DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2005–2006)

Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer

Innhold

1 Innledning 9

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv. 11
2.1 Prisjustering av beløpsgrensene i beskatningsmodellen for firmabil og yrkesbil 11
2.2 Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner 11
2.3 Økning av avskrivningssatsen for maskiner mv. 11
2.4 Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU) 11

3 Omlegging og forenkling av beskatningen av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon mv. 13
3.1 Innledning 13
3.2 Gjeldende rett 13
3.2.1 Arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon 13
3.2.2 Selvstendig næringsdrivende 15
3.3 Departementets vurderinger og forslag 15
3.3.1 Arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon 15
3.3.2 Selvstendig næringsdrivende 18
3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 18
3.5 Ikrafttredelse 18

4 Endringer i ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr hjemme hos arbeidstaker – hjemme-PC-ordningen 19
4.1 Innledning og sammendrag 19
4.2 Gjeldende rett 19
4.3 Utenlandsk rett 20
4.3.1 Danmark 20
4.3.2 Sverige 21
4.3.3 Nederland 21
4.3.4 Storbritannia 21
4.4 Departementets vurderinger og forslag 21
4.4.1 Elektronisk kommunikasjon tas ut av ordningen med hjemme-PC 21
4.4.2 Beløpsgrense i bruttotrekkordningen 22
4.4.3 Øvrige generelle krav til ordningen 22
4.5 Innberetning 23
4.6 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt for endringene 23
4.7 Økonomiske og administrative konsekvenser 24

5 Minstefradrag 25

6 Opphevelse av særskilt skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv. 26
6.1 Innledning 26
6.2 Gjeldende rett 26
6.3 Departementets vurderinger og forslag 26
6.3.1 Fri kost 26
6.3.2 Hyretillegg 27
6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 27
6.5 Ikrafttredelse 27

7 Lovfesting av rett til lempning i beskatningen av erstatning til barn 28
7.1 Innledning og bakgrunn 28
7.2 Gjeldende behandling av lempning etter Skattedirektoretats retningslinjer 28
7.3 Departementets vurderinger og forslag 29
7.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 30

8 Inntektsfradrag for pengegaver til politiske partier 31
8.1 Innledning og sammendrag 31
8.2 Gjeldende rett 31
8.3 Departementets vurderinger og forslag 31
8.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 32

9 Innføring av fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt, endringer i reglene om standardfradrag, mv. 33
9.1 Innledning 33

9.2 Gjeldende rett ... 33
9.2.1 Beskatning av skattytere med begrenset skatteplikt ... 33
9.2.2 Fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt ... 33
9.2.3 Standardfradrag etter skatteloven § 6–70 ... 34
9.3 EØS-retten ... 35
9.4 Utenlandsk rett ... 35
9.4.1 Danmark ... 35
9.4.2 Sverige ... 35
9.4.3 Tyskland ... 35
9.5 Departementets vurderinger og forslag ... 36
9.5.1 Rett til personlige og familiemessige fradrag for skattytere med begrenset skatteplikt ... 36
9.5.1.1 Vesentlighetskravet ... 36
9.5.1.2 Sammenligningen av inntektsstørrelser ... 36
9.5.1.3 Sambeskattede og familieinntekt ... 37
9.5.1.4 Begrensning til bosatte i andre EØS-stater? ... 37
9.5.1.5 Fradragsrett for gjeldsrenter for personlige skattytere med begrenset skatteplikt ... 37
9.5.1.6 Opplysningsplikt og innkreving ... 37
9.5.2 Justering i bestemmelsen om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker ... 38
9.5.2.1 Innstramminger i standardfradraget ... 38
9.5.2.2 Nærmere om forholdet mellom standardfradraget og retten til overføring av underskudd mellom ektefeller ... 38
9.5.2.3 Innstramming med hensyn til hvor lenge midlertidige bosatte kan motta standardfradrag ... 39
9.5.3 Forholdet til artistskatteloven ... 39
9.6 Økonomiske og administrative virkninger ... 40

10 Skattested for bosatte personer som har flyttet til utlandet og for norske sjømenn som flyttet til utlandet før 1. januar 2004 ... 41
10.1 Innledning og sammendrag ... 41
10.2 Gjeldende rett ... 41
10.3 Departementets vurderinger og forslag ... 41
10.4 Økonomiske og administrative konsekvenser ... 42

11 Revisjon av reglene om beskatning av aksjegevinster etter utflytting ... 43
11.1 Innledning og sammendrag ... 43
11.2 Gjeldende rett ... 43
11.2.1 Beskatning av aksjegevinster realisert etter utflytting ... 43
11.2.2 Beskatning av utbytte mottatt etter utflytting ... 44
11.2.3 Beskatning av andelsgevinster etter utflytting ... 44
11.3 Utenlandsk rett ... 44
11.3.1 Tyskland ... 44
11.3.2 Nederland ... 45
11.3.3 Danmark ... 45
11.4 Departementets vurderinger og forslag ... 45
11.4.1 Behovet for en generell utflyttingsskatt på aksjegevinster ... 45
11.4.2 EF-domstolens dom i C-9/02 Lasteyrie du Saillant ... 47
11.4.3 Beskatning av latente aksjegevinster på utflyttingstidspunktet ... 47
11.4.3.1 Subjekt og objekt for en generell utflyttingsskatt ... 47
11.4.3.2 Beregning av skattepliktig aksjegevinst ved utflytting ... 48
11.4.3.3 Utsettelse, tidsbegrensning og realisasjon ... 49
11.4.3.4 Fradragsrett for latente tap på utflyttingstidspunktet ... 50
11.4.3.5 Oppgaveplikt og innkreving ... 50
11.4.4 Forslagets forhold til EØS-avtalen . 51
11.4.5 Behovet for beskatning av utbytte mottatt etter utflytting ... 52
11.5 Administrative og økonomiske konsekvenser ... 52
11.6 Ikrafttredelse ... 53

12 Svalbard og skattereformen ... 54
12.1 Innledning ... 54
12.2 Kort oversikt over gjeldende skatteregler på Svalbard ... 54
12.3 Kort oversikt over skattereformen på fastlandet – særlig om skjermingsmetoden ... 55
12.4 Gjennomføring av skattereformen på Svalbard – departementets vurderinger og forslag ... 55
12.4.1 Utgangspunkt ... 55
12.4.2 Behovet for endringer i lønnsbeskatningen på Svalbard ... 56
12.5 Aksjegevinster og utbytte som realiseres etter utflytting fra fastlandet ... 56

12.6 Formuesskatt 57
12.7 Administrative og økonomiske konsekvenser 57
12.8 Ikrafttredelse 57

13 Opphevelse av ekstra arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 16 G 58

14 Endringer i reglene om fremføring av underskudd 59
14.1 Innledning og sammendrag 59
14.2 Avvikling av begrensningen i adgangen til fremføring av underskudd til ti år 59
14.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett 59
14.2.2 Skatteutvalgets utredning 59
14.2.3 Departementets vurderinger 59
14.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 60
14.3 Fremføring av underskudd ved opphør av næring 60
14.3.1 Bakgrunn og gjeldende rett 60
14.3.2 Skatteutvalgets utredning 60
14.3.3 Departementets vurderinger 60
14.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 61

15 Innføring av fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. . 62
15.1 Innledning 62
15.2 Fritaksmetodens betydning for retten til fradrag for kostnader med tilknytning til aksjeinntekter .. 60
15.3 Departementets vurderinger og forslag 63
15.4 Ikrafttredelse mv. 64
15.4.1 Ikrafttredelse 64
15.4.2 Administrative og økonomiske konsekvenser 64

16 Endringer i reglene om konsernbidrag 65
16.1 Innledning og sammendrag 65
16.2 Gjeldende rett 65
16.3 Departementets vurderinger og forslag 66
16.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 67
16.5 Ikrafttredelse 67

17 Avskrivningsregler ved endring av regnskapsår 68
17.1 Innledning og sammendrag 68
17.2 Gjeldende rett 68
17.2.1 Inntektsperiode og regnskapsår 68
17.2.2 Inntektsfastsettelsen ved endring av regnskapsår 68
17.3 Departementets vurderinger og forslag 69
17.4 Økonomiske og administrative konsekvenser 69

18 Vurdering av skatteloven § 14–4 sjette ledd – kostnader til egen FoU 70
18.1 Innledning og bakgrunn 70
18.2 Gjeldende rett 70
18.3 Reglene i andre land 71
18.4 Departementets vurderinger 72

19 Tilpasninger i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for støtte til sjøtransportvirksomhet – flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet 75
19.1 Innledning og sammendrag 75
19.2 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene 75
19.3 Behandlingen i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) og Innst. O. nr. 125 (2004–2005) 76
19.4 Departementets vurderinger og forslag 77
19.4.1 Flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. 77
19.4.2 Hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet 77
19.4.3 Særlig om entreprenørskip til bruk i petroleumsvirksomhet 77
19.5 Overgangsregel for selskaper som må tre ut av rederiskatteordningen som følge av de foreslåtte endringene 78
19.5.1 Nærmere om skattebelastningen ved uttreden av rederiskatteordningen 78
19.5.2 Overgangsregel for selskaper som må tre ut av ordningen 79
19.6 Administrative og økonomiske konsekvenser 80
19.7 Ikrafttredelse 80

20 Presisering av kommuners og fylkeskommuners skattefrihet ved realisasjon av aksjer og andeler i kraftforetak etter innføringen av fritaksmetoden 81

21 Forslag om endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av skog ... 82
21.1 Innledning ... 82
21.2 Innløsning av tomtefeste ... 82
21.3 Skogvern etter naturvernloven ... 84
21.4 Utvidelse av reinvesteringsfristen ved betinget skattefritak ... 85
21.5 Økonomiske og administrative konsekvenser ... 86
21.6 Ikrafttredelse ... 86

22 Avdragsordning for arveavgift ved generasjonsskifte i familiebedrifter ... 87
22.1 Innledning ... 87
22.2 Gjeldende rett ... 87
22.3 Forslaget om en avdragsordning i NOU 2000:8 Arveavgift ... 88
22.4 Departementets vurdering og forslag ... 88
22.4.1 Innledning ... 88
22.4.2 Hvilke foretak skal omfattes av avdragsordningen ... 88
22.4.2.1 Alle foretaksformer skal omfattes av avdragsordningen ... 88
22.4.2.2 Krav til foretakets størrelse ... 89
22.4.2.3 Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen ... 89
22.4.2.4 Krav til virksomhet i foretaket ... 89
22.4.2.5 Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og hver virksomhet i enkeltpersonforetak ... 90
22.4.3 Krav til givers eller arvelaters eierandel ... 91
22.4.4 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene, og krav til videre drift ... 92
22.4.5 Avgrensing av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak ... 94
22.4.6 Fradag i brutto arveavgiftsgrunnlag ... 95
22.4.7 Nærmere om utformingen avdragsordningen ... 95
22.4.8 Andre lovendringer som følge av innføring av avdragsordningen ... 96
22.4.9 Ikraftsetting ... 97
22.4.10 Økonomiske og administrative konsekvenser av departementets forslag ... 97

23 Innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser for oljeselskapenes salg av gass fra norsk sokkel ... 98
23.1 Innledning og sammendrag ... 98
23.2 Bakgrunn ... 98
23.2.1 Omorganisering av tørrgassalg fra norsk sokkel ... 98
23.2.2 Salg av norsk tørrgass ... 98
23.2.2.1 Homogent produkt – heterogene avtaler ... 98
23.2.2.2 Langsiktige avtaler versus kortsiktige avtaler ... 99
23.2.2.3 Utviklingen i den norske gasseksporten ... 100
23.3 Gjeldende regler ... 100
23.3.1 Ordinær ligningsbehandling ... 100
23.3.2 Normprissystemet ... 101
23.4 Høring ... 102
23.5 Departementets vurderinger og forslag ... 102
23.5.1 Innledning ... 102
23.5.2 Departementets vurdering av alternative metoder for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass ... 103
23.5.2.1 Gjeldende regler ... 103
23.5.2.2 Normpris ... 103
23.5.2.3 Frivillig bindende forhåndsuttalelse for internsalg ... 103
23.5.2.4 Alternativt normert pris for den enkelte interne gassalgskontrakt ... 104
23.5.3 Nærmere om departementets forslag ... 104
23.5.3.1 Området for ordningen med bindende forhåndsuttalelse ... 104
23.5.3.2 Kompetent myndighet ... 106
23.5.3.3 Krav til saker som skal omfattes av ordningen ... 107
23.5.3.4 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse ... 108
23.5.3.5 For hvilken periode mv. uttalelsen er bindende ... 109
23.5.3.6 Formelle krav til anmodningen om forhåndsuttalelse ... 110
23.5.3.7 Behandling av anmodningen ... 111
23.5.3.8 Kompetanse til å gi utfyllende forskrifter ... 112
23.5.3.9 Forslag om § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven – ikrafttredelse ... 112
23.6 Administrative og økonomiske konsekvenser ... 112

24 Unntak fra plikten til å betale renter ... 114
24.1 Innledning ... 114
24.2 Departementets vurderinger og forslag ... 114
24.2.1 Renter ved forsinket betaling ... 114
24.2.2 Renter ved vedtak om endring mv. 114

25 Endringer i merverdiavgiftsloven ... 116
25.1 Oppfølging av Porthusdommen ... 116
25.2 Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. ... 117
25.2.1 Innledning ... 117
25.2.2 Gjeldende rett ... 118
25.2.3 Utenlandsk rett ... 119
25.2.4 Departementets vurderinger og forslag ... 120
25.2.5 Nærmere om omfanget av merverdiavgiftsplikten ... 122
25.2.6 Nærmere om enkelte problemstillinger ... 124
25.3 Merverdiavgiftsunntak for tannleger og annet helsepersonells utleie av utstyr mv. ... 125
25.3.1 Innledning og bakgrunn ... 125
25.3.2 Gjeldende rett ... 126
25.3.3 Organisering av de ulike praksiser 126
25.3.4 Utenlandsk rett ... 127
25.3.5 Høringsinstansenes synspunkter ... 128
25.3.6 Departementets vurderinger og forslag ... 128
25.3.7 Økonomiske og administrative konsekvenser ... 131
25.4 Dansetilstelninger med levende musikk ... 131
25.4.1 Innledning ... 131
25.4.2 Gjeldende rett ... 131
25.4.3 Departementets vurderinger og forslag ... 131
25.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser ... 132
25.4.5 Ikrafttredelse ... 132
25.5 Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling ... 132

26 Endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. ... 134

27 Oppretting av lovtekst ... 135
27.1 Egen bolig og skatt – opprettinger 135
27.1.1 Skatteloven § 4–30 ... 135
27.1.2 Skatteloven 6–90 tredje ledd ... 135
27.1.3 Skatteloven § 7–2 ... 135
27.1.3.1 Bolig brukt i egen næringsvirksomhet ... 135
27.1.3.2 Flermannsboliger ... 135
27.1.4 Skatteloven § 7–10 ... 135
27.1.5 Endring av henvisninger i skatteloven §§ 4–10, 9–5 og 10–1 ... 136
27.2 Skatteloven § 2–30 ... 136
27.2.1 Opphevelse av skattefriheten for Statens Fiskeriredskapsimport ... 136
27.2.2 Endring av nummereringen i enkelte bestemmelser i § 2–30 ... 137
27.3 Skatteloven § 10–30 ... 137
27.4 Skatteloven § 11–7 ... 137
27.5 Skatteloven § 14–8 ... 137
27.6 Skatteloven § 14–81 første ledd bokstav c nr. 1 ... 138
27.7 Svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd annet punktum ... 138
27.8 Ny Skattebetalingslov § 19–3 ... 138
27.9 Merverdiavgiftsloven § 63 ... 138

28 Omtale av departementets arbeid med forslag om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen med forutsatt virkning fra og med inntektsåret 2005 ... 139

29 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2004 . 141
29.1 Innledning ... 141
29.2 Generelt ... 141
29.2.1 Grunnlaget for departementets fritakspraksis ... 141
29.2.2 Konsekvenser av fritaksmetoden ... 142
29.3 Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern ... 143
29.3.1 Generelt om praksis ... 143
29.3.2 Konvertering/realisasjon av fordringer etablert ved konsernfusjoner/fisjoner ... 143
29.3.2.1 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden ... 143
29.3.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden ... 144
29.3.3 Andre fritaksvedtak etter skatteloven § 11–21 tredje ledd ... 144
29.4 Praksis etter skatteloven § 11–22 .. 145

