forslaget innebærer ingen endringer i dagens regler for innbetaling av skatt fastsatt ved lønnstrekk, jf. skattebetalingsloven § 10-11 og Svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd. Betalingsfrist beholdes dermed som i dag med to terminer i året. Siden fristen for betaling ikke lenger vil samsvare med fristen for innlevering av opplysninger, vil det følgelig være behov for enkelte endringer i skattebetalingsloven § 10-11 slik at forfallsfristen fremgår direkte av bestemmelsen. I Svalbardskatteloven § 5-2 foreslås presisert at opplysninger om lønnstrekk skal leveres for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven.

#### *Særlig om Jan Mayen og bilandene*

I høringsnotatet ble det også foreslått å gjøre a-opplysningsloven gjeldende for Jan Mayen og bilandene. På bakgrunn av Justis- og beredskapsdepartementets høringsuttalelse om at det er uklart hvilke konsekvenser en slik utvidelse vil få, har departementet foretatt en ny vurdering av dette spørsmålet.

I følge Svalbard skattekontor ble det i 2013 foretatt lønnsinnberetninger om totalt 134 arbeidstakere for arbeid utført på Jan Mayen og Antarktis, mens det var 153 i 2012. Antallet er således begrenset. For Arbeids- og velferdsetaten vil det likevel være av stor betydning å få tilgang til opplysninger om ansettelsesforhold og lønnsutbetalinger for arbeid utført i disse områdene, da det blant annet vil forenkle etatens arbeid med å avgjøre medlemskap i folketrygden og fastsette

korrekt grunnlag for utbetaling av eventuelle ytelser. Departementet legger også til grunn at det vil være forenkling for arbeidsgiver som har ansatte både på fastlandet, samt Jan Mayen og/eller bilandene.

På bakgrunn av ovennevnte har departementet kommet til at a-ordningen også bør gjelde for arbeidsgivere på fastlandet som har arbeidstakere på Jan Mayen eller i bilandene. Det kan imidlertid stilles spørsmål om det er nødvendig å fastsette dette særskilt i a-opplysningsloven. Etter det departementet kjenner til er det ingen selskaper (offentlige eller private) som har etablert virksomhet på Jan Mayen eller i bilandene. Det er i hovedsak Norsk Polarinstitut, Forsvaret og Metrologisk Institutt som har arbeidstakere i disse geografiske områdene. Dette er arbeidsgivere som i tillegg har virksomhet på fastlandet. Departementet slutter seg til Justis- og beredskapsdepartementets uttalelse om at norske arbeidsgivere som har arbeidstakere på Jan Mayen eller i bilandene uansett vil falle inn under den nye rapporteringsordningen og ha rapporteringsplikt om arbeid utført i disse områdene. Departementet har derfor kommet til at det ikke er nødvendig å lovfeste i a-opplysningsloven at loven også vil gjelde for arbeidsgivere på fastlandet som har arbeidstakere på Jan Mayen og/eller bilandene.

### 15.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

---

Den nye rapporteringsordningen etter a-opplysningsloven vil ha konsekvenser for arbeidsgivere, de berørte etatene og for den som mottar ytelser som skal innberettes. A-ordningen ventes å gi

samfunnsøkonomisk gevinst i form av redusert belastning for arbeidsgivere ved at dagens rapportering til Skatteetaten, NAV og SSB erstattes av én felles innrapporteringsordning, økt effektivitet og bedre oppgaveløsning i etatene samt bedre tjenester fra det offentlige. Tidligere analyser har anslått en årlig besparelse for arbeidsgiverne på om lag 500 mill. kroner når ordningen er etablert og utprøvd, jf. Prop. 112 L (2011–2012) punkt 9.12. I en revidert lønnsomhetsanalyse er hovedkonklusjonen at a-ordningen forventes å være lønnsom for arbeidsgivere med en årlig innsparing på omlag 600 mill. kroner. Desto mer effektivt arbeidsgiverne tilpasser seg og utnytter mulighetene i ordningen, jo høyere besparelser forventes. På arbeids- og velferdsområdet vil gevinstene ved a-ordningen særlig ligge i bedre kvalitet på Aa-registret og inntektsopplysningene som danner grunnlaget for fastsetting og kontroll av ytelser.

Ordningen vil også være en fordel for lønnstakere og pensjonister, da den vil innebære redusert behov for å dokumentere inntekt og gjennomførte trekk ved henvendelser til det offentlige. Inntektsmottaker skal få bedre oversikt over hvilke opplysninger som er innrapportert om ham eller henne.

En utvidelse av virkeområdet til ordningen medfører ikke noen administrative og økonomiske konsekvenser av betydning.

### 15.6 Ikrafttredelse

---

Departementet foreslår at endringene i Svalbardskatteloven §§ 4-5, 4-6, 4-9 og 5-2 og skattebetalingsloven § 10-11 trer i kraft fra 1. januar 2015, mens endringene i a-opplysningsloven §§ 1 og 3 trer i kraft straks.

## 16 Avvikling av Statens obligasjonsfond

Statens obligasjonsfond ble opprettet i mars 2009 som et midlertidig finanskrisetiltak med en ramme på 50 mrd. kroner, jf. Ot.prp. nr. 35 (2008–2009) Om lov om Statens finansfond og lov om Statens obligasjonsfond. Formålet med fondet var å medvirke til større likviditet og bedre kapitaltilgang i kredittobligasjonsmarkedet i Norge. Fondet har vært et generelt virkemiddel overfor obligasjonsmarkedet ved at det har vært brukt til å kjøpe obligasjonslån som norske foretak har lagt ut i førstehånds- og annenhåndsmarkedet.

Som redegjort for i avsnitt 7.4 i finansmarkeds-meldingen for 2013, Meld. St. 21 (2013–2014), ga

departementet i mars 2014 Folketrygdfondet, som forvaltet fondet, beskjed om at Statens obligasjonsfond skulle avvikles, og at det ikke skulle plasseres nye midler i obligasjonsmarkedet. Alle fondets verdipapirer var solgt ved utgangen av juni 2014 og midlene ble samtidig overført til statens foliokonto i Norges Bank. Fondet er dermed endelig avviklet. Det vises for øvrig til avsnitt 3.5 i Nasjonalbudsjettet 2015 hvor departementet redegjør for erfaringene med fondet.

Det vises til forslag om opphevelse av lov 6. mars 2009 nr. 13 om Statens obligasjonsfond.



## 17 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

### 17.1 Enkelte tilpasninger og presiseringer i regler vedrørende kontinuitet

---

#### 17.1.1 Innledning og sammendrag

Ved avvikling av arveavgiften ved lov 13. desember 2013 nr. 110 ble kontinuitetsprinsippet innført som hovedregel for fastsettelse av skattemessig inngangsverdi for eiendeler som overføres ved arv og gave. Kontinuitetsprinsippet innebærer bl.a. at arving/gavemottaker overtar arvelaters/givers skattemessige verdi for overførte gjenstander.

Departementet foreslår i denne proposisjonen noen mindre tilpasninger og presiseringer i reglene vedrørende kontinuitetsprinsippet.

Ved gavesalg med gevinstoppgjør hos giveren, foreslår departementet at mottakers inngangsverdi skal korrigeres for givers gevinster og tap for å forhindre at gevinster og tap blir tatt i betraktning to ganger.

Videre foreslår departementet en presisering når giver blir uttaksbeskattet for en gaveoverføring. Departementet foreslår at det skal komme klarere til uttrykk i skatteloven at gavemottakers inngangsverdi skal være lik den utgangsverdi som er lagt til grunn ved beskatningen av giver.

Det skal ikke betales arveavgift når eiendeler blir delt ut fra uskiftebo etter 1. januar 2014, jf. ikrafttredelsesregel til opphevelse av arveavgiftsloven. Sammenhengen i reglene tilsier helt klart at kontinuitetsprinsippet skal gjelde for fastsettelse av skattemessige inngangsverdier også for slike utdelinger fra uskiftebo, som det ikke er plikt til å svare arveavgift av. Da dette ikke er kommet til uttrykk med ønsket tydelighet i ikrafttredelsesregelen til innføring av kontinuitetsprinsippet, foreslår departementet at det blir rettet opp.

Disse justeringene er i det vesentlige presiseringer og opprettinger av de vedtatte reglene. Departementet foreslår derfor at endringsforslagene gis virkning fra og med inntektsåret 2014.

#### 17.1.2 Fastsettelse av inngangsverdi ved gavesalg

Et gavesalg er både et salg og en gave. Gavesalg kjennetegnes ved at gavemottaker yter et vederlag som er lavere enn gjenstandens omsetningsverdi. Forskjellen mellom omsetningsverdi og vederlag utgjør gaven.

Salgsdelen av transaksjonen skal behandles etter reglene for realisasjon (gevinstoppgjør) og gavedelen etter reglene for gave. Dette medfører at det kan oppstå skattepliktig gevinst eller tap på givers hånd, samtidig som mottaker som utgangspunkt skal overta givers skattemessige verdi etter kontinuitetsprinsippet. Dersom givers skattemessige verdi for en gjenstand er 100, vil dette også være gavemottakers inngangsverdi ved et senere salg av gjenstanden i henhold til kontinuitetsprinsippet. Alminnelige beskatningsprinsipper kan likevel tilsi at mottaker kan få sin faktiske kostpris som inngangsverdi siden det delvis dreier seg om et kjøp.

Ved innføring av kontinuitetsprinsippet ble det gitt en særregel for gavesalg i næring innen familie-kretsen. Begrunnelsen for denne regelen var å legge til rette for mer smidige generasjonsskifter for næringsvirksomhet. Når gavesalg skjer til noen som er arveberettiget etter arveloven, og vedkommende overtar hele eller deler av virksomheten, kan gevinstoppgjør unnlates mot at overdragelsen gjennomføres til skattemessig kontinuitet. I de tilfeller som faller utenfor denne regelen, bl.a. ved gavesalg til noen som ikke er legalarvinger, og ved overdragelse av gjenstander utenfor næring, skal det foretas et gevinstoppgjør på givers hånd.

Ved gavesalg med gevinstoppgjør, bør mottakers inngangsverdi etter departementets oppfatning korrigeres for givers gevinster og tap for å unngå at gevinster og tap tas i betraktning to ganger. Ved *gevinst* på givers hånd foreslår departementet at det skal gjøres et tillegg i inngangsverdien som gavemottaker overtar, lik gevinsten. Dette forhindrer at den samme gevinsten blir skattlagt to ganger. Det er rimelig og i tråd med alminnelige prinsipper at mottaker får en inn-

gangsverdi som er minst lik det han har betalt for gjenstanden.

Sett at givers inngangsverdi er 100, omsetningsverdien ved gavesalget 250 og salgssummen er 150. Giver vil her bli skattlagt for en gevinst på 50. De alminnelige regler om kontinuitet leder til at mottaker skal overta 100 som inngangsverdi, og en latent gevinst på 150. Selgers gevinst på 50 bør imidlertid legges til inngangsverdien slik at mottaker får en inngangsverdi på 150 og overtar en latent gevinst på 100. Verdistigningen skattlegges således bare en gang.

Det bør videre foretas en tilsvarende korrigerende når giver får *tapsfradrag* ved gavesalg. Gaveelementet ved gavesalg gir ikke rett til fradrag på givers hånd ved realisasjon. Giver kan imidlertid kreve fradrag for differansen mellom omsetningsverdien og givers høyere inngangsverdi ved realisasjon (gavesalget) av gjenstandene. Tapsfradrag er følgelig bare aktuelt når omsetningsverdien er lavere enn givers inngangsverdi. Giver får dermed bare fradrag for sitt reelle tap.

Et eksempel: Sett at givers inngangsverdi på en gjenstand er 500 og omsetningsverdien har sunket til 400 på gavesalgstidspunktet. Hvis giver da selger gjenstanden til 250 til mottaker, kan giver ikke kreve fradrag for gaveelementet på 150 (400–250), men kan kreve fradrag for sitt reelle tap, som er differansen mellom inngangsverdien (500) og omsetningsverdien (400), dvs. 100.

For å hindre dobbelt fradrag i slike tilfeller foreslår departementet at det foretas en reduksjon i den inngangsverdi mottaker overtar. I eksemplet over ville mottaker ha overtatt givers inngangsverdi på 500. Uten reduksjon ville han derfor overta et latent tap på 100 (omsetningsverdien på 400 fratrukket inngangsverdien på 500). Da ville giver og mottaker fått fradrag for det samme tapet. Derfor bør mottakers inngangsverdi reduseres med 100, som er det fradrag giver fikk.

Forslaget tilsvarende de regler som gjelder for gavesalg av aksjer og selskapsandeler etter skatteloven § 10-33 tredje ledd.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-7 sjette ledd nytt annet og tredje punktum.

Departementet foreslår at endringen gis virkning straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

### 17.1.3 Inngangsverdi for gavemottaker når giver uttaksbeskattes

Uttak av formuesgjenstand fra næringsvirksomhet til egen bruk og til gaveoverføring er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-2. Fordelen ved uttak

skal settes til det beløp som ville ha blitt regnet som inntekt ved en gjennomføring av transaksjonen til omsetningsverdi. Det vil si omsetningsverdien av gjenstanden fratrukket skattemessig inngangsverdi. Dersom omsetningsverdien er lavere enn skattemessig inngangsverdi, gir uttaksreglene ikke grunnlag for tapsfradrag. Ved uttak fra enkeltpersonforetak er det et vilkår at kostprisen helt eller delvis er kommet til fradrag ved ligningen.

Det er unntak fra uttaksbeskatningen på givers hånd når gavemottakeren er arveberettiget etter lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. (arveloven), og vedkommende overtar hele eller deler av næringsvirksomheten med kontinuitet, jf. skatteloven § 9-7 fjerde ledd. I disse tilfellene skal ikke giver uttaksbeskattes. Til gjengjeld medfører kontinuitetsprinsippet at gavemottaker overtar givers skattemessige verdi på gavegjenstander.

Uttaksbeskatning ved gave er bl.a. aktuelt ved gaver utenfor kretsen av arveberettigede etter arveloven. Det er også aktuelt hvor gavemottaker ikke viderefører den virksomhet gavegjenstanden inngikk i. En kan også tenke seg at avskrivbare gjenstander som ikke inngår i en virksomhet, overføres ved gave, f.eks. avskrivbare forretningsbygg for utleie som ikke er en virksomhet. Etter praksis vedrørende virksomhetskravet, kan dette gjelde bygninger under 500 kvm. som leies ut til næringsformål.

Det er ikke regulert i skatteloven hvordan inngangsverdien skal fastsettes for mottaker når gaveoverdragelse utløser uttaksbeskatning hos giveren. Etter skatteloven skal giver uttaksbeskattes for gjenstandens omsetningsverdi, mens det kan virke mindre klart etter loven om mottaker må overta forgjengerens skattemessige verdi. Dette vil være dobbeltbeskatning i strid med alminnelige skatterettslige prinsipper. En kan se det slik at giver får en ny inngangsverdi gjennom uttaksbeskatningen, og at det er denne nye inngangsverdien som overtas av mottaker. Departementet mener at det bør komme klarere til uttrykk i skatteloven at mottaker skal få som sin inngangsverdi den utgangsverdi som er lagt til grunn ved uttaksbeskatning av giver, dvs. omsetningsverdi av gavegjenstanden. Dette gjelder bare hvor giver er uttaksbeskattet ved gaveoverføringen. Dersom gjenstandens omsetningsverdi er lavere enn skattemessig verdi, slik at det ikke er grunnlag for uttaksbeskatning, skal gavemottaker videreføre giverens skattemessige verdi i tråd med kontinuitetsprinsippet. I dette tilfellet får giver ikke tapsfradrag ved overføringen, og det latente tapet bør overtas av gavemottaker.

Det vises til forslag til skatteloven § 9-7 fjerde ledd nytt annet punktum. Departementet foreslår at endringen gis virkning straks fra og med inntektsåret 2014.

#### **17.1.4 Kontinuitetsprinsippet ved utdeling fra uskiftebo etablert før 1. januar 2014**

Arveavgiften ble fjernet med virkning for arv som faller etter dødsfall som skjer etter 31. desember 2013. For arv etter dødsfall i 2013 eller tidligere, som det er plikt til å svare arveavgift av, skal kontinuitetsprinsippet ikke gjelde, selv om arvingene først får rådighet over arven etter 1. januar 2014. I ikrafttredelsesregel til innføring av kontinuitetsprinsippet er det bestemt at en i slike tilfeller skal fastsette skattemessige inngangsverdier etter den tidligere regelen om diskontinuitet.

Gjenlevende ektefelle eller samboer kan sitte i uskiftebo som er etablert etter dødsfall som har skjedd i 2013 eller tidligere. Når eiendeler blir delt ut fra uskiftebo etter 1. januar 2014, er det ikke plikt til å svare arveavgift etter avvikling av arveavgiften, heller ikke når utdelingen skriver seg fra arv etter førstavdøde. Sammenhengen i reglene tilsier at kontinuitetsprinsippet (og unntak fra kontinuitetsprinsippet for bolig og fritidsbolig m.v.) skal gjelde for fastsetting av skattemessige inngangsverdier også for slike utdelinger fra uskiftebo. Dette har ikke kommet klart til uttrykk i ikrafttredelsesregel til endringer i skatteloven § 9-7, og departementet foreslår at dette blir rettet opp.

Departementet viser til forslag til endring i lov 13. desember 2013 nr. 117 VIII sjettede ledd nytt tredje punktum.

#### **17.2 Ny forskrift om tilskudd til investeringer i distriktene – oppdatering av skattelovens henvisninger**

Hovedregelen er at offentlige tilskudd er skattepliktig. Er tilskuddet anvendt til erverv av avskrivbare driftsmidler skal beskatningen skje ved at tilskuddet trekkes fra i driftsmidlets kostpris. Beskatningen skjer ved at de årlige avskrivninger reduseres, eventuelt ved høyere gevinst ved realisasjon av driftsmidlet. Tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) og tilskudd gitt til investering i distriktene innenfor rammen av Kommunal- og moderniseringsdepartementets regional- og distriktspolitiske virkemidler er unntatt fra skatte-

plikten, jf. skatteloven § 5-31 a. Tilskuddet skal heller ikke fradras i saldogrunnlaget, jf. skatteloven § 14-42. Selges driftsmidlet før fem år etter at det er ervervet, skal tilskuddet regnes som en del av vederlaget og kommer til beskatning på den måten, jf. skatteloven § 14-44 første ledd.

Forutsetningen for skattefritaket både for BU-midler og investeringer i distriktene er at investeringen foretas innenfor et nærmere definert område. Skatteloven viser her til § 3 i forskrift 15. desember 2006 nr. 1455. På bakgrunn av at ESA har vedtatt nye regionalstøtteretningslinjer, opphevet Kommunal- og moderniseringsdepartementet den 1. juli 2014 denne forskriften, og erstattet den fra samme dato med Forskrift 17. juni 2014 nr. 807 om virkeområdet for distriktsrettet investeringsstøtte og regional transportstøtte. Denne forskriften har også i § 3 en bestemmelse om geografisk virkeområde. Dette innebærer at skattelovens henvisninger til forskriften 15. desember 2006 nr. 1455, med virkning fra 1. juli 2014 må erstattes med henvisninger til den nye forskriften. Forslaget endrer ikke avgrensningen av skattefritaksordningene som sådan ut over justeringen av det geografiske virkeområdet for disse.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 5-31 a, 14-42 annet ledd a og 14-44 første ledd.

#### **17.3 Skatteloven § 14-43 annet ledd**

I skatteloven § 14-43 annet ledd gis det forhøyet avskrivningssats for bygg og anlegg med brukstid som ikke overstiger 20 år fra oppføringen. I siste punktum i skatteloven § 14-43 annet ledd fremgår det at forhøyet avskrivningssats for anlegg med brukstid som ikke overstiger 20 år ikke gjelder for driftsmidler som benyttes i virksomhet som går ut på utvinning av petroleumsforekomster i land utenfor EØS. Ved lov 7. desember 2012 nr. 76 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt, ble det innført fritak fra skatteplikt for inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet, jf. skatteloven § 2-39 første ledd. Samtidig ble det regulert at kostnader og tap pådratt i tilknytning til slik inntekt ikke er fradragsberettiget, jf. skatteloven § 2-39 annet ledd. Siden kostnader og tap pådratt i tilknytning til inntekt ved utvinning av petroleum i utlandet ikke er fradragsberettiget, er skatteloven § 14-43 annet ledd siste punktum ikke lenger aktuell. Det foreslås derfor at siste punktum i skatteloven § 14-43 annet ledd fjernes.

## 17.4 Oppretting av lovtekst som følge av uførereformen

---

Uførereformen, som trer i kraft 1. januar 2015, innebærer blant annet at folketrygdens uføreytelse endrer navn fra uførepensjon til uføretrygd. Det medfører at betegnelsen «uførepensjon» må endres til «uføretrygd» i bestemmelser som viser til folketrygdens uføreytelse. Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-82 første punktum og forsikringsvirksomhetsloven § 11-8 annet ledd.

## 17.5 Merverdiavgiftsloven § 5-8

---

Etter Stortingets vedtak om merverdiavgift § 5 skal det svares merverdiavgift med 11,11 pst. av omsetning mv. av råfisk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8. Etter merverdiavgiftsloven § 5-8 skal det beregnes merverdiavgift med redusert sats «ved fiskeres omsetning til eller gjennom fiskesalgslag som er opprettet i medhold av av fiskesalgslagslova». Ved en inkurie står det av to ganger. Det ene foreslås slettet.

Overskriften til merverdiavgiftsloven § 5-8 angir at bestemmelsen gjelder «Førstehåndsomsetning av viltlevende marine ressurser». Vilkåret om førstehåndsomsetning følger av fiskesalgslagsloven og er overflødig å gjenta i merverdiavgiftsloven. Det foreslås å fjerne dette fra overskriften i § 5-8.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5-8. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

## 17.6 Merverdiavgiftsloven § 8-3

---

Merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd bokstav a-g inneholder en opplisting av varer og tjenester som ikke er omfattet av fradragsretten. Bokstav c avsluttes med et overflødig punktum. Det foreslås at dette slettes.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 8-3 første ledd bokstav c. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

## 17.7 Merverdiavgiftsloven § 16-2

---

Merverdiavgiftsloven § 16-2 sjette ledd annet punktum gir en opplisting over hvem opplysningsplikten påhviler når avgiftsmyndighetene innhen-

ter kontrollopplysninger fra tredjepart. Opplistingen omfatter innhenting av kontrollopplysninger fra selskap, forening, institusjon eller innretning. Ved innhenting av kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven §§ 16-1 fjerde ledd og 16-6 fjerde ledd er i tillegg samvirkeforetak omfattet av opplistingen. Departementet bemerker at samvirkeforetak ved en feil har falt ut av opplistingen i § 16-2 sjette ledd annet punktum. Departementet foreslår at dette rettes slik at samvirkeforetak tas inn i opplistingen i § 16-2 sjette ledd annet punktum.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 16-2 sjette ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

## 17.8 Merverdiavgiftsloven § 16-8

---

Merverdiavgiftsloven § 16-8 første ledd omhandler pålegg om revisjon av årsregnskap når dette er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av bl.a. regnskapsloven. Slikt pålegg kan etter bestemmelsens første ledd pålegges avgiftspliktige. En har med denne ordlyden ikke tilsiktet noen annen subjektavgrensing enn de som etter merverdiavgiftsloven § 1-3 skal regnes som avgiftssubjekt. Departementet foreslår at dette rettes slik at det står avgiftssubjektet i første ledd første punktum.

Det vises til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 16-8 første ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

## 17.9 Ligningsloven § 6-2

---

Ligningsloven § 6-2 nr. 6 annet punktum gir en opplisting over hvem opplysningsplikten påhviler når ligningsmyndighetene innhenter kontrollopplysninger fra tredjepart. Opplistingen omfatter innhenting av kontrollopplysninger fra selskap, forening, institusjon eller innretning. Ved innhenting av kontrollopplysninger etter ligningsloven §§ 6-1 nr. 4 og 6-5 nr. 4 er i tillegg samvirkeforetak omfattet av opplistingen. Departementet bemerker at samvirkeforetak ved en feil har falt ut av opplistingen i § 6-2 nr. 6 annet punktum. Departementet foreslår at dette rettes slik at samvirkeforetak tas inn i opplistingen i § 6-2 nr. 6 annet punktum.

Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6-2 nr. 6 annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

### **17.10 Skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav g**

---

I forbindelse med at folketrygdens uførepensjon skal erstattes av ny uføretrygd fra 2015, ble det ved lov 7. desember 2012 nr. 76 foreslått en endring i skatteloven § 2-3 fjerde ledd slik at det ble presisert at skatteplikten for personer bosatt i utlandet også omfatter den nye uføretrygden etter folketrygdloven kapittel 12, samt uføreytelser etter andre ordninger.

Det er behov for å foreta en tilsvarende presisering av at det skal foretas forskuddstrekk i nevnte uføreytelser på samme måte som for den gjeldende uførepensjonen. Departementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav g endres, slik at det tydelig fremgår at det skal foretas forskuddstrekk i den nye uføretrygden og i uføreytelser etter andre ordninger som er skattepliktige for personer som ikke er bosatt i riket.

Det vises til forslag til endring i skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav g.

## 18 Reglene for naturalytelser

Naturalytelser er en samlebetegnelse på alle ytelser fra arbeidsgiver til den enkelte ansatte som innebærer en økonomisk fordel for arbeidstakeren, men som består i annet enn kontanter eller andre betalingsmidler. Naturalytelser betegnes ofte som frynsegoder. Eksempler på naturalytelser er julekurv, medlemskort på treningssenter, jubileumsgaver, deltakelse på sports- eller kulturarrangementer, personalrabatter, helsetjenester, firmabiler osv.

Naturalytelser er i utgangspunktet skattepliktig som lønn. Verdien fastsettes som hovedregel til omsetningsverdien. Det er imidlertid gitt skattefritak for en rekke naturalytelser, hovedsakelig begrunnet ut fra rimelighet og praktiske hensyn. Reglene på området er omfattende, spredt over mange bestemmelser og ressurskrevende å forklare og håndheve for ligningsmyndighetene. Fritaksbestemmelsene varierer fra ytelse til ytelse og er ofte vanskelige og ressurskrevende å etterleve

for arbeidsgiverne og arbeidstakerne. De mange særreglene gjør at regelverket samlet sett framstår som vanskelig tilgjengelig, med behov for forenkling og modernisering. Det er også usikkerhet om verdsettingen av visse naturalytelser. Dette gjelder spesielt for ytelser der prisen i markedet er sterkt varierende, slik som fly- og hotellopphold, sesongtilbud og fordelsordninger mv.

Gjennomgangen av de kompliserte reglene for naturalytelser sees i sammenheng med regjerings forenklingsarbeid. Departementet vil fram mot 2016-budsjettet vurdere endringer som kan gi et enklere og mer fleksibelt regelverk på dette området. Departementet vil blant annet vurdere en mer generell bestemmelse der flere av de naturalytelsene det i dag er særregler for, kan inngå. Som en del av utredningen vil departementet vurdere behovet for å klargjøre regelverket for verdsettelse av slike ytelser og for arbeidsgivers opplysningsplikt der ytelsene gis via tredjepersoner.

## 19 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2013

### 19.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte vedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskap innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis det gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelseloven.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdannelseloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1/Prop. 1 L/Prop. 1 LS. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdannelseloven overført til skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2013 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 10 søknader avgjort i 2013, mot 8 året før. Tre av de seks søknadene som gjaldt transaksjoner i Norge ble avslått. To av de fire søknadene

som gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene ble avslått.

### 19.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskap som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv. er undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet.

En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke om skattefritak. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i FSFIN § 11-20 flg. Med virkning dels fra og med inntektsåret 2011, og dels fra og med inntektsåret

2012 ble adgangen til skattefri omorganisering utvidet på viktige områder, særlig når det gjelder grenseoverskridende omorganiseringer. For nærmere detaljer vises det til Prop. 78 L (2010–2011).

Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan departementet samtykke i at næringseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerliggjede selskaper etter skatteloven § 10-40. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10-1. Departementets vedtak i 2013 etter denne bestemmelsen behandles under punkt 19.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11-22 kan departementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11-22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11-21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Fritak eller nedsettelse kan bare gis når særlige grunner taler for det, og fritaket eller nedsettelsen klart vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2013 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i punkt 19.4.