29.4.1 Innledning 145
29.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap 145
29.4.2.1 Generelt 145
29.4.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden 145
29.4.2.3 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden 146
29.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter ... 146
29.4.3.1 enerelt 146
29.4.3.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden 146
29.4.4 Omdanning 147
29.4.4.1 Generelt 147
29.4.4.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden 147
29.4.5 Andre søknader etter § 11–22 147
29.5 Transaksjoner med virkning over landegrensene 147
29.5.1 Innledning 147
29.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet 148
29.5.2.1 Generelt 148
29.5.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden 148
29.5.2.3 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden 149
29.5.3 Andre typer transaksjoner over landegrensene 149
29.6 Departementets vurderinger 149

30 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven 150

Forslag til lover 151

Vedlegg
1 Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 26.mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven) 162

DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2005–2006)

Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer

Tilråding fra Finansdepartementet av 7. oktober 2005,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv.
- lov om endring 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 endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til omlegging av beskatningen av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon mv.
- Forslag til endringer i ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr hjemme hos arbeidstaker
- Forslag til endringer i minstefradraget
- Forslag til opphevelse av skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.
- Forslag til lovfesting av rett til lempning i beskatningen av erstatning til barn
- Forslag til innføring av inntekstfradrag for pengegaver til politiske partier
- Forslag til innføring av fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt og endringer i reglene om standardfradrag
- Forslag til endringer i skattested for sjømenn og andre personer som ikke har noen bostedsmessig tilknytning til Norge
- Forslag til revidering av reglene om beskatning av aksjegevinster etter utflytting
- Forslag til tilpasninger i svalbardskatteloven til skattereformen
- Forslag til opphevelse av ekstra arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 16 G

- Forslag til endring i reglene om fremføring av underskudd
- Forslag til innføring av fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter
- Forslag til endringer i reglene om konsernbidrag
- Forslag til endringer i avskrivningsreglene ved endring av ligningsår
- Vurdering av reglene om fradrag for kostnader til egen FoU
- Forslag til endringer i rederiskattesystemet som følge av ESAs reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportsektoren
- Forslag til presisering av kommuners og fylkeskommuners skattefrihet ved realisasjon av aksjer og andeler i kraftforetak etter innføringen av fritaksmetoden
- Forslag til endringer i ordningen med betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av skog
- Forslag til innføring av avdragsordning for arveavgift ved generasjonsskifte i familiebedrifter
- Forslag til innføring av bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av gass fra norsk sokkel
- Forslag til endringer i reglene om renteberegning ved forsinket betaling
- Forslag til endringer i merverdiavgiftsloven
- Forslag til endringer i momskompensasjonsloven
- Forslag til oppretting av lovtekst
- Omtale av departementets arbeid med forslag om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

2.1 Prisjustering av beløpsgrensene i beskatningsmodellen for firmabil og yrkesbil

I forbindelse med budsjettet for 2005 ble det innført en prosentligningsmodell for beskatning av privat fordel ved bruk av firmabil og yrkesbil. Den private fordelen ble satt til 30 pst. av bilens listepris som ny under 235 000 kroner og 20 pst. av overskytende verdi. Regjeringen foreslår at grensen på 235 000 kroner prisjusteres tilsvarende andre beløpsgrenser. Prisjusteringen bør følge den generelle konsumprisindeksen. Det foreslås samtidig at beløpet tas ut av skatteloven og reguleres av departementet i forskrift. Det vil bli vurdert om forskriftsfastsettelsen skal delegeres til Skattedirektoratet. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–13 første ledd første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

2.2 Økt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner

Fra inntektsåret 2000 har giver kunnet kreve inntektsfradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6–50. Fradragsretten omfatter gaver til blant annet organisasjoner som driver omsorgs- og helsefremmende arbeid, religiøs virksomhet, utviklings- og katastrofehjelp og arbeid for vern av kultur og menneskerettigheter. Gaven må utgjøre minimum 500 kroner pr. organisasjon i året.

I inntektsårene 2000, 2001 og 2002 var det en øvre grense for fradragsretten på 900 kroner, og fradraget var samordnet med fradraget for fagforeningskontingent.

Regjeringen har i senere budsjetter fått vedtatt forslag om utvidelser av fradragsordningen for gaver til frivillige organisasjoner på flere punkter.

For Regjeringen er det viktig at de frivillige organisasjonene gis gode og stabile økonomiske betingelser. Regjeringen ønsker i tråd med målsettingene i Sem-erklæringen å styrke de frivillige organisasjonene ytterligere. På denne bakgrunn foreslår Regjeringen å øke maksimumsgrensen for fradraget fra 12 000 kroner til 15 000 kroner.

Det anslås på usikkert grunnlag at økningen av maksimumsgrensen til 15 000 kroner vil gi et provenytap på 10 mill. kroner påløpt og 8 mill. kroner bokført i 2006.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6–50 femte ledd annet punktum. Maksimumsgrensen er i gjeldende lov regulert i fjerde ledd annet punktum. I forbindelse med innføringen av fradragsrett for gaver til politiske partier foreslås nummereringen av leddene endret slik at fjerde ledd blir nytt femte ledd. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

2.3 Økning av avskrivningssatsen for maskiner mv.

Etter gjeldende regler kan saldo for driftsmidler i saldogruppe d avskrives med inntil 20 prosent. I saldogruppe d inngår personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. Det foreslås at den maksimale avskrivningssatsen for saldogruppe d økes til 25 prosent. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14–43 første ledd bokstav d. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

2.4 Boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)

Etter reglene i skatteloven § 16–10 med tilhørende forskrifter, gis skattyter fradrag i skatt med 20 prosent av beløp innbetalt på særlig sparekonto (BSU-konto) til og med det år skattyter fyller 33 år. Maksimalt årlig sparebeløp er etter gjeldende regler 15 000 kroner og maksimalt totalt sparebeløp er 100 000 kroner. Sparebeløpet kan benyttes til er-

verv av eller nedbetaling av gjeld på egen bolig som er anskaffet etter at kontrakt om sparing ble inngått.

Den årlige innskuddsrammen har ligget på 15 000 kroner siden 1998. Regjeringen foreslår å øke denne rammen fra 15 000 til 20 000 kroner. Det foreslås ingen endring i den maksimale innskuddsrammen på 100 000 kroner. Forslaget er også omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 16–10 tredje ledd første punktum. Endringen trer etter forslaget i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

3 Omlegging og forenkling av beskatningen av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon mv.

3.1 Innledning

Arbeidsgiverfinansiert telefon mv. som arbeidstakeren disponerer utenfor ordinært arbeidssted er særskilt skattemessig behandlet innenfor dagens regelverk. Departementet mener at det er behov for slike særlige regler også for fremtiden, men vurderer gjeldende regler slik at det er behov for forenklinger og klargjøring.

Reglene for beskatning av arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon (fasttelefon, mobiltelefon og bredbånd mv.) foreslås lagt om til en sjablonbeskatningsmodell. Modellen skal komme til anvendelse enten arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse) eller den ansatte får dekket sine kommunikasjonskostnader (utgiftsgodtgjørelse). Sjablonmodellen går ut på at skattepliktig fordel i utgangspunktet settes til opptil 4 000 kroner for ett abonnement. Når arbeidsgiver dekker mer enn ett abonnement, settes skattemessig fordel til opptil 6 000 kroner. For å skjerme dem med små utgifter, foreslås det å innføre et ikke-skattepliktig bunnbeløp på 1 000 kroner. Det betyr at arbeidsgivers dekning av utgifter mellom 1 000 og 5 000 kroner (mellom 1000 og 7000 kroner ved flere abonnementer) blir tillagt lønnsinntekten og beskattes som lønn. Kommunikasjonsutgifter utover 5 000 (7 000) kroner anses i sin helhet å skyldes tjenstlig bruk og anses ikke å innebære noen skattepliktig fordel. Eventuell privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjonstjenester på arbeidsplassen faller utenfor fremstillingen her, og vil fortsatt ikke bli skattlagt.

Det bør være samme regler for beskatning av Internett-tilgang som for telefoni. Dette skyldes at de tradisjonelle skillene mellom ulike kommunikasjonsløsninger endres raskt og over tid blir mindre. For eksempel kan bredbånd i dag også brukes til telefoni (IP-telefoni). Bredbåndsdekning foreslås derfor omfattet av sjablonregelverket for elektronisk kommunikasjon, og slike ytelser tas derfor ut av regelverket for hjemme-PC-ordningen, jf. forslaget i kapittel 4 til endringer i dette regelverket.

Dekning av utgifter til tilleggstjenester som tilbys gjennom de ulike elektroniske kommunikasjonsløsningene, herunder betaling med overpriset tekstmelding mv., bør derimot ikke reguleres av regelverket for elektronisk kommunikasjon, men skattlegges etter de alminnelige reglene for naturalytelser eller utgiftsgodtgjørelse.

Forslaget vil bidra til å forenkle regelverket og fjerne den særegne koblingen til statens regler om dekning av utgifter for statstjenestemenn, og vil dermed følge vanlig prosedyre for endring i skatteregelverket. Sjablonmodellen vil etter departementets syn også sikre en god balanse mellom hensynet til å få en treffsikker fastsettelse av fordelen ved at arbeidsgiveren dekker utgifter til elektronisk kommunikasjon og det å ha et enkelt og praktikabelt regelverk. Forslaget vil videre innebære en forenkling for arbeidstakeren og arbeidsgiveren, ettersom det ikke lenger vil være behov for å dokumentere henholdsvis tjenstlig og privat bruk. Det blir kun nødvendig å kunne sannsynliggjøre at det foreligger et tjenstlig behov for kommunikasjonstjenesten og å kunne dokumentere at de samlede utgiftene som dekkes, faktisk er pådratt.

Utvidelsen av reglenes anvendelsesområde til å omfatte alle former for elektronisk kommunikasjon, herunder telefoni og Internett-tilgang mv., gjør regelverket robust for endringer i tilbudet av slike tjenester og gir fleksibilitet for arbeidsgivere med hensyn til valg mellom kommunikasjonsformer.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–12 femte ledd og ny § 6–14. Forslaget vil også kreve forskriftsendringer.

3.2 Gjeldende rett

3.2.1 Arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon

Telefoni

Eventuell nøktern privat bruk av arbeidsgivers telefon på arbeidsplassen er ikke innberetnings- eller skattepliktig. Fremstillingen i det følgende gjelder situasjoner der den ansatte har tilgang til telefontjenester, betalt helt eller delvis av arbeidsgiver, utenfor ordinært arbeidssted og/eller arbeidstid.

Fri telefon i form av at arbeidsgiver er abonnent

og betaler kostnadene direkte (naturalytelse) eller at arbeidstaker dekker regningen og får dekket utgiftene av arbeidsgiver (utgiftsgodtgjørelse) er i utgangspunktet skattepliktig på lik linje med lønn, jf. skatteloven §§ 5–11, 5–12 og 5–3. Ifølge skattelovforskriften § 5–15–6 tredje ledd, jf. skatteloven § 5–15 annet ledd, vil helt eller delvis fri telefon ikke være skattepliktig inntekt for arbeidstakeren, under forutsetning av at visse vilkår er oppfylt. Grunnvilkåret er at arbeidstakeren har «behov for telefon av hensyn til sitt arbeid». Videre er skattefritaket i utgangspunktet begrenset til de utgifter som dekkes av det offentlige etter de generelle bestemmelser som gjelder for statstjenestemenn, jf. statens personalhåndbok punkt 10.2. De aktuelle bestemmelsene i personalhåndboken, som fastsettes administrativt av Moderniseringsdepartementet, angir arten og omfanget av elektronisk kommunikasjon staten som arbeidsgiver kan yte overfor sine ansatte.

Ifølge gjeldende bestemmelser dekkes drift av teletjenester med inntil 800 kroner i kvartalet, uavhengig av om arbeidsgiver dekker fasttelefon eller mobiltelefon. Dersom det er tjenstlig behov for ISDN-abonnement, kan arbeidsgiver også dekke ekstrakostnaden forbundet med ISDN-abonnementet i forhold til ordinært analogt abonnement. Dersom arbeidsgiveren ikke dekker regningen direkte, er det en forutsetning at arbeidstakeren fremlegger original regning slik at arbeidsgiver kan kontrollere at dekningen ikke overstiger de faktiske utgiftene. Dette innebærer at arbeidsgivers eventuelle godtgjørelse utover den ansattes faktiske utgifter til teletjenester, faller utenfor skattefritaket. For dekning innenfor satsene er det ikke krav om dokumentasjon for at utgiftene skyldes tjenstlig bruk. Tjenstlig bruk utover satsene kan også dekkes etter den generelle ordning for tjenestemenn i staten. Arbeidstaker må da legitimere tjenestesamtalene etter spesifisert regning fra teleoperatør. Spesifikasjonen må inneholde dato, klokkeslett samt oppringt nummer i minutter for hver samtale.

Som hovedregel vil dekning av flere telefonabonnement medføre skatteplikt i sin helhet for abonnement nummer to, eksempelvis ved dekning av mobiltelefon i tillegg til fasttelefon. Unntak fra skatteplikt for abonnement nummer to foreligger dersom sterke tjenstlige grunner tilsier at skattyter har behov for to abonnementer. Dersom vilkåret for å tilstå dekning av to telefonabonnementer er oppfylt, kan arbeidsgiver dekke arbeidstakers samlede driftsutgifter med inntil 1600 kroner per kvartal.

Ved sporadisk behov for mobiltelefon i tillegg til fasttelefon, kan mobiltelefon lånes ut fra arbeidsgiver skattefritt under forutsetning av at den ansatte kun disponerer telefonen i kortere perioder og at den ellers beror hos arbeidsgiveren. Slik utlånt telefon kan kun brukes i yrkessammenheng for å opprettholde skattefritaket.

Videre kan telefaks lånes ut fra arbeidsgiver skattefritt dersom det av hensyn til tjenesten er behov for dette utstyret. Utgifter til kjøp av telefonapparat omfattes ikke av skattefritaksordningen. Tilkoplingsavgift for analog telefon dekkes ikke etter telefonregulativet og slik dekning vil derfor være skattepliktig. Arbeidsgiver kan derimot dekke kostnader til installasjon av ISDN-linje dersom dette anses mer hensiktsmessig enn en vanlig telefonlinje.

Dekning av utgifter til kjøp av varer og tjenester over telefonregningen er ikke direkte omtalt i telefonregulativet, men faller uansett utenfor skattefritaket etter skattelovforskriften § 5–15–6 tredje ledd. Det samme gjelder dekning av rene Internett-abonnement (bredbånd).

Dersom arbeidsgiver dekker kostnader utover det som følger av regulativet, vil det overskytende være skattepliktig, med mindre skattyter sannsynliggjør at dekningen gjelder kostnader knyttet til yrkesbruken.

Dekning av ansattes utgifter til enkeltstående tjenestesamtaler mv., for eksempel i forbindelse med tjenestereise, kan skje skattefritt som utgiftsrefusjon. Slik skattefri refusjon forutsetter at kun dokumenterte tjenstlige utgifter dekkes. Det gjelder ingen innberetningsplikt for slik refusjon.

Etter ligningsloven § 6–2 med forskrifter skal arbeidsgivere levere lønns- og trekkoppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker. Arbeidsgiverne må ved utfyllingen av lønns- og trekkoppgaven ta stilling til om dekningen av telefonutgiftene overstiger det som kan dekkes etter den generelle ordningen for tjenestemenn i staten.

Dersom arbeidstaker har benyttet sitt eget telefonabonnement og fått kostnadene helt eller delvis dekket av arbeidsgiver (utgiftsgodtgjørelse) innenfor statens satser, skal arbeidsgiver innberette dekningen under kode 849 i lønns- og trekkoppgaven. I de tilfellene der arbeidsgiver er abonnent og betaler regningen direkte (naturalytelse) og dekningen ikke overstiger den generelle ordningen i staten, er dekningen ikke innberetningspliktig. Hvis arbeidsgivers dekning av telefonutgifter overstiger det som kan dekkes etter den generelle ordningen for tjenestemenn i staten, skal dette innberettes i kode 130-A. Denne koden skal benyttes ved dekning utover statens generelle ordning både når arbeidstaker er abonnent (utgiftsgodtgjørelse) og når arbeidsgiver er abonnent (naturalytelse). Arbeidsgiver skal gi opplysninger om hvor mye som er dek-

ket utover statens satser og hvor stor arbeidstakerens eventuelle skattepliktige fordel anses å være.

Som utgangspunkt skal dekning av telefonutgifter utover statens generelle ordning innberettes som privat fordel og beskattes i sin helhet. I praksis er det imidlertid åpnet for at arbeidsgiver, ved dekning av telefonutgifter for arbeidstaker som har et yrke som tilsier høyere telefonutgifter enn det som kan dekkes etter statens generelle ordning, kan anslå arbeidstakerens private fordel skjønnsmessig. Dette innebærer at arbeidsgiver kan dekke tjenestesamtaler utover statens satser skatte- og trekkfritt selv om de ikke er legitimert og spesifisert i regningen, såfremt tjenestebruken er sannsynliggjort. Denne ordningen bygger på praksis og har sin bakgrunn i at statens ordning med strenge dokumentasjonskrav er svært ressurskrevende der det er store telefonutgifter i tjenesten. Arbeidsgiver må i disse tilfellene foreta en forsvarlig skjønnsmessig vurdering av den enkelte arbeidstakers private fordel og innberette denne i kode 130-A.

Internett-tilknytning

Den skattemessige behandling av arbeidsgivers dekning av utgifter til Internett-tilknytning er kun regulert særskilt i de tilfellene den ansatte har en hjemme-PC ordning, jf. skattelovforskriften § 5–15-4. I andre tilfeller må slik dekning vurderes ut fra de generelle regler om skatteplikt for naturalytelser eller utgiftsgodtgjørelse. Dette innebærer i prinsippet at slik dekning ikke medfører skatteplikt så fremt tjenesten kun brukes for tjenstlig formål. Eventuell privat bruk er derimot skattepliktig fordel. I praksis vil slike tjenester normalt brukes noe privat, og det kreves klare holdepunkter for at en eventuell påstand om kun tjenstlig bruk og derved skattefrihet, skal aksepteres ved ligningen. Kostnadene fordeles 50/50 mellom privat og tjenstlig bruk såfremt det ikke godtgjøres at en annen fordeling gir et riktigere resultat.

3.2.2 Selvstendig næringsdrivende

Etter gjeldende rett er abonnement og samtaleavgift for telefon i utgangspunktet fradragsberettiget i den utstrekning kostnadene er utgift til inntekts ervervelse. For særskilt abonnement på telefon på arbeidsstedet uten biapparat til bolig, innrømmes i alminnelighet fradrag for alle kostnader. Det skal tilbakeføres for privat bruk dersom den private bruk ikke er uvesentlig i omfang. Dersom skattyter har et biapparat på samme abonnement i boligen, skal det alltid foretas en tilbakeføring for privat bruk. Er bruk av telefon i boligen nødvendig for en forsvarlig utøvelse av yrket, vil skattyteren ha krav på fradrag for den delen av kostnadene som skyldes yrkesbruken. Har skattyteren yrkestelefon på arbeidsstedet, gis det normalt ikke fradrag for mer enn halve abonnementsavgiften på boligtelefon. Er yrkesbruken liten, gis det ikke fradrag for boligtelefonens abonnementsavgift. Fradragsrett for samtaleavgiften omfatter i prinsippet bare yrkessamtaler. Er mobiltelefon anskaffet til næringsvirksomheten, vil anskaffelse, basisabonnement og samtaleavgiftene etter gjeldende rett kunne belastes næringen dersom den vesentlige bruken er næringsbruk. Det skal på vanlig måte foretas tilbakeføring for privat bruk. Momenter ved skjønnsfastsettelsen er: om yrkesbruken fører til flest inngående eller utgående samtaler, om det i skattyters yrke er normalt at yrkessamtaler foregår utenfor arbeidstiden og om det i skattyters yrke er mange yrkessamtaler til fjerntakst/mobiltakst.

Internett-tilkobling mv. kan fradragsføres i den grad anskaffelsen i hovedsak skyldes behov i yrke. Fradragsretten omfatter i så tilfelle kostnadene til installasjon og andelen av abonnementsavgiften svarende til bruken i yrke. Uten sannsynliggjøring av fordelingen fastsettes forholdet yrkesmessig/privat skjønnsmessig.

Når telefonen hovedsakelig brukes i yrke, er det et driftsmiddel og avskrives på saldo. Kan ikke skattyteren sannsynliggjøre fordelingen av bruken på yrket og privat, fastsettes kostnadsfordelingen ved skjønn.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

3.3.1 Arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon

Regeltekniske forhold

Rammene for den skattefrie dekningen av telefoni er i dag knyttet opp mot reglene om tilståelse av teletjenester i Statens personalhåndbok, som gir regler om hva staten kan dekke for sine ansatte. Dette innebærer at det materielle innhold i skattereglene på dette punkt følger direkte av administrativt fastsatte regler. Dette er prinsipielt uheldig, bl.a. fordi det kan binde opp statens mulighet til å fastsette regler som er hensiktsmessige ut fra et arbeidsgiverperspektiv. Det er videre uheldig at en regel som i praksis fungerer som en forskrift i skattemessig forstand, kan endres uten at vanlig prosedyre

for forskriftsendring følges. Skatteregelverket bør derfor stå på egne ben.

Teknologisk utvikling

Den teknologiske utviklingen er også et argument for å endre gjeldende regler. Utviklingen av IP-telefon (bredbåndtelefon) gjør det problematisk å praktisere et regelverk som har ulike regler for arbeidsgivers dekning av telefonutgifter og Internettutgifter. Det er etterhvert blitt vanskelig å skille mellom de ulike kommunikasjonsløsningen, da det er utviklet «alt i ett-løsninger». Det er i dag eksempelvis mulig å få Internett-tilgang ved bruk av mobiltelefon. Fremveksten av en rekke tjenester som kan kjøpes over telefon, gjør videre at det kan være behov for å skille i regelverket mellom bruk av telefonen til kommunikasjon og til forbruk av ulik art. Slike innholdstjenester både for fast- og mobiltelefon brukes i hovedsak privat og det er derfor god grunn til å beskatte arbeidsgivers eventuelle dekning av slikt forbruk fullt ut. Departementet går av denne grunn inn for at bredbånd skal omfattes av regelverket for beskatning av elektronisk kommunikasjon og dermed at tas ut av regelverket vedrørende arbeidgiverfinansiert PC, jf. omtalen i kapittel 4.

Administrative forhold

Kravet om at tjenestesamtaler ut over statens satser skal dokumenteres for å kunne dekkes skattefritt, påfører dem som har store tjenstlige utgifter til telefon et betydelig administrativt merarbeid. Det samme gjelder trolig arbeidsgiverne. Rett innberetning krever at arbeidsgiver har kjennskap til hvor stor del av arbeidstakerens telefonutgifter som skyldes henholdsvis private og tjenstlige samtaler, og at arbeidsgiver innberetter korrekt beløp. Både arbeidsgiver og arbeidstaker kan ha interesse av at det blir innrapportert for lav privat fordel. Arbeidstakeren får lavere inntektsskatt, og arbeidsgiveren, som må betale arbeidsgiveravgift av arbeidstakerens private fordel, får lavere arbeidsgiveravgift.

For å redusere administrasjonskostnadene forbundet med de strenge dokumentasjonskravene ved dekning utover statens satser, har det i praksis presset seg frem en ordning der arbeidsgiver skjønnsmessig kan anslå arbeidstakerens private fordel. Denne ordningen gjelder ved dekning av telefonutgifter for arbeidstaker som har et yrke som tilsier høyere telefonutgifter enn det som kan dekkes etter statens generelle ordning. Arbeidsgiver må i disse tilfellene foreta en forsvarlig skjønnsmessig vurdering av den enkelte arbeidstakers private fordel og innberette denne til ligningsmyndighetene. Selv om ordningen er enklere enn statens ordning, er det ressurskrevende for arbeidsgiver å vurdere hver enkelt arbeidstakers private fordel. Erfaringer fra skatteoppkrevernes og ligningsmyndighetenes kontroll av arbeidsgiverne tyder på at arbeidsgiverne forholdsvis ofte unnlater å foreta en slik vurdering av arbeidstakerens private fordel. Der arbeidsgiver innberetter en privat fordel for arbeidstakerne, benyttes i mange tilfeller en lav sjablon ved fastsettelsen. For ligningsmyndighetene innebærer dagens regelverk at det, i forhold til beløpenes størrelse i den enkelte sak, er forholdsvis ressurskrevende å kontrollere og eventuelt tilsidesette arbeidsgivers fastsettelse av arbeidstakernes private fordel ved fri telefon. Det er således grunn til å tro at dagens ordning medfører at arbeidsgivers dekning av private telefonutgifter i mange tilfeller ikke kommer til beskatning og at dette i liten grad fanges opp av ligningsmyndighetenes kontroller.

Svakheter ved innretningen av skattefritaket

Gjeldende regler for beskatning av fri telefon har som nevnt flere svakheter. Satsene i dagens ordning er utformet med tanke på at abonnementsavgiften skal kunne dekkes skattefritt. De aller fleste arbeidstakere som i dag har tjenestetelefon, ville hatt telefon selv om arbeidsgiver ikke betalte for det. Telefonabonnement dekket av arbeidsgiver vil derfor normalt betjene et privat grunnbehov. I tillegg er dagens skattefrie satser høye nok til å dekke en forholdsvis stor andel av normale private samtaleutgifter. Det er prinsipielt uheldig at arbeidstakers private fordel av å kunne benytte varer og tjenester som arbeidsgiver stiller til disposisjon, ikke blir skattlagt. Det kan heller ikke være et mål at personer med tjenestetelefon eller personer som mottar telefongodtgjørelse fra arbeidsgiver skal skattlegges lempeligere enn andre skattytere. Det blir også stadig mer vanlig å ha tilgang til Internett i private hjem. I tråd med prinsippene for beskatning av naturalytelser bør arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon utformes slik at den skattepliktige fordelen tilsvarer om lag de kostnadene som arbeidstakeren ville ha pådratt seg dersom han måtte dekke disse utgiftene med beskattede midler.

Forslag til sjablonsystem

For å avhjelpe ovennevnte svakheter, foreslås det innført en sjablonmetode som gjøres gjeldende for alle former for elektronisk kommunikasjon, herun-

der fasttelefon, mobiltelefon og Internett-tilkobling. Den skattemessige fordelen settes til opptil 4 000 kroner ved dekning av ett abonnement. Ved dekning av to eller flere abonnementer settes den skattemessige fordelen til opptil 6 000 kroner. For å skjerme dem med lave telefonutgifter i yrket, foreslås det et årlig bunnbeløp på 1000 kroner til dekning av telefonutgifter skattefritt. Arbeidsgivers dekning av regning under 1000 og over 5000 (7 000) kroner er skattefri. Dekning mellom 1000 og 5000 (7 000) kroner antas å skyldes privat bruk og legges i sin helhet til inntekten og beskattes som lønnsinntekt. Når sjablonen settes noe lavere for ytterligere abonnementer (2000 kroner) enn for det første (4000 kroner), må dette ses i sammenheng med at omfanget av den private bruken av et nytt abonnement avtar med antall abonnementer. Dersom arbeidstakere betaler deler av utgiften selv med beskattet inntekt, trekkes dette fra den skattepliktige sjablonen. Sjablonmetoden gjelder både ved dekning i form av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse. Modellen innebærer at beskatningen av arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon løsrives fra statens satser for dekning av telefonkostnader. Sjablonmodellen representerer også en betydelig administrativ forenkling både for arbeidsgiver, arbeidstaker og ligningsmyndigheter. Arbeidstaker må kun dokumentere at faktiske kostnader til elektronisk kommunikasjon minst tilsvarer det arbeidsgiver dekker. Det er ikke behov for å dokumentere forholdet tjenstlig/privat bruk. Sjablonen legges til grunn automatisk. Innholdstjenester/betalingstjenester foreslås derimot at ikke reguleres av dette regelverket, men blir skattlagt som tidligere i tråd med de alminnelige reglene for skattepliktige naturalytelser. Dette vil eksempelvis gjelde overprisede tekstmeldinger og verdien av innholdstjenester som tv-sendinger, tilgang til programvare osv. som er inkludert i utgiftene til kommunikasjonstjenester.

Ved valg av modell må hensynet til å få en mest mulig korrekt beskatning av den private fordelen i forhold til faktisk privat bruk veies opp mot hvor detaljert og komplisert regelverket kan være. Arbeidsgiver kan dekke kostnader for den ansatte innenfor en tjenestesjablon på 1 000 kroner uten noen form for dokumentasjon, uavhengig av om det er en naturalytelse eller utgiftsgodtgjørelse. Arbeidsgivers dekning av utgifter utover tjenestesjablonen på 1 000 kroner vil i utgangspunktet anses å være private utgifter. Det fastsettes likevel et tak på 4 000 (6 000) kroner, noe som tilsvarer de gjennomsnittlige private utgiftene til fasttelefon, mobiltelefon og bredbånd. Dekning av kostnader utover summen av tjeneste- og privatsjablonen vil i tilfeller der utgiftsdekningen gis som en naturalytelse, ikke medføre ytterligere beskatning. Dersom kostnader utover summen av tjenestesjablonen og privatsjablonen dekkes i form av en godtgjørelse, anses dette i sin helhet å være tjenesterelaterte utgifter.

Bruk av en sjablonmodell innebærer at den enkelte skattyters faktiske årlige telefonkostnader, og arbeidsgivers faktiske kostnader ved dekningen, ikke får betydning for fordelsbeskatningen. Det hadde prinsipielt sett vært riktigere å basere fordelsfastsettelsen på en individuell vurdering, men i tilfelle med telefon anses dette å være svært ressurskrevende og dermed lite hensiktsmessig. Det er forhold som kan tyde på at det er underapportering av den private fordelen på dette området. Statistikken viser også at det trolig er en stor andel som overhode ikke innrapporterer at de disponerer arbeidsgivers mobiltelefon. Disse problemene kan løses ved at det innføres en sjablonbeskatning. I utformingen av sjablonmetoden er det lagt vekt på at denne så langt som mulig skal sikre en prinsipiell riktig beskatning av fri telefon når dette gis som en naturalytelse, men også når arbeidstakeren mottar en godtgjørelse til utgiftsdekning av elektroniske kommunikasjonskostnader.

I de tilfellene arbeidstaker mottar utgiftsdekning til flere former for elektronisk kommunikasjon, settes den private sjablonen opp med opptil 2000 kroner. Den private grunnfordelen ved én form for elektronisk kommunikasjon antas å reduseres med antallet former for elektronisk kommunikasjon man disponerer. Det finnes ikke noe entydig svar på hvor mye sjablonen bør reduseres, men departementet antar at en påplusning i sjablonen på 2000 kroner dersom man har mer enn et elektronisk kommunikasjonsabonnement dekket av arbeidsgiver, er rimelig når en tar hensyn til substitusjonsvirkningen. Selv om arbeidstakeren disponerer flere former for elektronisk kommunikasjon, bør det ikke åpnes for at det kan gis flere skattefrie tjenestegodtgjørelser i bunn, ettersom hensikten med denne godtgjørelsen kun er å tilgodese de som har små telefonkostnader i forbindelse med yrket. Når arbeidstakeren disponerer flere former for elektroniske kommunikasjonstjenester, er det rimelig å anta at han i utgangspunktet har et stort behov for dette i yrket og dermed også har store utgifter til elektronisk kommunikasjon.

I dag er det normale at hver kommunikasjonstjeneste dekkes av et abonnement. Med en stadig teknologisk utvikling med hensyn til kommunikasjonsløsninger vil det være mulig at dette endres. Departementet legger til grunn at det er omfanget av tjenester dekket av arbeidsgiver som skal være avgjørende for nivået på den skattepliktige forde-

len, og ikke antallet abonnementer. Departementet vil derfor løpende vurdere om det er behov for forskriftsendringer for å sikre et slikt resultat ettersom tjenestetilbudet utvikles og endres.

I tillegg til det foreslåtte sjablonsystemet, legges det til grunn at det fortsatt skal være adgang til å gi skattefri refusjon av dokumenterte utlegg til tjenestesamtaler mv. spesifisert etter regning. Det legges til grunn at slik refusjon kun vil være skattefri dersom arbeidstaker legitimerer tjenestesamtalene mv. etter spesifisert regning fra tjenesteleverandøren. Spesifikasjonen må inneholde tilstrekkelig informasjon til at det er åpenbart at den aktuelle utgiften skyldes tjenstlig bruk, herunder eksempelvis dato, klokkeslett, samt oppringt nummer i minutter for hver samtale og mottakers navn. Andel av eventuelle faste avgifter kan ikke anses som tjenstlige utlegg i denne forbindelse, og kan derfor ikke refunderes (skattefritt). Dokumentasjonskravene kan medføre mye arbeid for arbeidsgiver og arbeidstaker, slik at det er grunn til å tro at arbeidsgiver for ansatte med et reelt tjenstlig behov for telefon over tid, vil benytte sjablonen. Når partene i arbeidslivet har et reelt og enkelt alternativ, vil det sjelden være behov for ordningen. Det antas dermed ikke å være uforholdsmessig arbeidskrevende for ligningsmyndighetene å følge opp en slik ording i de tilfellene den er aktuell.