### **19.3 Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskap i samme konsern**

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd supplerer de generelle skattereglene knyttet til konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11-21

første ledd, jf. FSFIN § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer («fusjonsfordring/fisjonsfordring») etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2 tredje ledd og § 13-2 annet ledd, gjennomført etter fordringsmodellen. I 2013 er det behandlet en søknad om fritak etter skatteloven § 11-21. Saken gjaldt skattefritak for eventuell skattemessig gevinst som oppstår hos debitorselskapet ved konvertering av fusjonsfordring.

I vedtaket ble det vist til at gevinst som oppstår i forbindelse med realisasjon av fusjonsfordring som utstedes av overtakende selskap ved konsernfusjon etter fordringsmodellen er skattepliktig og tap er fradragsberettiget for morselskapet. Motsvarende er tap eller gevinst som følge av at fusjonsfordringen innfris til en annen verdi enn skattemessig verdi fradragsberettiget eller skattepliktig for datterselskapet, jf. skatteloven § 11-7 tredje ledd. Skattemessig inngangsverdi på fusjonsfordringen settes lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen, jf. skatteloven § 11-7 annet ledd. Det ble gitt skattefritak på vilkår om at konverteringen medfører bortfall av fradrag for tap i kreditorselskapet.

## **19.4 Praksis etter skatteloven § 11-22**

### **19.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskap og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge**

Det er behandlet en søknad fra en næringsorganisasjon om skattefritak for gevinst som oppstår ved overføring av den økonomiske virksomheten (utleie av fast eiendom) i organisasjonen til et nystiftet aksjeselskap. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at utskillelsen av utleievirksomheten og den tilhørende eiendommen til aksjeselskapet ikke medfører rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter av en slik art som loven krever. Etter praksis gis det ikke samtykke til skattefritak for transaksjoner som i hovedsak medfører fordeler av administrativ art.

Det er avslått en søknad fra et eiendomsselskap om skattefritak ved et rent salg av en eiendom. Søknaden ble avslått med henvisning til at det etter praksis ikke gis endelig skattefritak, men



kun en utsettelse med beskatningen gjennom skattemessig kontinuitet.

Det er avslått en søknad om skattefritak fra et samvirkeforetak for gevinst som oppstår ved omorganisering av virksomheten, herunder overdragelse av aksjer i et nyetablert aksjeselskap til samvirkeforetaket. Det ble blant annet vist til at lovens krav om rasjonaliserings- og effektiviseringseffekter må knytte seg til virksomhetens fremtidige vekst og inntjeningspotensiale, for eksempel gjennom utvikling av kompetanse, produktivitet eller utvidelse av markedsandeler. Transaksjoner som i hovedsak medfører fordeler av administrativ eller finansiell art eller gjelder rene endringer i eierstrukturen, oppfyller ikke vilkårene.

Det er gitt samtykke til skattefritak ved sammenslåing av sparebanker i tråd med reglene om sammenslåing av sparebanker og finansinstitusjoner som ikke er organisert i aksjeselskaps form, jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven). Sammenslåingene skulle gjennomføres ved at virksomheten i den ene sparebanken ble overført til den andre sparebanken. Samtidig skulle det opprettes to sparebankstiftelser, som skulle motta samtlige egenkapitalbevis som utstedes i den sammensluttede banken.

Departementet ble bedt om å ta stilling til om de generelle lovfestede reglene om fusjon av selskap kommer til anvendelse på transaksjonen. Departementet bemerket at de overdragende bankene i dag ikke har utstedt egenkapitalbevis. Ved sammenslåingen vil den overtakende banken utstede slike instrumenter, som overføres til de overdragende bankene/nyopprettede sparebankstiftelsene som vederlag for de overførte bankvirksomhetene. En slik reorganisasjonsmodell harmonerer i utgangspunktet ikke med det grunnleggende kravet til eierkontinuitet som følger av de lovfestede fusjonsreglene. Uten å ta uttrykkelig stilling til om den foreliggende transaksjonen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter de generelle reglene i skatteloven kapittel 11, valgte departementet å behandle saken som en søknad om skattefritak etter skatteloven § 11-22.

Det ble blant annet satt vilkår om at:

- Skattepliktig gevinst som blir realisert ved overføring av sparebankvirksomheten fra sparebank A til sparebank B, beregnes og rapporteres til skattekontoret.
- Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter mv. tilknyttet den overførte sparebankvirksomheten videre-

føres hos sparebank B med skattemessig kontinuitet. Den overtakende sparebanken trer inn i øvrige skatteposisjoner og skattemessige forpliktelser knyttet til den overførte virksomheten.

- Kontantvederlag mottatt for den overførte sparebankvirksomheten skal anses som skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11, og skatteloven § 2-38 skal komme til anvendelse. Kontantvederlaget kan ikke overstige 20 prosent av det samlede vederlaget. Skattemessig inngangsverdi på egenkapitalbevisene som mottas ved omorganiseringen settes lik samlet skattemessig verdi av den virksomhet som overføres, justert for det beløp som er tatt til beskatning etter første punktum. Ved realisasjon av egenkapitalbevis som mottas ved omorganiseringen, forfaller en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst til beskatning.

En sak gjaldt et tilfelle der departementet tidligere hadde gitt skattefritak etter skatteloven § 11-22 vedrørende omdanning av en sparebank til allmennaksjeselskap. Spørsmålet var hvilke konsekvenser det ville få for de forskjellige skattytere dersom omdanningen utløste tap på selskapsnivå. Departementet la til grunn at det måtte vurderes konkret om det kan gis samtykke til at en del av transaksjonen (konvertering av egenkapitalbevis til aksjer i den omdannede banken) kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven § 11-22. For å sikre at skattereglene ikke er til hinder for samfunnsmessige ønskelige omdanninger etter finansieringsvirksomhetsloven, og av hensyn til likebehandling av ulike selskapsformer, samtykket departementet til at konverteringen av egenkapitalbevis til aksjer i den omdannede banken, kunne gjennomføres uten skattlegging av tidligere egenkapitalbevisiere i en situasjon der omdanning utløste et tap på bankens hånd.

#### 19.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

En søknad om skattefritak for gevinst ved bytte av aksjer mot aksjer i et utenlandsk holdingselskap ble avslått med den begrunnelse at omorganiseringen ikke medførte rasjonaliserings- eller effektiviseringseffekter. Etter departementets praksis er oppnåelse av administrative eller finansielle fordeler ikke tilstrekkelig til at vilkårene kan anses oppfylt. Det samme gjelder rene endringer i eierstrukturen. Det ble videre uttalt at skatteloven § 11-22 er forutsatt benyttet i tilfeller der de norske skattereglene er til hinder for en ønskelig

omorganisering med sikte på rasjonalisering og effektivisering av virksomhet. Bestemmelsen skal ikke kunne benyttes alene for å unngå de merkostnader bruk av de alminnelige fritaksreglene i kapittel 11 kan medføre. Dersom den planlagte transaksjonen kan gjennomføres skattefritt etter reglene om skattefri fusjon av selskaper etter skatteloven § 11-2, er det ikke grunnlag for å innvilge skattefritak etter § 11-22. Dette gjelder uavhengig av om vilkårene for skattefritak ellers er oppfylt.

Departementet har avslått en søknad om skattefritak for gevinst ved en allerede gjennomført ombytting av aksjer mellom norske selskaper og et utenlandsk. Avslaget ble begrunnet med at det bare i helt spesielle unntakstilfeller er gitt skattefritak for transaksjoner gjennomført før søknaden er sendt, og at departementet ikke fant at et eventuelt skattefritak var avgjørende for om aksjebytting ville bli gjennomført.

Departementet har samtykket i skattefritak ved konsernintern overføring av eiendeler fra en filial av et utenlandsk selskap (NUF) til et norsk aksjeselskap. Det ble satt vilkår blant annet om at skattelovforskriften §§ 11-21-1 til 11-21-10 gjelder tilsvarende og må være oppfylt. Styret i det utenlandske overdragende selskap må overfor skattekontoret som ligner selskapets filial i Norge, skriftlig bekrefte at selskapet overtar den betingede skatteplikt som følger av skattelovforskriften § 11-21-10. Det skattekontor som ligner filialen skal motta redegjørelser fra det norske aksjeselskapet som forutsatt i skattelovforskriften § 11-21-8. Selskapet skal herunder fremlegge en verdsettelse av det overførte, samt en beregning som viser den gevinst som ellers ville blitt utløst ved transaksjonen (dvs. «den fritatte inntekt», jf. skattelovforskriften § 11-21-10). Styret i det norske aksjeselskapet må overfor skattekontoret avgi erklæring om at selskapet stiller seg solidarisk ansvarlig for det utenlandske overdragende selskap sitt latente skatteansvar etter skattelovforskriften § 11-21-10, og forplikter seg til omgående å melde fra om endringer i eierforholdene i selskapet.

Samtykke til skattefritak er det også gitt for gevinst ved bytte av deltakerandeler i utenlandsk selskap mot aksjer i et norsk heleid datterselskap. Som vilkår for fritak ble det blant annet krevd at skattemessig inngangsverdi på vedrelagsaksjene settes hos de deltakerne som er skattepliktige til Norge lik skattemessig inngangsverdi på de realiserede deltakerandelene på realisasjonstidspunktet. Ved tilbakebetaling av innbetalt kapital knyttet til

aksjene skal ethvert beløp som overstiger skattemessig inngangsverdi på aksjene skattlegges som utbytte fra selskapet. Videre skal gevinst ved senere realisasjon av aksjene være skattepliktig til Norge i henhold til norske skatteregler, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt. Dersom senere realisasjon av vederlagsaksjer medfører skatteplikt til annet land i henhold til skatteavtale, forfaller en forholdsmessig andel av den utsatte skatten på gevinsten i forbindelse med realisasjonen av deltakerandelene til umiddelbar beskatning i Norge. For aksjonærer hvis skatteplikt til Norge opphører etter bestemmelsene i skatteloven § 2-1 tredje ledd, eller som anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, gjelder de generelle regler om beskatning av gevinst på andeler mv. ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70.

## 19.5 Departementets vurderinger

Det fremgår av innledningen at Stortinget den 21. desember 1996 ba Regjeringen i et egnet dokument om å legge frem en årlig orientering om departementets fritakspraksis.

Flere tilfeller av omorganisering av næringsvirksomhet er gjort skattefrie direkte i medhold av skatteloven. Som en følge av dette har fritaksordningen etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 fått vesentlig mindre betydning de senere årene. Antallet søknader har også gradvis gått betydelig ned, fra en topp på 65 behandlede søknader i 2001 til 8 i 2012 og altså 10 i 2013.

På denne bakgrunn mener departementet det bør vurderes om det er hensiktsmessig å videreføre en ordning med en formell orientering til Stortinget i disse sakene. I den tiden årlige redegjørelser har vært gitt, det vil si fra og med 1997, har Stortinget heller ikke hatt merknader til søknadsbehandlingen.

Det er et viktig hensyn at det er åpenhet i en anonymisert form om den fritakspraksis som følges. Departementet mener dette hensynet vel så godt kan ivaretas ved at en noen lunde tilsvarende redegjørelse som den som i dag gis i Prop. 1 LS, i fremtiden gis på Finansdepartementets hjemmeside.

Finansdepartementet mener på denne bakgrunn at orientering om departementets praksis etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22, fra og med saker avgjort i 2014, kun bør gis på departementets hjemmeside.

## 20 Avskrivningsregler for vindkraftanlegg

Fra 2012 har Norge støttet fornybar elektrisitetsutbygging gjennom det svensk-norske elsertifikatmarkedet. Norge og Sverige har begge forpliktet seg til å finansiere halvparten av utbyggingsmålet på 26,4 TWh i perioden 2012–2020. Energibransjen har påpekt at det er flere ulikheter i rammevilkårene som kan påvirke om utbygging skjer i Norge eller Sverige, og det er særlig vist til raskere avskrivninger for vindkraftanlegg i Sverige.

Regjeringen vil fremme forslag om gunstigere avskrivninger for vindkraftanlegg. Et forslag vil bli

sendt på høring. Regjeringen tar sikte på å fremme et forslag for Stortinget våren 2015 og at de nye reglene gis virkning for inntektsåret 2015. Innføring av raskere avskrivninger for en avgrenset gruppe investeringer kan reise EØS-rettslige problemstillinger, og departementet vil vurdere spørsmål om notifikasjonsplikt etter EØS-avtalen nærmere før forslaget fremmes.

## 21 Omtale av enkelte merverdiavgiftssaker

### 21.1 Nøytral merverdiavgift i statlig sektor

Regjeringen varslet i Sundvolden-erklæringen at den ville innføre nøytral merverdiavgift i staten og helseforetakene, slik at flere private tjenestetilbydere kan bidra til å løse fellesskapets oppgaver. Saken ble også omtalt i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014). Regjeringen foreslår en ordning med nettoføring av merverdiavgift for statsforvaltningen jf. punkt 21.1.1 og Prop. 1 S (2014–2015) Statsbudsjettet 2015 (Gul bok). Regjeringen arbeider også med å utrede en ordning som kan nøytralisere merverdiavgiften for helseforetakene.

Statlig sektor er i hovedsak utenfor merverdiavgiftssystemet. De fleste virksomheter i statlig sektor har derfor ikke fradragsrett for merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Merverdiavgiften skaper således en konkurransevridning når tjenester kan produseres med egne ansatte uten plikt til å beregne merverdiavgift, men blir belastet merverdiavgift dersom tilsvarende tjenester kjøpes av private.

#### 21.1.1 Innføring av nettoføringsordning for ordinære statlige forvaltningsorgan

Regjeringen foreslår å innføre en ordning med nettoføring av merverdiavgiften i ordinære statlige forvaltningsorgan fra 1. januar 2015. De ordinære statlige forvaltningsorganene omfatter i hovedsak departementer og underliggende etater. Nettoføringsordningen innebærer at forvaltningsorganene ikke belastes merverdiavgiften i sine budsjetter og regnskaper, men kan føre merverdiavgiftsutgiftene på et sentralt kapittel og post for merverdiavgift. Det vil gjøre at merverdiavgiften ikke lenger er en kostnad for forvaltningsorganene. Dermed fjernes dagens konkurranseulempe for private aktører. Nettoføringsordningen er en administrativ ordning innen statsforvaltningen og er ikke en del av merverdiavgiftssystemet.

I arbeidet med å utrede nøytral merverdiavgift er det flere forhold som må vurderes nøye. Særlig viktig er det at det ikke legges opp til en ordning

som skaper nye konkurransevridninger mot private tilbydere, og at statsstøtteregulverket i EØS-avtalen er overholdt. En ordning bør også være budsjettneøytral, slik at bevilgningene til statlige virksomheter blir justert ned tilsvarende forventede merverdiavgiftsutgifter. Fra 2015 foreslår regjeringen å innføre en ordning for ordinære bruttobudsjetterte statlige forvaltningsorgan som rapporterer bevilgningsregnskap til statsregnskapet og har et mellomværende med statskassen. Det innebærer at nettobudsjetterte virksomheter og forvaltningsbedriftene holdes utenfor ordningen.

For å unngå at det oppstår nye konkurransevridninger i disfavør av private aktører, foreslås det at enkelte ordinære statlige forvaltningsorgan holdes utenfor ordningen. Dette er forvaltningsorgan som må antas å produsere, eller kunne produsere, visse tjenester i konkurranse med private aktører. Disse tjenestene er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Produsentene av tjenestene får dermed ikke fradragsført merverdiavgiften på anskaffelsene. Dette gjelder blant annet sosiale tjenester, undervisningstjenester og finansielle tjenester. Dersom slike statlige forvaltningsorganer hadde blitt omfattet av nettoføringsordningen, ville de fått en konkurransefordel ved at de ikke belastes merverdiavgift på anskaffelsene. Private aktører som produserer slike tjenester, vil fortsatt bli belastet merverdiavgift på sine innkjøp. NAV, Statens Vegvesen og BUF-etat er de største organene som holdes utenfor ordningen. Så snart som mulig skal det vurderes å ta flere av disse organene inn i ordningen. En utvidelse må baseres på en konkret vurdering. Tabell 21.1 gir en fullstendig oversikt over forvaltningsorganene som holdes utenfor. Forvaltningsorganene som inkluderes i ordningen nå, utgjør om lag 65 pst. av alle årsverk og om lag 50 pst. av samlede driftsutgifter i alle ordinære statlige forvaltningsorgan.

Det gjøres også visse begrensninger i hvilke merverdiavgiftsutgifter som kan nettoføres av forvaltningsorganene som inkluderes i ordningen. Merverdiavgift som ikke er fradragsberettiget etter merverdiavgiftsloven kap. 8, skal ikke kunne nettoføres. Dette gjelder blant annet merverdiavgift på varer og tjenester som også kan benyttes til

Tabell 21.1 Oversikt over ordinære statlige forvaltningsorgan som foreløpig holdes utenfor ordningen med nøytral merverdiavgift

<i>Organer som holdes utenfor ordningen nå</i>	<i>Begrunnelse</i>
Arbeids- og velferdsetaten, Barne-, ungdoms- og familieetaten (BUF-etat) og Utlendingsdirektoratet	Sosiale tjenester (unntatt mva.)
Statens fagskole for gartnere og blomsterdekoratører, Statped, Politihøgskolen, sameskolene i Midt-Norge, Karasjok og Kautokeino, og Det praktisk-teologiske seminar	Undervisningstjenester (unntatt mva.)
Lånekassen, Husbanken og Statens pensjonskasses boligordning	Finansielle tjenester (unntatt mva.)
Rikskonsertene, Riksteateret og Kunst i Offentlige Rom	Kulturelle tjenester (unntatt mva.)
Forsvarsbygg	Fast eiendom (unntatt mva.)
Statens vegvesen	Fast eiendom (unntatt mva.)
Den norske kirke (Kirkerådet og Bispedømmerrådene)	Pågående arbeid med et tydelig skille mellom kirken og staten
Statsbygg, Garantiinstituttet for eksportkreditt (GIEK), Statens kartverk, Statens pensjonskasse Forvaltningsbedrift, Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), NVE-anlegg, SDØE <sup>1</sup>	Forvaltningsbedrifter
Direktoratet for nødkommunikasjon og Jernbaneverket	Mva.-pliktige og får allerede fradragført all merverdiavgift
Virksomheter som mottar budsjettildeling ved utbetaling fra fagdepartementet over 50-post	Nettobudsjetterte virksomheter

<sup>1</sup> Statens direkte økonomiske engasjement i petroleum (SDØE) budsjetteres på samme måte som forvaltningsbedriftene på inntektsiden av statsbudsjettet.

formål privat, som servering, personkjøretøy mv. Dette er de samme begrensningene som gjelder i fradragretten for merverdiavgiftspliktige virksomheter og i kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner mv. Videre vil som hovedregel ikke merverdiavgift på anskaffelser til bygg, anlegg eller annen fast eiendom omfattes av ordningen. Det foreslås ikke endringer i merverdiavgiftsloven som følge av nettoføringsordningen.

Det legges opp til at nettoføringsordningen skal være provenynøytral. Det skjer ved at budsjettene til forvaltningsorganene som inkluderes i ordningen, nedjusteres tilsvarende deres forventede merverdiavgiftsutgifter. Tilsvarende budsjetteres alle forventede merverdiavgiftsutgifter på et sentralt kapittel og post for merverdiavgift hvor forvaltningsorganene kan føre sine merverdiavgiftsutgifter. Samlet sett anslås det å utgjøre 5,2 mrd. kroner. For en nærmere beskrivelse av gjennomføringen av nettoføringsordning

gen vises det til Prop. 1 S (2014–2015) Statsbudsjettet 2015 (Gul bok).

### 21.1.2 Arbeid med ordning for helseforetak

Helseforetakene fører ikke sine kostnader direkte i statsregnskapet slik ordinære statlige forvaltningsorganer gjør. Det må derfor velges en annen løsning enn ordningen med nettoføring av merverdiavgift som er valgt for statsforvaltningen. I tillegg blir det utfordrende å få til en budsjettneutral omlegging, dvs. at bevilgningene til helseforetakene blir redusert tilsvarende forventet merverdiavgiftskompensasjon. Videre bør ordningen innrettes slik at det ikke oppstår nye konkurransevriddinger, for eksempel ved at private tilbydere av helsetjenester belastes merverdiavgift på sine anskaffelser, mens offentlige tilbydere av slike tjenester får kompensert merverdiavgiftskostnadene.

Et forslag om å inkludere helseforetakene samt enkelte private aktører innen spesialisthelse-

tjenesten i kompensasjonsordningen for kommunesektoren var på høring i 2005. I høringsforslaget var investeringer holdt utenom. Mange høringsinstanser var den gang negative til at investeringer ble holdt utenfor, blant annet fordi det ville komplisere ordningen. Etter høringsrunden ble det konkludert med at kompensasjonsordningen også burde omfatte investeringer. Bondevik II-regjeringen besluttet at kompensasjonsordningen for helseforetak skulle utsettes pga. høyt investeringsnivå og store variasjoner i investeringsaktiviteten i sektoren. Det er fortsatt store variasjoner i investeringsaktivitet både mellom de enkelte helseforetakene og fra år til år.

Regjeringen tar sikte på å innføre en ordning med nøytral merverdiavgift for helseforetakene fra 1. januar 2016. Finansdepartementet vil i samarbeid med Helse- og omsorgsdepartementet utarbeide et forslag til en ordning som nøytraliserer merverdiavgiften for helseforetakene. Forslaget sendes på offentlig høring. Det tas sikte på å presentere et konkret forslag til utforming av en ordning for Stortinget i statsbudsjettet for 2016.

## 21.2 Merverdiavgift på aviser

Etter merverdiavgiftsloven § 6-1 er aviser trykt på papir fritatt for merverdiavgift. Fritak innebærer fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til virksomheter, men at det ved omsetning av trykte aviser skal beregnes merverdiavgift med en sats på null. Fritak innebærer dermed indirekte støtte gjennom merverdiavgiftssystemet. Fritaket omfatter ikke aviser og nyhetsmedier i elektronisk form. Dette anses som elektroniske tjenester som ilegges merverdiavgift med alminnelig sats. For 2014 er fritaket anslått å innebære en støtte til papiravisene på om lag 1,5 mrd. kroner sammenlignet med ordinær merverdiavgiftssats på 25 pst.

Regjeringen har i Sundvolden-erklæringen varslet at det skal arbeides med sikte på å innføre en felles, lav merverdiavgiftssats på papir- og e-aviser. Innføring av felles merverdiavgiftssats på papiraviser og aviser på elektronisk form kan gi mer nøytral avgiftslegging av aviser. Når en sats settes lavere enn den generelle på 25 pst., må det avgrenses hvilke elektroniske tjenester som skal få redusert merverdiavgiftssatsen til 8 pst., og hvilke som fortsatt skal ilegges 25 pst. merverdiavgift.

Det vil bli krevende å definere og avgrense elektroniske aviser som skal ha lav sats. Dette ble

også påpekt av Mediestøtteutvalget (NOU 2010: 14) som uttalte:

«Innføring av lav sats på digitale redaksjonelle tjenester vil medføre nye avgrensingsproblemer for digitale medier, knyttet til en nærmere definisjon av nyheter, aktualitetsstoff og samfunnsdebatt. Det vil bli utfordrende å skille mellom støtteberettiget innhold og aktører som kun tilbyr ren underholdning eller annen informasjon som ikke har krav på støtte gjennom redusert sats.»

Etter EUs merverdiavgiftsdirektiv skal elektroniske tjenester, uansett digitalt innhold, ilegges den generelle satsen. Dermed kan ingen av medlemslandene i EU innføre lavere satser på elektroniske tjenester, herunder e-aviser. Heller ikke fra land utenfor EU har en erfaring med å praktisere en avgrensning av lav merverdiavgiftssats på elektroniske aviser.

Særlig vanskelig vil avgrensningen bli for utenlandske næringsdrivende som er avgiftspliktige ved salg av elektroniske tjenester til forbrukere i Norge. I den norske ordningen for innkreving av slik merverdiavgift fra utenlandske næringsdrivende (VOES), er det lagt vekt på at ordningen skal være så enkel som mulig for å få utenlandske næringsdrivende til å registrere seg over internett og beregne norsk merverdiavgift med 25 pst. ved salg av elektroniske tjenester til norske forbrukere. Dette gjelder også e-aviser. Når de utenlandske næringsdrivende må vurdere innholdet i den elektroniske tjenesten, vil dette komplisere ordningen og kan øke faren for manglende registrering og beregning av korrekt avgift. Dette kan svekke etterlevelsen av ordningen.

Avgiftstekniske hensyn tilsier at kun kopier av papiravisen, i for eksempel pdf-format, omfattes av den lave satsen. En slik avgrensning synes praktiserbar. Den kan imidlertid bidra til å bremse den teknologiske utviklingen i dette markedet og derfor være lite framtidsrettet. Andre avgrensninger som går videre enn dette, vil innebære at det må skilles mellom tekst og bilder som er berettiget til lav sats, og annet innhold som ikke er det, for eksempel lyd, film og andre tekster og bilder. Deresom e-avisene kan omfatte lyd og film og fortsatt oppnå lav sats, kan aktører som kun tilbyr TV og musikk få en konkurranseulempe. Desto mer innhold som anses som en del av e-avis med lav sats, jo større vil konkurransevridningene bli. En vid definisjon av e-aviser vil dessuten gi et større provenytpap. Uansett hvordan avgrensningen utformes,

vil den kunne påvirke den teknologiske utviklingen på markedet. Det er de registrerte næringsdrivende som selv skal beregne og betale korrekt avgift. Aktørene må derfor vurdere i hvilken grad de omsetter elektroniske aviser som er berettiget lav sats eller ikke. Deres administrative kostnader ved beregning og betaling av merverdiavgift vil dermed øke.

I dag er omsetningen av e-aviser forholdsvis beskjedne. En reduksjon av merverdiavgiftssatsen på e-aviser til 8 pst. vil derfor gi et begrenset provenytap på kort sikt. Dersom merverdiavgiftssatsen på papiraviser øker til 8 pst., vil provenyet samlet sett øke på kort sikt. En omlegging til en felles sats på 8 pst. vil først gi et provenytap når e-avisene utgjør mer enn en tredel av omsetningsverdien. Størrelsen på provenytapet vil avhenge av avgrensningen som velges, og om andre elektroniske tjenester eventuelt får redusert sats (tidskrift, ukeblad, bøker).

Regjeringen har satt i gang et arbeid med sikte på å notisere en felles, lav merverdiavgiftssats på 8 pst. på papir- og e-aviser. For papiraviser legges det opp til å innføre en overgangsordning som varer i 5 år. Avgrensningen og utformingen av overgangsordningen vurderes nærmere i forbindelse med notiseringen. Det må forventes at EFTAs overvåkingsorgan (ESA), kan ha syn på avgrensningen av e-aviser og overgangsordningen for papiraviser. Siden det ikke er tillatt med redusert sats på elektroniske tjenester i EU, er det usikkert om ESA vil godkjenne en slik ordning for Norge.

Avgrensningen av e-aviser og notifikasjonen til ESA vil bli utarbeidet av Finansdepartementet i samråd med Kulturdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet. Redusert sats på e-aviser krever endringer i merverdiavgiftsloven og merverdiavgiftsforskriften. Disse må sendes på høring på ordinær måte. Dette er prosesser som vil ta noe tid. Det er foreløpig for tidlig å angi en konkret tidsplan, men en felles lav sats på papir- og e-aviser kan tidligst foreslås i Revidert nasjonalbudsjett 2015 med ikrafttredelse 1. juli 2015. Sakens kompleksitet, i tillegg til at ny regler må notiseres og godkjennes av ESA og må på offentlig høring, tilsier at et mer realistisk innføringstidspunkt er 1. januar 2016.

### **21.3 Merverdiavgift på fast eiendom**

Finansdepartementet har startet et større utredningsarbeid om merverdiavgiftsregelverket og fast eiendom. Dette arbeidet har vært omtalt i

Prop. 1 LS (2013–2014) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) punkt 25.1. Finanskomiteen tok omtalen til orientering, se Innst. 4 LS (2013–2014) punkt 33.3.