Utvidet innberetningsplikt for arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester

Departementet ønsker en bedre oversikt over omfanget arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon og vil derfor vurdere å innføre innberetningsplikt uavhengig av skatteplikten.

3.3.2 Selvstendig næringsdrivende

Reglene om fordeling av utgiftene til elektronisk kommunikasjon mellom nærings- og privatbruk er i dag svært skjønnspregede. Reglene er også delvis næringsavhengig. Etter departementets syn medfører trolig dette at svært mange næringsdrivende får fradrag også for private utgifter til telefoni. Når det gjelder utgifter til mobiltelefoni i forbindelse med næringsvirksomhet, er det heller ikke satt opp noen særskilte regler for den skattemessige behandlingen.

Departementets oppfatning er at det ikke er forhold ved elektroniske kommunikasjonstjenester som adskiller seg fra øvrig uttak fra næringsvirksomhet. I tråd med prinsippene for beskatning av naturalytelser i ansettelsesforhold bør reglene om skattlegging av uttak utformes slik at også næringsdrivende skattlegges for den fordel privat bruk av elektronisk kommunikasjonstjenester representerer.

For øvrig er kontrollproblemene knyttet til beskatningen av telefoni i næringsvirksomhet minst like stor som for arbeidstakere som får dekket telefonutgifter av arbeidsgiveren.

Departementet foreslår derfor at det foreslåtte sjablonsystemet for beskatning av ansattes private fordel ved bruk av elektronisk kommunikasjon, gis tilsvarende anvendelse for næringsdrivende. Forslaget vil i praksis innebære at det kun blir mulig å fradragsføre slike utgifter i personinntekten tilsvarende det som kan dekkes skattefritt av arbeidsgiver, jf. avsnitt 3.3.1. Forslaget vil føre til at det ikke lenger blir nødvendig å beregne fordelen ved privat bruk av telefon som benyttes i personlig næringsvirksomhet. Dette vil være en betydelig forenkling i forhold til dagens regelverk.

Unntak fra fordelsfastsettelsen etter sjablonen vil bare være aktuelt dersom det åpenbart ikke foreligger adgang til privat bruk utenfor arbeidsplassen. For mobiltelefon vil et unntak neppe være aktuelt, mens eksempelvis bredbåndstilknytning på den næringsdrivendes kontor mv. kan tenkes å falle utenfor sjablonen. Dette forutsetter dog bl.a. at kontoret mv. ikke ligger i eller i tilknytning til den næringsdrivendes bolig.

3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene i beskatningen av privat fordel ved bruk av elektronisk kommunikasjon mv. innebærer en forenkling av regelverket og at regelverket blir enklere å praktisere for skattyterne og ligningsmyndighetene. Løsrivelsen fra Statens personalhåndbok anses også å være en fordel, da endringer i regelverket nå vil følge vanlig rutine ved endring i skattesystemet.

Forslagene antas å gi en samlet provenyøkning på kr 940 mill. kroner påløpt og 755 mill. kroner bokført i 2006. Det vises for øvrig til omtalen i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

3.5 Ikrafttredelse

Finansdepartementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

4 Endringer i ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr hjemme hos arbeidstaker – hjemme-PC-ordningen

4.1 Innledning og sammendrag

Siden 1997 har en hatt særskilte regler for beskatning av arbeidstakers bruk av datautstyr utlånt fra arbeidsgiver. Begrunnelsen for å innføre reglene var dels ligningstekniske hensyn, dels et ønske om å bygge opp den alminnelige IT-kompetanse som yrkeslivet vil ha økt behov for i fremtiden. Det ble ansett som viktigere å innføre en omfattende og enkel fritaksregel enn å skattlegge de mindre rent private fordeler som slike utlånsordninger normalt vil føre med seg.

Ettersom den teknologiske utviklingen på dette området har vært stor, har ordningen med skattefritak for hjemme-PC i dag et helt annet innhold og utbredelse enn det som var tilfellet ved innføringen av forskriftsbestemmelsene i 1997. Dette innebærer blant annet at det er betydelig flere komponenter som i dag kan anses som «tilleggsutstyr» til datamaskinene (PC'ene). Mye av dette utstyret, herunder videokameraer og store flatskjermer, vil primært fylle private behov. I tillegg vil et Internettabonnement på grunn av bredbåndsteknologien i dag kunne innebære en betydelig større privat fordel enn det gjorde i 1997. Denne utviklingen har ført til at det etter departementets oppfatning er et klart behov for å foreta en revisjon av reglene om skattefritak for hjemme-PC utplassert av arbeidsgiver.

På denne bakgrunn foreslår Regjeringen at ordningen med hjemme-PC utplassert av arbeidsgiver begrenses, slik at avtaler om trekk i bruttolønn for å dekke kostnadene til datautstyret ikke kan overstige et månedlig beløp tilsvarende 10 000 kroner i løpet av en treårsperiode. Departementet foreslår også enkelte presiseringer av hva slags utstyr som kan og må inngå i en hjemme-PC-ordning. I tillegg foreslår departementet at ordningen med dekning av Internett-utgifter gjennom hjemme-PC-ordningen bortfaller, og at dekning av disse utgifter i stedet behandles etter de nye reglene for beskatning av elektronisk kommunikasjon, jf. kapittel 3. Endringene vil fastsettes i skattelovforskriften § 5–15–4.

4.2 Gjeldende rett

I utgangspunktet er alle ytelser fra arbeidsgiver til arbeidstaker som utgjør en privat fordel skattepliktig som inntekt vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5–1 jf. § 5–10. Dette gjelder uavhengig av om ytelsen blir gitt i form av kontanter eller som en naturalytelse. Fra dette utgangspunktet er det gjort noen unntak, blant annet for mindre naturalytelser, jf. skatteloven § 5–15. Slike unntak har vært ansett som hensiktsmessige for å få et rimelig og praktikabelt regelverk.

Fordel ved arbeidstakers private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver er skattefri når utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk, jf. skattelovforskriften § 5–15–4. Det er en forutsetning for skattefritaket at arbeidsgiveren er eier/leaser av det utplasserte utstyret, og at den ansatte er yrkesaktiv i hele perioden hjemme-PC-ordningen varer.

Begrepet «datautstyr» kan i utgangspunktet omfatte alt elektronisk utstyr som benyttes i forbindelse med databehandling. For eksempel vil programvare, modem, digitalt kamera, skanner og håndholdt mini-datamaskin kunne omfattes. Det presiseres at vilkåret om tjenstlig bruk gjelder for hver enkelt del/funksjon av utstyret, og at dette vilkåret vil begrense hvilke typer datautstyr/funksjoner som kan utplasseres uten beskatning av eventuell privat fordel.

Med tjenstlig bruk menes all bruk som leder til leveranse av tekster, beregninger, tegninger, timelister og andre maskinelle produkter til arbeidsgiveren samt øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon. Øvelsesbruk må være egnet til å gi arbeidstakeren en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i den ansattes nåværende stilling, eller fremtidige stilling i samme selskap eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling. Begrepet tjenstlig bruk er således meget lempelig fortolket i denne sammenheng.

Hjemme-PC-ordningen omfatter stasjonær PC og bærbar PC. Skattefritak for privat fordel ved utplassering av annet selvstendig datautstyr, som for eksempel digitalt kamera og annet opptaksutstyr, er som den store hovedregel ikke aktuelt fordi det ikke foreligger et tjenstlig behov hos arbeidstake-

ren. Det samme gjelder for store plasma- eller LCD-skjermer, som ikke vil kunne sies å oppfylle kravet til tjenstlig behov. Ved den nærmere vurderingen av om kravet til tjenstlig bruk er oppfylt for digitalt kamera mv., vil det være et moment som taler imot skattefritak at anskaffelsen ikke er finansiert av arbeidsgiver, men gjennom lønnstrekk hos den ansatte. Det har da formodningen mot seg at anskaffelsen av utstyret er tilstrekkelig tjenstlig motivert og resulterer i tilstrekkelig tjenstlig bruk.

I tillegg til tjenstlig begrunnet datautstyr som nevnt ovenfor, vil skattefritaket kunne omfatte utstyr som følger med arbeidsgivers installasjon (tilleggsutstyr), f.eks. Internett-abonnement, herunder bredbåndsoppkobling og installering av ekstra telefonlinje. Slikt utstyr som etter forskriften ikke regnes som datautstyr, er kun omfattet av skattefritaket dersom det foreligger tjenstlig behov for utstyret og det er egnet og tilbys som tilleggsutstyr til datautstyret. Reglene i skattelovforskriften § 5–15–4 gir ikke anledning til skattefritak for kostnader som gjelder Internett-abonnement og eventuell bredbåndstilknytning uten at den ansatte også deltar i en hjemme-PC-ordning. Det er ikke noe krav om samtidighet mellom tegning av hjemme-PC-ordningen og avtalen om Internett, men dekning av Internettilgangen/bredbåndsoppkoblingen kan ikke løpe forut for eller vare utover tidsperioden for hjemme-PC-ordningen. Det er et vilkår at det er arbeidsgiveren som er avtalepart med leverandøren av Internett-abonnementet. Elektronisk utstyr som ikke benyttes i forbindelse med databehandling, vil ikke omfattes av skattefritaket.

Dersom arbeidsgiver dekker arbeidstakers kostnader til bredbåndsabonnement utenfor reglene for hjemme-PC-ordningen (f.eks. fordi arbeidstaker benytter sin egen private PC eller fordi bredbåndsabonnementet er tegnet i arbeidstakers navn), vil den delen av arbeidsgivers dekning som relaterer seg til den private bruken være en skattepliktig fordel. Arbeidsgiver må i disse tilfellene fordele kostnadene mellom tjenstlig og privat bruk. Kostnadene fordeles 50/50 mellom privat og tjenstlig bruk såfremt det ikke godtgjøres at en annen fordeling gir et riktigere resultat. Skattefritaket gjelder selv om arbeidstaker helt eller delvis finansierer datautstyret ved reduksjon av, eller trekk i bruttolønn, jf. skattelovforskriften § 5–15–4 fjerde ledd. Arbeidsgiveren får her bare en viss administrativ belastning, ikke en økonomisk belastning av betydning.

Skattefritaket for utplassering av datautstyr omfatter ikke helt eller delvis vederlagsfri overføring av eiendomsretten til utstyret til arbeidstakeren. Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyr fra arbeidsgiver (eventuelt finansieringsselskap) til arbeidstaker, foreligger en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler en lavere verdi enn markedsverdi. Når det gjelder beregning av denne fordelen, har Skattedirektoratet fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettelsen, jf. Skattedirektoratets takseringsregler § 1–2–16. Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyret, vil skattefritaksregelen om trekk i bruttolønn, jf. skattelovforskriften § 5–15–4 fjerde ledd, ikke gjelde.

Departementet vil understreke at utplassering av utstyr som faller utenfor hjemme-PC-ordningen vil måtte vurderes etter de ordinære regler for å fastslå om det foreligger en skattepliktig fordel i form av en naturalytelse eller lignende. Med mindre utstyret kun benyttes i yrket og dette kan sannsynliggjøres overfor ligningsmyndighetene, vil det da som hovedregel foreligge en skattepliktig fordel. Det innebærer at det som hovedregel vil foreligge skatteplikt for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers TV, DVD-spiller, digitale kamera og annet utstyr utlånt av arbeidsgiver som faller utenfor hjemme-PC-ordningen.

Bestemmelsene i skattelovforskriften § 5–15–4 om skattefritak for arbeidstakers private bruk av arbeidsgivers datautstyr gjelder ikke for næringsdrivende, men kun for arbeidstakere.

Når datautstyret som den næringsdrivende har hjemme hos seg hovedsakelig brukes i yrket, vil det kunne være et driftsmiddel som kan saldoavskrives. Kan ikke skattyteren sannsynliggjøre fordelingen av bruken på yrket og privat, fastsettes kostnadsfordelingen ved skjønn.

4.3 Utenlandsk rett

4.3.1 Danmark

I likhet med norske skatteregler er utgangspunktet etter dansk skatterett at dersom en arbeidstaker får datautstyr stilt til rådighet fra arbeidsgiver uten å måtte kompensere for det, vil fordelen være skattefri så fremt utstyret brukes i yrket. Dersom utstyret derimot kun brukes privat, skal arbeidstakeren beskattes for fordelen.

Dersom arbeidsgiveren stiller en PC med tilbehør til disposisjon for den ansatte, mot at arbeidstakeren går med på en bruttolønnsreduksjon eller viser tilbakeholdenhet mht. lønnskrav, beskattes arbeidstakeren for et beløp tilsvarende 50 prosent av utstyrets nypris. Dersom utstyret kun er til rådighet en del av året, nedsettes den skattemessige ver-

di forholdsmessig til det antall måneder utstyret har vært til stilt til rådighet.

Ansatte kan få fradrag for de betalinger som eventuelt foretas til arbeidsgiver for å få PC stilt til disposisjon. Betingelsen for fradragsretten er at arbeidsgiveren dekker minst 25 prosent av utgiftene ved å stille en PC til rådighet for den ansatte.

Vederlagsfri overdragelse av utstyr fører til beskatning av utstyrets markedsverdi ved overdragelsen.

4.3.2 Sverige

I Sverige kan arbeidsgivere som eier eller leier PC, låne disse ut til sine arbeidstakere uten at de skal beskattes for fordelen. Skattefritaket gjelder datamaskinen, tilknyttet tilbehør og valgfrie programmer. Fritaket gjelder derimot ikke for utstyr som digitale kamera, videokamera og mp3-spillere. Ordningen kan gjennomføres ved at arbeidsgiveren foretar et bruttolønnsfradrag, det vil si at lønnen senkes i avtaleperioden. Bruttolønnsfradraget kan ikke overstige 10 000 svenske kroner per år for avtaler inngått etter desember 2003.

4.3.3 Nederland

I Nederland kan arbeidstaker selv gå til innkjøp av datautstyret, og så få dekket/refundert utgiftene fra arbeidsgiver, eller han kan få låne utstyret fra arbeidsgiver. Det nederlandske regelverket for hjemme-PC ble endret høsten 2004. Fra dette tidspunkt er det ikke anledning til å motta skattefri (hel/delvis betaling for) hjemme-PC fra arbeidsgiver, med mindre det kan dokumenteres at minst 90 prosent av bruken av maskinen er arbeidsrelatert. Dersom dette vilkåret er oppfylt, kan imidlertid arbeidstakeren motta PC-en (eller betalingen for denne) skattefritt. Hvis PC-en avskrives over flere år skal betalingen fra arbeidsgiveren skje over like mange år, med mindre PC-en inklusiv merverdiavgift kostet mindre enn 450 Euro. I så fall kan hele beløpet betales i anskaffelsesåret. Ordningen gjelder også andre/lignende apparater. I tilfellet arbeidstakeren mottar en hjemme-PC med tilbehør (for eksempel faks, skriver og lignende) skal både PC-en og tilbehøret brukes minst 90 prosent i arbeidssammenheng. Digitale kameraer omfattes som regel ikke av regelverket.

Hvis PC-en/apparatene brukes mer enn 10 prosent privat i et år, medfører dette at arbeidsgivers bidrag som refererer seg til dette året beskattes som lønn hos arbeidstakeren. For PC-er er bestemt at disse avskrives med 30 prosent per år. Resterende avskrivning (10 prosent) i det fjerde året beskattes ikke som lønn.

Hvis arbeidstakeren slutter, blir også uavskrevne verdier beskattet som lønn hos arbeidstakeren dersom han overtar utstyret.

4.3.4 Storbritannia

Fordelen ved privat bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiver i arbeidstakers hjem er i Storbritannia kun skattepliktig dersom fordelen overstiger en beregnet beløpsgrense på £ 500. Fordelen settes til arbeidsgivers årlige leasingkostnader eller eventuelt 20 prosent av datautstyrets markedsverdi på utplasseringstidspunktet.

Arbeidstaker beskattes som hovedregel for hele verdien av arbeidsgiverfinansiert Internettabonnement i arbeidstakers hjem. Dette gjelder i utgangspunktet selv om Internettabonnementet delvis benyttes til tjenstlig bruk. Arbeidstaker skal likevel ikke beskattes for arbeidsgiverfinansiert Internett i arbeidstakers hjem eller for arbeidsgivers utplassering av datautstyr med verdi ut over den beregnede beløpsgrensen, såfremt arbeidsgivers eneste formål med utplasseringen er at arbeidstaker skal arbeide hjemme, arbeidstaker faktisk benytter datautstyret og Internettabonnementet i sitt arbeid, og den private bruken av datautstyret og Internettabonnementet er ubetydelig.