Arbeidet ble også omtalt i forbindelse med at det ble fremmet forslag til lovendringer i Prop. 94 LS (2013–2014) Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga kapittel 4. Her ble det foreslått enkelte forenklinger i regelverket for frivillig registrering av utleie av bygg eller anlegg. Forslaget ble vedtatt av Stortinget med ikrafttredelse 1. juli 2014, se endringslov 20. juni 2014 nr. 36 Lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Lovendringene innebar at kravet til søknad for allerede ordinært registrerte utleiere av bygg eller anlegg ble opphevet. I tillegg ble det innført enkelte endringer i tidspunktet for når den frivillige registreringen skal gjelde fra. Dette gir utleierne noe mer tid på å områ seg uten å miste retten til en effektiv fradragsrett.

I den gjenstående delen av utredningsarbeidet vil en blant annet vurdere mulighetene for å innføre merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. i tråd med regelverket som gjelder i de fleste EU-land. Spørsmålet om utforming av merverdiavgiftsreglene ved omsetning av nye bygninger mv. og utleie av næringseiendom bør ses i sammenheng.

Det videre utredningsarbeidet må prioriteres opp mot andre viktige oppgaver i departementet. Det er på nåværende tidspunkt derfor ikke mulig å angi en nærmere tidsplan for dette arbeidet og når et eventuelt lovforslag kan legges fram for Stortinget. Eventuelle forslag til regelendringer vil bli sendt på høring før det legges fram for Stortinget.

### **21.4 Endringer i representantordningen for merverdiavgift**

Fra 1. juli 2013 ble det innført enkelte endringer i ordningen med registrering ved representant for næringsdrivende som ikke har hjemsted eller forretningssted i Norge, se Prop. 150 LS (2012–2013) Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga kap. 6. Endringene innebar blant annet at representanten ikke lenger er ansvarlig for betaling av merverdiavgift. Endringen omfatter bare de tilfeller der den næringsdrivende hører hjemme i en stat som Norge har avtale med om utveksling av informasjon og innkreving av merverdiavgift. Samtidig ble krav om at salgskontroll dokumentasjon skal

sendes gjennom representanten, opphevet. Bakgrunnen for endringene er at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i en grunnlagt uttalelse i 2012 konkluderte med at representantordningen kan være i strid med EØS-avtalen artikkel 11 (forbud mot kvantitative importrestriksjoner) og artikkel 36 (forbud mot restriksjoner som hindrer fri flyt av tjenester). I Prop. 150 LS (2012–2013) ble det derfor samtidig varslet at det skal arbeides med større endringer i ordningen.

Departementet arbeider nå med en gjennomgang av hele representantordningen. Flere land stiller ikke lenger krav om at utenlandske næringsdrivende har representant, og departementet ser behov for å modernisere det norske merverdiavgiftsregelverket på dette området. Departementet tar sikte på å sende et forslag om regelendringer på høring så tidlig som mulig i 2015. Departementet vil komme tilbake til saken etter at høringen er avsluttet.

### **21.5 Notifikasjon til ESA av merverdiavgiftsfritak for elbiler**

---

I statsbudsjettet for 2014 ble det vedtatt å frita leasing av elbiler og omsetning av elbilbatterier for

merverdiavgift. Fritaket reiser EØS-rettslige problemstillinger og må notiseres til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før det kan innføres, se omtale i Prop. 94 LS (2013–2014) Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga kapittel 12. Fritaket har derfor ikke trådt i kraft.

Samtidig med notifikasjonen av fritaket for leasing av elbiler og omsetning av elbilbatterier vil det eksisterende fritaket for omsetning av nye elbiler bli notifisert. Dette har bidratt til at saken har blitt omfattende.

Regjeringen vil i tråd med Sundvolden-erklæringen føre en offensiv klimapolitikk og forsterke klimaforliket. Regjeringens klare mål er å gjennomføre en avgiftsstimulans også for leasing av elbiler og elbatterier. Dette vil også sikre en hensiktsmessig likebehandling av å eie og lease slike biler. For å oppnå dette har departementet sett det nødvendig å gjøre et grundig forarbeid før saken notiseres og er nå i ferd med å slutføre notifikasjonen slik at den kan sendes til ESA i høst. Arbeidet skjer i dialog med Nærings- og fiskeridepartementet og Klima- og miljødepartementet. Fritaket vil bli iverksatt så snart ESAs godkjenning foreligger.



Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
  - lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
  - lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
  - lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
  - lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
  - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
  - lov om endring i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven)
  - lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
  - lov om opphevelse av lov 6. mars 2009 nr. 13 om Statens obligasjonsfond
  - lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
  - lov om endring i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven
  - lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven)
  - overgangsregel til lov 7. desember 2012 nr. 76 del V om endringer i skatteloven
  - lov om endringer i lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i skatteloven
- og
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)
  - stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2015
  - stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015
  - stortingsvedtak om CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2015
  - stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015
  - stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2015
  - stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2015
  - stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2015
-

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 lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane
- lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om opphevelse av lov 6. mars 2009 nr. 13 om Statens obligasjonsfond
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven)
- overgangsregel til lov 7. desember 2012 nr. 76 del V om endringer i skatteloven
- lov om endringer i lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i skatteloven

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2015
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015
- stortingsvedtak om CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2015
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2015
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2015
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2015

i samsvar med et vedlagt forslag.

---

## A – Forslag til lovvedtak

### Forslag

#### til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre, *tredje eller fjerde* punktum, utgjør skatte-

grunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,23 for primærbustad, *1,11 for den først erverva sekundærbustaden og 0,8 for annan sekundærbustad.*

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2017.

---

### Forslag

#### til lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)

I

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

§ 7 fjerde ledd annet punktum oppheves.

§ 7 nytt sjettede ledd skal lyde:

Er eiendoms- eller bruksrett overtatt med hjemmel i lov til åsetespris, gjelder følgende bestemmelser. Der fast eiendom overtas på skifte av åsetesberettiget arving i henhold til skiftetakst, legges denne til grunn for avgiftsberegningen selv om arvingen ikke er best åsetesberettiget. Overtas eien-

dom av åsetesberettiget arving uten at overtagelsen skjer i henhold til skiftetakst eller overtas den av annen slektning i rett nedstigende linje, settes verdien til tre fjerdedeler av den antatte salgsverdi. En arving kan ikke fra samme arvelater kreve verdsettelse etter disse reglene for mer en én eiendom eller de andeler han mottar i en eiendom. Ektefeller eller samboere ansees i denne henseende som én arvelater, selv om ekteskapet eller samboerskapet er opphørt ved døden.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

#### I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 4-9 nr. 1 tredje punktum skal lyde:  
Departementet kan gi nærmere regler om oppgaveplikten etter denne paragraf.

§ 6-2 nr. 6 annet punktum skal lyde:  
I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

#### II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

Nytt tredje punktum i § 10-4 nr. 1 skal lyde:  
*Foregående punktum gjelder tilsvarende for deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-49 for poster som selskapet har gitt ukrevet etter § 4-9.*

#### III

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 8-8 nr. 2 annet ledd skal lyde:  
*Tillegg i alminnelig inntekt etter skatteloven § 10-42 skal ikke medtas i nettoinntekten i skattelisten.*

Nåværende § 8-8 nr. 2 annet til fjerde ledd blir tredje til nytt femte ledd.

#### IV

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-6 nr. 1 annet punktum skal lyde:  
Tilsvarende gjelder den som får pålegg etter § 6-6 eller § 6-7a.

§ 6-1 nr. 2 skal lyde:

2. Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i nr. 1, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 prosent eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende inntektsår. Departementet kan i forskrift frita for og avgrense oppbevaringsplikten, samt plikten til å fremskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

Ny § 6-7a skal lyde:

§ 6-7a Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale  
1. Ligningsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige som omfattes av § 4-2 nr. 1, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

2. I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter nr. 1 til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

#### V

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-2 oppheves.

§ 2-3 skal lyde:

§ 2-3 Sentrale ligningsmyndigheter

Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda er sentrale ligningsmyndigheter.

Ny § 2-4a skal lyde:

§ 2-4a *Nemndenes uavhengige stilling*

1. Departementet, Skattedirektoratet, skattekontoret og Oljeskattekontoret kan ikke instruere Skatteklagenemnda, Oljeskattenemnda eller Klagenemnda for petroleumsskatt generelt eller i enkelt saker.

2. Med unntak av endringsadgangen etter ligningsloven § 9-5 nr. 1, kan departementet, Skattedirektoratet, oljeskatteligningsmyndighetene og skattekontoret ikke endre vedtak fra Skatteklagenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt.

3. Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda forberedes av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet. Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke instruere sekretariatet generelt eller i enkeltsaker.

Ny § 2-4b skal lyde:

§ 2-4b *Oppnevning og organisering av Skatteklagenemnda*

1. Departementet oppnevner medlemmer av skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda skal ha en leder og en nestleder. Departementet fastsetter hvor mange øvrige medlemmer og varamedlemmer som skal oppnevnes til Skatteklagenemnda.

2. Nemndas leder organiserer Skatteklagenemnda i avdelinger. Det skal være flere avdelinger med tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst en avdeling med fem medlemmer (stor avdeling).

3. Lederen for Skatteklagenemnda og nestlederen skal delta i stor avdeling. De øvrige nemndsmedlemmene skal delta i stor avdeling og alminnelig avdeling.

4. Nemndas leder fordeler saker mellom avdelingene. Alle saker skal behandles i alminnelig avdeling. Dersom alminnelig avdeling ikke avgjør saken ved enighet eller dersom minst ett av medlemmene krever det, skal saken gå videre til behandling i stor avdeling. Leder av Skatteklagenemnda kan beslutte at saker skal gå direkte til behandling i stor avdeling.

5. Departementet kan gi forskrift om krav til nemndsmedlemmenes utdanning og arbeidserfaring og om organisering av Skatteklagenemnda.

§ 2-5 skal lyde:

§ 2-5. *Utelukkingsgrunner*

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4 er

- a) riksadvokaten, statsadvokater, politiembetsmenn, politiadjutanter og politifullmektiger,
- b) skatteoppkrevere samt tjenestemenn ved deres kontor, jf. skattebetalingsloven § 2-1,

c) tjenestemenn i Skattedirektoratet og ved skattekontorene,

d) enhver som er fradømt stemmerett i offentlige anliggender,

e) enhver som i løpet av de siste ti årene er straffet for overtredelse av denne lov, skatteloven, skattebetalingsloven, straffeloven § 406, regnskapsloven eller lovene om merverdiavgift og om avgift på investeringer mv. og

f) enhver som i løpet av de siste ti år er ilagt skjerpert tilleggsskatt etter § 10-5.

§ 2-6 oppheves.

§ 2-7 skal lyde:

§ 2-7 *Samtidige verv*

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn ett ligningsorgan etter §§ 2-3 og 2-4.

§ 2-8 skal lyde:

§ 2-8 *Valg og oppnevning*

1. Medlemmer av nemnd som nevnt i §§ 2-3 og 2-4, og varamedlemmer velges eller oppnevnes for fire år.

2. Medlemmer og varamedlemmer skal gjøre tjeneste til ny oppnevning har funnet sted, selv om funksjonstiden etter nr. 1 er utløpt.

§ 3-4 nr. 4 første punktum skal lyde:

4. Skattekontorets avslag på krav etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er begrunnet i nr. 2 c eller e eller kravet ble satt fram under forberedelse av en sak for Skatteklagenemnda.

§ 3-8 nr. 1 bokstav f skal lyde:

f. han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av Skatteklagenemnda eller

§ 3-9 oppheves.

§ 3-10 oppheves.

§ 8-5 skal lyde:

§ 8-5 *Særskilt avgjørelsesmyndighet*

De verdier som er nevnt i skatteloven § 18-7 første ledd bokstavene b og c om fordeling av dem mellom kommunene fastsettes av Skatteklagenemnda etter oppgave fra Norges vassdrags- og energidirektorat. Før Norges vassdrags- og energidirektorat gir sin oppgave, skal det ha gitt eieren av elektrisitetsverket og Skatteklagenemnda anledning til å uttale seg. Skatteklagenemndas avgjørelser etter denne paragraf kan ikke påklages.

§ 9-2 nr. 1 bokstav b skal lyde:

b. til *Skatteklagenemnda* over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9 eller

§ 9-5 nr. 3 skal lyde:

3. *Skattedirektoratet* kan kreve at *Skatteklagenemnda* overprøver skattekontorets vedtak i endringssak.

§ 9-5 nr. 5 oppheves.

§ 9-8 nr. 2 skal lyde:

2. Saker etter dette kapittel behandles og avgjøres av det *skattekontor departementet* bestemmer.

§ 9-11 nr. 1 første punktum skal lyde:

1. Når *Skatteklagenemnda* endrer en ligningsavgjørelse til fordel for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader.

§ 9-11 nr. 2 oppheves.

§ 9-11 nr. 5 skal lyde:

5. Skattyteren kan påklage skattekontorets avgjørelse til *Skatteklagenemnda* innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er komme fram. *Skatteklagenemndas avgjørelse kan ikke påklages.* Bestemmelsene i nr. 1 og 4 får tilsvarende anvendelse ved endring av avgjørelse om dekning av sakskostnader.

§ 10-8 nr. 5 annet punktum skal lyde:

*Skatteklagenemnda* er klageorgan for vedtak truffet av *Skattedirektoratet*.

§ 11-1 nr. 2 tredje punktum oppheves.

## VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med ligningen for inntektsåret 2014.

Endringene under III trer i kraft straks og får virkning fra og med skattelisten for inntektsåret 2014.

Endringene under IV trer i kraft 1. januar 2015.

Endringene under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

#### I

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 4-5 skal lyde:

§ 4-5 Kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemann

*Opplysninger om lønnsytelser skal leveres etter reglene i ligningsloven § 5-2, jf. § 5-1.* Andre kontrollopplysninger og ligningsoppgaver som nevnt i ligningsloven kapittel 5 leveres til skattekontoret innen utgangen av februar året etter inntektsåret.

Departementet kan fastsette nærmere regler om levering av *opplysninger* og oppgaver som nevnt i første ledd, herunder om omfanget av opplysningsplikten og tid og sted for levering.

§ 4-6 annet ledd skal lyde:

Skattekontoret kan fravike *de innrapporterte opplysningene* når det er grunn til å anta at de er uriktige. Før opplysningene fravikes, skal arbeidsgiver og arbeidstaker gis en passende frist for uttalelse.

§ 4-9 bokstav b) skal lyde:

b) omfanget av *opplysningsplikten* etter dette kapitlet for grupper av skattytere,

§ 5-2 femte ledd skal lyde:

Arbeidsgiveren skal levere *opplysninger om foretatt lønnstrekk for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. Opplysninger om foretatt lønnstrekk skal også leveres når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører. Forhåndsutfylte opplysninger om arbeidsgiveren etter denne bestemmelsen kan gjøres tilgjengelig for arbeidsgiveren ved elektronisk kommunikasjon.*

## II

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 4-2 nytt tredje ledd skal lyde:

*Departementet, Skattedirektoratet og skattekontoret kan ikke instruere den særskilte skatteklagenemnda generelt eller i enkeltsaker. Med unntak av det som følger av § 4-7, jf. ligningsloven § 9-5 nr. 1, kan departementet og ligningsmyndighetene ikke endre vedtak fra den særskilte skatteklagenemnda.*

## III

Endringene under I trer i kraft fra 1. januar 2015.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

#### I

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 23-3 nr. 3 tredje ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 49 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre

mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 49 650 kroner.

#### II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

#### I

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

§ 10-44 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:

*Departementet kan gi nærmere regler om skattemessig oppløsning av selskap.*

§ 10-48 skal lyde:

§ 10-48 *Ektefeller*

*Departementet kan gi bestemmelser om at ektefeller skal anses som selvstendige deltakere i deltakerlignet selskap på nærmere vilkår, og gi nærmere regler om fordeling av selskapets overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld mellom ektefellene.*

Nåværende § 10-48 blir ny § 10-49.

§ 14-43 annet ledd skal lyde:

(2) Forhøyet avskrivningssats gjelder for bygg med en så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Saldo for slikt bygg kan avskrives med inntil 10 prosent. Det samme gjelder for anlegg med en brukstid på ikke over 20 år fra det er nytt.

#### II

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

§ 9-7 fjerde ledd nytt annet punktum skal lyde:

*Når fordel ved uttak til gaveoverføring regnes som skattepliktig inntekt etter § 5-2, skal gavemottakers inngangsverdi settes til den utgangsverdi som giver blir skattlagt for.*

§ 9-7 sjette ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:

*Skattepliktig gevinst på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker i andre tilfeller enn de som er*

*nevnt i foregående punktum, legges til den inngangsverdi mottaker trer inn i etter første ledd. Fra-dragberettiget tap på givers hånd som følge av gavesalg til mottaker trekkes fra den inngangsverdi mottaker trer inn i etter første ledd.*

§ 14-48 fjerde ledd skal lyde:

Tredje ledd gjelder ikke for negativ saldo i gruppe a, c, d og j, og heller ikke for gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto, når skattyter er eller blir hjemmehørende i annen stat i EØS, unntatt for selskap mv. som er eller blir hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og som etter flyttingen ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b. Bestemmelsene i §§ 14-45 til 14-47 gjelder for inntektsføring av negativ saldo i gruppe a, c, d og j og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto etter utflyttingen. Det må stilles sikkerhet svarende til skatteforpliktelsen, i form av bankgaranti, pant i verdipapirer eller annen betryggende sikkerhet, *dersom det ved flyttingen eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives*. Kravet til sikkerhetsstillelse fastsettes av Skattedirektoratet. *Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt i tredje punktum, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt i tredje punktum, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet.* Dersom kravet om betryggende sikkerhet i et senere inntektsår ikke lenger er oppfylt, skal negativ saldo i gruppe a, c, d og j og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto inntektsføres i sin helhet dette året. Tredje ledd gjelder tilsvarende for skattyter som tidligere er utflyttet, og som blir hjemmehørende utenfor EØS, samt for selskap mv. som er eller blir hjemmehørende i lavskatteland innenfor EØS og ikke er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet der, på tilsvarende vilkår som fastsatt i § 10-64 bokstav b.



### III

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

§ 9-14 niende ledd første og annet punktum skal lyde:

*Skattyter kan kreve utsettelse med innbetaling av utlignet og forfalt skatt dersom skattyter er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 eller anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat. Skatten skal likevel innbetales med en syvendedel av opprinnelig skattebeløp for hvert inntektsår fra og med uttaksåret.*

§ 9-14 niende ledd annet til fjerde punktum blir tredje til femte punktum.

§ 9-14 niende ledd sjetten og syvende punktum skal lyde:

Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt i femte punktum, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt i femte punktum, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet.

§ 9-14 niende ledd syvende punktum blir nytt åttende punktum.

### IV

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

§ 5-31 bokstav a skal lyde:

- a. tilskudd til investeringer i faste anlegg og tilhørende produksjonsutstyr innenfor rammen av bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, jf. likevel § 14-44 første ledd siste punktum.

§ 14-42 annet ledd bokstav a fjerde punktum skal lyde:

Frdrag skal likevel ikke gjøres for tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift,

§ 14-44 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilskudd til bygdeutvikling (BU-midler) innenfor det geografiske området som omfattes av § 3 i forskrift 17. juni 2014 nr. 807 og distriktsrettet investeringsstøtte etter samme forskrift, regnes som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet.

### V

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

§ 3-3 nytt niende ledd skal lyde:

*(9) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt fra deltakerlignet selskap og formue i slikt selskap, jf. §§ 10-40 til 10-49.*

§ 4-10 første ledd tredje punktum og nytt fjerde punktum skal lyde:

Verdien av den først ervervede sekundærboligen skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 72 prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Verdien av øvrig sekundærbolig og næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 annet ledd tredje punktum skal lyde:

Prosentandelen er 25 for primærbolig, 60 for den først ervervede sekundærboligen og 80 for øvrige sekundærboliger.

§ 4-10 fjerde ledd nytt siste punktum skal lyde:

*Verdien av næringseiendom settes til 80 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.*

§ 6-32 første ledd bokstav b skal lyde:

- b. Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6-31 første ledd bokstav b, gis med 29 prosent av summen av slik inntekt.

§ 6-82 første punktum skal lyde:

Skattyter som på grunn av sykdom eller annen varig svakhet har varig nedsatt ervervsevne av så lett karakter at det ikke gir rett til uføretrygd eller annen offentlig stønad, kan gis særfradrag i alminnelig inntekt etter en samlet vurdering av skattyterens økonomiske situasjon.

§ 10-42 sjetten ledd annet punktum skal lyde:

Innskuddet fastsettes til verdien ved utgangen av året.

§ 10-43 skal lyde:

§ 10-43 *Underskudd for kommandittister og stille deltagere*

Kommandittister og stille deltakere må fremføre andel av underskudd i selskapet til fradrag i senere års overskudd fra selskapet eller i gevinst ved realisasjon av andel i samme selskap. Reglene i § 14-6 gis tilsvarende anvendelse så langt de passer.

§ 11-7 sjetzte ledd oppheves.

§ 15-4 første ledd skal lyde:

(1) Personlig skattyter skal ha personfradrag i alminnelig inntekt. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 for det enkelte inntektsår.

§ 15-4 annet til fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir annet ledd og skal lyde:

(2) Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, og ektefellens inntekt kreves lignet særskilt etter § 2-11 første ledd, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsboet skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Boet skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 15-4 nåværende sjetzte til niende ledd blir tredje til sjetzte ledd.

§ 15-5 annet ledd skal lyde:

(2) Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 500 kroner i klasse 1, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

§ 16-1 første ledd bokstav c og ny d skal lyde:

c) *mottar stønad etter lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerande stønad til personar med kort butid i Noreg.*

d) er skattepliktig hit for tilsvarende pensjonsinntekt som angitt i bokstav a, b og c, fra annen EØS-stat.

§ 16-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Fradraget nedtrappes når skattyters samlede pensjonsinntekt mv. etter § 12-2 bokstav b, i og j overstiger fastsatte beløpsgrenser. Beløps-

grensene fastsettes årlig av Stortinget i to trinn. Fradraget nedtrappes med 15,3 prosent av pensjonsinntekt mv. som overstiger beløpsgrensen i trinn 1, og med 6 prosent av pensjonsinntekt mv. som overstiger beløpsgrensen i trinn 2. Beløpsgrensene reduseres tilsvarende som etter annet ledd. Pensjonsinntekt fra utlandet som ikke er skattepliktig hit, inngår i samlet pensjonsinntekt mv. etter dette ledd. I samlet pensjonsinntekt mv. etter dette ledd inngår ikke ytelser som nevnt i skatteloven § 12-2 bokstav j og § 17-1 første ledd forut for overgang fra slike ytelser til alderspensjon i løpet av inntektsåret.

§ 16-40 annet ledd skal lyde:

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

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 15 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 33 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 33 millioner kroner i inntektsåret.

§ 17-1 første ledd skal lyde:

(1) Hvis alminnelig inntekt med tillegg etter tredje ledd, fradratt tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42, ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget, skal det ikke utlignes skatt eller trygdeavgift for skattyter som

- a) *mottar overgangsstonad etter §§ 16-7 eller 17-6 i folketrygdloven, eller*
- b) *mottar pensjon etter §§ 16-7 eller 17-5 i folketrygdloven.*

## VI

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

§ 18-3 tiende ledd skal lyde:

(10) Av produksjon i kraftverk med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse under 10 000 kVA, fastsettes ikke grunnrenteinntekt.

## VII

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

§ 14-6 fjerde ledd skal lyde:

(4) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt fra *gjennomsnittslignet* skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-7 tredje ledd skal lyde:

(3) Denne paragraf gjelder ikke for inntekt fra *gjennomsnittslignet* skogbruk, jf. § 14-81.

§ 14-81 annet ledd første og annet punktum skal lyde:

*Gjennomsnittsligning foretas i enkeltpersonforetak. Slik ligning skal foretas når næringen har vært drevet i åtte år.*

Nåværende § 14-81 annet ledd annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 14-82 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Inntekt fra *enkeltpersonforetak* av reindrift og bierverv knyttet til denne, fastsettes på følgende måte:

## VIII

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

§ 2-30 første ledd g. nr. 5 skal lyde:

5. Regionalt helseforetak og helseforetak. *Helseforetak skal likevel svare skatt av inntekt knyttet til sykehusapotekenes publikumsutsalg. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av forrige punktum, herunder nærmere definisjon av publikumsutsalg og om fordeling av inntekter og kostnader mellom skattefrie og skattepliktige del.*

§ 4-53 overskriften skal lyde:

§ 4-53 *Gjeldsfradrag for stat, helseforetak, fylkeskommune og kommune*

§ 4-53 første ledd skal lyde:

(1) Stat, *helseforetak*, fylkeskommune og kommune gis fradrag for gjeld med et beløp som svarer til halvparten av den skattepliktige bruttoformuen.

## IX

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde fra og med inntektsåret 2014. For eiendeler og forpliktelser som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd bokstav a til c trer endringene i kraft straks med virkning for uttak fra og med 19. juni 2014.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med 1. juli 2014.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Endringen under VI trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

## X

Endringene under VII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Følgende overgangsregel gjelder:

*Deltakere i selskap som ble gjennomsnittslignet etter skatteloven § 14-81 eller § 14-82 i inntektsåret 2014, kan velge tilsvarende gjennomsnittsligning også for etterfølgende inntektsår. Inntektsåret 2019 er siste år med gjennomsnittsligning for slike deltakere. Ved opphør av gjennomsnittsligning gjelder følgende for inntekt fra selskapet:*

*Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning overstiger summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsoverheng komme til fradrag i skogbruksinntekten for opphørsåret. Dersom summen av de inntil fire siste års skattlagte skogbruksinntekter etter gjennomsnittsligning er lavere enn summen av de faktiske skogbruksinntekter i samme periode, skal dette gjennomsnittsunderheng tas til inntekt i opphørsåret. Denne overgangsregelen gjelder tilsvarende for inntekt fra reindrift, men slik at kun de to siste årenes skattlagte inntekt medregnes.*

## XI

Endringene under VIII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

Følgende overgangsregel gjelder:

*Inngangsverdi for driftsmidler mv. som inngår i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 2-30 første ledd g. nr. 5 annet og tredje punktum, fastsettes til enten:*

*a) anskaffelsesverdi, tillagt senere påkostninger, eller b) markedsverdi per 1. januar 2015.*

*Anskaffelsesverdi etter bokstav a) reduseres med beregnede avskrivninger etter de avskrivningsregler og avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel, for eiertiden frem til og med inntektsåret 2014.*

*Inngangsverdi for varebeholdning settes i samsvar med skatteloven § 14-5 annet ledd.*

*Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.*

---

## Forslag

### til lov om endring i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven)

#### I

I lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) gjøres følgende endring:

§ 11-8 annet ledd skal lyde:

Medlem som er sykmeldt ved utløpet av oppsigelsesfristen, skal her anses som ufør dersom

den sykdom som da var konstatert, har gitt rett til arbeidsavklaringspenger eller *uføretrygd* innen ett år etter utløpet av oppsigelsesfristen.

#### II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2015.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

#### I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-6 første ledd bokstav g skal lyde:

g) pensjon, livrente, *uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger*, som omfattes av skatteloven § 5-1 første ledd, § 5-40 eller § 5-42 bokstav b, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd, til personer som ikke er bosatt i riket.

Ny § 5-13c skal lyde:

§ 5-13c *Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale*

1. Skattekontoret kan i forbindelse med kontroll pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.

2. I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter nr. 1 til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 5-15 første ledd skal lyde:

Den som får pålegg etter §§ 5-13a, 5-13c eller 5-14, kan klage over pålegget dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

*Lønnstrekk av inntekt på Svalbard for de seks foregående kalendermånedene forfaller til betaling hver 1. august og 1. februar. Lønnstrekk skal også betales når arbeidsgiver opphører med virksomhet på Svalbard eller aktiviteten der på annen måte opphører.*

§ 10-11 skal lyde:

§ 10-11 *Lønnstrekk til Svalbard*

*Hver betalingstermin omfatter seks kalendermånedes og starter henholdsvis 1. januar og 1. juli.*

II

Endringene under I trer i kraft fra 1. januar 2015.

---

## Forslag

### til lov om opphevelse av lov 6. mars 2009 nr. 13 om Statens obligasjonsfond

I

Lov 6. mars 2009 nr. 13 om Statens obligasjonsfond oppheves.

II

Loven gjelder fra og med 1. januar 2015.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-8 skal lyde:

§ 5-8 *Viltlevende marine ressurser*

Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved fiskeres omsetning til eller gjennom fiskesalgslag som er opprettet i medhold av *fiskesalgslagslova*. Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved fiskesalgslagets formidling eller godkjenning av slik omsetning.

§ 8-3 første ledd bokstav c skal lyde:

c) kunst og antikviteter, med mindre kjøperen omsetter varer av samme slag i sin virksomhet eller varene er til bruk i virksomhet som nevnt i § 5-9

§ 8-6 første ledd tredje punktum og nytt fjerde og femte punktum skal lyde:

*Krav om fradrag må framsettes senest tre år etter registreringen. Krav om fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som inngår i en kapitalvare som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b, må framsettes*

*innen tre år regnet fra retten til tilbakegående avgiftsoppgjør oppstod. Tidsbegrensningen i første punktum gjelder ikke for slike anskaffelser som inngår i en kapitalvare som nevnt i § 9-1 annet ledd bokstav b.*

§ 16-2 sjette ledd annet punktum skal lyde:

I selskap, *samvirkeforetak*, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 16-8 første ledd innledningen skal lyde:

(1) Når *avgiftssubjektets* årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapskikk eller bokføringsskikk, kan avgiftsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

## II

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-1 tredje ledd tredje punktum skal lyde:

*Beløpsgrensen i første ledd gjelder ikke for tilbyder som velger forenklet registreringsordning etter §§ 14-4 til 14-7.*

§ 3-16 oppheves.

§ 14-4 annet ledd skal lyde:

(2) *Tilbyder som velger en forenklet registreringsordning som nevnt i første ledd, skal registreres når samlede leveranser har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder. Tilbyder kan tillates registrert etter forenklet registreringsordning for samlede leveranser har oversteget beløpsgrensen i forrige punktum.*

§ 14-7 tredje ledd skal lyde:

(3) *Dersom merverdiavgiftspliktig innførsel er falt under den til enhver tid gjeldende beløpsgrensen i § 14-4 annet ledd uten at virksomheten er slettet i medhold av denne paragrafen, skal tilbyder forbli registrert i minst to hele kalenderår.*

§ 15-10 fjerde ledd fjerde punktum skal lyde:

Transaksjonsoversikten skal oppbevares i fem år fra utgangen av det året transaksjonene er gjennomført:

Ny § 16-8a skal lyde:

§16-8a *Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale*

(1) *Avgiftsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov, å oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*

(2) *I enkeltpersonforetak rettes pålegg etter nr. 1 til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til daglig leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.*

(3) *Ligningsloven § 3-6 gjelder tilsvarende for klage over pålegg etter denne paragraf.*

## III

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 12-2 skal lyde:

§ 12-2 *Sentrale avgiftsmyndigheter*

Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og *Skatteklagenemnda* er sentrale avgiftsmyndigheter. *Oppnevning av medlemmer av Skatteklagenemnda, sammensetning og organisering av nemnda følger av ligningsloven §§ 2-4a, 2-4b, 2-5, 2-7 og 2-8.*

§ 19-1 første ledd første punktum skal lyde:

(1) *Skatteklagenemnda* avgjør klage over skattekontorets eller Skattedirektoratets vedtak etter § 18-1, § 18-3, § 18-4 første og annet ledd, § 21-2 og § 21-3.

§ 19-1 annet ledd oppheves.

§ 19-1 tredje ledd blir nytt annet ledd.

§ 19-1 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Klage over skattekontorets vedtak om merverdiavgift leveres til skattekontoret.*

§ 19-2 skal lyde:

§ 19-2 *Sakskostnader*

(1) *Dersom Skatteklagenemnda* endrer et vedtak til gunst for klager, avgjør skattekontoret om det skal tilkjennes sakskostnader etter forvaltningsloven § 36.

(2) *Skattekontorets vedtak etter første ledd kan påklages til Skatteklagenemnda.*

§ 20-2 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Staten kan ved søksmål få prøve om vedtak fattet av *Skatteklagenemnda* skal oppheves helt eller delvis fordi det bygger på feil faktisk grunnlag eller uriktig oppfatning av et retts spørsmål.

§ 20-2 annet ledd skal lyde:

(2) Søksmål rettes mot *Skatteklagenemnda* ved lederen.

§ 20-2 tredje ledd første punktum skal lyde:

(3) Søksmål må være reist innen fire måneder etter at *Skatteklagenemndas* vedtak ble truffet.

#### IV

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 2-1 første ledd skal lyde:

(1) Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 150 000 kroner i en periode på tolv måneder. *Det samme gjelder for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner.*

#### V

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 9-6 første ledd annet punktum skal lyde:

Fradragsført inngående merverdiavgift for slike personkjøretøy skal tilbakeføres dersom kjøretøyet i løpet av de fire første årene etter registreringen selges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett.

§ 9-6 annet ledd skal lyde:

(2) I tilbakeføringsbeløpet skal det gjøres fradrag for 1/30 for hver hele måned første år og deretter for 1/60 for hver hele måned de følgende tre år regnet fra registreringstidspunktet.

#### VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2015.

Endringene under III trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

#### VII

Endringene under IV trer i kraft 1. januar 2015.

Følgende overgangsregler gjelder:

*Avgiftssubjekter som blir slettet fra Merverdiavgiftsregisteret som følge av økt beløpsgrense, er unntatt fra plikt til å justere inngående merverdiavgift i henhold til merverdiavgiftsloven kapittel 9 for kapitalvarer som er anskaffet fram til 1. januar 2015*

*Avgiftssubjekter som etter økt beløpsgrense ikke kvalifiserer til fortsatt registrering i Merverdiavgiftsregisteret, har ikke fradragsrett for inngående avgift på anskaffelser foretatt fra og med 1. januar 2015. Fra samme tid har slike avgiftssubjekter ikke plikt til å svare merverdiavgift av omsetning eller uttak.*

#### VIII

Endringene under V trer i kraft 1. januar 2015.

Følgende overgangsregler gjelder:

*Endringene gjelder for kjøretøy som er anskaffet etter 31. desember 2014.*

*Endringene gjelder likevel ikke for kjøretøy som er anskaffet etter 31. desember 2014 dersom*

- a) *kjøretøyene er anskaffet i henhold til bindende kjøpekontrakt inngått før 8. oktober 2014 eller*
- b) *kjøretøyene er utleid i henhold til bindende leieavtale inngått før 8. oktober 2014*

*For slike kjøretøy vil § 9-6 slik den lyder fram til 1. januar 2015 gjelde. Kjøretøyets eier kan likevel velge å påberope seg § 9-6 slik den lyder fra 1. januar 2015.*

## Forslag

### til lov om endring i lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven

#### I

I lov 9. desember 2011 nr. 52 om endringer i skatteloven del V, jf. lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven), gjøres følgende endring:

Overgangsregel om utfasing av særfradraget for store sykdomsutgifter skal lyde:

Skattyter som har fått særfradrag for store sykdomsutgifter etter skatteloven § 6-83 for inn-

tektsårene 2010 og 2011, gis særfradrag for store sykdomsutgifter på tilsvarende vilkår *fra og med inntektsåret 2012*. Departementet kan i forskrift gi regler om begrensning av fradragsretten etter første punktum.

#### II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2015.

---

## Forslag

### til lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven)

#### I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1 overskriften skal lyde:

§ 1 *Formål og stedlig virkeområde*

§ 1 nytt annet ledd skal lyde:

*Loven gjelder også for Svalbard. Departementet kan i forskrift fastsette at deler av loven ikke skal gjelde på Svalbard, eller fastsette særskilte regler for dette området.*

§ 3 første ledd skal lyde:

Plikten til å gi opplysninger etter denne lov omfatter opplysninger som skal gis med hjem-

mel i følgende bestemmelser med tilhørende forskrifter:

- a. ligningsloven § 5-2,
- b. folketrygdloven §§ 24-2, 25-1 annet ledd og 25-10, jf. § 21-4,
- c. skattebetalingsloven § 5-11,
- d. statistikkloven § 2-2 og
- e. *svalbardskatteloven § 5-2 femte ledd.*

#### II

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer (a-opplysningsloven) gjøres følgende endring:

§ 10 tredje ledd skal lyde:

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til *Skatteklagenemnda*.



## III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

---

**Forslag****til overgangsregel til lov 7. desember 2012 nr. 76 del V om endringer i skatteloven**

## I

Ved oppheving av § 17-1 første ledd bokstav a i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven), jf. lov 7. desember 2012 nr. 76 avsnitt V, gjelder følgende overgangsregel:

*Overgangsregel til endringer i skattereglene for uføreytelser*

*Departementet kan i forskrift gi regler om skattefradrag for inntektsårene 2015, 2016 og 2017*

*for skattytere som får en betydelig nedgang i netto inntekt etter skatt som følge av oppheving av skattebegrensingsregelen i skatteloven § 17-1 første ledd bokstav a.*

## II

Overgangsregelen trer i kraft straks med virkning for inntektsårene 2015, 2016 og 2017.

---

**Forslag****til lov om endringer i lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i skatteloven**

## I

I lov 13. desember 2013 nr. 117 om endringer i lov 26.mars 1999 nr. 14, gjøres følgende endringer:

VIII sjette ledd tredje punktum skal lyde:  
*Bestemmelsen i foregående punktum gjelder likevel ikke for utdeling eller arv fra uskiftebo, når utdeling skjer etter 31. desember 2013.*

Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

## II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

---

## B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

### Forslag

## til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2015 (Stortingets skattevedtak)

### Kapittel 1 – Generelt

#### § 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2015. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2015, 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 1 200 000 kroner. Satsen skal være 0,05 pst.

Ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 400 000 kroner. Satsen skal være 0,05 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 0,05 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 1 200 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 400 000 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 Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 552 300 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 885 600 kroner i klasse 0 og 1.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 pst. av den inntekten som overstiger 552 300 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 885 600 kroner i klasse 0 og 1.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

### § 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 9,65 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 13,15 pst.

### § 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 27 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 31 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 27 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 toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

### § 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

### § 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

### § 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,60 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,25 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere sats.

## **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 27 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 51 pst.

#### § 4-3 *Terminskatt*

Terminskatt for inntektsåret 2015 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 tonnasje-skatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

### **Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.**

#### § 6-1 *Minstefradrag*

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 87 950 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 72 200 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 50 400 kroner i klasse 1.

#### § 6-4 *Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt*

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 135 700 kroner for enslige og 124 800 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 249 600 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 30 800 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 180 800 kroner i trinn 1 og 273 650 kroner i trinn 2.

#### § 6-6 *Særfradrag for enslige forsørgere*

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 067 kroner pr. påbegynt måned.

### **Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.**

#### § 7-1 *Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling*

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

#### § 7-2 *Adgang til å fravike reglene i vedtaket*

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

## Forslag

### til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2015

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket. Avgiftsplikten gjelder kun arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, med de begrensninger som følger av lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.

§ 2 Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravellesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 44 185 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til fradrag.

Fradrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 88 370 kroner per år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv til arvelaterens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren – og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner.....intet

Av de neste 330 000 kroner .....6 pst.

Av overskytende beløp.....10 pst.

§ 5 Av arv som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 470 000 kroner.....intet

Av de neste 330 000 kroner.....8 pst.

Av overskytende beløp.....15 pst.

## Forslag

### til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2015

For inntektsåret 2015 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

#### Arbeidsgiveravgift

##### *§ 1 Beregning av avgift og regler om soneplassering*

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sone hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten drives, jf. annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres

(ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende termin.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

#### § 2 Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Rissa, Midtre Gauldal og Selbu i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest-Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran og Inderøy i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Ørland og Agdenes i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lær-

dal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,

- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.

(4) Sone III omfatter:

- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

(5) Sone IV omfatter:

- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy og Leka i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

(6) Sone IVa omfatter:

- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

(7) Sone V omfatter:

- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

### § 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2015 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 folketrykkløven § 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, 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 ambulende 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 aktiviteter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

#### Syntetfisersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av aktiviteter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

*Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)*

#### Energisektoren

##### Næringsho-

vedområde 35 Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning

#### Transportsektoren

49.1	Passasjertransport med jernbane
49.2	Godstransport med jernbane
49.31	Transport med rutebil og sporvei i by- og forstadsområder
49.39	Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted
49.41	Godstransport på vei
50	Sjøfart
51.1	Lufttransport med passasjerer
51.21	Lufttransport med gods
Lufthavner	
52.23	Andre tjenester tilknyttet lufttransport

	Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.
64	Finansieringsvirksomhet
65	Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning
66	Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet
70.10	Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern
70.22	Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2015. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei, jf. næringskode 49.41 Godstransport på vei, må differansen ikke overstige 250 000 kroner i 2015.

(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 2015, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte ikke overstige 250 000 kroner i 2015. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønns-

kostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i termen.

*§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen*

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
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



<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>	
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 arbeidsfor-

hold, 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 8,1 pst.

*§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.*

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,3 pst.

**Andre bestemmelser**

*§ 9 Forskriftsfullmakt mv.*

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

**Forslag****til stortingsvedtak om CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2015**

Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO<sub>2</sub> i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen

betales CO<sub>2</sub>-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for gass kr 1,00 per standardkubikkmeter
- b. for olje eller kondensat kr 1,00 per liter.

## Forslag

### til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2015

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

#### I

I 2015 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 8,1 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 3,1 pst. for 2015.

Avgift på omsetning av råfisk, råfiskprodukter, hval og hvalprodukter innkreves av godkjente salgslag, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 3. Ved fiske i fjerne farvann der omsetningen foregår utenom salgslag, og ved omsetning av sel og produkter av sel, skal den avgiftspliktige innbetale produktavgiften til Fiskeridirektoratet.

---

## Forslag

### til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2015 (kap. 5521 post 70)

#### *§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven*

Fra 1. januar 2015 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

#### *§ 2 Alminnelig sats*

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

#### *§ 3 Redusert sats med 15 pst.*

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

#### *§ 4 Redusert sats med 8 pst.*

Merverdiavgift svares med 8 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,

- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av viltlevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

## Forslag til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2015

### Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	7,13 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,19 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	11,99 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	20,77 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,64 per volumprosent og liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

- a) fra produsents eller importørs lager
1. utføres til utlandet,
  2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
  3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
  2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer,
- g) framstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun framstilling til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### Om avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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	2,44	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,44	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,44	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	0,99	per gram av pakningens nettovekt
Snus	0,99	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarethylser	0,0373	per stk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakkvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakkvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
  1. utføres til utlandet,
  2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
  3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
  1. diplomater,
  2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

#### A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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

- betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,
  - motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,
  - oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.
- Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO <sub>x</sub> -utslipp (mg/km)	CO <sub>2</sub> -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm <sup>3</sup> )	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
<b>Avgiftsgruppe A</b>							2 400
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser	0 – 1 150					39,10	
	1 151 – 1 400					85,25	
	1 401 – 1 500					170,52	
	over 1 500					198,31	
		0 – 70				0	
		71 – 100				245,04	
		101 – 140				709,60	
		over 140				1 756,12	
			over 0			47,11	
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		795,36	
				121 – 160		801,49	
				161 – 230		1 868,43	
				over 230		2 999,70	

Avgiftsgrupper	Egen- vekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO <sub>x</sub> - utslipp (mg/km)	CO <sub>2</sub> - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm <sup>3</sup> )	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 105 g/km t.o.m 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som lig- ger under 105 g/ km t.o.m 50 g/km						846,41	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						1 004,66	
<b>Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO<sub>2</sub>-utslipp</b>							
– bensindrevne					0 – 1 050	15,19	
					1 051 – 1 600	50,59	
					1 601 – 2 000	118,75	
					over 2 000	128,09	
– ikke bensin- drevne					0 – 1 050	11,64	
					1 051 – 1 600	41,31	
					1 601 – 2 000	96,93	
					over 2 000	100,83	
<b>Avgiftsgruppe B</b>							<b>2 400</b>
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm og bredde under 190 cm							
	22 pst. av A	22 pst. av A	30 pst. av A				
<b>Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO<sub>2</sub>-utslipp, og med</b>							
– utslipp 105 g/km og over					0 – 105	0	
					106 – 120	238,61	
					121 – 160	240,45	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO <sub>x</sub> -utslipp (mg/km)	CO <sub>2</sub> -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm <sup>3</sup> )	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
				over 160		467,11	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 105 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						253,92	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						301,40	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp					30 pst. av A		
<b>Avgiftsgruppe C</b>							2 400
Campingbiler	22 pst. av A	22 pst. av A	0 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
<b>Avgiftsgruppe D</b> (Opphevet)							
<b>Avgiftsgruppe E</b>							0
Beltebiler						36 pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	
<b>Avgiftsgruppe F</b>							0
Motorsykler						7 895	
		0 – 11				0	
		over 11				250,00	
					0 – 125	0	
					126 – 900	32,14	
					over 900	70,48	
<b>Avgiftsgruppe G</b>							2 400
Beltemotorsykler (snøscootere)							
	0 – 100					13,19	
	101 – 200					26,38	
	over 200					52,74	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO <sub>x</sub> -utslipp (mg/km)	CO <sub>2</sub> -utslipp (g/km)	Slagvolum (cm <sup>3</sup> )	Sats per enhet (kr)	Vrakpant-avgift (kr)
		0 – 20				21,19	
		21 – 40				42,37	
		over 40				84,72	
					0 – 200	2,32	
					201 – 400	4,64	
					over 400	9,27	
<b>Avgiftsgruppe H</b>							<b>2 400</b>
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede							
	40 pst. av A	40 pst. av A	100 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		795,36	
				over 120		801,49	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 105 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						846,41	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						1 004,66	



Avgiftsgrupper	Egen- vekt (kg)	Motor- effekt (kW)	NO <sub>x</sub> - utslipp (mg/km)	CO <sub>2</sub> - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm <sup>3</sup> )	Sats per enhet (kr)	Vrak- pant- avgift (kr)
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp					100 pst. av A		
<b>Avgiftsgruppe I</b>							2 400
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre						3 713	
<b>Avgiftsgruppe J</b>							2 400
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen	40 pst. av A	40 pst. av A	0 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0 – 105 106 – 120 121 – 160 over 160		0 318,14 320,60 747,37	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 105 t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						338,56	
– CO <sub>2</sub> -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						401,86	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO <sub>2</sub> -utslipp					40 pst. av A		

Engangsavgift for motorvogn med CO<sub>2</sub>-utslipp under 105 g/km, vrakpantavgift ikke medregnet, kan ikke settes lavere enn den avgift som skal svares for motorvogn i avgiftsgruppe I. Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO<sub>x</sub>-utslipp, CO<sub>2</sub>-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO<sub>x</sub> etter første ledd, settes utslippet til den verdi vedkommende motorvogn maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk. Departementet kan gi forskrift om hvordan NO<sub>x</sub>-utslipp skal fastsettes.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO<sub>2</sub>-utslipp følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO<sub>2</sub>-utslipp, skal baseres på CO<sub>2</sub>-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler), inngår verken effekten knyttet til den elektriske motoren eller vekten av elektromotor og batteripakke i avgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
- e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranseskjøring,
- f) ambulanser,
- g) begravelleskjøretøy,
- h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
- i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
- j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
  1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy § 6 eller § 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
  2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
- k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
- l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- m) beltevogner til Forsvaret,
- n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
- o) motorvogner som til framdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til framdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler).

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

### B. Årsavgift (kap. 5536 post 72)

§ 1 For 2015 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorvogner og båter betales årsavgift til statskassen for innlandsregistrerte kjøretøy med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg med følgende beløp (kr):

- a) 3 060 for personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg,
- b) 3 565 for dieseldrevne motorvogner som nevnt i bokstav a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter,
- c) 3 060 for årsprøvekjennermerker for motorvogner,
- d) 1 875 for motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge,
- e) 435 for
  1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
  2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 6, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører 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 ambulans eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,

4. motorvogner som er registrert på kjennermerker med lysegule tegn på sort bunn,
5. motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller,
6. motorredskap,
7. beltekjøretøy,
8. trekkbiler som ikke omfattes av bokstav a eller b,
9. mopeder,
10. traktorer,
11. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Unntatt fra avgiftsplikt er:

- a) motorvogner som er registrert på kjennermerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
- e) motorvogn som er stjålet i løpet av året.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales full avgift for kjøretøy som er registrert per 1. januar eller som blir registrert i første halvår og for årsprøvekjennermer-

ker som er tildelt per 1. januar eller som blir tildelt i første halvår.

Det skal ikke betales avgift for motorvogner som innen avgiftens forfall leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging.

Det skal betales halv avgift på kjøretøy som

- a) leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging i første halvår, men etter avgiftens forfall,
- b) registreres eller tildeles årsprøvekjennermerker i annet halvår.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for å betale halv avgift.

§ 4 Avgift som ikke er betalt innen forfall, forhøyes med kr 250. For kjøretøy som nevnt i § 1 bokstav f forhøyes avgiften med kr 50.

Departementet kan gi forskrift om innkreving av tilleggsavgiften.

§ 5 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 6 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg etter følgende satser:

#### *Motorkjøretøy*

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500 – 11 999	350	350
<i>2 aksler</i>		
12 000 – 12 999	350	626
13 000 – 13 999	626	1 119
14 000 – 14 999	1 119	1 430
15 000 og over	1 430	2 797
<i>3 aksler</i>		
12 000 – 14 999	350	350
15 000 – 16 999	626	832
17 000 – 18 999	832	1 342
19 000 – 20 999	1 342	1 635
21 000 – 22 999	1 635	2 330
23 000 og over	2 330	3 430
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000 – 24 999	1 635	1 653
25 000 – 26 999	1 653	2 385
27 000 – 28 999	2 385	3 580
29 000 og over	3 580	5 143

#### *Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog*

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>		
7 500 – 13 999	350	350
14 000 – 15 999	350	350
16 000 – 17 999	350	475
18 000 – 19 999	475	634
20 000 – 21 999	634	1 019
22 000 – 22 999	1 019	1 215
23 000 – 24 999	1 215	1 913
25 000 – 27 999	1 913	3 088
28 000 og over	3 088	5 158
<i>2 + 2 aksler</i>		
16 000 – 24 999	618	973
25 000 – 25 999	973	1 376
26 000 – 27 999	1 376	1 859
28 000 – 28 999	1 859	2 172
29 000 – 30 999	2 172	3 342
31 000 – 32 999	3 342	4 501
33 000 og over	4 501	6 652
<i>2 + minst 3 aksler</i>		
16 000 – 37 999	3 652	4 948
38 000 – 40 000	4 948	6 600
over 40 000	6 600	8 839

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
16 000 – 24 999	618	973
25 000 – 25 999	973	1 376
26 000 – 27 999	1 376	1 859
28 000 – 28 999	1 859	2 172
29 000 – 30 999	2 172	3 342
31 000 – 32 999	3 342	4 501
33 000 og over	4 501	6 652
<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
16 000 – 37 999	3 270	4 404
38 000 – 40 000	4 404	5 956
over 40 000	5 956	8 643
<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
16 000 – 37 999	2 010	2 360
38 000 – 40 000	2 360	3 349
over 40 000	3 349	5 127

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For

semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går fram av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for avgift:

- 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 utskriving av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

#### **D. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøy og båter betales avgift til statskassen ved

omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2015 til 2012 (kr)	2011 til 2004 (kr)	2003 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	500	500	500
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	3 800	2 500	1 500
2. over 1 200 kg	5 800	3 500	1 500
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	1 900	1 200	1 000
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	500	500	500

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 fusjon mellom aksjeselskaper,
- l) ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske,
- m) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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 per liter:

- a) bensin
  1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 4,87,
  2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 4,91,

3. annen bensin: kr 4,91.
- b) olje til framdrift av motorvogn (autodiesel)
  1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel) og biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene: kr 3,82,
  2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,87,
  3. annen mineralolje: kr 3,87,
  4. biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene: kr 1,91.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO<sub>2</sub>-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

Departementet kan bestemme at

- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a) i følgende motorvogner:
  1. traktorer,
  2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
  3. motorredskaper,
  4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
  5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
    1. diplomater,
    2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
    3. Den nordiske investeringsbank,
  - e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,
- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 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.

### Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

#### I

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 12,65 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,45 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen

omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen, og

- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,
- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres til veksthusnæringen,
- i) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- j) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,

- k) leveres til bruk til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

## II

Fra den tid departementet bestemmer skal § 2 første ledd bokstav h lyde:

- h) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiveringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,

Bokstav h til k blir til i til l.

## Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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 1,590 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,126 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
  1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,
- g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
- m) brukes til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,



n) brukes til høsting av tang og tare.  
Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

## Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

### A. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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 2,59 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i utenriks fart,
- g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,

h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### B. CO<sub>2</sub>-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO<sub>2</sub>-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 0,90 per liter.  
Mineralolje
  - til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 0,57 per liter,

- til annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflygninger: kr 0,86 per liter,
- til treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien: kr 0,31 per liter,
- til fiske og fangst i nære farvann: kr 0,27 per liter,
- som ilegges veibruksavgift på drivstoff: kr 0,63 per liter,
- b) bensin: kr 0,95 per liter,

- c) naturgass: kr 0,67 per Sm<sup>3</sup>,
- d) LPG: kr 1,01 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,05 per Sm<sup>3</sup> naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til

- a) industri og bergverk som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- b) bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktige luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO<sub>2</sub>-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
  1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO<sub>2</sub>-avgift på mineralolje til bruk i

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) skip i utenriks fart,
- c) fiske og fangst i fjerne farvann,
- d) fly i utenriks fart.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO<sub>2</sub>-avgift på bensin

- a) til bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,
- c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til bruk i fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO<sub>2</sub>-avgift på naturgass og LPG til

- a) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- b) veksthusnæringen,
- c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- d) skip i utenriks fart,
- e) fly i utenriks fart,
- f) fiske og fangst i fjerne farvann,
- g) fiske og fangst i nære farvann,
- h) gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
- i) offshorefartøy,
- j) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO<sub>2</sub>-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### C. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 8,1 øre per liter for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av

1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
  - f) brukes i skip i utenriks fart,
  - g) brukes i fly i utenriks fart,
  - h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
  - i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.
- Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### Om avgift på trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloretten (TRI) og tetrakloretten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER	kr per kg	
Pst.	TRI	PER
over 0,1 t.o.m. 1		0,68
over 1 t.o.m. 5	3,40	3,40
over 5 t.o.m. 10	6,81	6,81
over 10 t.o.m. 30	20,42	20,42
over 30 t.o.m. 60	40,83	40,83
over 60 t.o.m. 100	68,05	68,05

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, 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 situ-

asjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### **Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 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 0,337 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sja-blongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

c) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
4. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,

d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,

f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### **Om avgift på utslipp av NO<sub>x</sub> (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 17,69 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO<sub>x</sub>) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO<sub>x</sub> fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,
- b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
- d) enheter omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO<sub>x</sub>-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.

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 2015 kan Landbruks- og matdepartementet pålegge produsenter og importører en miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

### **Avgifter knyttet til mineralvirksomhet**

#### **A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)**

§ 1 For 2015 kan Nærings- og fiskeridepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner for utforskning og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Nærings- og fiskeridepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften.

#### **B. Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven (kap. 5551 post 71)**

§ 1 For undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster kan Nærings- og fiskeridepartementet innkreve årsavgift i 2015 for undersøkelsesrett og utvinningsrett gitt etter mineralloven med forskrifter.

§ 2 Inntektene innhentes fra innehaver av undersøkelses- og utvinningsrett.

§ 3 Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 4 Nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften framgår av mineralloven med forskrifter.

### **Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 19,31 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som

- a) fra produsents eller importørs lager
1. utføres til utlandet,

2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
  3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
  2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

### Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 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 per liter:

- a) alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 3,19,
- b) sirup som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 19,43.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter tilsatt til og med 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

- a) fra produsents og importørs lager
  - 1. utføres til utlandet,
  - 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
  - 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

### Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 7,47 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
- b) sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a) fra produsents og importørs lager

§ 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) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

- 1. diplomater,
- 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- 3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

- 1. utføres til utlandet,
- 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
- 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

- 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
- 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- 3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

- 1. diplomater,

2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
  3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes til ervervsmessig framstilling av varer,
- f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

### Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70 – 74)

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen på drikkevareemballasje ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeeinheit:

- a) glass og metall: kr 5,45,
- b) plast: kr 3,29,
- c) kartong og papp: kr 1,35.

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 1,12 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 framstilt 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, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
  1. utføres til utlandet,
  2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
  3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

- b) innføres
  1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
  2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
  3. etter tolloven § 5-9 og er av mindre verdi,

- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

- e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

**Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmenntilgode formål, eller til foreninger med allmenntilgode formål som har styresete her i landet,
- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte

eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,

- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangs salg,
- 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 den krets av kongefamilien som har arve- og gaveavgiftsfritak, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 1 femte ledd,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

**Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)**

§ 1 Fra 1. januar 2015 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

– UMTS	1 274 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 800	1 378 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 900	1 378 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– GSM 1800	1 378 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
– CDMA 450	1 208 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde.