4.4 Departementets vurderinger og forslag

4.4.1 Elektronisk kommunikasjon tas ut av ordningen med hjemme-PC

Som det fremgår av kapittel 3 foreslår Regjeringen å endre gjeldende regler for skattlegging av elektronisk kommunikasjon betalt av arbeidsgiver.

Den teknologiske utviklingen har de senere årene gått svært raskt. Dette vises blant annet ved at en i forbindelse med endringen av forskriftsbestemmelsene om datautstyr utplassert av arbeidsgiver hos arbeidstaker i 2003 la til grunn at skattefritaket for Internett bare gjelder i de tilfeller der det dreier som om overføring av data for bruk til PC. Man søkte da å avgrense skattefritaket mot telefoni og TV-overføringer via Internett, da en klart anser at slike elementer innebærer private fordeler. For avgrensningen mot telefoni la en dessuten til grunn at dette måtte dekkes gjennom de ordinære regler for beskatning av arbeidsgivers dekning av telefoniutgifter. Dette fremgår direkte av skattelovforskriften § 5–15–4 tredje ledd, hvor det heter at

> «Skattefritaket for internett gjelder kun dersom utgiftene i sin helhet knytter seg til internett-

bruk. Arbeidsgivers dekning av utgifter til dekning av telefonabonnement omfattes ikke av denne paragraf.»

Som det fremgår av beskrivelsen av den teknologiske utviklingen på dette området i kapittel 3.3.1 om arbeidsgivers dekning av elektronisk kommunikasjon, vil en slik avgrensning som fremgår av gjeldende forskrift være vanskelig i praksis, og dessuten være lite hensiktsmessig. Dette illustreres blant annet gjennom at flere og flere etter hvert benytter seg av såkalt IP-telefoni (Internet Protocol-telefoni), samt at TV-overføringer til PC er fullt mulig ved bruk av blant annet TV-kort. For kommunikasjonssiden av hjemme-PC-ordningen kan dermed Internett gjennom bredbåndstilgang i dag benyttes til langt flere formål enn det som var aktuelt for noen få år siden, uten at en kan skille klart mellom ulike områder for faktisk bruk. Dermed har også den private fordelen av å kunne få dekket bredbånd av arbeidsgiver økt.

I forbindelse med den foreslåtte omlegging av regelverket for beskatning av elektronisk kommunikasjon ser departementet det på denne bakgrunn som naturlig å inkludere beskatning av Internett-/bredbåndabonnement i et slikt regelverk. Utgifter tilknyttet Internett i en hjemme-PC-ordning foreslås derfor tatt ut av reglene for beskatning av hjemme-PC etter skattelovforskriften § 5–15–4 tredje ledd. I stedet bør det tas inn en klar avgrensning mot kommunikasjonstjenester via datautstyr i forskriftsbestemmelsen.

Etter forslaget vil en dermed få et enhetlig regelverk for beskatning av elektronisk kommunikasjon. En slik endring vil også innebære at arbeidstakere som får dekket kommunikasjon som utgiftsgodtgjørelse eller naturalytelse blir behandlet likt skattemessig. Innenfor dagens ordning er Internett-tilgang skattefritt som naturalytelse, mens utgiftsgodtgjørelse for slike utgifter normalt vil anses å innebære en skattepliktig fordel. Arbeidsgiver må i disse tilfellene fordele kostnadene mellom tjenstlig og privat bruk. Kostnadene fordeles 50/50 mellom privat og tjenstlig bruk såfremt det ikke godtgjøres at en annen fordeling gir et riktigere resultat.

I samsvar med det ovenstående legger departementet opp til å endre bestemmelsen i skattelovforskriften § 5–15–4 om hjemme-PC-ordningen, slik at det avgrenses mot arbeidsgivers dekning av elektroniske kommunikasjonsutgifter.

4.4.2 Beløpsgrense i bruttotrekkordningen

Ordningen med datautstyr utplassert av arbeidsgiver hjemme hos arbeidstaker har etter hvert fått et meget stort omfang, både i utstyr og dermed i beløp. Den hurtige teknologiske utviklingen har ført til at det er langt flere komponenter som i dag kan kalles «datautstyr», og som dermed kan tenkes omfattet av hjemme-PC-ordningen, enn det som tidligere var tilfellet. Det har dermed oppstått en betydelig utglidning av ordningen, hvor partene stadig har ført flere produkter/komponenter inn i ordningen. I mange av disse avtalene inngår det trolig i større eller mindre grad tilleggsutstyr som i utgangspunktet ikke oppfyller kravet til tjenstlig behov, slik som digitalt kamera, digitalt videokamera, projektorer og store «TV-skjermer». Departementet ser det på denne bakgrunn som nødvendig å presisere og stramme inn hjemme-PC-ordningen.

En hjemme-PC-ordning kan i hovedsak organiseres på to ulike måter; enten som en ordning der arbeidsgiver låner ut utstyr som han selv har tatt kostnadene ved å finansiere, eller som en bruttotrekkordning. Bruttotrekkordningen særkjennes ved at kostnadene til PC-løsningen for arbeidstakeren bæres av denne selv gjennom skattereduserende trekk i løpende lønn. Dette trekket tilfaller arbeidsgiveren som kompensasjon for de utleggene som denne har overfor PC-leverandøren mv. Arbeidsgiveren har således ingen økonomisk interesse i å begrense PC-kostnadene ut fra de tjenstlige behov. Viljen til å øke kostnadene (og trekket) av hensyn til rent private behov kan da bli stor. Av denne grunn er det etter departementets syn behov for en beløpsgrense i bruttotrekkordningen.

Departementet går inn for at grensen bør settes til et månedlig beløp tilsvarende om lag 10 000 kroner over en treårsperiode. Forslaget innebærer at ordinære PC-er som dekker tjenstlige behov, fortsatt kan finansieres gjennom bruttotrekkordningen, innenfor beløpsgrensen. Gjennom en ordning med utplassering av arbeidsgivers datautstyr hos arbeidstaker vil en etter departementets forslag da kunne bli trukket et månedlig beløp (med skattevirkning) som utgjør maksimalt 280 kroner (tilsvarende 10 080 kroner over 36 måneder). Beløpsbegrensningen er ikke knyttet til arbeidsforholdet eller den enkelte avtale om hjemme-PC. Det månedlige maksimumsbeløpet bør reguleres fra tid til annen i samsvar med konsumprisindeksen.

Ovennevnte endringer vil bli gjennomført ved endring av skattelovforskriften § 5–15–4.

4.4.3 Øvrige generelle krav til ordningen

Ordningen med skattefri utplassering av arbeidsgivers datautstyr bygger på en forutsetning om at utlånet bl.a. medfører økt generell kompetanse i bruk av datateknologi hos de ansatte. Kjernen for ordnin-

gen er utlån av en PC, og det forutsettes at ordningene omfatter utlån av PC, eventuelt supplert med tjenstlig relevant tilleggsutstyr. Dette gjelder uavhengig av om de ansatte inngår en bruttotrekkordning eller ikke.

Ved etablering av en beløpsmessig begrensning av bruttotrekkordningen, som forventes å medføre at det blir begrenset rom for å finansiere tilleggsutstyr utover PC-en med nødvendig programvare og skriver, vil det kunne oppstå et press mot arbeidsgivere for at de skal låne ut tilleggsutstyr som går utenfor den beløpsmessige rammen av bruttotrekket.

Generelt antas det at arbeidsgiver vil begrense egenfinansiert utlån av tilleggsutstyr slik at omfanget og kostnadene til dette står i rimelig forhold til det arbeidsgiver oppnår gjennom kompetanseheving og annen tjenstlig relevant bruk. I en del tilfeller kan det imidlertid være en risiko for at arbeidsgiver og arbeidstakere kan misbruke ordningen ved at det urettmessig lånes ut utstyr med liten eller ingen relevans for arbeidsforholdet.

En kan også tenke seg at en arbeidstaker har en hjemme-PC-ordning som både består av en beløpsbegrenset bruttotrekkordning, og en utlånsordning fra arbeidsgiver. Man kan da omgå de ønskede begrensningene som ligger i innstrammingen av bruttotrekkordningen ved at komponenter som i liten grad vil ha tilknytning til tjenstlig bruk finansieres gjennom skattereduserende trekk i lønn, samtidig som han får PC-en gjennom utlån finansiert av arbeidsgiver.

For at det beløpet som settes som begrensning for bruttotrekkordningen ikke i hovedsak skal kunne benyttes til finansiering av utstyr med liten eller ingen tilknytning til yrket, foreslår departementet at det stilles krav om at arbeidstaker innenfor bruttotrekkordningen må finansiere en *vanlig, komplett hjemme-PC/datamaskin i ordets tradisjonelle forstand*. Dette innebærer at bruttotrekkordningen må omfatte datamaskinen, inkludert skjerm, tastatur, mus og programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC.

Ved et krav om at bruttotrekkordningen må inneholde en komplett PC slik beskrevet overfor, vil det som nevnt være lite rom for å finansiere tilleggsutstyr ved bruttotrekk. Hvis det anses å være tjenstlig relevant kan arbeidsgiver likevel låne ut nødvendig tilleggsutstyr skattefritt.

På bakgrunn av bl.a. medieomtale og annonser fra leverandører av «hjemme-PC-pakker» er det grunn til å tro at det i en rekke tilfeller lånes ut utstyr som ikke er omfattet av reglene om skattefritak for utlån av datautstyr. Eksempelvis averteres det pakker som bl.a. omfatter digitale kameraer/videokameraer, som det sjelden vil foreligge relevant tjenstlig behov for.

Departementet vil derfor presisere at tilleggsutstyr som for det vesentlige må antas å dekke private behov ikke kan lånes ut skattefritt under hjemme-PC-ordningen, med mindre det foreligger særskilte tjenstlig grunner for at arbeidstakeren har behov for å låne dette. Dette gjelder typisk komponenter som *i hovedsak er egnet til selvstendig bruk*, selv om disse også kan kobles opp mot datamaskinen/hjemme-PC'en. Det vil si at bl.a. utstyr som i hovedsak har en selvstendig funksjon når det ikke er koblet opp mot datamaskinen, slik som kameraer og skjermer med innebygd TV-tuner ikke er omfattet av ordningen. Dette følger allerede av gjeldende regler, men departementet vil vurdere behovet for å presisere dette i forbindelse med de varslede forskriftsendringene.

Departementet har også vurdert en beløpsbegrensning for de hjemme-PC-ordninger som er organisert som reelt utlån av arbeidsgivers utstyr, dvs. der arbeidsgiver selv har hatt kostnadene ved å anskaffe utstyret. Dette anses imidlertid ikke som hensiktsmessig, da det vil kunne ramme tilfeller hvor arbeidsforholdet gjør at den ansatte har særskilte behov, eksempelvis for spesielt kostbar programvare eller særskilt datautstyr.

4.5 Innberetning

Departementet ser at det er behov for en bedre oversikt over omfanget av datautstyr utplassert hos ansatte, herunder både hjemme-PC-ordninger og utstyr utplassert i forbindelse med hjemmekontorløsninger. Departementet vil derfor vurdere å innføre innberetningsplikt for verdien av datautstyr utplassert av arbeidsgiver, også i de skattefrie tilfellene.

4.6 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt for endringene

Departementet går inn for at de nevnte endringer i ordningen med utplassering av arbeidsgivers datautstyr skal gjelde for avtaler om ordninger med hjemme-PC som inngås fra og med datoen for offentliggjøring av denne proposisjonen (14. oktober 2005). Endringene skal også gjelde for avtaler som fornyes eller forlenges fra og med denne datoen. De nevnte endringer tas inn i skattelovforskriften § 5–15–4.

For løpende hjemme-PC-avtaler som omfatter Internett-tilkobling, foreslås en overgangsordning

ut 2005. Dette innebærer at dekning av slike utgifter for perioden frem til og med 31. desember 2005 kan skje skattefritt eller inngå i et eventuelt bruttotrekk. For hjemme-PC-avtaler som etableres fra og med 14. oktober 2005 vil eventuell dekning av kommunikasjonskostnader bli skattlagt etter de alminnelige regler for naturalytelser/utgiftsgodtgjørelse. Fra og med 1. januar 2006 skal all elektronisk kommunikasjon behandles etter de nye reglene for beskatning av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon, jf. kapittel 3.

4.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementets forslag som nevnt ovenfor, antas ikke å få nevneverdige administrative konsekvenser.

Forslaget gis som nevnt virkning fra og med 2005, men bare for avtaler som inngås etter at denne proposisjonen er lagt fram. Det innebærer at provenyøkningen blir om lag 40 mill. kroner påløpt i 2005 og 160 mill. kroner påløpt i 2006. Siden endringen får virkning først fra midten av oktober, vil den neppe få noen bokført virkning i 2005. Den samlede bokførte verdien på 200 mill. kroner vil derfor komme i 2006.

5 Minstefradrag

Departementet foreslår enkelte endringer i minstefradraget for lønnsinntekter. Minstefradraget for pensjonsinntekter opprettsholdes uendret, men med en lønnsjustering av øvre grense. I tillegg foreslås det en presisering av skatteloven § 6–32 første ledd.

Minstefradraget for lønnsinntekter økes ved at fradragssatsen settes opp fra 31 prosent til 33,5 prosent og øvre grense økes fra 57 400 kroner til 63 700 kroner. Nedre grense beholdes uendret. Minstefradraget i pensjonsinntekter foreslås lønnsjustert fra 49 400 kroner til 51 100 kroner. Forslaget til endringer er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer ble det foreslått endringer i minstefradragsbestemmelsen som innebærer at minstefradraget for lønnsinntekt og pensjonsinntekt ikke lenger skal beregnes etter samme sats. Samtidig ble det fastsatt en høyere øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt enn for minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Endringene ble vedtatt i Stortinget med noen justeringer i satsen og øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt.

Endringene som ble foretatt har ført til at bestemmelsen i skatteloven § 6–32 og ordlyden i skattevedtaket har fått en komplisert utforming. Bestemmelsene er viktig og omfatter mange og det anses å være viktig at bestemmelsene får en så enkel utforming som mulig. Etter en gjennomgang av regelverket foreslår departementet visse justeringer i skatteloven § 6–32 og ordlyden i skattevedtaket for at innholdet skal fremkomme på en enklere måte. I samsvar med dette fremlegger departementet forslag om endring i skatteloven i denne proposisjon.

Se forslag til endringer i skatteloven § 6–32. Forslag til endringer i øvre grense for minstefradragene behandles som en del av Stortingets skattevedtak § 7–1 jf. St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

6 Opphevelse av særskilt skattefritak for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv.

6.1 Innledning

Departementet foreslår å stramme inn den skattemessige behandlingen av fri kost for sokkelarbeidere, for å harmonisere den med de generelle reglene om skatteplikt for slike ytelser. Videre foreslås det tilsvarende innstramming og harmonisering av den skattemessige behandlingen av hyretillegg for sjøfolk mv. Forslagene om innstramminger i skattereglene er i tråd med prinsippene om beskatning av naturalytelser i arbeidsforhold som skisseres i St.meld. nr. 29 (2003–2004) om skattereformen. Der påpekes viktigheten av å ha et skattesystem som likestiller naturalytelser med kontant lønn for å oppnå et rettferdig og nøytralt beskatningssystem.

6.2 Gjeldende rett

Fri kost til ansatte er en naturalytelse og skal etter skatteloven § 5–10, jf. § 5–12 og § 5–3 i utgangspunktet verdsettes til omsetningsverdi og skattlegges som lønn, med mindre ytelsen gis på tjeneste/yrkesreiser. For fri kost er det gitt en særskilt bestemmelse som innebærer at verdsettelsen skal skje sjablonmessig, etter satser fastsatt av Skattedirektoratet, jf. skatteloven § 5–12 tredje ledd. For enkelte grupper arbeidstakere er det gjort et særskilt unntak fra denne skatteplikten, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette unntaket omfatter ytelser til «sjøfolk mv.» «om bord på skip». Ligningsmyndighetene har i praksis tolket bestemmelsen utvidende slik at fri kost til sokkelarbeidere også anses som skattefri inntekt.