Samferdselsdepartementet kan dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene, endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet fastsetter nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

§ 2 Stortinget samtykker i at Samferdselsdepartementet i 2015 kan forestå salg av fem-sifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet.



**Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)**

§ 1 For 2015 kan Samferdselsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Samferdselsdepartementet kan gi forskrift om innbetaling og oppkreving av beløpet.

---

**Forslag****til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2015  
(kap. 5511 post 70 og 71)***§ 1 Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2015 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2014 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2015, med de endringer som følger av vedlegg 5.

*§ 2 Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale framforhandlet med annen stat.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

*§ 3 Nedsettelse av ordinære 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 framgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

*§ 5 Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

## Vedlegg 1

# Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

## 1 Innledning

Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en overordnet oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner. I dette vedlegget analyseres skatteutgifter ved skatte- og avgiftsreglene og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger. I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode, mens enkelte sektorer analyseres i punkt 3. I punktene 4 og 5 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang fram en rapport om 11 av medlemslandenes erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Fram til budsjettet for 2010 ble oversikten presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 ble skatteutgiftene presentert i skatte- og avgiftsproposisjonen, med en overordnet oversikt i kapittel 2 og en mer detaljert gjennomgang i vedlegg til proposisjonen.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er ikke å vurdere hvorvidt den enkelte skatteutgiften er et hensiktsmessig virkemiddel for å oppfylle et gitt mål. Hensikten er å synliggjøre budsjettvirkningen som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig, eller kanskje ikke skattlegges i det hele tatt. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside. Det vises til omtale av skatteutgifter og -sanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 5.3 i Meld. St. 1 (2014–2015) Nasjonalbudsjettet 2015. I dette vedlegget presenteres skatteutgifter for 2013 og 2014.

## 2 Nærmere om referansesystem og beregningsmetoder

### 2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som i hovedsak er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Avvik fra referansesystemet omtales som enten en skatteutgift eller en skattesanksjon.

Eksempler på avvik fra hovedreglene er ulike særskilte fradrag i inntekt (som fradrag for daglig arbeidsreise, fradrag for gaver mv.). Unntak fra en ellers generell avgift blir også som regel regnet som skatteutgift. Eksempler på dette er lavere satser og unntak i merverdiavgiften og tax-free kvoter på alkohol og tobakk.

På enkelte områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til fastsettelsen av referansesystemet. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformen i 1992, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen i referansesystemet av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrentebeskatning 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 produserte innsatsfaktorer. Fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljøavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom produserte innsatsfaktorer og varer til sluttforbruk. Departementet har for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljøavgifter, men 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 helt bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følge av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse framover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse beregningene legges det normalt til grunn en nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyring sin veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

## 3 Analyse av enkelte sektorer

### 3.1 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 (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

#### *Lavere inntektsbeskatning*

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det aktøren kan konsumere over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i 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 fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 35,6 mrd. kroner i 2014. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på stats-

Tabell 1.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. 2012–2014. Mrd. Kroner

	2012	2013	2014
Lavere inntektsbeskatning <sup>1</sup> .....	24,3	35,8	35,6
Rabatt i formuesskatt .....	27,4	24,2	21,0
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom .....	-6,3	-6,4	-6,5
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom .....	-3,4	-3,7	-3,7
Netto skatteutgifter .....	42,0	49,9	46,4

<sup>1</sup> Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

obligasjoner 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 ligningsverdiene med fem.

#### *Rabatt i formuesskatt*

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. Primærbolig verdsettes i 2014 til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 60 pst. (maksimalt 72 pst.) av anslått markedsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler, og ligningsverdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

#### *Dokumentavgift*

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

#### *Eiendomsskatt*

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eignedomsskattelova bestemmer kommunestyret utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskattetaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med to

promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

#### *Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom*

Tabell 1.1 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i perioden 2012–2014. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Netto skatteutgifter anslås å svinge noe over tidsrommet 2012–2014. Dette skyldes i hovedsak at statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

### **3.2 Skattefrie og skattefremfremte overføringsordninger**

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over skattetaksten som ligger i at enkelte offentlige stønader er skattefrie. Tabell 1.2 gir en oversikt over overføringsordningene som er unntatt ordinær beskatning.

Utgangspunktet for beregningene er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Det forutsettes med andre ord at innføringen av skatteplikt ville ført til en tilsvarende økning i bruttonivået på ytelsene. For barnetrygden er eksempelvis barnetrygdesatsene økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på bruttoytelsen vil i dette tilfellet være avhengig av skatteposisjonen til den enkelte. Eksempelvis vil en skattyter som betaler toppskatt, motta et høyere nivå på bruttoytelsene enn en skattyter som ikke betaler toppskatt. Økningen

Tabell 1.2 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2014. Mill. kroner

	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (som på lønninntekt), gitt uendret nivå på bruttoytelsene	Anslått økning i trygdeutgifter for uendret nivå på nettoyttelsene
Barnetrygd . . . . .	4 870	7 480
Kontantstøtte . . . . .	300	420
Økonomisk sosialhjelp . . . . .	970	1 340
Bostøtte . . . . .	715	950
Engangsstønad ved fødsel. . . . .	50	70
Grunn- og hjelpestønad . . . . .	660	830
Stønad til barnetilsyn . . . . .	130	200
Særskilte skatteregler for pensjonister mv. . . . .	29 660	44 680

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

i skatteinntektene samlet sett vil i dette tilfellet tilsvare økningen i trygdeutbetalingene. I tillegg vises anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økt bruttoytelse (kolonnene til venstre), dvs. provenytapet eller skatteutgiften ved disse ytelsene etter gjeldende regler er unntatt ordinær beskatning.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2012. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er framskrevet til 2015. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablonmessig framskrevet.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis per barn uavhengig av foreldrenes inntekt. Det gis ekstra barnetrygd i Nord-Troms og Finnmark. Enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger.
- Kontantstøtte ble fram til 1. august 2012 gitt for ett- og toåringer som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Fra 1. august 2012 gis kontantstøtte for ettåringer. Det er høyere sats for ettåringer mellom 13 og 18 måneder. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
- Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra

arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.

- Bostøtte kan gis inntil en øvre beløpsgrense til visse barnefamilier og pensjonister. Formålet er å gi disse gruppene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, får en engangsstønad ved fødsel for hvert barn. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
- Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Hjelpestønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som er arbeidssøkende, har arbeid utenfor hjemmet, eller er under utdanning, og til gjenlevende ektefelle/skilt person. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og gjelder inntil yngste barn har fullført fjerde skoleår. Det gis inntil 64 pst. kompensasjon for faktiske utgifter inntil en øvre beløpsgrense.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden der det ikke er mulig å anslå skattefordelen ved hjelp av skattemodellen LOTTE-Skatt. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, visse former for attføringsstønad, utdan-

ningsstønad til enslig mor eller far mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn 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.), særfradrag for uførhet (32 000 kroner), og til at pensjonister med lav eller midlere inntekt får redusert inntektsskatten etter en særskilt skattebegrensningsregel (uførepensjonister mv.) og et særskilt skattefradrag (AFP- og alderspensjonister). Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.2 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene. I skattemodellen LOTTE-Skatt er de aktuelle pensjonsinntektene «blåst opp» slik at nettoutgiftene til det offentlige er uendret selv om pensjonsinntekter skatlegges etter de samme reglene som lønnsinntekter. Det innebærer at de som omfattes av disse særskilte reglene, i gjennomsnitt sitter igjen med det samme som etter gjeldende regler, selv om ytelsene skatlegges som lønn.

#### 4 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 enkelte naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i selvangivelsesstatistikk. Tabell 1.3 gir en oversikt over skatteutgiftene ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser. Følgende skatteutgifter er beregnet for 2013 og 2014:

– I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattesatsen på alminnelig inntekt

for personlige skattytere er her 23,5 pst. mot 27 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 000 kroner. Toppskattesatsen for trinn 1 er 2 prosentenheter lavere enn i landet for øvrig.

- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller kan skatlegges i skatteklasser 2 og får da et større personfradrag.
- Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2014 er særfradraget på 48 804 kroner.
- Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første. Det kreves ikke at begge foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget.
- Fra og med 2007 ble det innført skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris.
- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted på 1,50 kroner per km inntil 50 000 km og 0,70 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 15 000 kroner i 2014. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise).
- Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
- Sluttvederlag i arbeidsforhold er skattefritt etter visse regler.
- Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 3 850 kroner i 2014.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 16 800 kroner i 2014.
- 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. Utgifter til tannbehandling, transport og bolig ble tatt ut av ordningen i 2012. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragberettigede kostnader.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre EØS-land og andre land rett til personfradrag, minstefradrag m.m. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.

Tabell 1.3 Anslag på skatteutgifter ved beskatningen av lønn og pensjon. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark . . . . .	795	815
Skattekasse 2 for ektepar . . . . .	935	305
Særfradrag for enslige forsørgere . . . . .	1 070	1 325
Foreldrefradrag . . . . .	2 320	2 260
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris .	10	10
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere. . . . .	1 900	1 740
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere. . . . .	830	860
Skattefritt sluttvederlag . . . . .	120	125
Fradrag for fagforeningskontingent. . . . .	1 230	1 200
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner . . . . .	610	650
Særfradrag for store sykdomsutgifter . . . . .	95	90
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land . . . . .	305	315
Fondsordning for aktive idrettsutøvere. . . . .	5	5
Skattefri kjøregodtgjørelse . . . . .	1 350	1 350
Særfradrag for sjømenn. . . . .	385	370
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk. . . . .	200	200
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen . . . . .	105	105

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Aktive idrettsutøvere har i dag mulighet til å sette inntekter vunnet ved idrett inn på et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri. Satsen ble fra 1. januar 2014 satt til 4,05 kroner per km for de første 10 000 km og til 3,45 kroner per km for kjøring utover 10 000 km. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, ny dieselbil om lag 2,25 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
- Etter gjeldende regler er hyretillegg (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostutgifter skattepliktig.
- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har personinntekt på under 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

#### *Arbeidsgiveravgift*

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020. Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften anslås å utgjøre en skatteutgift på 13,6 mrd. kroner i 2014.

#### *Bedrifts- og kapitalbeskatningen*

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal

skattlegges med en flat sats på 27 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer. Tabell 1.4 gir en samlet framstilling av skatteutgiftene og -sanksjonene knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen i 2013 og 2014:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for alle andre virksomheter. Fradraget er bundet av en øvre beløpsgrense på 8 mill. kroner for egenutført FoU og 22 mill. kroner for summen av egenutført og innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner. I 2014 anslås det at ordningen vil utgjøre en skatteutgift på om lag 2 170 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 200 000 kroner samlet.
- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold. I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen 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 fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms på inntil 142 000 kroner per år fra 2009.
- 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 knyttet til de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på foreløpig resultat før skatt for selskapene innenfor det særskilte rederiskattesystemet i 2013, justert for faktisk innbetalt skatt og framskrevet til 2014.
- 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 fram i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen knyttet til de endelige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det antas at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. For å unngå dobbeltregning er beregningen utelukkende foretatt for investeringer i skip i innenriks fart og fiskefartøyer, som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskaper. Saldogruppe e omfatter også en rekke driftsmidler (rigger mv.) i norske selskaper som driver petroleumsvirksomhet i utlandet. Det har imidlertid ikke vært mulig å inkludere dette i beregningene.
- En avskrivningssats for maskiner, personbiler, inventar mv. (saldogruppe d) på 20 pst. antas å være høyere enn faktisk verdifall. Fordelen ved høy avskrivningssats er beregnet på samme måte som for skip og fartøyer og med utgangspunkt i et antatt faktisk økonomisk verdifall på 15 pst. Også her er det antatt at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. For 2013 er skatteutgiften ved avskrivningssatsen på 20 pst. for maskiner, personbiler, inventar mv. I 2014 ble det innført en startavskrivning på ytterligere 10 pst., og som er medregnet i den anslåtte skatteutgiften for 2014.
- I Revidert nasjonalbudsjett 2013 ble investeringsfradragene i petroleumsskatten strammet inn, jf. Prop. 150 LS (2012–2013), fra 7,5 pst. til 5,5 pst. per år. Selskapenes andel av investeringene etter skatt er etter dette om lag 12 pst. Når man legger til grunn at investeringsfradragene



Tabell 1.4 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved bedrifts- og kapitalbeskatningen. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn) . . . . .	1 570	2 170
BSU-ordningen . . . . .	950	1 135
Fradrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. <sup>1</sup> . . . . .	7 400	7 700
Tjenestepensjon, premiefond <sup>1</sup> . . . . .	410	430
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms . . . . .	1	1
Særskilte skatteregler for rederier . . . . .	380	660
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart <sup>2</sup> . . . . .	400	400
Avskrivningssats på maskiner <sup>2</sup> . . . . .	1 250	1 750
Investeringsfradrag i petroleumsvirksomheten <sup>3</sup> . . . . .	21 300	20 800
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom . . . . .	35 800	35 600
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom . . . . .	24 200	21 000
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom . . . . .	720	550

<sup>1</sup> Skatteutgiftene er basert på tall for 2011. Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

<sup>2</sup> Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen. For 2014 beregnes skatteutgift både av den ordinære avskrivningssatsen i saldogruppe d på 20 pst. og for startavskrivning på 10 pst.

<sup>3</sup> Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger i ordinær skatt samt rentefradrag og friinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem, jf. omtale i Prop. 150 LS (2012–2013). Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den for høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et helt nøytralt skattesystem. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 25 pst. av investeringskostnaden.

- Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet, jf. egen omtale i punkt 3.1 i dette vedlegget, og det er beregnet en skatteutgift knyttet til dette.
- Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i gjennomsnitt hhv. 25 pst. og 60 pst. av markedsverdien i 2014. Det er beregnet en skatteutgift ved rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom.
- Ligningsverdien av næringseiendom utgjør i gjennomsnitt 60 pst. av markedsverdien i 2014. Det er beregnet en skatteutgift ved rabatten i formuesskatt på næringseiendom.

#### Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. Tabell 1.5 gir en samlet framstilling av de tallfestede skatteutgiftene ved beskatningen av primærnæringene i 2013 og 2014:

- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Nedre grense er 63 500 kroner, satsen utover nedre grense er 38 pst., mens øvre grense er 166 400 kroner.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på seks prosent.
- Tilskudd til bygdeutvikling (BU-støtte) trekkes fra 2012 ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktspolitiske virkeområdet.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift. Fradraget økte til samme grenser og sats som jordbruksfradraget i 2012.
- Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til skogfondskonto ved beregning av alminnelig inntekt, og kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler.

Tabell 1.5 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved beskatningen av primærnæringene. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Særfradrag for fiskere . . . . .	250	245
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt . . . . .	950	935
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg . . . . .	15	15
Avskrivning av BU-støtte i det distriktpolitiske virkeområdet <sup>1</sup> . . . . .	90	95
Særskilt fradrag for reindrift . . . . .	11	11
Skogfondsordningen . . . . .	100	100
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer <sup>2</sup> . . . . .	20	20
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten . . . . .	40	35

<sup>1</sup> Anslaget inkluderer nåverdi av framtidige avskrivninger.

<sup>2</sup> Skatteutgiften er basert på tall for 2012.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Skogeiendommer verdsettes til ligningsverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av ligningsverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år fram i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.

#### *Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner*

Det finnes en rekke andre skatteutgifter i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Departementet jobber stadig med å få tallfestet flere av skatteutgiftene. Skatteutgifter og skattesanksjoner som foreløpig ikke er tallfestede, er følgende:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig, uavhengig av om de motas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. I prinsippet må dette anses som en skatteutgift fordi 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. Et eksempel er arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs (skattefritt inntil 1 500 kroner). Videre kan en få et rentefritt lån av arbeidsgiver på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden uten skatteplikt dersom lånet betales ned i løpet av ett år. I andre tilfeller kan det være mer usikkert i hvilken grad det er en skatteutgift knyttet til naturalytelsen. Eksempelvis regnes det ikke som skattepliktig fordel at arbeidsgiver betaler abonnement på avis og tidsskrifter innenfor visse grenser, forutsatt at arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Tilsvarende kan arbeidsgiver dekke kostnader til etter- og videreutdanning for sine ansatte uten at dette er skattepliktig for arbeidstakeren, selv om også arbeidstakeren har en fordel av utdanning. Det kan også diskuteres om skattefritak på velferdsgoder som personalrabatter, subsidiert kantine, tilgang på bedriftshytte mv. kan regnes som skatteutgifter.

- 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 sammen-

lignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.

- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 45 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 450 000 kroner.
- Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
- Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.

Det eksisterer en lang rekke skattefritaksordninger for landbruket av ulik størrelse hvor det ikke er beregnet skatteutgift, blant annet:

- Skogeierne skattlegges senest etter åtte års eiertid ved gjennomsnittsligning, dvs. at skatten utlignes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års overskudd. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær ligning.
- Alminnelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
- Gevinster fra salg av grunnareal i landbruket skattlegges som hovedregel etter prinsippene i skjermingsmetoden. Gevinst ved salg av grunnareal i landbruket skattlegges imidlertid ikke etter prinsippene i skjermingsmetoden dersom samlet årlig gevinst er lavere enn 150 000 kroner.
- Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, er fritatt for skatt.
- Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole

tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.

## 5 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

### *Merverdiavgiftssystemet*

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2014 anslått til om lag 245 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 ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Tabell 1.6 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

Tabell 1.6 Anslag på skatteutgifter for enkelte tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Mill. kroner

	2013	2014
Finansielle tjenester . . . . .	7 700	8 100
Kjøreskoler . . . . .	370	390
Tannhelsetjenester . . . . .	740	780
Musikk og scenekunst . . . . .	40	42
Treningssentre . . . . .	670	700

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.7 Anslag på skatteutgifter for varer og tjenester med redusert merverdiavgiftssats. Mill. kroner

	2013	2014
Matvarer . . . . .	13 500	14 000
Persontransport . . . . .	4 000	4 200
Overnatting . . . . .	1 450	1 500
Kino . . . . .	190	200
NRKs allmennkringkastingsvirksomhet . . . . .	880	900
Museer . . . . .	60	65
Fornøylesparker og opplevelsessentre . . . . .	60	65
Idrettsarrangement med store billettinntekter . . . . .	115	120

Kilde: Finansdepartementet.

ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helse- og sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

*Lavere avgiftssats enn 25 pst.*

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.7. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino, NRKs allmennkringkastingsvirksomhet og inngangsbilletter til museer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer, har en lav merverdiavgiftssats på 8 pst.

*Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats*

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. Tabell 1.8 viser anslag på skatteutgiften knyttet til nullsats for merverdiavgiften.

Tabell 1.8 Anslag på skatteutgifter ved nullsats for merverdiavgiften. Mill. kroner

	2013	2014
Aviser . . . . .	1 500	1 500
Tidsskrifter . . . . .	800	800
Bøker . . . . .	1 500	1 500
Elkraft mv. i Nord-Norge . . . . .	955	865
Elbiler . . . . .	500	1 000

Kilde: Finansdepartementet.

*Fiskale særavgifter*

Tabell 1.9 gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner ved fiskale særavgifter. Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

- Alkohol- og tobakkavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.

Tabell 1.9 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved fiskale særavgifter. Mill. kroner

	2013	2014
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk <sup>1</sup> . . . . .	3 600	3 900
Grunnavgift på engangsemballasje . . . . .	510	520
Fritak fra engangsavgift for elbiler . . . . .	800	2 000
Redusert årsavgift for elbiler . . . . .	40	90
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler . . . . .	-70	-70
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy . . . . .	-270	-210
Dokumentavgift i alt . . . . .	-7 310	-7 400
Tollinntekter i alt . . . . .	-3 111	-3 205

<sup>1</sup> I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift på i størrelsesorden 1,7 mrd. kroner i 2014.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
- Årsavgiften er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Årsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Årsavgift på næringskjøretøy (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. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter alle typer eiendommer, bolig- og fritidseiendommer og næringsseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er i tabell 1.9 betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 3.1. For 2014 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 675 mill. kroner.
- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

#### *Miljø- og energirelaterte særavgifter*

I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet. Kvoter setter også en pris på utslipp og kan i prinsippet sidestilles med en avgift.

Fra 2008 har det norske kvotesystemet vært en del av det europeiske kvotesystemet. Med dette ble også virksomheter med CO<sub>2</sub>-avgift kvotepliktige. Fra 2012 ble det europeiske kvotesystemet utvidet til å omfatte luftfart, og fra 2013

ble også mesteparten av prosessindustrien omfattet av kvotesystemet. Kvotesystemet dekker i dag om lag 50 pst. av de samlede norske utslippene av klimagasser. Kvoteprisen har dermed fått større betydning for fastsettelse av CO<sub>2</sub>-prisen.

På denne bakgrunn gikk en i budsjettet for 2012 over til å benytte kvoteprisen som referansesats, uavhengig av om kilden og aktiviteten er omfattet av kvoteplikt eller ikke. Tidligere ble den generelle satsen for mineralolje i CO<sub>2</sub>-avgiften benyttet som referanse for ikke-kvotepliktige utslipp. Også for avgiften på klimagassene HFK og PFK er kvoteprisen referansesats for beregningene.

Kvoteprisen vil kunne variere fra år til år avhengig av utviklingen i tilbud av og etterspørsel etter klimagasskvoter. Dette vil påvirke nivået for de beregnede skatteutgiftene og -sanksjonene det enkelte år. Dagens lave kvotepris gjør at skattesanksjonen ved CO<sub>2</sub>-avgiften framstår som høyere. Denne metoden er derfor ikke uproblematisk. Dersom det blir framgang i det internasjonale klimaarbeidet, er det grunn til å forvente at kvoteprisen vil øke betydelig på lengre sikt.

Det gjøres videre oppmerksom på at tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og at slik tildeling derfor vil være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelingen omtales i punkt 5.3 om næringsstøtte i Meld. St. 1 (2014–2015) Nasjonalbudsjettet 2015.

En del utslipp står utenfor avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket samt utslipp fra bruk av kull og koks. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Tabell 1.10 gir en framstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved CO<sub>2</sub>-avgiftene og avgiften på HFK og PFK. Tabellen viser at det er flere sektorer som står overfor marginalkostnader for utslipp av CO<sub>2</sub> som er betydelig høyere enn kvoteprisen, og at marginalkostnadene for utslipp varierer mellom sektorer. Den potensielle skaden på klima er imidlertid den samme uavhengig av utslippskilde. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige virksomheter har CO<sub>2</sub>-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO<sub>2</sub>-avgiften en skattesanksjon. Også bruk av bensin står overfor en høyere pris på utslipp av klimagasser enn de fleste andre sektorer. Anslagene i tabellen må imidlertid tolkes med utgangspunkt i at kvoteprisen nå er svært lav.

Tabell 1.10 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftene på CO<sub>2</sub> og avgiften på HFK og PFK. Mill. kroner

	2013	2014
CO <sub>2</sub> -avgift på bensin <sup>1</sup> . . . . .	-1 080	-990
CO <sub>2</sub> -avgift på sokkelen <sup>2</sup> . . . . .	-6 200	-6 400
CO <sub>2</sub> -avgift for innenriks luftfart <sup>1</sup> . . . . .	-220	-260
CO <sub>2</sub> -avgift på mineralolje og gass <sup>1</sup> . . . . .	-2 650	-3 000
Avgift på HFK og PFK <sup>1</sup> . . . . .	-240	-310
CO <sub>2</sub> -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet . . . . .	-60	-65
CO <sub>2</sub> -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann . . . . .	-8	-30
CO <sub>2</sub> -avgift – fritak for gass i innenriks skipsfart og veksthus . . . . .	11	15
CO <sub>2</sub> -avgift – fritak og redusert sats for gass i ikke-kvotepliktig industri (inkl. industriprosesser) . . . . .	20	35

<sup>1</sup> Grunnlag for beregningen av skattesanksjonen er forskjellen mellom kvotepris og de generelle avgiftssatsene for bensin, mineralolje, naturgass og LPG og avgiftsnivået per CO<sub>2</sub>-ekvivalent for HFK- og PFK-gassene. Det er forutsatt en kvotepris på 35 kroner per tonn CO<sub>2</sub> for 2013 og 50 kroner per tonn CO<sub>2</sub> for 2014. Kvotepliktige sektorer er unntatt fra CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralolje. Kvotepliktige utslipp er heller ikke berørt av de generelle satsene for gass.

<sup>2</sup> Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO<sub>2</sub>-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter og fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

Kilder: Toll- og avgiftsdirektoratet, Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

CO<sub>2</sub>-avgiften på gass er på nivå med den generelle satsen på mineralolje. Avgiften omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Industrien ilegges redusert sats på 25 kroner per tonn CO<sub>2</sub> for bruk av naturgass. Det gis også fritak for CO<sub>2</sub>-avgift på naturgass og LPG til industriprosesser, innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Den reduserte satsen på naturgass for kvotepliktig virksomhet utgjør en skattesanksjon. De øvrige fritakene utgjør en skatteutgift.

Fra 2014 ble de generelle satsene i CO<sub>2</sub>-avgiften på mineralolje og gass og avgiften på HFK og PFK økt til om lag 330 kroner per tonn CO<sub>2</sub>-ekvivalenter. Satsene for innenriks luftfart og fiske og fangst i nære farvann ble økt med om lag 50 kroner per tonn CO<sub>2</sub>. Mineralolje som ilegges veibruksavgift på drivstoff, er ikke omfattet av avgiftsøkningen. Dette medfører isolert sett at skattesanksjonene ved disse avgiftene øker fra 2014.

Tabell 1.11 viser skatteutgifter og skattesanksjoner ved andre miljø- og energirelaterte særavgifter.

– Avgiften på utslipp av NO<sub>x</sub> er en miljøavgift som pålegges NO<sub>x</sub>-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faktor på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO<sub>x</sub>-utslippene. Avgiftsfri-

taket betraktes som en skatteutgift, siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten går glipp av avgiftsinntekter.

- Avgiften på elektrisk kraft er 12,39 øre per kWh i 2014 og ilegges elektrisk kraft som leveres i Norge. Det er fritak for forbruk i blant annet kraftintensive prosesser og veksthusnæringen. Industrien ellers, petroleumsvirksomheten mv. blir ilagt en redusert sats på 0,45 øre per kWh. Forbruk i administrasjonsbygg i industrien ilegges full avgift på elektrisk kraft. Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og Nord-Troms) ilegges avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for avgiften. Skatteutgiftene anslås å øke i 2014 pga. satsøkning.
- Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av elektrisitetsavgiften medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien har redusert sats. Gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske i nære farvann, petroleumsutvinning med transport til sokkelen, fiskeolje- og fiskemelindustrien mv. er fritatt for grunnavgiften. Skatteutgiften anslås å øke i 2014 pga. satsøkning.

Tabell 1.11 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved andre miljø- og energirelaterte særavgifter. Mill. kroner

	2013	2014
NO <sub>x</sub> -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren <sup>1</sup> . . . . .	600	600
NO <sub>x</sub> -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer . . . . .	880	880
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv. . . . .	5 650	6 200
Avgift på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark. . . . .	195	205
Grunnavgift på mineralolje: fritak/ redusert sats . . . . .	1 205	1 475
Lavere avgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin <sup>2</sup> . . . . .	4 600	4 800

<sup>1</sup> Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO<sub>x</sub>-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.

<sup>2</sup> Av dette utgjør skatteutgiften for biodiesel om lag 10 pst.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO<sub>x</sub>-fond, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

- Lavere veibruksavgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn bensin utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet.
- Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Gunstige regler i engangsavgift for hybridbiler er også en skatteutgift, men er ikke beregnet.

#### *Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner*

Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Foruten 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.
- Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

## Vedlegg 2

# Skattestatistikk for 2012

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2012. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 714 mrd. kroner i 2012. Av dette ble 407 mrd. kroner utlignet på personer, mens 307 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2011 utgjorde 684 mrd. kroner.

### Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag utgjorde i alt 1 182 mrd. kroner for personer i 2012. Dette var en økning på 6 pst. fra året før. Sammenlignet med 2011 økte utlignede skatter for personer med om lag 24 mrd. kroner.