I tillegg til at sjøfolk normalt har fri kost om bord, mottar de fleste sjøfolk også en godtgjørelse for dekning av utgifter til kost i perioden på land, såkalt tariffmessig hyretillegg. Alle sjøfolk vil, uavhengig av om de har krav på sjømannsfradrag eller ikke, være unntatt fra skatteplikt for mottatt tariffmessig hyretillegg, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1. Dette har i praksis også blitt tolket utvidende til også å omfatte personer som jobber på flytende innretninger på sokkelen, mens det ikke er et tilsvarende skattefritak for ansatte på faste innretninger på sokkelen.

Hyretillegget følger av tariffavtaler, og skal i prinsippet utbetales for perioden sjøfolk er hjemme. Enkelte sjøfolk, som jobber om bord på fartøy i kystnær trafikk, mottar hyretillegg i stedet for fri kost for perioden om bord. I henhold til tariffavtalen mellom Norges Sjøoffiserforbund og NHO er hyretillegget 89 kroner pr. dag. Av praktiske og administrative grunner blir hyretillegget utbetalt som et fast beløp med 1 380 kroner per måned uavhengig av om det samsvarer med faktisk friperiode i hver enkelt måned. Summen på 1 380 kroner per måned tilsvarer imidlertid reelt sett en utbetaling på 89 kroner per dag for fridagene, da sjøfolk normalt følger et 1–1 system (en måned på og en måned av).

For andre arbeidstakergrupper er slik kostgodtgjørelse ved hjemmeopphold som hovedregel skattepliktig på linje med dekning av andre privatutgifter.

Tilsvarende forslag ble fremmet i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer og ble vedtatt i Stortinget, men skattefritakene ble gjeninnført våren 2005 i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett.

6.3 Departementets vurderinger og forslag

6.3.1 Fri kost

Overfor sokkelarbeidere har det hittil vært praktisert en særordning med skattefritak for fri kost under opphold ombord. Andre arbeidstakergrupper som har helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold, for eksempel hotellpersonale skattlegges for denne fordelen. Det kan nevnes at i Forsvaret er skattefritak for kost og losji begrenset til personell under førstegangstjeneste, og gjelder ikke lønnet personell. Heller ikke flypersonell har skattefritak for fri kost.

Departementet kan fortsatt ikke se at det foreligger tungtveiende hensyn som skulle tilsi en videreføring av en slik forskjellsbehandling av sokkelarbeidere sammenlignet med andre arbeidstakergrupper. En opphevelse av skattefritakspraksisen vil videre føre til at regelverket gir økt likebehand-

ling. Departementet foreslår derfor å oppheve praksisen med å gi det særskilte skattefritaket for fri kost for sokkelarbeidere.

Reglene om skattefritak for kostdekning på tjenestereise berøres ikke av forslaget. Arbeidsopphold på sokkelen regnes imidlertid ikke som tjenestereise.

Opphevelsen av skattefritaksordningen kan gjennomføres ved den presiseringen som departementet foreslår i skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1.

6.3.2 Hyretillegg

Reglene om skattefritak for hyretillegg i skatteloven kan forklares historisk som en videreføring av reglene i den tidligere sjømannsskatteloven av 21. mars 1947 nr. 2. Skattefritaket for hyretillegget ble særlig begrunnet ut fra praktiske hensyn. Det ble ikke ansett ønskelig å skattlegge forsørgere av barn og familie. Skattesystemet manglet utsilingsmetoder som kunne skille forsørgere fra andre. På tross av at det ble ansett som vanskelig å argumentere for at sjøfolk er i en særegen stilling sammenlignet med andre yrkesgrupper, ble det vedtatt at hyretillegg skulle være skattefritt. Skattefritaket er også tildels historisk forankret i at sjøfolk under den annen verdenskrig var innrømmet en slik skattemessig særbehandling. Det ble etter krigen ansett som lite rimelig å fjerne denne særordningen etter krigen for en gruppe som hadde vært belastet med lange fravær fra hjemmet og svært krevende og risikofylt tjeneste.

Unntaket for tariffmessig hyretillegg innebærer en skattemessig forskjellsbehandling mellom kostgodtgjørelse til sjøfolk og til andre yrkesgrupper, herunder mellom sokkelarbeidere på henholdsvis faste og flytende innretninger. Det foreligger etter departementets syn ingen prinsipielle eller praktiske grunner til å opprettholde skattefritaket for et slikt kontant tillegg til lønnen. Å unnta hyretillegg fra den generelle skatteplikt for slike ytelser anses derfor ikke lenger å ha tilstrekkelig begrunnelse. Dette gjelder også i de tilfellene sjøfolk mottar hyretillegg for tiden om bord. Det foreslås derfor å oppheve bestemmelsen om skattefritak for hyretillegg, jf. forslag til endring av skatteloven § 5–15 første ledd bokstav e nr. 1.

6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En opphevelse av skattefritaksordningene for fri kost for sokkelarbeidere og hyretillegg for sjøfolk mv. antas å ha små administrative konsekvenser, men forslaget om å oppheve skattefritaket for hyretillegg for sjøfolk mv. vil innebære en forenkling av regelverket.

Samlet sett antas avviklingen av skattefritaket for fri kost for ansatte på sokkelen, samt avviklingen av skattefritaket for mottatt hyretillegg for sjøfolk og ansatte på flytende innretninger å gi en provenyøkning på om lag 225 mill. kroner påløpt i 2006. Det vises til en nærmere omtale av forslaget i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at regelendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

7 Lovfesting av rett til lempning i beskatningen av erstatning til barn

7.1 Innledning og bakgrunn

Når barn med livsvarig funksjonshemming får engangserstatning som kompensasjon for fremtidig tap av arbeidsinntekt, er barnet fritatt for beskatning ved utbetaling av erstatningsbeløpet. Barnet er imidlertid skattepliktig for avkastning av erstatningsbeløpet, samtidig som ubenyttet del av erstatningen er skattepliktig formue, jf. skatteloven § 5–1 første ledd og § 4–1 første ledd. Som følge av at barn under 17 år skal beskattes sammen med foreldrene, kan det i tillegg oppstå en merbeskatning av formue og avkastning i forhold til om barnet var blitt beskattet ved egen ligning.

Skattedirektoratet har gitt retningslinjer om lempning for den merbeskatningen som oppstår som følge av sambeskatning med foreldrene. I tillegg følger det av retningslinjene at barn som er minst 50 prosent uføre, ikke skal betale formuesskatt av erstatningskapitalen frem til og med fylte 16 år, eventuelt 21 år hvis barnet bor fast sammen med foreldrene. Avkastning av erstatningsbeløpet er imidlertid fullt ut skattepliktig som kapitalinntekt. Ettersom reglene er fastsatt i retningslinjer og ikke i lov eller forskrift, må de pårørende søke om lempning for hvert enkelt år. Søknaden blir regulært innvilget, men på grunn av manglende lovfesting og komplisert saksbehandling kan man risikere ulik behandling lokalt. Den årlige søknadsprosessen kan også fremstå som en belastning for de pårørende.

Departementet foreslår at disse lempningsreglene lovfestes, med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet foreslår også at retten til fritak for formuesskatt på erstatningskapitalen skal gjelde frem til og med fylte 21 år, uavhengig av om barnet bor sammen med foreldrene eller ikke.

7.2 Gjeldende behandling av lempning etter Skattedirektoratets retningslinjer

Skattdirektoratet har, med hjemmel i Finansdepartementets forskrift av 18. juni 1997 nr. 608 (billighetsforskriften), gitt retningslinjer om lempning av skatter og avgifter med renter og omkostninger av billighetshensyn. Lempning av skatter med renter og omkostninger er hjemlet i lov om betaling og innkreving av skatt av 21. november 1952 nr. 2 (skattebetalingsloven) § 41, jf. billighetsforskriften § 1 annet punktum. Skattedirektoratets retningslinjer angir i hvilke tilfeller skattemyndighetene bør innvilge lempning av skatter som er beregnet i henhold til lovgivningen. Dette gjelder blant annet for barn som har en finanskapital, normalt et bankinnskudd med renteavkastning, som følge av en mottatt erstatning for livsvarig personskade.

I henhold til Skattedirektoratets retningslinjer bør skatten på avkastning og formue av slik erstatningskapital for barn settes ned i tre tilfeller. For det første gjelder det hvor barnet som følge av personskadeerstatning må sambeskattes med foreldrene, og dette fører til en merbeskatning av formuen og avkastningen av denne, sammenlignet med om barnet hadde blitt lignet særskilt. Hovedregelen for ligning av barn er at formue og avkastning av den skal lignes sammen med foreldrenes formue og inntekt når barnet ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret, jf. skatteloven § 2–14 første ledd. Det innebærer i praksis at barnets formue og kapitalinntekt lignes på toppen av foreldrenes formue og inntekt, noe som i en del tilfeller kan gi en uforholdsmessig høy skatt på erstatningskapitalen. Etter retningslinjene bør skatten settes ned til det beløp som ville ha blitt utlignet om barnet var blitt lignet selvstendig for denne formuen og avkastningen av den.

Det følger videre av retningslinjene at barn som er blitt minst 50 prosent uføre, og som sambeskattes med foreldrene, dvs. til og med 16 års alder, ikke bør betale formuesskatt av erstatningen. Lempning av formuesskatten bør for det tredje også gjelde for uføre barn mellom 17 og 21 år, selv om de ikke sambeskattes med sine foreldre, så lenge de bor fast sammen med foreldrene. Omfanget av nedsettelsen skal vurderes etter de faktiske omstendigheter. Avkastning av erstatningen (formuen) kan det imidlertid ikke lempes for etter disse retningslinjene, utover den merbeskatningen som følger av sambeskatning. Fra og med det året barnet blir 22 år, er det ikke noen særlige lempningsregler ved beskatningen.

Hensynet bak lempningsreglene ved personskadeerstatning til barn er den belastende situasjo-

nen disse barna og familien er i, og at det således anses som uforholdsmessig tyngende å fastholde hele skatten for denne gruppen skattytere. Erstatningen skal være en kompensasjon for behandlingsutgifter og fremtidig tapt arbeidsinntekt i mange år fremover, og bør ikke utsettes for en for høy skattlegging. Bl.a. fordi antatt fremtidig skatt av erstatningskapitalen kan være innbakt i selve erstatningsutmålingen for barnet, har det ikke vært aktuelt å praktisere et enda mer omfattende skattefritak, for eksempel også for renteavkastning og uansett alder.

For at kompensasjon for merbeskatningen og skattefritak for formuesskatt på erstatningen i henhold til Skattedirektoratets retningslinjer skal innvilges, må det søkes om lempning av skatten. Det innebærer at foreldrene årlig må søke de lokale ligningsmyndigheter om ettergivelse av den skatten som er beregnet i henhold til loven for det enkelte inntektsår. Selv om det følger av retningslinjene at lempning bør innvilges i de nevnte tilfeller, er det opp til de lokale skattemyndigheter å avgjøre hvorvidt lempning skal gis eller ikke. Anbefalingen om lempning skal komme fra den ligningsmyndighet som treffer avgjørelse om ligningen, jf. lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven) § 9–12. Anbefalingen skal så avgjøres av den rette kommunale myndighet i henhold til skattebetalingsloven § 42. Denne myndigheten ligger hos formannskapet (skatteutvalget), skatteoppkreveren eller skattefogdkontoret, avhengig av lempningsbeløpets størrelse. Denne til dels kompliserte saksbehandlingen kan føre til ulik behandling i de forskjellige kommuner. Ved siden av dette kan den årlige søknadsprosessen fremstå som tyngende for familien.

7.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter dagens regler må barn med engangserstatning for tap av fremtidig arbeidsinntekt på grunn av livsvarig funksjonshemming søke om lempning av merskatt og formuesskatt på avkastning og formue av erstatningskapitalen for hvert enkelt inntektsår. Dette må gjøres fordi retten til lempning følger av retningslinjer og ikke av lov eller forskrift. Lempningssøknadene kan videre bli behandlet ulikt lokalt, da retningslinjene kun innebærer en anbefaling og ikke en plikt til å sette med skatten.

På bakgrunn av de hensyn som ligger til grunn for Skattedirektoratets retningslinjer ved personskadeerstatning til barn, og de konsekvenser saksbehandlingen i de lokale skattemyndigheter kan ha for den enkelte familie, foreslår departementet at den gjeldende retten til lempning lovfestes. Ved en lovfesting av retningslinjene vil man unngå søknadsbehandlingen, samtidig som man sikrer ensartet praksis. Klare lovregler på dette området vil dessuten gjøre det lettere å tilpasse regelverket om erstatningsutmåling til skattesystemet.

Når det gjelder lempning av formuesskatt for barn mellom 17 og 21 år som er minst 50 prosent uføre, finner ikke departementet noen grunn til å skille mellom barn som bor sammen med foreldrene og barn som for eksempel bor på en institusjon. Departementet foreslår derfor at retten til lempning av formuesskatt av erstatningskapitalen skal gjelde alle barn som er under 22 år og som er blitt minst 50 prosent uføre på grunn av den skade som erstatningen gjelder.

Det vises til de foreslåtte bestemmelser i skatteloven § 2–14 femte ledd og § 4–22. Det forutsettes at særskilt ligning etter den førstnevnte bestemmelse ikke gjennomføres hvis fellesligning etter hovedregelen i § 2–14 gir lavere skatt enn særskilt ligning.

Avkastning av erstatningsbeløp er skattepliktig kapitalinntekt, jf. skatteloven § 5–1 jf. § 5–20. Det følger av Skattedirektoratets retningslinjer at det skal lempes for den merbeskatning av avkastningen som påløper som følge av at barnet skal beskattes sammen med foreldrene. En ytterligere lempning, som for formuesskatten, kan man imidlertid ikke få for avkastning av erstatningsbeløpet. Det vil si at renteinntektene av erstatningskapitalen blir beskattet som alminnelig inntekt. For at skadelidte skal få full erstatning ved en kapitalisering av skaden, må det derfor gis et tillegg i erstatningen for denne skatteplikten. Dette er slått fast av Høyesterett. Skatteplikt for formue i og avkastning av erstatningskapital i fremtiden (kalt skatteulempen) skal således øke erstatningsutmålingen.

Ved beregningen av skatteulempen for barn mellom 16 og 21 år skal det foretas en objektiv vurdering etter hva som er en rimelig og fornuftig disponering av erstatningsbeløpet. Etter fastsettelsen av de objektive premissene, beregnes skatteulempen i standardiserte utregninger.

For barn under 16 år som får erstatning for tap i fremtidig erverv for livsvarig funksjonshemming, skal erstatningen utmåles som en standarderstatning, jf. skadeserstatningsloven § 3–2a. Det skal i disse tilfellene ikke gjøres særskilt tilleggsberegning for skatteulempen som følge av skatt på erstatningskapitalen og renteavkastning av den. Slik skatteulempe anses i stedet inkludert i standarderstatningen for ervervstapet, jf. Ot.prp. nr. 81 (1986–

1987) side 11. Også for barn under 16 år innebærer dermed erstatningsutmålingen at det er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt på den utmålte erstatningskapital.

Fordi skatteplikten på denne måte blir medregnet i erstatningsutmålingen, ville skattefritak for renteinntektene være en bristende forutsetning ved selve erstatningsutmålingen, og ville resultere i kompensasjon to ganger. Ettersom det gis lempning for merskatt som følge av sambeskatning, og det også gis skattefritak for formuesskatt av erstatningsbeløpet frem til og med fylte 21 år, er de særlige hensyn som gjør seg gjeldende for denne gruppen skattytere tatt vare på i skattesystemet. Fordi mindreårige, uføre barn ofte ikke har andre skattepliktige inntekter (utenom evt. uførepensjon fra fylte 18 år), vil barnets personfradrag (klassefradrag) på 34 200 kroner også kunne avdempe denne skattebelastningen i stor grad. Departementet vil derfor foreslå å videreføre dagens regler om ordinær skatteplikt på avkastning av erstatningskapitalen.

Det kan bli behov for en nærmere regulering av det foreslåtte, lovfestede skattefritaket, bl.a. for å sikre reell identitet mellom den opprinnelig utbetalte erstatning og den senere finanskapital som skal ha skattefritak. Departementet foreslår derfor en forskriftsfullmakt til utfylling og gjennomføring av fritaket. Et nærliggende vilkår i denne forbindelse vil være at den erstatningskapital som fortsatt er i behold, holdes atskilt fra andre midler og er plassert i en finansinstitusjon som kan innberette formue og avkastning med særskilt, skattefri kode til skattemyndighetene. Det vil være aktuelt for departementet å delegere forskriftsfullmakten til Skattedirektoratet.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntekståret 2006.