Tabell 2.1 viser oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteligningen for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 227 700 kroner i 2012. Sammenlignet med året før var dette en økning på 5 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 267 700 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 192 500 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 20 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 24 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 21 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 35 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 83 pst. av personene hadde en nettoformue under 750 000 kroner, mens 17 pst. hadde en formue på 750 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2012. Mens tabellene 2.2 og 2.3 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2012, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjør den største gruppen med vel 2,1 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør 1,2 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 120 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 526 400 kroner i 2012. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 280 400 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 707 500 kroner.

For trygdede og pensjonister utgjorde kapitalinntektene om lag 7 pst. av bruttoinntekten. For lønnstakere og selvstendig næringsdrivende var andelen hhv. 5 pst. og 7 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 28 pst. for trygdede og pensjonister, 26 pst. for lønnstakere og 23 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 17 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 28 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør lønn i gjennomsnitt 86 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 6 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 0,6 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør lønn om lag 62 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 4 pst. og aksjeutbytte og



gevinst ved salg av verdipapirer 15 pst. av bruttoinntekten i 2012.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 39 pst. av bruttoinntekten i 2012. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 14 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 25 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 78 pst. av bruttoinntekten.

#### *Skattestatistikk for selskap*

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 342 mrd. kroner i 2012. Utlignet skatt for selskap gikk opp med 5,9 mrd. kroner fra 2011 til 2012.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusiv selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 74 mrd. kroner i 2012. Av dette var 69 mrd. kroner fellesskatt og 350 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 4,3 mrd. kroner i 2012, mens tonnasjesskatten utgjorde 39 mill. kroner samme år.

Utlignet skatt til staten er etter godtgjørelsesfradrag, fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for godtgjørelse i fellesskatt utgjorde 26 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt utgjorde 1,5 mrd. kroner, kreditfradrag utgjorde 23 mrd. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 1,3 mrd. kroner. Fra og med 2004 ble det innført skattefritak for inntekter fra aksjer og andre eierandeler for selskap. Dette førte til at godtgjørelsesfradraget falt bort, med unntak for ubenyttet godtgjørelsesfradrag fra tidligere år.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt) på 342 mrd. kroner var 94 pst. (322 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,1 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 80 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sakkelselskap) ved statsskatteligningen på 74 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 8,2 pst. på kraftselskap, 5,8 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 3,0 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 1,8 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkeforbund, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,4 pst. på verdipapirfond og 0,3 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 231 mrd. kroner. Beløpet utgjør 75 pst. av selskapsskatten til staten. Statskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skatteverdi av letekostnader på 12 681 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for bosatte personer 17 år og eldre. 2012. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle personer med et ligningsforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Toppskattegrunnlag . . . . .	4 188 648	1 509 082	3 827 955	1 466 764
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	4 122 322	1 182 218	3 856 880	1 149 953
Personinntekt lønn . . . . .	3 199 026	1 154 008	2 970 972	1 122 205
Personinntekt pensjoner . . . . .	1 255 058	279 606	1 209 564	273 547
Personinntekt fiske og fangst . . . . .	12 535	4 617	12 048	4 525
Personinntekt annen næring <sup>1</sup> . . . . .	239 911	65 168	236 067	64 487
Skatt formue kommune . . . . .	688 669	8 496	657 365	8 340
Skatt inntekt kommune og fylke . . . . .	3 713 268	142 318	3 543 744	139 148
Skatt formue stat. . . . .	669 599	4 833	656 897	4 763
Toppskatt . . . . .	1 006 143	23 507	973 254	22 682
Felleskatt . . . . .	3 713 079	137 321	3 543 571	134 263
Medlemsavgift til folketrygden . . . . .	3 842 848	109 932	3 682 996	107 261
Forsinkelsesavgift. . . . .	23 936	61	22 964	60
Tilleggsskatt . . . . .	6 278	132	5 868	126
Finnmarksfradrag . . . . .	71 641	854	67 322	822
Frdrag for boligsparing <sup>2</sup> . . . . .	354 583	909	352 267	904
Skattebegrensning <sup>3</sup> . . . . .	245 327	3 629	239 470	3 542
Skattefradrag for alderspensjonister . . . . .	761 144	13 058	730 133	12 665
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon	80 630	299	78 729	291
Frdrag for utenlandsskatt . . . . .	18 523	2 092	16 372	1 489
Utlignet skatt <sup>4</sup> . . . . .	3 800 458	407 169	3 560 975	396 886

<sup>1</sup> Fra og med 2012 er personinntekt fra jord- og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

<sup>2</sup> Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

<sup>3</sup> Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

<sup>4</sup> 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 2012.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2012. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Toppskattegrunnlag. ....	1 466 764	74 863	180 625	199 729	50 757	49 352	77 485
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	1 149 953	56 101	147 165	167 142	37 722	36 976	60 776
Personinntekt lønn. ....	1 122 205	53 932	141 816	160 980	35 373	34 712	58 485
Personinntekt pensjoner . . . . .	273 547	17 180	30 179	28 321	12 617	11 565	14 891
Personinntekt fiske og fangst. . .	4 525	57	65	31	14	29	21
Personinntekt annen næring <sup>1</sup> . . .	64 487	3 638	8 409	9 991	2 720	3 037	4 019
Skatt formue kommune. ....	8 340	279	1 242	2 108	168	195	444
Skatt inntekt kommune og fylke. ....	139 148	6 595	18 266	20 774	4 400	4 324	7 328
Skatt formue stat . . . . .	4 763	160	709	1 204	96	111	254
Toppskatt . . . . .	22 682	787	3 784	4 179	434	423	1 095
Felleskatt. ....	134 263	6 364	17 625	20 045	4 246	4 172	7 071
Medlemsavgift til folketrygden	107 261	5 392	13 340	14 910	3 632	3 568	5 673
Forsinkelsesavgift . . . . .	60	3	7	10	2	2	3
Tilleggsskatt. ....	126	7	18	27	6	4	10
Finnmarksfradrag . . . . .	822	1	2	3	1	1	1
Frdrag for boligsparing <sup>2</sup> . . . . .	904	33	76	161	23	25	38
Skattebegrensning <sup>3</sup> . . . . .	3 542	294	260	329	184	158	175
Skattefradrag for alders- pensjonister . . . . .	12 665	809	1 133	968	674	652	725
Skattereduksjon, overgangs- regler pensjon. ....	291	27	22	26	16	14	17
Frdrag for utenlandsskatt . . . . .	1 489	28	177	227	20	13	59
Utlignet skatt <sup>4</sup> . ....	396 886	18 388	53 322	61 557	12 063	11 934	20 858

Tabell 2.2 forts.

	Vestfold	Telemark	Aust- Agder	Vest- Agder	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane
Toppskattegrunnlag . . . . .	66 416	46 790	30 232	47 823	143 177	146 434	29 335
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	51 201	35 518	22 975	36 757	116 134	115 468	22 462
Personinntekt lønn . . . . .	48 730	33 744	22 275	36 176	115 949	115 208	21 701
Personinntekt pensjoner . . . . .	14 409	11 082	6 634	9 499	20 495	25 344	5 826
Personinntekt fiske og fangst . .	32	18	32	93	184	527	264
Personinntekt annen næring <sup>1</sup> . .	3 190	1 927	1 263	2 013	5 679	5 224	1 536
Skatt formue kommune . . . . .	317	167	149	262	801	823	147
Skatt inntekt kommune og fylke . . . . .	6 113	4 208	2 725	4 391	14 392	14 039	2 672
Skatt formue stat . . . . .	181	95	85	150	457	470	84
Toppskatt . . . . .	870	547	367	625	3 215	2 349	307
Felleskatt . . . . .	5 898	4 059	2 629	4 237	13 887	13 546	2 579
Medlemsavgift til folketrygden .	4 803	3 349	2 179	3 477	10 585	10 741	2 143
Forsinkelsesavgift . . . . .	2	2	1	2	6	6	1
Tilleggsskatt . . . . .	5	5	2	3	6	9	1
Finmarksfradrag . . . . .	1	0	0	0	2	2	0
Frdrag for boligsparing <sup>2</sup> . . . . .	30	22	16	37	118	110	21
Skattebegrensning <sup>3</sup> . . . . .	199	170	108	151	239	299	55
Skattefradrag for alders- pensjonister . . . . .	650	508	298	437	951	1 218	352
Skattereduksjon, overgangs- regler pensjon . . . . .	19	14	9	12	19	23	5
Frdrag for utenlandsskatt . . . .	74	35	50	72	330	164	20
Utlignet skatt <sup>4</sup> . . . . .	17 215	11 686	7 655	12 434	41 685	40 156	7 480

Tabell 2.2 forts.

	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romsa	Finnmark Finnmárkku
Toppskattegrunnlag. . . . .	73 247	85 465	35 000	65 213	44 630	20 193
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	56 086	65 150	25 869	48 386	33 287	14 779
Personinntekt lønn. . . . .	55 513	66 284	25 202	47 370	33 634	15 123
Personinntekt pensjoner . . . . .	13 860	15 778	7 927	14 829	8 987	4 123
Personinntekt fiske og fangst . . . . .	1 000	181	104	977	500	397
Personinntekt annen næring <sup>1</sup> . . . . .	2 825	3 188	1 743	2 030	1 507	548
Skatt formue kommune. . . . .	375	373	100	194	148	47
Skatt inntekt kommune og fylke. . . . .	6 716	7 805	3 025	5 693	3 947	1 734
Skatt formue stat . . . . .	214	213	57	110	85	27
Toppskatt . . . . .	966	1 120	314	623	488	190
Felleskatt. . . . .	6 480	7 531	2 919	5 493	3 808	1 673
Medlemsavgift til folketrygden	5 341	6 245	2 525	4 667	3 234	1 457
Forsinkelsesavgift . . . . .	3	3	1	3	2	1
Tilleggsskatt. . . . .	4	5	2	5	4	2
Finnmarksfradrag . . . . .	1	2	1	2	155	647
Frdrag for boligsparing <sup>2</sup> . . . . .	42	65	19	33	25	10
Skattebegrensning <sup>3</sup> . . . . .	169	218	118	216	133	66
Skattefradrag for alders- pensjonister . . . . .	787	743	423	738	414	183
Skattereduksjon, overgangs- regler pensjon. . . . .	13	17	10	16	8	4
Frdrag for utenlandsskatt . . . . .	90	56	20	25	22	6
Utlignet skatt <sup>4</sup> . . . . .	18 991	22 190	8 350	15 752	10 954	4 214

<sup>1</sup> Fra og med 2012 er personinntekt fra jord- og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

<sup>2</sup> Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

<sup>3</sup> Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

<sup>4</sup> 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 2012.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2012. Kroner

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum utlignet skatt
Hele landet . . . . .	309 900	227 700	193 700	78 600
Østfold . . . . .	280 200	199 000	98 700	65 200
Akershus . . . . .	343 700	259 900	271 400	94 200
Oslo . . . . .	350 700	267 700	407 800	98 600
Hedmark . . . . .	276 300	194 800	115 400	62 300
Oppland . . . . .	278 400	197 500	167 000	63 700
Buskerud . . . . .	307 600	226 000	210 200	77 600
Vestfold . . . . .	297 700	214 500	130 800	72 100
Telemark . . . . .	287 800	207 900	103 700	68 400
Aust-Agder . . . . .	284 400	203 800	142 100	67 900
Vest-Agder . . . . .	289 400	208 500	156 400	70 500
Rogaland . . . . .	340 300	256 900	199 100	92 200
Hordaland . . . . .	313 100	231 900	182 700	80 600
Sogn og Fjordane . . . . .	285 600	206 700	251 800	68 800
Møre og Romsdal . . . . .	298 700	216 300	182 600	73 200
Sør-Trøndelag . . . . .	297 300	215 200	128 200	73 300
Nord-Trøndelag . . . . .	273 800	192 500	76 200	62 100
Nordland . . . . .	284 300	202 000	75 900	65 800
Troms Romsa . . . . .	290 800	207 600	83 700	68 300
Finnmark Finnmarkku . . . . .	280 400	198 400	39 000	56 600

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag, 2012

Alminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	I alt	Skattepliktig nettoformue. Kroner				
		0 eller negativ	1–750 000	750 001–999 999	1 000 000–2 999 999	3 000 000 og over
I alt. ....	3 993 697	1 624 466	1 676 991	183 329	410 284	98 627
0 eller negativ .....	136 817	86 614	41 815	1 700	4 210	2 478
1–24 999 .....	251 203	72 316	174 087	1 733	2 577	490
25 000–49 999 .....	97 319	45 475	47 947	1 075	2 399	423
50 000–74 999 .....	130 007	63 517	61 785	1 503	2 686	516
75 000–99 999 .....	196 037	82 475	105 416	3 319	4 221	606
100 000–149 999 .....	509 982	158 603	299 492	23 472	26 773	1 642
150 000–199 999 .....	430 081	143 391	207 559	28 139	48 368	2 624
200 000–249 999 .....	423 712	170 093	176 314	23 775	49 386	4 144
250 000–299 999 .....	407 013	177 372	155 920	21 211	47 233	5 277
300 000–349 999 .....	341 487	155 497	121 647	17 396	41 000	5 947
350 000–399 999 .....	260 692	117 816	87 855	14 142	34 636	6 243
400 000–449 999 .....	187 275	82 940	59 217	10 921	27 992	6 205
450 000–499 999 .....	131 903	59 597	37 758	7 911	21 198	5 439
500 000–999 999 .....	400 496	178 589	89 481	23 482	77 821	31 123
1 000 000 og over .....	89 673	30 171	10 698	3 550	19 784	25 470

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status.<sup>1</sup> 2012. Gjennomsnitt i kroner

	Lønns- takere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt <sup>2</sup> .....	526 400	280 400	707 500
Av dette:			
Lønn	487 000	43 000	50 100
Ytelser fra folketrygden .....	6 400	163 900	15 800
Tjenestepensjon .....	3 100	51 500	4 400
Næringsinntekt i alt .....	3 500	2 200	586 600
Kapitalinntekter .....	24 700	19 200	50 200
Av dette:			
Renteinntekter .....	5 200	9 600	13 000
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte .....	12 200	3 600	17 200
Gevinst ved salg av verdipapirer .....	3 000	2 200	6 600
Inntektsfradrag .....	135 700	79 100	162 100
Av dette:			
Minstefradrag .....	77 800	59 200	21 300
Netto reiseutgifter .....	3 000	100	700
Pensjonspremie .....	3 300	100	600
Foreldrefradrag .....	3 300	500	2 400
Fagforeningskontingent .....	1 900	100	400
Årets underskudd i næring .....	900	500	11 900
Tidligere års underskudd .....	2 300	3 900	20 600
Renteutgifter .....	37 000	11 600	65 500
Tap ved salg av verdipapirer .....	1 900	1 500	4 600
Alminnelig inntekt etter særfradrag .....	391 200	197 100	594 200
Bruttoskatt .....	147 100	60 100	243 200
Frdrag i skatt <sup>3</sup> .....	1 700	13 500	1 900
Utlignet skatt .....	145 400	46 600	241 400
Antall bosatte 17 år og eldre .....	2 129 900	1 164 400	116 200

<sup>1</sup> I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

<sup>2</sup> Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

<sup>3</sup> Inkl. særskilt skattefradrag for pensjonister fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.



Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2012. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	– 99 999	100 000– 199 999	200 000– 299 999	300 000– 399 999	400 000– 499 999	500 000– 749 999	750 000– 999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt <sup>1</sup> . . . . .	391 700	31 900	158 600	249 300	350 100	447 000	595 500	853 800	1 629 300
Av dette:									
Lønn . . . . .	280 800	27 400	72 000	112 100	243 400	372 000	501 800	695 900	1 016 800
Ytelser fra folke- trygden . . . . .	51 700	1 100	72 500	105 100	65 000	33 500	26 700	28 600	32 000
Tjenestepensjon . . . .	16 800	700	7 000	19 900	25 200	18 500	18 300	20 100	30 900
Næringsinntekt i alt .	19 900	900	3 200	5 700	8 600	13 600	30 900	64 900	190 500
Kapitalinntekter . . . .	21 400	1 600	3 700	6 100	7 400	8 900	16 900	42 300	340 500
Av dette:									
Renteinntekter . . . .	6 300	1 300	3 000	5 000	5 600	5 900	8 100	12 200	31 400
Skattepliktig og skattefritt aksjeut- bytte . . . . .	8 500	100	200	300	500	900	3 400	15 200	191 500
Gevinst ved salg av verdipapirer . . . . .	2 600	100	100	200	300	500	1 200	4 000	55 400
Inntektsfradrag . . . . .	105 000	23 700	58 600	86 400	109 500	127 200	148 200	174 700	242 000
Av dette:									
Minstefradrag . . . . .	62 700	16 300	48 100	67 100	73 800	75 300	74 800	73 900	72 100
Netto reiseutgifter . .	1 700	100	300	600	1 600	2 500	3 500	4 100	3 500
Pensjonspremie . . . .	1 800	100	200	600	1 900	3 300	3 700	3 400	2 800
Foreldrefradrag . . . .	2 100	600	1 000	1 500	2 400	2 800	3 000	3 600	3 500
Fagforenings- kontingent . . . . .	1 100	0	100	400	1 300	1 900	1 900	1 700	1 400
Årets underskudd i næring . . . . .	1 000	600	400	600	700	900	1 600	2 200	4 900
Tidligere års underskudd . . . . .	3 600	2 800	1 300	1 400	2 100	1 800	4 100	6 900	32 700
Renteutgifter . . . . .	25 600	2 600	5 600	11 600	21 400	33 200	46 600	64 300	91 400
Tap ved salg av verdipapirer . . . . .	1 700	300	300	500	800	1 200	2 300	4 800	17 300
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	287 900	13 600	97 600	157 800	239 900	320 300	449 900	683 300	1 422 800
Bruttoskatt . . . . .	104 300	2 700	25 500	47 300	79 100	110 800	168 400	278 100	607 200
Fradrag i skatt <sup>2</sup> . . . . .	5 000	300	12 200	9 500	3 600	1 700	1 700	2 500	9 900
Utlignet skatt . . . . .	99 400	2 400	13 300	37 800	75 500	109 000	166 700	275 600	597 300
Antall bosatte 17 år og eldre . . . . .	3 993 700	476 100	532 700	698 600	719 300	611 400	630 700	180 200	144 800

<sup>1</sup> Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

<sup>2</sup> Inkl. særskilt skattefradrag for pensjonister fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2012. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue					
	I alt	0 eller negativ	1–750 000	750 001–999 999	1 000 000–2 999 999	3 mill. og over
Bruttoinntekt <sup>1</sup> . . . . .	391 700	417 900	292 900	414 000	503 300	1 134 600
Av dette:						
Lønn . . . . .	280 800	356 300	206 800	243 900	262 700	438 700
Ytelser fra folketrygden . . . . .	51 700	24 200	55 200	98 400	112 900	103 800
Tjenestepensjon . . . . .	16 800	6 600	14 600	33 900	47 900	60 000
Næringsinntekt i alt . . . . .	19 900	21 500	9 800	19 300	33 100	109 400
Kapitalinntekter . . . . .	21 400	8 400	5 500	17 500	44 800	415 400
Av dette:						
Renteinntekter . . . . .	6 300	1 900	2 700	8 800	20 300	77 000
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte . . . . .	8 500	2 700	1 100	3 500	11 600	225 600
Gevinst ved salg av verdipapirer . . . . .	2 600	1 100	600	1 900	4 700	53 500
Inntektsfradrag . . . . .	105 000	133 500	76 100	88 300	95 300	199 500
Av dette:						
Minstefradrag . . . . .	62 700	65 500	58 500	65 900	66 000	66 700
Netto reiseutgifter . . . . .	1 700	2 500	1 200	1 100	1 100	1 100
Pensjonspremie . . . . .	1 800	2 200	1 600	1 900	1 700	1 300
Foreldre fradrag . . . . .	2 100	2 800	1 800	1 500	1 000	1 200
Fagforeningskontingent . . . . .	1 100	1 300	900	1 100	900	700
Årets underskudd i næring . . . . .	1 000	1 100	500	1 100	1 800	6 000
Tidligere års underskudd . . . . .	3 600	3 700	800	1 600	3 500	52 500
Renteutgifter . . . . .	25 600	49 600	7 400	9 400	10 600	31 900
Tap ved salg av verdipapirer . . . . .	1 700	1 300	500	1 100	2 900	24 900
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	287 900	286 800	214 600	324 000	408 400	986 700
Bruttoskatt . . . . .	104 300	106 000	71 200	111 500	149 300	440 000
Frdrag i skatt <sup>2</sup> . . . . .	5 000	2 700	5 900	8 300	7 900	7 400
Utlignet skatt . . . . .	99 400	103 300	65 300	103 100	141 400	432 600
Antall bosatte 17 år og eldre . . . . .	3 993 700	1 624 500	1 677 000	183 300	410 300	98 600

<sup>1</sup> Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

<sup>2</sup> Inkl. særskilt skattefradrag for pensjonister fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2012. Gjennomsnitt i kroner

	I alt	Alder						
		17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt <sup>1</sup> . . . . .	391 700	131 000	356 900	482 300	520 300	475 000	342 800	263 800
Av dette:								
Lønn. . . . .	280 800	122 300	327 200	422 400	432 100	310 500	34 100	1 000
Ytelser fra folketrygden . . . . .	51 700	3 000	5 200	8 900	19 000	63 300	208 000	193 500
Tjenestepensjon . . . . .	16 800	800	1 100	1 600	3 500	34 200	60 900	47 200
Næringsinntekt i alt. . . . .	19 900	2 100	14 100	27 900	33 700	30 200	8 500	1 200
Kapitalinntekter . . . . .	21 400	2 600	8 300	19 700	30 200	35 400	30 300	20 400
Av dette:								
Renteinntekter . . . . .	6 300	1 600	2 900	3 500	5 700	9 900	13 000	13 800
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte . . . . .	8 500	600	2 800	10 100	15 100	14 100	7 800	2 400
Gevinst ved salg av verdipapirer . . . . .	2 600	200	800	2 600	3 900	4 400	3 600	1 500
Inntektsfradrag. . . . .	105 000	47 900	110 300	134 600	130 900	114 400	83 200	64 800
Av dette:								
Minstefradrag. . . . .	62 700	40 200	65 400	69 900	70 000	67 000	59 800	54 200
Netto reiseutgifter . . . . .	1 700	700	2 000	2 800	2 600	1 600	100	0
Pensjonspremie . . . . .	1 800	400	1 800	2 700	3 000	2 500	200	0
Foreldrefradrag . . . . .	2 100	300	4 500	6 100	1 100	100	0	0
Fagforeningskontingent . . . . .	1 100	300	1 100	1 500	1 700	1 500	100	0
Årets underskudd i næring. . . . .	1 000	100	700	1 300	1 600	1 500	900	300
Tidligere års underskudd. . . . .	3 600	300	1 100	2 600	5 100	6 600	5 500	3 600
Renteutgifter. . . . .	25 600	4 100	29 500	41 500	37 700	25 700	11 800	4 300
Tap ved salg av verdipapirer . . . . .	1 700	100	600	1 400	2 600	3 000	2 500	1 100
Alminnelig inntekt etter særfradrag . . . . .	287 900	83 300	247 300	349 500	391 900	359 500	263 500	202 000
Bruttoskatt . . . . .	104 300	25 700	88 400	131 000	149 200	134 000	85 100	60 600
Fradrag i skatt <sup>2</sup> . . . . .	5 000	1 100	1 800	1 600	2 100	5 000	16 600	20 000
Utlignet skatt . . . . .	99 400	24 600	86 600	129 500	147 100	129 000	68 500	40 700
Antall bosatte 17 år og eldre . . . . .	3 993 700	534 900	666 400	722 600	685 900	710 600	451 600	221 600

<sup>1</sup> Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

<sup>2</sup> Inkl. særskilt skattefradrag for pensjonister fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2012.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap.<sup>1</sup> 2012. Mill. kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall <sup>2</sup> .....	867
Naturressursskatt .....	1 350
 <i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt .....	245
 <i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt .....	104 011
Skattbar inntekt. ....	342 124
Nettoformue .....	116 591
Nettoinntekt sokkel .....	326 732
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel .....	304 048
Inntektsskatt .....	69 430
Formuesskatt .....	350
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt) .....	230 828
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg .....	4 274
Tonnasjeskatt	39
 <i>Utlignet skatt</i>	 306 516
 <i>Fradrag i skatt</i>	
I alt .....	39 014
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) <sup>3</sup> .....	23 466
Godtgjørelsesfradrag <sup>3</sup> .....	26
Fradrag for naturressursskatt <sup>3</sup> .....	1 500
Forsknings- og utviklingsfradrag <sup>3</sup> .....	1 342
Utbetalt skatteverdi av leteknader .....	12 681

<sup>1</sup> Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

<sup>2</sup> Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

<sup>3</sup> Beløpet er belastet inntektsskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2012.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt<sup>1</sup>. Inntektsskatt<sup>2</sup> på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sakkelselskap<sup>3</sup>. 2012

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr	Prosent	Mill. kr	Prosent
I alt. ....	104 011	100	342 124	100	95 764	100
1–4 999 .....	5 302	5	7	0	2	0
5 000–9 999 .....	2 401	2	18	0	5	0
10 000–19 999 .....	3 759	4	56	0	16	0
20 000–49 999 .....	8 824	8	300	0	84	0
50 000–99 999 .....	10 492	10	764	0	214	0
100 000–199 999 .....	13 600	13	1 968	1	551	1
200 000–499 999 .....	20 751	20	6 822	2	1 910	2
500 000–999 999 .....	14 886	14	10 630	3	2 975	3
1 000 000–1 999 999 .....	11 140	11	15 728	5	4 403	5
2 000 000–4 999 999 .....	7 799	7	24 017	7	6 721	7
5 000 000 og over .....	5 057	5	281 812	82	78 883	82

<sup>1</sup> Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

<sup>2</sup> Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt og utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt før godtgjørelsesfradrag. Kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt og forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

<sup>3</sup> Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2012.

Tabell 2.11 Selskap. Skattegrunnlag og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe<sup>1</sup>, eksklusiv sokkelselskap<sup>2</sup>. 2012. Mill. kroner

	Antall selskap i skatteposisjon <sup>3</sup>	Nettoformue	Skattbar inntekt <sup>4</sup>	Skatter og fradrag					
				Formues-skatt	Inntekts-skatt <sup>5</sup>	Tonnasje-skatt	Grunnrente-skatt	Fradrag i skatt <sup>6</sup>	Sum skatt til staten
I alt	107 190	116 591	342 124	350	95 764	39	4 274	26 334	74 093
Aksjeselskap <sup>7</sup>	99 392	1 617	299 773	5	83 931	-	-	24 678	59 258
Rederier skattelagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19	460	-	4 666	-	1 307	39	-	0	1 345
Selskap hjemmehørende på Svalbard	74	111	212	0	34	-	-	-	34
Verdipapirfond	108	-	1 497	-	419	-	-	136	283
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap	155	61 814	7 217	185	2 021	-	-	0	2 206
Forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	1 665	30 268	914	91	256	-	-	4	343
Kraftforetak	291	2 984	11 901	9	3 332	-	4 274	1 511	6 104
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	926	19 079	662	57	185	-	-	3	239
Utenlandske aksjeselskap og forsikringsselskap	4 119	719	15 282	2	4 279	-	-	2	4 280

<sup>1</sup> Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.

<sup>2</sup> Selskap skattelagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

<sup>3</sup> Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.

<sup>4</sup> Omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

<sup>5</sup> Inneholder også utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt.

<sup>6</sup> Godtgjørelsesfradrag (26 mill. kroner), fradrag for naturressursskatt (1 500 mill. kroner), kreditfradrag (23 466 mill. kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (1 342 mill. kroner).

<sup>7</sup> Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikringsselskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2012.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven (sokkelselskap). Skattegrunnlag og skatter. 2012. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings-selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel . . . . .	176	326 732	323 603	3 129
Skatt inntekt sokkel . . . . .	176	91 485	90 609	876
Særskatteinntekt . . . . .	22	304 048	304 048	-
Særskatt sokkel . . . . .	22	152 024	152 024	-
Sum skatt sokkel <sup>1</sup> . . . . .	176	230 828	229 952	876

<sup>1</sup> Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av letekostnader på 12 681 mill. kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2012.

**Vedlegg 3****Virkning av opphør av stedbunden beskatning for personlige deltakere i deltakerlignet selskap**

Tabellen viser virkningen av opphør av stedbunden beskatning for personlige deltakere i deltakerlignet selskap for ulike kommuner og fylkes-

kommuner. Tabellen er utarbeidet på grunnlag av rådata fra 2007 som er framført til 2014-nivå basert på utviklingen i den generelle skatteinngangen.

	Beskatning i deltakernes hjemkommune				
	1	2	3	4	5
	Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
<i>Kommunene fylkesvis</i>					
Østfold	3	-3	1	2	282,0
Akershus	205	-113	92	162	566,4
Oslo	-261	144	-117	-187	624,0
Hedmark	4	-3	1	4	193,7
Oppland	1	-1	0	1	187,3
Buskerud	9	-5	4	15	269,0
Vestfold	9	-5	4	16	238,7
Telemark	0	0	0	1	170,9
Aust-Agder	0	0	0	1	112,8
Vest-Agder	3	-1	1	6	176,4
Rogaland	6	-3	3	6	452,2
Hordaland	16	-9	8	15	498,1
Sogn og Fjordane	1	-1	1	7	108,7
Møre og Romsdal	3	-1	1	5	259,4
Sør-Trøndelag	2	-1	1	4	302,8
Nord-Trøndelag	0	0	0	1	134,4
Nordland	-1	1	0	0	239,6
Troms	0	0	0	1	160,4
Finnmark	0	0	0	2	74,5
Hele landet	0	0	0	0	5 051,3



Beskatning i deltakernes hjemkommune					
	1	2	3	4	5
	Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
<i>Fylkeskommunene</i>					
Østfold	1	2	3	11	282,0
Akershus	48	-37	11	19	566,4
Oslo	-61	7	-54	-86	624,0
Hedmark	1	1	2	11	193,7
Oppland	0	2	2	11	187,3
Buskerud	2	1	3	12	269,0
Vestfold	2	1	3	12	238,7
Telemark	0	2	2	11	170,9
Aust-Agder	0	1	1	11	112,8
Vest-Agder	1	1	2	11	176,4
Rogaland	1	4	5	11	452,2
Hordaland	4	2	6	12	498,1
Sogn og Fjordane	0	1	1	11	108,7
Møre og Romsdal	1	2	3	11	259,4
Sør-Trøndelag	1	3	3	11	302,8
Nord-Trøndelag	0	1	1	11	134,4
Nordland	0	3	3	11	239,6
Troms	0	2	2	11	160,4
Finnmark	0	1	1	11	74,5
Hele landet	0	0	0	0	5 051,3
Oslo kommune/fylke	-322	151	-171	-274	624,0

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
0101	Halden	0	0	0	1	29,9
0104	Moss	0	0	0	0	31,0
0105	Sarpsborg	0	0	0	1	53,7
0106	Fredrikstad	3	-3	0	5	76,8
0111	Hvaler	0	0	0	2	4,3
0118	Aremark	0	0	0	1	1,4
0119	Marker	0	0	0	1	3,6
0121	Rømskog	0	0	0	1	0,7
0122	Trøgstad	0	0	0	2	5,3
0123	Spydeberg	0	0	0	0	5,5
0124	Askim	0	0	0	1	15,3
0125	Eidsberg	0	0	0	0	11,2
0127	Skiptvet	0	0	0	2	3,7
0128	Rakkestad	0	0	0	1	7,9
0135	Råde	0	0	0	3	7,1
0136	Rygge	1	-1	0	6	15,0
0137	Våler	0	0	0	1	4,9
0138	Hobøl	0	0	0	-2	5,0
0211	Vestby	0	0	0	8	15,6
0213	Ski	6	-3	3	96	29,3
0214	Ås	0	0	0	-2	17,6
0215	Frogn	5	-3	2	148	15,5
0216	Nesodden	6	-3	3	144	18,0
0217	Oppegård	10	-6	5	179	26,0
0219	Bærum	136	-75	61	526	116,7
0220	Asker	27	-15	12	210	57,4
0221	Aurskog-Høland	0	0	0	4	15,3
0226	Sørum	1	0	0	16	16,4
0227	Fet	0	0	0	1	10,8
0228	Rælingen	1	0	0	26	16,4
0229	Enebakk	1	-1	0	8	10,6
0230	Lørenskog	1	-1	1	19	34,3
0231	Skedsmo	5	-3	2	45	50,5
0233	Nittedal	1	-1	1	29	22,0
0234	Gjerdrum	0	0	0	8	6,3
0235	Ullensaker	3	-1	1	37	31,7
0236	Nes	0	0	0	2	19,8
0237	Eidsvoll	2	-2	0	9	22,1

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
0238	Nannestad	0	0	0	2	11,5
0239	Hurdal	-1	0	0	-19	2,7
0301	Oslo	-261	144	-117	-187	624,0
0402	Kongsvinger	0	0	0	0	17,6
0403	Hamar	1	0	0	9	29,4
0412	Ringsaker	3	-2	0	9	33,4
0415	Løten	0	0	0	1	7,5
0417	Stange	1	-1	0	4	19,4
0418	Nord-Odal	0	0	0	-1	5,2
0419	Sør-Odal	0	0	0	0	7,8
0420	Eidskog	0	0	0	2	6,3
0423	Grue	0	0	0	1	5,0
0425	Åsnes	0	0	0	0	7,6
0426	Våler	0	0	0	0	3,8
0427	Elverum	0	0	0	2	20,3
0428	Trysil	0	0	0	-4	6,7
0429	Åmot	0	0	0	-1	4,4
0430	Stor-Elvdal	0	0	0	11	2,6
0432	Rendalen	0	0	0	1	1,9
0434	Engerdal	0	0	0	1	1,4
0436	Tolga	0	0	0	1	1,7
0437	Tynset	0	0	0	1	5,6
0438	Alvdal	0	0	0	1	2,4
0439	Folldal	0	0	0	8	1,7
0441	Os	0	0	0	1	2,0
0501	Lillehammer	0	0	0	1	26,9
0502	Gjøvik	0	0	0	1	29,4
0511	Dovre	0	0	0	2	2,7
0512	Lesja	0	0	0	1	2,1
0513	Skjåk	0	0	0	4	2,3
0514	Lom	0	0	0	2	2,4
0515	Vågå	0	0	0	1	3,7
0516	Nord-Fron	0	0	0	-1	5,8
0517	Sel	0	0	0	2	6,0
0519	Sør-Fron	0	0	0	3	3,2
0520	Ringebu	0	0	0	2	4,5
0521	Øyer	0	0	0	0	5,1
0522	Gausdal	0	0	0	0	6,1

Beskatning i deltakernes hjemkommune						
	1	2	3	4	5	
	Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013	
0528	Østre Toten	0	0	0	1	14,8
0529	Vestre Toten	0	0	0	0	13,0
0532	Jevnaker	0	0	0	4	6,4
0533	Lunner	0	0	0	2	8,9
0534	Gran	1	-1	0	8	13,6
0536	Søndre Land	0	0	0	1	5,7
0538	Nordre Land	0	0	0	3	6,8
0540	Sør-Aurdal	0	0	0	1	3,1
0541	Etnedal	0	0	0	-1	1,4
0542	Nord-Aurdal	0	0	0	2	6,4
0543	Vestre Slidre	0	0	0	0	2,2
0544	Øystre Slidre	0	0	0	10	3,2
0545	Vang	0	0	0	-48	1,6
0602	Drammen	5	-3	2	34	65,5
0604	Kongsberg	0	0	0	7	25,9
0605	Ringerike	0	0	0	1	29,4
0612	Hole	0	0	0	6	6,5
0615	Flå	0	0	0	-31	1,1
0616	Nes	0	0	0	4	3,4
0617	Gol	2	-1	1	180	4,7
0618	Hemsedal	0	0	0	-18	2,2
0619	Ål	-1	0	0	-47	4,8
0620	Hol	0	0	0	6	4,4
0621	Sigdal	0	0	0	2	3,5
0622	Krødsherad	0	0	0	-29	2,2
0623	Modum	0	0	0	1	13,3
0624	Øvre Eiker	0	0	0	1	17,8
0625	Nedre Eiker	1	-1	0	4	23,6
0626	Lier	1	-1	1	22	24,8
0627	Røyken	1	0	0	14	20,1
0628	Hurum	0	0	0	3	9,3
0631	Flesberg	0	0	0	3	2,7
0632	Rollag	0	0	0	1	1,4
0633	Nore og Uvdal	0	0	0	-8	2,5
0701	Horten	0	0	0	0	26,6
0702	Holmestrand	0	0	0	-1	10,4
0704	Tønsberg	-2	1	-1	-20	41,2
0706	Sandefjord	3	-2	1	31	44,6

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
0709	Larvik	0	0	0	2	43,1
0711	Svelvik	0	0	0	2	6,6
0713	Sande	0	0	0	5	8,8
0714	Hof	0	0	0	31	3,1
0716	Re	0	0	0	5	9,0
0719	Andebu	0	0	0	2	5,5
0720	Stokke	0	0	0	4	11,4
0722	Nøtterøy	6	-3	3	134	21,1
0723	Tjøme	0	0	0	20	4,9
0728	Lardal	0	0	0	6	2,4
0805	Porsgrunn	0	0	0	1	35,4
0806	Skien	0	0	0	1	53,0
0807	Notodden	0	0	0	3	12,5
0811	Siljan	0	0	0	5	2,4
0814	Bamble	0	0	0	1	14,1
0815	Kragerø	0	0	0	1	10,7
0817	Drangedal	0	0	0	1	4,1
0819	Nome	0	0	0	1	6,6
0821	Bø	0	0	0	-1	5,8
0822	Sauherad	0	0	0	1	4,4
0826	Tinn	0	0	0	-6	6,0
0827	Hjartdal	0	0	0	-1	1,6
0828	Seljord	0	0	0	1	2,9
0829	Kviteseid	0	0	0	1	2,5
0830	Nissedal	0	0	0	2	1,4
0831	Fyresdal	0	0	0	1	1,4
0833	Tokke	0	0	0	1	2,3
0834	Vinje	0	0	0	-4	3,7
0901	Risør	0	0	0	1	6,8
0904	Grimstad	0	0	0	4	21,6
0906	Arendal	0	0	0	1	43,3
0911	Gjerstad	0	0	0	1	2,5
0912	Vegårshei	0	0	0	1	2,0
0914	Tvedestrand	0	0	0	1	6,1
0919	Froland	0	0	0	6	5,4
0926	Lillesand	0	0	0	0	10,0
0928	Birkenes	0	0	0	6	4,9
0929	Åmli	0	0	0	-5	1,8

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
0935	Iveland	-1	1	0	-60	1,3
0937	Evje og Hornnes	0	0	0	0	3,6
0938	Bygland	0	0	0	6	1,2
0940	Valle	0	0	0	-6	1,3
0941	Bykle	0	0	0	1	0,9
1001	Kristiansand	2	-1	1	10	84,5
1002	Mandal	0	0	0	3	15,2
1003	Farsund	0	0	0	0	9,4
1004	Flekkefjord	0	0	0	1	9,1
1014	Vennesla	0	0	0	3	13,8
1017	Songdalen	0	0	0	3	6,3
1018	Søgne	0	0	0	13	11,0
1021	Marnardal	0	0	0	1	2,3
1026	Åseral	0	0	0	-8	0,9
1027	Audnedal	0	0	0	1	1,7
1029	Lindesnes	0	0	0	-2	4,8
1032	Lyngdal	0	0	0	2	8,0
1034	Hægebostad	0	0	0	1	1,7
1037	Kvinesdal	0	0	0	2	5,9
1046	Sirdal	0	0	0	1	1,8
1101	Eigersund	0	0	0	-11	14,6
1102	Sandnes	5	-3	2	33	70,0
1103	Stavanger	-3	2	-1	-11	129,2
1106	Haugesund	0	0	0	-1	35,8
1111	Sokndal	0	0	0	1	3,3
1112	Lund	0	0	0	1	3,2
1114	Bjerkreim	0	0	0	1	2,8
1119	Hå	0	0	0	11	17,6
1120	Klepp	0	0	0	-1	18,2
1121	Time	1	-1	1	32	17,4
1122	Gjesdal	0	0	0	5	11,0
1124	Sola	1	-1	1	23	24,6
1127	Randaberg	1	0	0	23	10,4
1129	Forsand	0	0	0	1	1,2
1130	Strand	0	0	0	6	11,9
1133	Hjelmeland	0	0	0	1	2,8
1134	Suldal	0	0	0	2	3,9
1135	Sauda	0	0	0	1	4,7

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
1141	Finnøy	0	0	0	3	3,0
1142	Rennesøy	1	-1	0	99	4,6
1144	Kvitsøy	0	0	0	67	0,5
1145	Bokn	0	0	0	1	0,9
1146	Tysvær	0	0	0	2	10,5
1149	Karmøy	0	0	0	1	41,1
1151	Utsira	0	0	0	1	0,2
1160	Vindafjord	0	0	0	-6	8,6
1201	Bergen	14	-7	7	25	268,0
1211	Etne	0	0	0	7	4,0
1216	Sveio	0	0	0	1	5,4
1219	Bømlo	0	0	0	0	11,6
1221	Stord	0	0	0	-5	18,2
1222	Fitjar	0	0	0	10	3,0
1223	Tysnes	0	0	0	0	2,7
1224	Kvinnherad	0	0	0	-2	13,3
1227	Jondal	0	0	0	1	1,0
1228	Odda	0	0	0	-4	7,0
1231	Ullensvang	0	0	0	3	3,4
1232	Eidfjord	0	0	0	1	1,0
1233	Ulvik	0	0	0	1	1,1
1234	Granvin	0	0	0	1	0,9
1235	Voss	0	0	0	17	14,1
1238	Kvam	0	0	0	1	8,6
1241	Fusa	0	0	0	1	3,8
1242	Samnanger	0	0	0	1	2,4
1243	Os	0	0	0	10	18,1
1244	Austevoll	0	0	0	-7	4,8
1245	Sund	0	0	0	2	6,5
1246	Fjell	0	0	0	5	23,3
1247	Askøy	0	0	0	2	26,8
1251	Vaksdal	0	0	0	1	4,1
1252	Modalen	0	0	0	1	0,4
1253	Osterøy	0	0	0	1	7,7
1256	Meland	0	0	0	1	7,3
1259	Øygarden	0	0	0	19	4,6
1260	Radøy	0	0	0	1	5,0
1263	Lindås	1	0	0	23	14,8

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
1264	Austrheim	0	0	0	11	2,8
1265	Fedje	0	0	0	2	0,6
1266	Masfjorden	0	0	0	1	1,7
1401	Flora	0	0	0	7	11,7
1411	Gulen	0	0	0	1	2,3
1412	Solund	0	0	0	-2	0,8
1413	Hyllestad	0	0	0	-9	1,4
1416	Høyanger	0	0	0	1	4,2
1417	Vik	0	0	0	1	2,7
1418	Balestrand	0	0	0	1	1,3
1419	Leikanger	0	0	0	1	2,3
1420	Sogndal	0	0	0	0	7,5
1421	Aurland	0	0	0	1	1,7
1422	Lærdal	0	0	0	1	2,2
1424	Årdal	0	0	0	0	5,5
1426	Luster	0	0	0	7	5,0
1428	Askvoll	0	0	0	-4	3,0
1429	Fjaler	0	0	0	1	2,9
1430	Gaular	0	0	0	1	2,9
1431	Jølster	0	0	0	3	3,1
1432	Førde	1	-1	1	48	12,6
1433	Naustdal	0	0	0	1	2,7
1438	Bremanger	0	0	0	1	3,9
1439	Vågsøy	0	0	0	0	6,1
1441	Selje	0	0	0	1	2,8
1443	Eid	0	0	0	1	5,9
1444	Hornindal	0	0	0	1	1,2
1445	Gloppen	0	0	0	1	5,7
1449	Stryn	0	0	0	3	7,1
1502	Molde	0	0	0	-4	25,9
1504	Ålesund	1	-1	1	15	45,0
1505	Kristiansund	1	-1	1	26	24,1
1511	Vanylven	0	0	0	1	3,3
1514	Sande	0	0	0	1	2,6
1515	Herøy	0	0	0	-8	8,8
1516	Ulstein	0	0	0	2	7,9
1517	Hareid	0	0	0	0	5,1
1519	Volda	0	0	0	1	8,8



Beskatning i deltakernes hjemkommune						
	1	2	3	4	5	
	Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013	
1520	Ørsta	0	0	0	1	10,5
1523	Ørskog	0	0	0	1	2,3
1524	Norddal	0	0	0	1	1,7
1525	Stranda	0	0	0	-2	4,6
1526	Stordal	0	0	0	1	1,1
1528	Sykkylven	0	0	0	0	7,7
1529	Skodje	0	0	0	1	4,3
1531	Sula	0	0	0	2	8,4
1532	Giske	0	0	0	5	7,5
1534	Haram	0	0	0	2	9,0
1535	Vestnes	0	0	0	1	6,6
1539	Rauma	0	0	0	1	7,4
1543	Nesset	0	0	0	3	3,0
1545	Midsund	0	0	0	1	2,0
1546	Sandøy	0	0	0	1	1,3
1547	Aukra	0	0	0	7	3,3
1548	Fræna	0	0	0	2	9,6
1551	Eide	0	0	0	1	3,5
1554	Averøy	0	0	0	-1	5,7
1557	Gjemnes	0	0	0	1	2,6
1560	Tingvoll	0	0	0	1	3,1
1563	Sunndal	0	0	0	2	7,2
1566	Surnadal	0	0	0	1	5,9
1567	Rindal	0	0	0	1	2,1
1571	Halsa	0	0	0	1	1,6
1573	Smøla	0	0	0	1	2,2
1576	Aure	0	0	0	1	3,6
1601	Trondheim	2	-1	1	6	179,7
1612	Hemne	0	0	0	0	4,2
1613	Snillfjord	0	0	0	1	1,0
1617	Hitra	0	0	0	1	4,5
1620	Frøya	0	0	0	-12	4,5
1621	Ørland	0	0	0	1	5,2
1622	Agdenes	0	0	0	1	1,7
1624	Rissa	0	0	0	2	6,7
1627	Bjugn	0	0	0	1	4,7
1630	Åfjord	0	0	0	1	3,2
1632	Roan	0	0	0	1	1,0

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
1633	Osen	0	0	0	1	1,0
1634	Oppdal	0	0	0	1	6,8
1635	Rennebu	0	0	0	1	2,5
1636	Meldal	0	0	0	1	4,0
1638	Orkdal	0	0	0	1	11,5
1640	Rørøros	0	0	0	-1	5,6
1644	Holtålen	0	0	0	1	2,0
1648	Midtre Gauldal	0	0	0	1	6,3
1653	Melhus	0	0	0	1	15,7
1657	Skaun	0	0	0	2	7,1
1662	Klæbu	0	0	0	3	5,9
1663	Malvik	0	0	0	5	13,1
1664	Selbu	0	0	0	1	4,0
1665	Tydal	0	0	0	1	0,9
1702	Steinkjer	0	0	0	1	21,4
1703	Namsos	0	0	0	1	13,0
1711	Meråker	0	0	0	1	2,5
1714	Stjørdal	0	0	0	1	22,4
1717	Frosta	0	0	0	1	2,6
1718	Leksvik	0	0	0	2	3,5
1719	Levanger	0	0	0	0	19,1
1721	Verdal	0	0	0	2	14,5
1724	Verran	0	0	0	1	2,8
1725	Namdalseid	0	0	0	1	1,7
1736	Snåsa	0	0	0	1	2,2
1738	Lierne	0	0	0	1	1,4
1739	Røyrvik	0	0	0	2	0,5
1740	Namsskogan	0	0	0	1	0,9
1742	Grong	0	0	0	1	2,5
1743	Høylandet	0	0	0	1	1,3
1744	Overhalla	0	0	0	1	3,7
1748	Fosnes	0	0	0	1	0,7
1749	Flatanger	0	0	0	5	1,2
1750	Vikna	0	0	0	1	4,3
1751	Nærøy	0	0	0	1	5,1
1755	Leka	0	0	0	1	0,6
	Inderøy/Mosvik	0	0	0	1	6,7
1804	Bodø	-1	0	0	-5	49,2

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
1805	Narvik	0	0	0	0	18,5
1811	Bindal	0	0	0	1	1,5
1812	Sømna	0	0	0	0	2,0
1813	Brønnøy	0	0	0	0	7,9
1815	Vega	0	0	0	1	1,2
1816	Vevelstad	0	0	0	1	0,5
1818	Herøy	0	0	0	1	1,8
1820	Alstahaug	0	0	0	0	7,4
1822	Leirfjord	0	0	0	1	2,1
1824	Vefsn	0	0	0	1	13,3
1825	Grane	0	0	0	1	1,5
1826	Hattfjelldal	0	0	0	1	1,5
1827	Dønna	0	0	0	1	1,4
1828	Nesna	0	0	0	1	1,9
1832	Hemnes	0	0	0	1	4,6
1833	Rana	0	0	0	1	25,8
1834	Lurøy	0	0	0	1	1,9
1835	Træna	0	0	0	1	0,5
1836	Rødøy	0	0	0	1	1,3
1837	Meløy	0	0	0	1	6,6
1838	Gildeskål	0	0	0	1	2,0
1839	Beiarn	0	0	0	1	1,1
1840	Saltdal	0	0	0	1	4,7
1841	Fauske	0	0	0	1	9,5
1845	Sørfold	0	0	0	1	2,0
1848	Steigen	0	0	0	1	2,6
1849	Hamarøy	0	0	0	0	1,8
1850	Tysfjord	0	0	0	1	2,0
1851	Lødingen	0	0	0	1	2,2
1852	Tjeldsund	0	0	0	1	1,3
1853	Evenes	0	0	0	1	1,4
1854	Ballangen	0	0	0	1	2,6
1856	Røst	0	0	0	1	0,6
1857	Værøy	0	0	0	1	0,8
1859	Flakstad	0	0	0	1	1,4
1860	Vestvågøy	0	0	0	1	10,9
1865	Vågan	0	0	0	1	9,2
1866	Hadsel	0	0	0	1	8,1

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
1867	Bø	0	0	0	1	2,7
1868	Øksnes	0	0	0	1	4,5
1870	Sortland	0	0	0	1	10,1
1871	Andøy	0	0	0	0	5,0
1874	Moskenes	0	0	0	1	1,1
1902	Tromsø	0	0	0	1	70,4
	Harstad/Bjakøy	0	0	0	1	24,3
1911	Kvæfjord	0	0	0	1	3,1
1913	Skånland	0	0	0	1	2,9
1917	Ibestad	0	0	0	1	1,4
1919	Gratangen	0	0	0	1	1,1
1920	Lavangen	0	0	0	1	1,0
1922	Bardu	0	0	0	1	3,9
1923	Salangen	0	0	0	1	2,2
1924	Målselv	0	0	0	4	6,6
1925	Sørreisa	0	0	0	1	3,4
1926	Dyrøy	0	0	0	1	1,2
1927	Tranøy	0	0	0	1	1,5
1928	Torsken	0	0	0	1	0,9
1929	Berg	0	0	0	1	0,9
1931	Lenvik	0	0	0	0	11,5
1933	Balsfjord	0	0	0	1	5,6
1936	Karlsøy	0	0	0	1	2,3
1938	Lyngen	0	0	0	1	3,0
1939	Storfjord	0	0	0	1	1,9
1940	Kåfjord	0	0	0	0	2,2
1941	Skjervøy	0	0	0	1	2,9
1942	Nordreisa	0	0	0	2	4,9
1943	Kvænangen	0	0	0	1	1,2
2002	Vardø	0	0	0	0	2,1
2003	Vadsø	0	0	0	1	6,2
2004	Hammerfest	0	0	0	2	10,1
2011	Kautokeino	0	0	0	1	2,9
2012	Alta	0	0	0	0	19,6
2014	Loppa	0	0	0	1	1,1
2015	Hasvik	0	0	0	1	1,0
2017	Kvalsund	0	0	0	1	1,0
2018	Måsøy	0	0	0	1	1,2

		Beskatning i deltakernes hjemkommune				
		1	2	3	4	5
		Direkte effekt, mill. kroner	Skatteutjevning, mill. kroner	Samlet, mill. kroner (=1+2) <sup>1</sup>	Samlet per innb., kroner (=3/5) <sup>1</sup>	Antall innb. (1 000) 1.1.2013
2019	Nordkapp	0	0	0	1	3,2
2020	Porsanger	0	0	0	1	4,0
2021	Karasjok	0	0	0	1	2,7
2022	Lebesby	0	0	0	1	1,3
2023	Gamvik	0	0	0	1	1,1
2024	Berlevåg	0	0	0	0	1,0
2025	Deatnu-Tana	0	0	0	1	2,9
2027	Nesseby	0	0	0	1	0,9
2028	Båtsfjord	0	0	0	1	2,2
2030	Sør-Varanger	0	0	0	12	10,0
Hele landet		0	0	0	0	5 051,3

<sup>1</sup> Avvik skyldes avrundinger.  
Kilde: Finansdepartementet.