7.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Den foreslåtte lovfestingen av Skattedirektoratets retningslinjer om lempning i beskatningen for barn som har fått erstatning for livsvarig personskade innebærer redusert arbeid for skattemyndighetene og en forenkling for skattyter. Lovfestingen har ikke provenyvirkninger av betydning.

8 Inntektsfradrag for pengegaver til politiske partier

8.1 Innledning og sammendrag

Etter gjeldende regler gis det inntektsfradrag for pengegaver til visse frivillige organisasjoner med inntil 12 000 kroner i året, jf. skatteloven § 6–50. Gaver til politiske partier omfattes ikke av denne bestemmelsen.

I Ot.prp. nr. 84 (2004–2005) om lov om visse forhold vedrørende de politiske partiene (partiloven), avsnitt 6.4, signaliserte Regjeringen at den ville fremme et forslag om inntektsfradrag for gaver til politiske partier. På denne bakgrunn foreslår departementet at pengegaver gitt til registrerte politiske partier skal omfattes av fradragsordningen i skatteloven § 6–50, med virkning fra og med inntektsåret 2006.

8.2 Gjeldende rett

Hovedregelen er at gaver ikke er fradragsberettigede i inntekt. Unntak fra dette finnes blant annet i skatteloven § 6–50 som gir giver rett til inntektsfradrag for pengegave til selskap, stiftelse eller sammenslutning som driver helsefremmende arbeid, barne- og ungdomsrettet arbeid, religiøs eller annen livssynsrettet virksomhet, utviklingshjelp, katastrofehjelp, arbeid for vern av kultur og menneskerettighetsarbeid. Det gis maksimalt fradrag for gaver med til sammen 12 000 kroner årlig for hver giver. For å unngå administrativ håndtering av små gavebeløp, gis fradrag bare når samlet gave i løpet av året er minst 500 kroner.

Selskapet eller sammenslutningen må ha nasjonalt omfang. Kravet om nasjonalt omfang er satt for at ordningen bare skal omfatte organisasjoner av en viss størrelse, noe som innebærer at ligningsmyndighetene får et begrenset antall organisasjoner å forholde seg til. At antallet mottakere etter ordingen begrenses samt at mottakerne er av en viss størrelse, er viktig for å opprettholde effektiviteten av den maskinelle innberetningen av ligningsopplysninger til Skattedirektoratet og generelt for å begrense de administrative kostnadene med ordningen. Det er også etablert krav til samlet regnskapsføring.

Gaver til politiske partier er ikke omfattet av skatteloven § 6–50 og heller ikke fradragsberettiget etter andre bestemmelser.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Som nevnt over signaliserte Regjeringen i Ot.prp. nr. 84 (2004–2005) om partiloven at den ville fremme et forslag om inntektsfradrag for gaver til politiske partier. Om dette uttaler Moderniseringsdepartementet i proposisjonens avsnitt 6.4:

> «Departementet mener at et forslag om å åpne for inntektsfradrag for tilskudd til politiske partier kan bidra til å styrke partienes selvfinansieringsevne. Inntektsfradrag vil også kunne bidra til at gaver til politiske partier spres på flere givere og slik redusere mulighetene for avhengighet av noen få bidragsytere. Departementet støtter derfor forslaget fra flertallet i utvalget på dette punktet.
>
> Forslaget om inntektsfradrag for gaver til politiske partier ved endring av skatteloven § 6–50, berører ikke direkte forslaget til ny partilov. Regjeringen vil komme tilbake til forslaget om inntektsfradrag for gaver til politiske partier i forbindelse med St.prp. nr. 1 (2005–2006).»

Ved behandling av den nye partiloven i Stortinget, sluttet et flertall i komiteen seg til forslaget, jf. Innst.O. nr. 129 (2004–2005). I den forbindelse uttalte flertallet:

> «Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti, slutter seg til Demokratifinansieringsutvalgets synspunkter om at inntektsfradrag for gaver til de politiske partiene vil gi borgerne sterkere incitamenter til å delta i finansieringen av partidemokratiet. Flertallet mener ordningen med inntektsfradrag er et av flere ønskede tiltak for å øke partienes grad av selvfinansiering, og gjøre dem mindre avhengige av offentlige tilskudd. Et inntektsfradrag vil bidra til at flere velger å gi støtte til partiene. Det vil føre til at bidrag til politiske partier spres på flere givere og at mulighetene for avhengighet av noen få bidragsytere reduseres.»

På denne bakgrunn foreslår departementet at skatteloven § 6–50 endres slik at pengegaver gitt til

politiske partier skal omfattes av fradragsordningen. Med det høye fradragstaket på 12 000 kroner blir det plass til skattefavoriserte gaver både til politiske partier og til frivillige organisasjoner ellers. Ektefeller har hvert sitt fradragstak.

Medlemskontingenter omfattes ikke av forslaget. Heller ikke medlemskontingenter til andre frivillige organisasjoner omfattes av fradragsretten etter skatteloven § 6–50. Kontingenter regnes ikke som gaver.

Departementet foreslår at det ikke stilles krav om at politiske partier skal ha nasjonalt omfang. Kravet til nasjonalt omfang er som omtalt i avsnitt 8.2, satt for å sikre at kun organisasjoner av en viss størrelse skal omfattes av ordningen slik at myndighetene får et begrenset antall organisasjoner å forholde seg til. I august 2005 var det registrert 23 partier i Partiregisteret. Da er det ikke behov for å begrense antallet mottakere. Videre taler hensynet til likebehandling av små og store partier sterkt for at det ikke stilles krav om nasjonalt omfang.

I den gjeldende fradragsordningen er det selskapets, stiftelsens eller sammenslutningens sentrale ledd som skal innrapportere de nødvendige opplysninger til Skattedirektoratet i maskinlesbar form innen fastsatte frister. Departementet foreslår at dette kravet også skal gjelde for de politiske partiene. Et lokalt parti som mottar en pengegave må således innberette denne til det sentrale ledd i partiet som vil være ansvarlig for innberetningen til Skattedirektoratet. Departementet vil endre forskriften til skatteloven § 6–50 i tråd med dette.

For at giveren skal kunne innrømmes inntektsfradrag, må det gis opplysninger om navn og fødselsnummer til det politiske partiet som mottar gaven. Dette er nødvendig for at partiet skal kunne oppfylle de krav som stilles til den maskinelle innberetning. Departementet viser i denne sammenheng til at ligningsmyndighetene har taushetsplikt mht. opplysninger om giverens og mottakerens identitet samt gavens størrelse, jf. ligningsloven § 3–13. De offentlige skattelistene vil ikke inneholde informasjon om gaver til politiske partier, jf. ligningsloven § 8–8.

Politiske partier som ønsker at pengegaver de får skal gi giveren rett til inntektsfradrag, må søke forhåndsgodkjenning av fylkesskattekontoret, i likhet med de andre organisasjonene som omfattes av ordningen. Forhåndsgodkjenningen vil bli oversendt Skattedirektoratet som fører partiet opp på listen over forhåndsgodkjente mottakere. Denne listen publiseres på Skattedirektoratets hjemmesider.

Departementet foreslår ikke å pålegge de politiske partiene en tilsvarende regnskapsplikt som gjelder for andre organisasjoner omfattet av ordningen, jf. forskrift til skatteloven § 6–50-3 første ledd. Departementet mener det ikke bør stilles strengere krav til regnskapsplikt enn det som følger av partiloven. Innberetningsplikten som følger av partiloven §§ 18 og 19 omfatter bare inntekter og ikke utgifter. Etter partiloven § 10 fjerde ledd skal myndighetene ikke føre kontroll med partiets disponering av offentlig støtte. Det vises videre til at det er tradisjon for at staten ikke fører kontroll med, eller på noen annen måte legger føringer for partienes bruk av partistøtten, se Ot.prp. nr. 84 avsnitt 7.4 og 7.6. En slik kontroll ville dessuten være av liten praktisk betydning i og med at formålet om støtte til politisk virksomhet er så vidt at de fleste utgifter vil falle inn under formålet. Det er da ikke behov for noen regnskapsavleggelse som viser at gavemidlene er brukt til slike formål.

Politiske partier må registreres i enhetsregisteret før partiet kan registreres i Partiregisteret, jf. partiloven § 2 annet ledd. En slik registrering gir et organisasjonsnummer som er nødvendig også for den maskinelle innberetningen av gaver etter fradragsordningen.

Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2006. Det vises til forslag til nytt tredje ledd i skatteloven § 6–50.

8.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvidelsen av ordningen til også å omfatte pengegaver til politiske partier anslås å gi et provenytap på 15 millioner kroner påløpt og 12 millioner kroner bokført i 2006.

Ligningsmyndighetene vil måtte forholde seg til noen flere oppgavepliktige, men antallet registrerte partier gjør at de administrative konsekvensene blir beskjedne.

9 Innføring av fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt, endringer i reglene om standardfradrag, mv.

9.1 Innledning

Departementet foreslår å innføre samme fradragrett for fysiske personer som er bosatt i andre EØS-land som for fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Norge. Forslaget bidrar til å fjerne usikkerheten i forhold til om Norge oppfyller sine forpliktelser som følger av EØS-avtalen i forhold til regelverket om fri bevegelighet for arbeidstakere og tjenester. Fradragsretten vil være betinget av at det alt vesentlige av skattyterens totale inntekt beskattes her. Det foreslås at denne gruppen skal ha rett til de samme fradragene som skattytere med alminnelig skatteplikt. Samtidig foreslår departementet visse justeringer i det særskilte standardfradraget for utenlandsk arbeidstaker som kan kreves etter skatteloven § 6–70. Det foreslås også endringer i artistskatteloven, slik at utenlandske artister gis adgang til å velge mellom beskatning etter artistskattelovens regler og beskatning etter de alminnelige reglene om beskatning av begrenset skattepliktige ved etterskuddsvis ligning.

9.2 Gjeldende rett

Personer som er skattemessig bosatt i Norge har alminnelig skatteplikt til Norge, dvs. at de er skattepliktige til Norge for alle sine inntekter uavhengig av om de er opptjent her eller i utlandet, jf. skatteloven 2–1.

Begrenset skatteplikt er bare aktuelt for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge. Personen vil i tilfelle bare være skattepliktig til Norge for visse inntekter som er opptjent her, jf. skatteloven § 2–3. En person bosatt i utlandet har begrenset skatteplikt på bakgrunn av arbeid eller virksomhet som utføres her.

Skatteavtaler Norge har inngått med andre stater kan begrense den skatteplikt som følger av interne norske skatteregler.

9.2.1 Beskatning av skattytere med begrenset skatteplikt

Etter skatteloven § 2–3 vil en ikke bosatt skattyter kunne bli begrenset skattepliktig til Norge for en rekke ulike inntektsarter som har sin kilde i Norge. I praksis er det særlig inntekter fra lønnet arbeid, virksomhet, utbytte og fast eiendom som det er mest aktuelt å skattlegge her.

Skatteplikten for inntekt fra lønnsarbeid i et ansettelsesforhold omfatter lønn og annen godtgjørelse som arbeidstakeren opptjener fra Norge, jf. skatteloven § 2–3 første ledd bokstav d, h og annet ledd. Skatteplikt omfatter også lønn opptjent ved opphold på norsk kontinentalsokkel, jf. petroleumsskatteloven § 2 jf. § 1. Det er ikke avgjørende hvor lønnen er utbetalt.

Etter skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b kan det oppstå begrenset skatteplikt hit på bakgrunn av formue i og inntekt av virksomhet som en person deltar i eller utøver her. Når det gjelder fast eiendom og løsøre i Norge, foreligger det skatteplikt til Norge uavhengig av hvor eieren er bosatt, jf. skatteloven § 2–3 første ledd bokstav a. Skatteplikten omfatter formueskatt og skatt på inntekt, herunder gevinst ved realisasjon.

9.2.2 Fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt

Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge kan kreve fradrag for kostnader som knytter seg til inntektsopptjeningen, jf. skatteloven § 6–1 og for eksempel § 6–13 som gir pendlere fradragsrett for kostnader ved pendling. Det er også gitt bestemmelser om fradragsrett for mer sosialt begrunnede kostnader som for eksempel foreldrefradrag i § 6–48 og særfradrag for store sykdomsutgifter i § 6–83. I tillegg foreligger en generell fradragsrett for gjeldsrenter etter § 6–40.

Skattytere med begrenset skatteplikt kan også kreve fradrag for kostnader som knytter seg til inntektsopptjeningen, så lenge kostnadene knytter seg til en inntektskilde her. Når det gjelder kostnader som er knyttet til inntektsopptjening i flere land, forutsetter fradragsretten i Norge at kostnadene er fradragsberettiget etter norsk intern rett og fradragsretten begrenses forholdsmessig til den andel som vedrører virksomheten i Norge.

Norsk rett bygger i utgangspunktet på at sosialt begrunnede fradrag bare gis til skattytere som er bosatt her. Andre skattytere er henvist til å kreve

eventuelle tilsvarende fradrag i det landet de anses bosatt. Bostedslandet vil normalt ha best forutsetninger til å ta slike hensyn ved beskatningen, og dette vil derfor normalt være den mest hensiktsmessige løsningen. Fradragsretten er i utgangspunktet begrenset til kostnader som direkte knytter seg til opptjening av inntekt skattepliktig til Norge.

Skattytere med begrenset skatteplikt gis ikke foreldrefradrag, jf. skatteloven § 6–48. Foreldrefradraget er et særskilt fradrag for legitimerte kostnader til pass og stell av barn. Heller ikke særfradrag for alder og uførhet mv. gis skattytere som er begrenset skattepliktige, jf. skatteloven § 6–81. Det samme gjelder særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne etter skatteloven § 6–82, og særfradrag for usedvanlig store kostnader ved sykdom, jf. skatteloven § 6–83. Det særskilte fradraget for fiskere, jf. skatteloven § 6–60, gis ikke til skattytere med begrenset skatteplikt. Det samme gjelder skattefradraget ved innbetaling til BSU etter skatteloven § 16–10.

Skattytere med alminnelig skatteplikt får personfradrag uavhengig av om de har arbeidsinntekt eller ikke, jf. skatteloven § 15–4 syvende ledd. Skattytere som er begrenset skattepliktig får personfradrag dersom de har arbeidsinntekt fra Norge.

Skattebegrensningsreglene, jf. skatteloven kapittel 17, kommer bare til anvendelse for skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge. Ifølge reglene om skattebegrensning vil skatten kunne settes ned dersom visse vilkår er oppfylt, selv om ingen konkret fradragsregel kommer til anvendelse. Skattytere med begrenset skatteplikt kan ikke påberope seg disse reglene.

Skattytere med begrenset skatteplikt har i likhet med skattytere med alminnelig skatteplikt, rett til minstefradrag beregnet etter det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har hatt midlertidig opphold her, jf. skatteloven §§ 6–31 og 6–32. Minstefradraget skal likevel ikke settes lavere enn den nedre grensen for minstefradrag i inntekt, som er satt til 4000 kroner.

Skattytere med begrenset skatteplikt har fradragsrett for kostnader ved pendling til hjem innenfor EØS-området på linje med innenlandske pendlere. Det omfatter blant annet kostnader til selve arbeidsreisen, til besøksreiser og eventuelle losjiutgifter, jf. skatteloven § 6–13 og § 6–44.

Skattytere med alminnelig skatteplikt har fradragsrett for all gjeld og gjeldsrenter, uavhengig av hva gjelden er forårsaket av eller hva pengene er gått til. Personer med begrenset skatteplikt vil bare kunne kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den aktivitet som er undergitt beskatning her i riket, jf. skatteloven § 4–31 femte ledd. Skattyteren kan kreve fradrag for renter av den gjeld som kommer til fradrag i Norge, men ikke for renter av annen gjeld, jf. skatteloven § 6–40 fjerde ledd.

Som hovedregel avgjøres fradragsretten av de interne norske reglene. Der skatteplikten er regulert i skatteavtale kan avtalen innebære en begrensning i skatteplikten til Norge, og da vil også fradragsretten kunne bli påvirket. Dersom Norge i skatteavtale har forpliktet seg til ikke å beskatte en inntektspost, faller også fradragsretten for kostnader knyttet til opptjeningen av denne inntektsposten bort, jf. skatteloven § 6–3 femte ledd.

9.2.3 Standardfradrag etter skatteloven § 6–70

Personer som er begrenset skattepliktig til Norge og personer som oppholder seg midlertidig i Norge og er skattepliktig som bosatt her, kan kreve standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader pådratt i forbindelse med arbeidet i Norge. Skattytere anses som midlertidig bosatt i Norge dersom de ikke har til hensikt å oppholde seg her mer enn fire år. Det samme gjelder for skattytere skattepliktige etter petroleumsskatteloven § 2 første ledd. Standardfradraget er på 15 prosent av samme beregningsgrunnlag som minstefradraget og gis i lønnsinntekt.