**Vedlegg 4****Toll**

Tabell 4.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2013

Kap	Vareslag	FAT <sup>1</sup>		Toll- kvote forskriften Kvote	RÅK- import Individ- uelle	Innen- lands bearbei- ding	Uten- lands bearbei- ding
		Gene- relle	Individ- uelle			Indivi- duelle	Indivi- duelle
1	Levende dyr		17	54			
2	Kjøtt og spiselig slakteavfall	69	5	559		3	28
4	Melk og meieriprodukter		31	446			62
5	Produkter av animalsk opprinnelse ikke nevnt eller innbefattet annet sted		82	1			
6	Levende trær og andre planter	7	35				
7	Grønnsaker, røtter og knoller	48	94	57		2	
8	Spiselige frukter og nøtter	28	127	129			
10	Korn	4	33	325		29	
11	Mølleprodukter	50	19	22			
12	Oljeholdige frø og frukter	7	116	131			
15	Animalske og vegetabiliske oljer og fettstoffer		81			1	
16	Produkter av kjøtt, fleisk, mv		21	140			80
17	Sukker og sukkervarer		38	41	7		
18	Kakao og varer derav				6		6
19	Produkter av korn, mel, stivelse eller melk		2		11		18
20	Produkter av grønnsaker, frukter, nøt- ter og andre plantedeler	7	2525	37		2	19
21	Forskjellige tilberedte næringsmidler		20		17	1	9
22	Drikkevarer	2					
23 <sup>2</sup>	Reststoffer og avfall fra nærings- middelindustrien, tilberedt dyrefôr	100	325	74			9
35	Proteiner; modifisert stivelse						1
38	Diverse kjemiske produkter		2				
	Sum:	322	3573	2016	41	38	232

<sup>1</sup> Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer<sup>2</sup> Etter Forskrift om sikkerhetsmekanisme og overvåkningssystem for toll- og kvotefri import av korn, mel og kraftfôr fra minst utviklede land (MUL) er det innvilget 10 tillatelse til import, alle på kapittel 23. Disse er inkludert i kolonnen for FAT.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 4.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote Tonn	Importert 2013 <sup>1</sup> Tonn	Kvotenu- tnyttelse		Auksjons- beløp <sup>2</sup>		SSB <sup>3</sup> Import 2013 Tonn
				2013 Pst.	2012 Pst.	2013 Kr/kg	2012 Kr/kg	
01.01.2100/2901/ 2909	Islandshest (stk.)	200	67	34	33	-	-	69
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	-	-	-	-	-	-	0
02.01.3001, 02.02.3001	Storfekjøtt (GSP)	500	342	68		-	-	342
02.01, 02.02	Storfekjøtt (NA/BW)	500	471	94	94	9,24	4,00	3 166
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	35	21	60	40	-	-	
02.02	Storfekjøtt (WTO)	1 084	1 084	100	100	27,62	38,15	3 914
02.01.1000/2001/ 2002/2003/2004/ 02.02.1000/2001/ 2002/2003/2004	Storfekjøtt (EU)	900	882	98	36	13,56	12,59	8 804
02.03.2101	Svinekjøtt (WTO)	1 381	7	3	7	0,01	0,02	11
02.03.1101/2101	Svinekjøtt (EU)	600	3	-	1	0,03	1,31	581
02.04.1000/2100/ 2200/3000/4100/ 4200/4300/5000	Småfekjøtt (WTO)	206	205	99	98	26,69	27,33	3 324
02.04.1000/2100/ 3000	Sauerkjøtt (Island)	600	600	100	99	-	-	598
02.06.4100	Lever av svin (EU)	250	-	-	-	0,01	0,01	-
02.07.1100/1200/ 2400/2500	Kjøtt av fjærfe (EU)	800	800	100	100	8,41	4,01	1 003
02.07.1200	Høsekjøtt (WTO)	221	217	98	-	1,80	0,31	251
02.07.2500	Kalkunkjøtt	221	-	-	-	0,05	0,01	2064
02.07.4200/.5200/ .6010	Ender, gjess mm.	221	116	53	63	1,31	0,21	126
02.07.4401	Andebryst	100	11	11	29	0,03	5,29	6
02.03.1109/.1209/ .1909/.2109/ .2209/.2909	Annet vilt <sup>4</sup>	250	239	96	-	0,42	0,03	222
02.08.1000/.9030/ .9094/.9099								
02.08.9043/9044/ 9045	Elgkjøtt	100	89	89	97	4,58	4,78	91
02.08.9046/9047/ 9048	Hjortekjøtt	200	189	95	100	35,13	25,07	206
02.10.2000	Tørket storfekjøtt (EFTA)	5	-	-		0,01		-
02.10.1101	Skinke av svin (EU)	400	400	100	78	23,47	20,54	412
04.05.1000	Smør	575	379	66	81	3,68	0,02	381
04.06	Ost (EU)	4 500	4 399	96	97	-	-	11 522
04.06	Ost (EU)	2 700	2 690	100	100	25,51	24,99	11 522

Tabell 4.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote Tonn	Importert 2013 <sup>1</sup> Tonn	Kvotenu tnytelse		Auksjons beløp <sup>2</sup>		SSB <sup>3</sup> Import 2013 Tonn
				2013 Pst.	2012 Pst.	2013 Kr/kg	2012 Kr/kg	
04.06	Ost (EFTA)	145	75	52	94	5,06	10,81	76
04.07.1100/2100	Hønseegg (EU)	290	-	-	100	4,02	4,01	426
04.07.1100	Hønseegg (WTO)	1 295	220	17	68	0,47	0,65	205
04.09.0000	Honning (GSP)	192	161	84	100	0,07	6,14	557
05.11.9911/9921	Blodpulver (EU)	350	350	100	94	0,01	0,01	353
06.02.1011/1021/ 1022/1023/1024/ 1029	Stiklinger u/rot	2 mill. kr	1,98 mill. kr	99	100			9 mill. kr
ex. 06.02.9043/ 9044	Potteplanter m/ blomst	8 mill. kr	8 mill. kr	100	99			55 mill. kr
06.02.9031	Grønne potteplanter	4 mill. kr	4 mill. kr	100	100			5 mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller	4 mill. kr	1,76 mill. kr	44	16			2,2 mill. kr
07.01.9029	Poteter (Egypt)	1 310	-	-	-	-	-	-
07.04.9013/9020	Hvitkål	134	81	60	67	0,01	0,01	1 310
07.04.9040	Rødkål	134	0	0	22	0,01	0,01	147
07.05.1112/1122	Issalat (EU) 1.3-30.11	600	431	72	71	0,08	0,01	
07.05.1112/1119	Issalat (EU) 1.3-30.05	400	365	91	79	0,28	0,08	6 155
07.08.1000	Erter (Egypt)	60	-	-	-	-	-	-
07.12.9011	Tørkede poteter	300	126	42	48	0,01	0,01	130
08.08.1011	Epler (WTO)	8 000	7 488	94	91	4,41	0,06	26 052
08.08.1011	Epler (EU)	2 000	1 932	97	95	0,43	0,35	12 343
08.08.3020	Pærer	250	241	97	96	1,72	4,20	4 701
08.10.1023/1024	Jordbær (EU)	300	296	99	87	5,77	5,51	3 123
08.11.1001/1009	Jordbær konserver (nasjonal)	1 200	1 200	100	100	-	-	4 743
08.11.1001/1009	Jordbær konserver (EU)	2 200	2 200	100	100	-	-	3 916
08.11.2019/2091	Bringebær konserver (EU)	950	885	93	100	-	-	2 177
08.11.2019/2091	Bringebær konserver (nasjonal)	350	350	100	100	-	-	2 271
08.11.2019/2093	Solbær/-konsentrat	340	320	94	96	0,01	0,01	393
20.09.8020/8919	Kirsebær (EU)	100	-	-	-	-	-	-
10.01.1900	Durumhvete (Canada/Ukraina)	10 000	1 350	14	14	0,01	0,01	1 350
10.01.1900	Durumhvete (EU)	5 000	-	-	-	-	-	-
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/ 6000/9000	Matkorn	203 000	201 430	99	99	0,03	0,01	



Tabell 4.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote Tonn	Importert 2013 <sup>1</sup> Tonn	Kvote- utnyttelse		Auksjons- beløp <sup>2</sup>		SSB <sup>3</sup> Import 2013 Tonn
				2013 Pst.	2012 Pst.	2013 Kr/kg	2012 Kr/kg	
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	Kraftfôrråvarer	490 000	482 912	99	97	0,01	0,03	
12.01.9010, 12.05.1010/9010	Oljefrø	15 000	7 156	48	86	0,01	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø (EU)	75	75	100	92	0,01	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø til plen (EU)	400	345	86	81	0,20	0,21	646
12.09.2400	Engrappfrø (EU)	50	44	88	100	0,71	0,01	
12.09.2400	Engrappfrø til plen (EU)	200	174	87	56	0,01	0,01	261
12.09.2500	Raigrasfrø (EU)	700	542	77	94	0,01	0,01	1 294
12.14.9091	Høy (EU)	35 000	21 529	62	69	0,01	0,02	26 647
12.14.9091	Høy (andre land)	500	-	-	-	-	-	-
16.01.0000	Pølser (EFTA)	5	-	-	-	0,01	-	0
16.01.0000	Pølser (EU)	400	354	88	66	30,26	17,89	1 340
16.02.3101	Kalkunrull	20	0	0	35	0,22	0,01	5
ex. 16.02.4100, ex. 16.02.5009	Herm. skinke og tunge (GSP)	150	-	-	-	0,01	0,01	4
16.02.4910	Bacon crisp (EU)	350	294	84	84	0,13	3,56	269
16.02.5001	Kjøttboller	200	110	55	72	0,01	5,85	97
ex. 16.02.5009	Corned beef, GSP/ WTO	200	27	14	-	0,30	0,04	113
20.05.4003/4009	Herm. erter (GSP)	200	-	-	-	0,01	0,01	-
ex. 20.05.5901	Herm. snittebønner (GSP)	100	-	-	52	0,04	0,03	54

Tabell 4.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

Varenummer	Produkt	Kvote Tonn	Importert 2013 <sup>1</sup> Tonn	Kvotenu tnytelse		Auksjons beløp <sup>2</sup>		SSB <sup>3</sup> Import 2013 Tonn
				2013 Pst.	2012 Pst.	2013 Kr/kg	2012 Kr/kg	
ex. 20.05.5901	Herm. brekkbønner (GSP)	50	50	100	-	0,06	0,02	54
ex. 20.05.9909	Grønnsaksblanding (GSP)	150	-	-	5	0,01	0,01	708
20.07.9905/9909, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplekonsentrat konserves (EU)	3 300	2 909	88	99	3,33	3,90	14 298
20.09.7900	Eplesaft konserves (EFTA)	200	0	0		0,01		-
23.09.1012	Kattemat (CA)	1 000	-	-	-	-	-	-

<sup>1</sup> Registrert import innenfor kvoten (tonn eller kroner).

<sup>2</sup> For varer der det ikke er auksjonsbeløp er varen enten ikke fordelt eller fordelt etter søknad.

<sup>3</sup> Tallene er hentet fra SSB-statistikken og justert for omregningsfaktorer. De kvotene som ikke er globale er sammenlignet med de landområder som er nevnt i kolonnen for produkt. Tallene viser importen på varenummeret i kalenderåret 2013. På grunn av forskjellig beregningsmetode kan SSB av og til ha lavere tall for import enn registrert import på kvoten.

<sup>4</sup> Vareomfanget ble endret i 2012.

**Vedlegg 5****Fjerning av ubetydelige tollsatser**

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null  
(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
<b>06.03</b>	<b>Avskårne blomster og blomsterknopper av det slag som brukes til buketter eller pryd, friske, tørkede, fargede, bleikte, impregnerte eller preparerte på annen måte.</b>		
.1110	Roser i tiden 1. november - 31. mars, også i blandede buketter o.l.; blomster og blomsterknopper som hører under varenumrene 06.03.1210, 06.03.1310, 06.03.1410, 06.03.1921, 06.03.1922 og 06.03.1991 når disse inngår i blandede buketter hvor roser gir bukettenes deres vesentlige karakter, friske . . .	0,60	null
.1210	Nelliker, også i blandede buketter o.l.; blomster og blomsterknopper som hører under varenumrene 06.03.1110, 06.03.1310, 06.03.1410, 06.03.1921, 06.03.1922 og 06.03.1991 når disse inngår i blandede buketter hvor nelliker gir bukettenes deres vesentlige karakter, friske . . . . .	0,60	null
.1310	Orkideer, også i blandede buketter o.l.; blomster og blomsterknopper som hører under varenumrene 06.03.1110, 06.03.1210, 06.03.1410, 06.03.1921, 06.03.1922 og 06.03.1991 når disse inngår i blandede buketter hvor orkideer gir bukettenes deres vesentlige karakter, friske . . . . .	0,60	null
.1410	Krysantemum i tiden 15. desember - 15. mars, også i blandede buketter o.l.; blomster og blomsterknopper som hører under varenumrene 06.03.1110, 06.03.1210, 06.03.1310, 06.03.1921, 06.03.1922 og 06.03.1991 når disse inngår i blandede buketter hvor krysantemum gir bukettenes deres vesentlige karakter, friske . . . . .	0,60	null
.1520	Blomster og blomsterknopper som hører under andre varenummer i posisjonen enn de spesifisert i varenummer 06.03.1510 når disse inngår i blandede buketter hvor liljer gir bukettenes deres vesentlige karakter, friske . . . . .	0,60	null
.1911	Roser i tiden 1. november - 31. mars, krysantemum i tiden 15. desember - 15. mars, nelliker og orkideer når disse blomstene inngår i blandede buketter men ikke gir buketten dens vesentlige karakter, friske. . . . .	0,60	null
.1921	Symre ( <i>Anemone</i> ), ginst ( <i>Genista</i> ), mimosa, soleie ( <i>Ranunculus</i> ) og syrin ( <i>Syringa</i> ), også i blandede buketter o.l., i tiden 1. november - 30. april . . . . .	0,60	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null

(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.1922	Margerit ( <i>Argyranthemum frutescens</i> , <i>Chrysanthemum frutescens</i> ) i tiden 1. november - 30. april, freesia i tiden 1. desember - 31. mars og tulipan ( <i>Tulipa</i> ) i tiden 1. mai - 31. mai, også i blandede buketter o.l. ....	0,60	null
.1991	Marikåpe ( <i>Alchemilla</i> ), flamingoblomst ( <i>Anthurium</i> ), asters ( <i>Aster</i> ), astilbe, knoppurt ( <i>Centaurea</i> ), bakkestjerne ( <i>Erigeron</i> ), gerbera, sabellilje ( <i>Gladiolus</i> ), flatskolm ( <i>Lathyrus</i> ), søyleblomst ( <i>Liatris</i> ), leddbloomst ( <i>Physostegia</i> ), protea, scabiosa, bergknapp ( <i>Sedum</i> ), gullris ( <i>Solidago</i> ), solidaster, strelizia, trachelium og zinnia, også i blandede buketter o.l. ....	0,60	null
.9000	Tørkede, fargede, bleikte eller på annen måte preparerte avskårne blomster .....	0,60	null
<b>07.04</b>	<b>Hodekål, blomkål, knutekål og liknende spiselig kål, frisk eller kjølt</b>		
.1031	Blomkål, frisk eller kjølt, i tiden 15. oktober - 30. november.	0,18	null
.1050	Brokkoli, frisk eller kjølt .....	0,64	null
.9060	Kinakål, frisk eller kjølt .....	0,64	null
<b>07.05</b>	<b>Salat (<i>Lactuca sativa</i>) og sikori (<i>Cichorium spp</i>), frisk eller kjølt</b>		
.2110	Sikorisalat (julesalat, witloof), frisk eller kjølt, i tiden 1. april - 30. november. ....	0,24	null
<b>07.06</b>	<b>Gulrøtter, neper, rødbeter, havrerøtter, knollselleri, reddiker og liknende spiselige røtter, friske eller kjølte</b>		
.1030	Neper, friske eller kjølte .....	0,80	null
<b>07.07</b>	<b>Agurker, friske eller kjølte</b>		
.0020	Slangeagurker, friske eller kjølte, i tiden 1. november - 30. november. ....	0,60	null
<b>07.08</b>	<b>Belgfrukter, med eller uten belg, friske eller kjølte</b>		
.9000	Belgfrukter, unntatt erter og bønner, friske eller kjølte, med eller uten belg. ....	0,12	null
<b>07.09</b>	<b>Andre grønnsaker, friske eller kjølte</b>		
.2010	Asparges, friske eller kjølte, i tiden 1. mai - 14. november ..	0,08	null
.3000	Auberginer, friske eller kjølte .....	0,24	null
.5100	Sopper av slekten <i>Agaricus</i> (sjampinjonger), friske eller kjølte	0,30	null
.5990	Sopper, unntatt av slekten <i>Agaricus</i> (sjampinjonger) og trøfler	0,30	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null  
(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.6010	Søte pepperfrukter, friske eller kjølte, i tiden 1. juni - 30. november . . . . .	0,24	null
.6020	Søte pepperfrukter, friske eller kjølte, i tiden 1. desember - 31. mai. . . . .	0,12	null
.7020	Spinat (New-Zealandsk og hagemeldespinat), friske eller kjølte, i tiden 1. oktober - 30. april . . . . .	0,24	null
.9110	Artiskokker, friske eller kjølte, i tiden 1. juni - 30. november.	0,08	null
.9200	Oliven, friske eller kjølte. . . . .	0,09	null
.9301	Squash, friske eller kjølte . . . . .	0,80	null
.9309	Gresskar, friske eller kjølte. . . . .	0,80	null
.9910	Kapers, friske eller kjølte . . . . .	0,60	null
.9990	Grønnsaker, friske eller kjølte, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,80	null
<b>07.10</b>	<b>Grønnsaker (også dampkokte eller kokte i vann), fryste</b>		
.2900	Belgfrukter (også med belg), unntatt erter og bønner, også dampkokte eller kokte i vann, fryste. . . . .	0,24	null
.3000	Spinat, New-Zealandsk spinat og havemeldespinat, også dampkokte eller kokte i vann, fryst. . . . .	0,80	null
.8010	Asparges og artiskokker, også dampkokte eller kokte i vann, fryste. . . . .	0,15	null
.8040	Sopper, også dampkokte eller kokte i vann, fryste . . . . .	0,60	null
.8094	Brokkoli, også dampkokte eller kokte i vann, fryste. . . . .	0,80	null
.8095	Søte pepperfrukter, også dampkokte eller kokte i vann, fryste	0,80	null
<b>08.08</b>	<b>Epler, pærer og kveder, friske</b>		
.1022	Epler, friske, i tiden 1. desember - 30. april. . . . .	0,03	null
.3010	Pærer, friske, i tiden 1. desember - 10. august . . . . .	0,02	null
<b>08.09</b>	<b>Aprikoser, kirsebær, moreller, ferskener (herunder nektariner), plommer og slåpefrukter, friske</b>		
.1010	Aprikoser, friske, i tiden 16. mai - 15. august . . . . .	0,06	null
.1090	Aprikoser, friske, i tiden 16. august - 15. mai . . . . .	0,24	null
.3010	Ferskener, friske, i tiden 16. mai - 15. august . . . . .	0,12	null
.3020	Ferskener, friske, i tiden 16. august - 15. mai . . . . .	0,24	null
.3030	Nektariner, friske, i tiden 16. mai - 15. august . . . . .	0,12	null
.3090	Nektariner, friske, i tiden 16. august - 15. mai . . . . .	0,24	null
.4010	Plommer, friske, i tiden 15. april - 30. juni. . . . .	0,15	null
.4021	Plommer, friske, i tiden 1. juli - 20. august . . . . .	0,36	null
.4041	Plommer, friske, i tiden 11. oktober - 31. oktober . . . . .	0,72	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null

(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.4051	Plommer, friske, i tiden 1. november - 14. april. ....	0,36	null
<b>08.10</b>	<b>Andre frukter, friske</b>		
.1011	Jordbær, friske, i tiden 15. april - 8. juni. ....	0,18	null
.1030	Jordbær, friske, i tiden 1. november - 31. mars. ....	0,36	null
.1040	Jordbær, friske, i tiden 1. april - 14. april. ....	0,36	null
<b>08.13</b>	<b>Frukt, tørkede, som ikke hører under posisjonene 08.01 - 08.06; blandinger av nøtter eller tørkede frukter som hører under dette kapittel</b>		
.1000	Aprikoser, tørkede. ....	0,12	null
.4002	Frukt, unntatt aprikoser, svsker, epler og blåbær, tørkede	0,39	null
.5091	Nøtteblandinger, tørkede, kun av kokos-, para- eller akajou- nøtter eller blandinger mellom disse og andre nøtter. ....	0,36	null
.5092	Blandinger av frukter bestående av frukter som hører under posisjon 08.01 - 08.06, tørket. ....	0,36	null
.5099	Blandinger av frukter og nøtter, tørket, ikke nevnt eller innbe- fattet annet sted. ....	0,36	null
<b>11.08</b>	<b>Stivelse; inulin</b>		
.1190	Hvetestivelse, uten innhold av potetstivelse, ikke til dyrefôr	0,54	null
.1290	Maisstivelse, uten innhold av potetstivelse, ikke til dyrefôr .	0,54	null
.1490	Maniokastivelse (kassavastivelse), uten innhold av potetsti- velse, ikke til dyrefôr. ....	0,13	null
.1910	Strykeristivelse. ....	0,10	null
.1990	Stivelse, unntatt av hvete, mais, ris, poteter, manioka og stry- keristivelse. ....	0,54	null
.2090	Inulin, ikke til dyrefôr. ....	0,19	null
<b>12.10</b>	<b>Humle, frisk eller tørket, også malt, pulverisert eller i form av pelleter; lupulin</b>		
.1000	Humle, hverken malt, pulveriserte eller i form av pelleter, friske eller tørket. ....	0,08	null
<b>17.02</b>	<b>Annet sukker, herunder kjemisk ren laktose, maltose, glukose og fruktose, i fast form; sirup og andre sukkeroppløsninger uten tilsetning av smaks- eller fargestof-fer; kunsthonning, også blandet med naturlig honning; karamell</b>		
.9040	Karamell, herunder sukkerkulør, ikke til dyrefôr. ....	0,27	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null  
(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
<b>19.04</b>	<b>Næringsmidler tilberedt ved oppusting eller steking av korn eller kornprodukter (f.eks. «corn flakes»); korn (unntatt mais) i form av kjerner eller flak eller annet bearbeidd korn (unntatt mel og gryn), forkokt eller tilberedt på annen måte, ikke nevnt eller innbefattet annet sted</b>		
.1010	«corn flakes» .....	0,12	null
<b>20.01</b>	<b>Grønnsaker, frukter, nøtter og andre spiselige plantedeler, tilberedte eller konserverte med eddik eller eddiksyre</b>		
.9010	Kapers, tilberedt eller konservert med eddik eller eddiksyre	0,60	null
.9020	Oliven, tilberedt eller konservert med eddik eller eddiksyre	0,30	null
.9061	Søte pepperfrukter, tilberedt eller konservert med eddik eller eddiksyre .....	0,18	null
<b>20.03</b>	<b>Sopper og trøfler, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre</b>		
.1002	Sopper av slekten Agaricus (sjampinjonger), dyrkede, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre .....	0,60	null
.1008	Sopper av slekten Agaricus (sjampinjonger), ikke dyrkede, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre .....	0,60	null
.9091	Sopper, unntatt av slekten Agaricus (sjampinjonger) og trøfler, dyrkede, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre .....	0,60	null
.9099	Sopper, unntatt av slekten Agaricus (sjampinjonger) og trøfler, ikke dyrkede, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre .....	0,60	null
<b>20.04</b>	<b>Andre grønnsaker, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre, fryste, unntatt varer som hører under posisjon 20.06</b>		
.9091	Artiskokker, fryste, tilberedt eller konservert på annen måte enn med eddik eller eddiksyre .....	0,20	null
<b>20.05</b>	<b>Andre grønnsaker, tilberedte eller konserverte på annen måte enn med eddik eller eddiksyre, ikke fryste, unntatt varer som hører under posisjon 20.06</b>		
.4003	Erter, tørkede, tilberedte eller konserverte på annen måte enn i eddik eller eddiksyre, ikke fryst, unntatt til dyrefor ...	0,20	null
.6000	Asparges, tilberedt eller konservert på annen måte enn i eddik eller eddiksyre, ikke fryste .....	0,06	null
.7000	Oliven, tilberedt eller konservert på annen måte enn med eddik eller eddiksyre, ikke fryste .....	0,60	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null

(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.9901	kapers; artiskokker; søte pepperfrukter ( <i>Capsicum annuum</i> var. <i>annuum</i> ) . . . . .	0,20	null
<b>20.06</b>	<b>Grønnsaker, frukter, nøtter, fruktskall og andre plantedeler, kandiserte, glasserte eller på liknende måte tilberedte med sukker</b>		
.0039	Grønnsaker, frukter, nøtter med innhold av mer enn 13 vektprosent sukker, kandiserte, glasserte eller tilberedt med sukker, unntatt ingefær, kirsebær og sukkermais . . . . .	0,64	null
<b>20.07</b>	<b>Syltetøy, fruktgele, marmelade samt puré og pasta av frukter eller nøtter, fremstilt ved koking eller annen varmebehandling, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff</b>		
.9110	Syltetøy, fruktgele, marmelade, puré og pasta, av sitrusfrukter, tilsatt sukker eller søtningsstoff. . . . .	0,48	null
.9190	Syltetøy, fruktgele, marmelade, puré og pasta, av sitrusfrukter, uten sukker eller søtningsstoff. . . . .	0,18	null
.9902	Syltetøy, fruktgele, marmelade, puré og pasta, av aprikos, mango, kiwi, fersken eller blandinger derav, tilsatt sukker eller søtningsstoff. . . . .	0,34	null
.9907	Syltetøy, fruktgele, marmelade, puré og pasta, av aprikos, mango, kiwi, fersken eller blandinger derav, uten sukker eller søtningsstoff . . . . .	0,34	null
<b>20.08</b>	<b>Frukt, nøtter og andre spiselige plantedeler, tilberedte eller konserverte på annen måte, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted</b>		
.1900	Nøtter, også blandinger, tilberedt eller konservert, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,50	null
.3091	Mandariner, tilberedt eller konservert, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke til dyrefôr, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,18	null
.3099	Sitrusfrukter, unntatt mandarin, tilberedt eller konservert, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff eller alkohol, ikke til dyrefôr, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,18	null
.4000	Pærer, tilberedte eller konserverte, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted. . . . .	0,30	null
.5000	Aprikoser, tilberedte eller konserverte, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,05	null
.7000	Ferskener, herunder nektariner, tilberedte eller konserverte, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,05	null

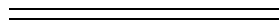


Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null  
(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.9902	Plommer, tilberedte eller konserverte, også tilsatt sukker, annet søtningsstoff eller alkohol, ikke nevnt eller innbefattet annet sted . . . . .	0,64	null
<b>20.09</b>	<b>Frukt- og grønnsaksafter (herunder druemost), ugjærede og ikke tilsatt alkohol, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff</b>		
.1111	Appelsinsaft, fryst, med Brix-verdi over 67, tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,23	null
.1119	Appelsinsaft, fryst, med Brix-verdi på høyst 67, tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,23	null
.1190	Appelsinsaft, fryst, med Brix-verdi på høyst 67, i emballasje som med sitt innhold veier under 3 kg, ikke tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,08	null
.1210	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi på høyst 20, tilsatt sukker eller annet søtningsstoff. . . . .	0,23	null
.1290	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi på høyst 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg, ikke tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,08	null
.1912	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi på høyst 67, tilsatt sukker eller annet søtningsstoff. . . . .	0,23	null
.1919	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi over 67, tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,23	null
.1992	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi på høyst 67, ikke tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,08	null
.1999	Appelsinsaft, ikke fryst, med Brix-verdi over 67, ikke tilsatt sukker eller annet søtningsstoff. . . . .	0,08	null
.3191	Sitrusfruktsaft, ublandet, med Brix-verdi på høyst 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg, unntatt appelsin- eller grapefruktsaft, tilsatt sukker . . . . .	0,15	null
.3199	Sitrusfruktsaft, ublandet, med Brix-verdi på høyst 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg, unntatt appelsin- eller grapefruktsaft, ikke tilsatt sukker . . . . .	0,15	null
.3991	Sitrusfruktsaft, ublandet, med Brix-verdi over 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg, unntatt appelsin- eller grapefruktsaft, tilsatt sukker . . . . .	0,15	null
.3999	Sitrusfruktsaft, ublandet, med Brix-verdi over 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg, unntatt appelsin- eller grapefruktsaft, ikke tilsatt sukker . . . . .	0,15	null
.4190	Ananassaft, med Brix-verdi på høyst 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg . . . . .	0,10	null
.4990	Ananassaft, med Brix-verdi over 20, i emballasjer som med sitt innhold veier under 3 kg. . . . .	0,10	null

Tabell 5.1 Varenummer hvor tollsatsen settes til null  
(Tabellen viser varenummer i tolltariffen hvor tollsatsen foreslås satt til null. Merk at tabellen gir en forenklet framstilling av varebeskrivelsen i tolltariffen.)

Varenr	Varebeskrivelse	Tollsats 2014 (kroner per kg)	Foreslått sats 2015
.5000	Tomatsaft, ugjæret og ikke tilsatt alkohol, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff . . . . .	0,15	null
.6100	Druesaft, også druemost, ugjæret og uten alkohol, med Brix-verdi på høyst 30, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff	0,15	null
.6900	Druesaft, også druemost, ugjæret og uten alkohol, også tilsatt sukker eller annet søtningsstoff, med Brix-verdi over 30 . . .	0,15	null
<b>21.02</b>	<b>Gjær (aktiv eller inaktiv); andre døde, encellede mikroorganismer (unntatt vaksiner som hører under posisjon 30.02); tilberedt bakepulver</b>		
.1010	Vingjær, aktiv . . . . .	0,36	null
.3000	Bakepulver, tilberedt . . . . .	0,36	null
<b>21.03</b>	<b>Sauser og preparater for tillaging av sauser; tilberedte smaksstoffer; sennepsmel og tilberedt sennep</b>		
.2010	Tomatketchup . . . . .	0,37	null
<b>22.09</b>			
<b>.0000</b>	<b>Eddik samt eddikerstatninger fremstilt av eddiksyre . .</b>	0,08	null
<b>23.09</b>	<b>Tilberedte produkter av det slag som brukes til dyrefôr</b>		
.1011	Hundemat, i pakning for detalj salg, med innhold av kjøtt eller slakteavfall av landdyr, i lufttett lukket emballasje . . . . .	0,42	null
.1012	Kattemat, i pakning for detalj salg, med innhold av kjøtt eller slakteavfall av landdyr, i lufttett lukket emballasje . . . . .	0,42	null
.9011	Dyrefôr til kjæledyr, med innhold av kjøtt/slakteavfall av landdyr, i lufttett lukket emballasje, unntatt hunde- og kattemat for detalj salg . . . . .	0,42	null





Offentlige institusjoner kan bestille flere  
eksemplarer fra:  
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon  
Internett: [www.publikasjoner.dep.no](http://www.publikasjoner.dep.no)  
E-post: [publikasjonsbestilling@dss.dep.no](mailto:publikasjonsbestilling@dss.dep.no)  
Telefon: 22 24 20 00

Opplysninger om abonnement, løssalg og  
pris får man hos:  
Fagbokforlaget  
Postboks 6050, Postterminalen  
5892 Bergen  
E-post: [offpub@fagbokforlaget.no](mailto:offpub@fagbokforlaget.no)  
Telefon: 55 38 66 00  
Faks: 55 38 66 01  
[www.fagbokforlaget.no/offpub](http://www.fagbokforlaget.no/offpub)

Publikasjonen er også tilgjengelig på  
[www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)

Trykk: 07 Aurskog AS – 10/2014