Hovedbegrunnelsen for innføringen av standardfradraget i 1979 var forenklingshensyn. Ofte manglet dokumentasjon for hvilke kostnader skattyterne hadde i forbindelse med sitt arbeidsopphold i Norge. Skattytere med begrenset skatteplikt hadde tidligere bare fått et sjablonmessig minstefradrag. Det ble ansett rimelig at denne gruppen skulle kompenseres for den manglende fradragsretten for andre kostnader gjennom et standardisert fradrag i tillegg til vanlig minste- og oppgjørsfradrag og forholdsmessig klassefradrag. For skattytere som er midlertidig bosatt ble det innført en rett til å velge standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader. En eventuell bruttoformue i utlandet begrenset deres rett til gjeldsrentefradrag. Det ble også påpekt at gruppen kunne ha særlige kostnader som ikke var fradragsberettiget i Norge, eksempelvis spesielt store utgifter til reise til hjemlandet. Standardfradraget gir skattyter et fradrag uten at det blir nødvendig å dokumentere konkrete utgifter, og uten at det må vurderes om kostnaden er av en art det kan gis fradragsrett for. Standardfradraget er ikke begrenset til å gjelde borgere i andre EØS-stater.

I dag har alle skattytere med rett til standardfra-

drag, med unntak av sjøfolk, adgang til å velge mellom standardfradrag og fradrag for direkte kostnader knyttet til inntektsopptjeningen i Norge.

Velger skattyteren standardfradrag trer dette i stedet for øvrige fradrag, som for eksempel fradrag for arbeidsreiser, merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder losji og besøksreiser og fradrag etter EØS-pendlerreglene og foreldrefradrag.

Minstefradrag kommer i tillegg til eventuelt standardfradrag. Det samme gjelder for fradrag for fagforeningskontingent, fradrag for tilskudd til pensjonsordning i arbeidsforholdet, og særskilt fradrag for sjøfolk.

9.3 EØS-retten

EØS-avtalen regulerer ikke direkte skatte- og avgiftsreglene i landene som omfattes av samarbeidet. Avtalen får likevel betydning ved at avtalestatenes nasjonale skattelovgivning ikke kan ha slike virkninger at det oppstår konflikt med bestemmelsene om ikke-diskriminering, statsstøtte og de fire friheter. Dette ble lagt til grunn av EFTA-domstolen i avgjørelsen om regional differensiering av arbeidsgiveravgiften. Det er imidlertid ikke klart hvor EØS-avtalen setter grensene i så måte.

9.4 Utenlandsk rett

EF-domstolen har i en rekke saker behandlet de tilsvarende forpliktelsene som påhviler EUs medlemsstater, og disse har på ulike måter innrettet sine skatteregler etter EF-domstolens praksis. Av særlig relevans er de relativt nye reglene i Danmark, Sverige og Tyskland.

9.4.1 Danmark

Skattytere med begrenset skatteplikt kan velge å bli omfattet av et særskilt skatteregime når deres inntekter fra arbeid eller virksomhet i Danmark utgjør minst 75 pst av vedkommendes globalinntekt. Skattytere som velger å bli beskattet etter disse reglene, oppnår de samme fradragsmuligheter som skattytere med alminnelig skatteplikt. De kan dermed trekke fra utgifter av personlig og familiemessig karakter i det danske inntektsoppgjøret. Dette innebærer blant annet at private renteutgifter er fradragsberettiget, at ektefellers beskatning kan samordnes med hensyn til fradrag og terskelverdier, og at innbetalinger til arbeidsløshetsforsikring kan fradras i inntekten.

Personer omfattet av disse reglene kan også trekke fra bidrag til pensjonsordninger på linje med personer som er fullt skattepliktige. Fradragsretten er imidlertid generelt begrenset til innbetalinger til danske pensjonsordninger, av hensyn til at Danmark skal kunne beskatte utbetalingene.

9.4.2 Sverige

I Sverige ble alle utenlands bosatte tidligere beskattet etter en egen særlov, med flat skatt på bruttoinntekt. Dette er endret fra og med inntektsåret 2005. Nå kan utenlands bosatte velge beskatning etter den generelle inntektsskatteloven istedenfor etter særloven, slik at de kan trekke fra utgifter til inntektens ervervelse, sikring og vedlikeholdelse i skattegrunnlaget. Til gjengjeld er skattesatsen økt.

Skattytere som har opptjent minst 90 prosent av sin skattepliktige inntekt i Sverige kan i tillegg få rett til personlige fradrag, slik at vedkommendes totale skatteevne tas hensyn til ved beskatningen i Sverige. Personlige fradrag gis til personer som har sin «förvärvsinkomst» utelukkende eller så godt som utelukkende i Sverige. «Förvärvsinkomst» er et nettoinntektsbegrep som omfatter lønn, pensjon, trygd, samt overskudd fra næringsvirksomhet. Retten til personlige fradrag er ikke begrenset til EØS-borgere.

De personlige fradragene som er aktuelle etter svensk rett, er allmenne fradrag, grunnfradrag og skattefradrag for medlemsavgifter til utenlandske fagforeninger og arbeidsløshetskasser. Rentefradraget anses ikke som et personlig fradrag og omfattes ikke av ordningen.

Også personer som er ubegrenset skattepliktige til Sverige for bare en del av året, vil få rett til fulle personlige fradrag dersom de utelukkende eller så godt som utelukkende har sine inntekter fra Sverige.

Retten til personlige fradrag i Sverige påvirkes ikke av hvorvidt skattyteren har oppnådd personlige fradrag i bostedsstaten.

9.4.3 Tyskland

I Tyskland kan skattytere med begrenset skatteplikt velge å bli ansett som bosatt i forhold til reglene om skatt på inntekt dersom minst 90 pst av deres globalinntekt er skattepliktig til Tyskland eller den delen av inntekten som ikke er gjenstand for tysk beskatning er EUR 6.136 eller mindre.

Inntekt fra tyske kilder som i henhold til skatteavtale enten ikke skal beskattes i Tyskland eller skal beskattes bare etter en begrenset sats (utbytte, renter og royalty), anses som ikke skattepliktig

til Tyskland ved beregningen av 90 pst -grensen og 6.136 EUR-grensen.

Skattytere med begrenset skatteplikt som etter dette skal anses som bosatt, behandles stort sett på samme måte som bosatte skattepliktige. De får imidlertid ikke adgang til ektefellebeskatning med mindre ektefellen er bosatt i Tyskland. De oppnår heller ikke fradrag for underholdsbidrag til tidligere ektefelle, med mindre den tidligere ektefellen er bosatt i Tyskland. Videre oppnås heller ikke forsørgerfradrag for enslige forsørgere, når barnet ikke er bosatt i Tyskland. Disse reglene er akseptert av EF-domstolen.

EØS-borgere som oppfyller vilkårene for å bli ansett som bosatt i Tyskland og som velger dette, oppnår i større grad enn andre utlendinger en likebehandling i forhold til skattytere som er bosatt i Tyskland.

EØS-borgere innrømmes således adgang til felles skattlegging med ektefelle bosatt innenfor EØS-området, dersom minst 90 pst av deres felles globalinntekt er gjenstand for tysk beskatning eller dersom den delen av deres inntekt som ikke er gjenstand for tysk beskatning er på 12.272 EUR eller mindre.

9.5 Departementets vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett er det i flere sammenhenger et vilkår for fradragsrett at skattyter har alminnelig skatteplikt til Norge. For å sikre at reglene ikke kommer i strid med EØS-avtalen, bør borgere bosatt i andre EØS-stater med begrenset skatteplikt til Norge på visse vilkår likestilles med skattytere med alminnelig skatteplikt. I dette kapitlet behandles spørsmål om hvem som skal omfattes av den utvidede fradragsretten og hvordan de nærmere vilkårene for fradragsretten skal utformes. Videre foreslås visse justeringer i bestemmelsen om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker i skatteloven § 6–70.

9.5.1 Rett til personlige og familiemessige fradrag for skattytere med begrenset skatteplikt

9.5.1.1 Vesentlighetskravet

Når en arbeidstaker ikke oppebærer noen inntekt av betydning til beskatning i bostedsstaten, er konsekvensen at bostedsstaten i praksis er forhindret fra å ta hensyn til personlige og familiemessige forhold ved beskatningen. Det følger av EØS-forpliktelsene at en arbeidstaker i Norge som bor i en annen medlemsstat, i slike tilfeller ikke kan beskattes strengere enn en som er arbeidstaker i og har bopel i Norge. Forutsetningen er at arbeidstakeren oppebærer hele eller nesten hele sin inntekt i Norge, og dermed ikke har tilstrekkelig inntekt i bostedsstaten til at det kan tas hensyn til personlige og familiemessige forhold ved beskatningen der. Det blir således et spørsmål om hvor mye av den begrenset skattepliktiges totale inntekt som må være oppebåret i Norge for at vedkommendes familiemessige og personlige forhold skal tas hensyn til ved beskatningen her.

Etter departementets vurdering vil det i forhold til EØS-retten være tilstrekkelig å sette grensen til 90 prosent for hvor mye av en utenlandsk arbeidstakers inntekt som må være skattepliktig hit for at vedkommende skal likestilles med arbeidstakere som er bosatt i Norge.

Sverige har satt grensen for hvor stor del av «förvärvsinkomsten» som må være inntjent i Sverige til «uteslutande eller så gott som uteslutande». Dette begrepet er ment å skulle tilsvare et krav om at minst 90 prosent av inntekten må være inntjent i Sverige, men den rettslige standarden brukes fremfor å angi en prosentvis grense i lovteksten, for å kunne ha fleksibilitet i forhold til rettsutviklingen i EU.

Departementet antar på denne bakgrunn at det kan være hensiktsmessig å fastsette en tilsvarende grense og har derfor foreslått at det stilles krav om at hele skattyterens inntekt, eller tilnærmet hele, beskattes i Norge for at det skal gis alminnelig fradragsrett. Dette forutsettes å innebære at minst 90 prosent av skattyters samlede inntekt i det aktuelle inntektsåret beskattes i Norge.

9.5.1.2 Sammenligningen av inntektsstørrelser

For å kunne fastslå om en skattyters inntekter så godt som utelukkende beskattes i Norge, og om vedkommende skattyters inntekter fra andre land er av svært begrenset omfang, må en sammenligne den enkelte skattyters inntekter i Norge med vedkommendes eventuelle inntekter i andre land. En må da ta stilling til hvilke typer av inntekter som er relevante for denne sammenligningen, i Norge og i utlandet.

Etter de svenske reglene er det skattyterens «förvärvsinkomst» som skal sammenlignes med «förvärvsinkomsten» i andre land. «Förvärvsinkomst» er et nettoinntektsbegrep som benyttes om det som fremkommer når bruttoinntekten er fradratt utgifter til inntektens ervervelse. «Förvärvsinkomst» omfatter lønn, pensjon, trygd, samt inntekt

fra næringsvirksomhet, men omfatter ikke kapitalinntekter og visse andre inntekter.

Etter departementets vurdering er det i utgangspunktet skattyterens inntekt før fradrag i de ulike land som bør danne sammenligningsgrunnlaget. Som utgangspunkt for sammenligningen av skattyterens inntekt i Norge i forhold til inntekten i utlandet, kan det være hensiktsmessig å bruke grunnlaget for personinntekt for lønns- og pensjonsinntekter og fra næringsvirksomhet slik disse fastsettes etter skatteloven kapittel 12. Ligningsmyndighetene må anvende tilsvarende inntektsbegreper i skattyterens bostedsland når det skal avgjøres om vesentlighetskravet et oppfylt. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi utfyllende forskrifter ved innføring av fradragsrett for fysiske personer med begrenset skatteplikt. Nærmere regler om fastsetting av utenlandske inntektsgrunnlag og sammenligning av inntektsstørrelser vil være særlig aktuelt å fastsette i forskrift.

Det vises til utkast til ny bestemmelse om fradragsrett for skattytere med begrenset skatteplikt i § 6–71. Bestemmelsen foreslås satt i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2006.

9.5.1.3 Sambeskattede og familieinntekt

Hvorvidt den utenlands bosatte skal ha rett til skattemessig fradrag som er avhengig av personlige og familiemessige forhold, avhenger av hvor stor del av skattyterens inntekt som er opptjent i arbeidsstaten og om skattyteren har tilstrekkelig inntekt i bostedsstaten til at personlige og familiemessige forhold kan tas i betraktning der. For ektefeller foreslås det at begges inntekt tas i betraktning, slik at det avgjørende er om den samlede familieinntekten alt overveiende er opptjent i arbeidsstaten. At den enkelte arbeidstaker opptjener hele sin inntekt i arbeidsstaten er dermed ikke tilstrekkelig til å utløse rett til at personlige og familiemessige forhold tas hensynt til ved beskatningen i arbeidsstaten.

9.5.1.4 Begrensning til bosatte i andre EØS-stater?

En problemstilling er om retten til personlige fradrag bør begrenses til bosatte i andre EØS-stater. Etter EØS-retten har Norge ingen forpliktelse til å likestille borgere fra land utenfor EØS på dette feltet.

Som beskrevet foran har Sverige ikke begrenset sin ordning til bare å omfatte bosatte innenfor EØS, fordi det er antatt at ordningen uansett bare vil være aktuell for et fåtall personer utenfor EØS. Tysklands ordning er imidlertid en totrinns ordning, hvor bosatte innenfor EØS kan oppnå en større grad av likebehandling i forhold til bosatte i Tyskland enn det bosatte i andre land kan.

Innføring av rett til personlige fradrag for utenlands bosatte kan medføre kontrollproblemer for ligningsmyndighetene. Disse problemene vil kunne avhjelpes ved en større grad av samarbeid og informasjonsutveksling mellom EØS-landenes skattemyndigheter. I forhold til land utenfor EØS vil dette være vanskeligere. Videre må det praktiske behovet for en slik ordning antas å være mindre i forhold til borgere av land utenfor EØS. Når forpliktelsen til å likestille utenlands bosatte skattytere i tillegg bare omfatter borgere av EØS-land, bør ordningen etter departementets vurdering begrenses til dette.

9.5.1.5 Fradragsrett for gjeldsrenter for personlige skattytere med begrenset skatteplikt

Skattytere med alminnelig skatteplikt til Norge har som hovedregel fradragsrett for alle rentekostnader, uavhengig av hva gjeldsforholdet skyldes. Unntak foreligger i tilfeller der skattyteren har inntekt av fast eiendom eller virksomhet i utlandet og denne er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale. I så fall begrenses fradragsretten til en så stor del av gjeldsrentene som tilsvarer forholdet mellom verdien av fast eiendom og virksomhet i utlandet på den ene side, og verdien av skattyters samlede eiendeler på den annen.

For skattytere med begrenset skatteplikt er utgangspunktet et annet. Ifølge skatteloven § 6–1 første ledd er det kun fradragsrett for kostnader som er pådratt i forbindelse med opptjening av skattepliktig inntekt. Med skattepliktig inntekt menes inntekt som i utgangspunktet er skattepliktig til Norge. Det oppstilles med andre ord et tilknytningskrav for denne gruppen skattytere. Det er kun fradragsrett i Norge for renter av den gjeld som knytter seg til inntektsopptjening her i landet. I utgangspunktet har skattyteren fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til for eksempel kjøp av bolig i Norge og ved investeringer knyttet til virksomhet her i landet. De fleste land har tilsvarende regler, hvor utenlandsbosatte skattlegges for virksomhet og kapitalinntekter i landet, mot at det gis fradragsrett for gjeldsrenter knyttet til inntektsopptjeningen der.

9.5.1.6 Opplysningsplikt og innkreving

Departementet antar at det ikke vil være behov for særlige regler for opplysningsplikt i denne sammenheng. De aktuelle skattyterne er skattepliktige

hit og får da opplysningsplikt i medhold av ligningsloven kapittel 4. Dette innebærer at skattyter må kunne dokumentere alle forhold som er av betydning for hans ligning.

Det følger av skattebetalingsloven § 5 første ledd bokstav a at det skal foretas forskuddstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag. Det er ingen unntak fra dette for begrenset skattepliktige. Departementet legger derfor til grunn at det skal foretas forskuddstrekk i denne type ytelser også til begrenset skattepliktige.

Av skattebetalingsloven § 7 første ledd følger det at forskuddstrekket som utgangspunkt skal beregnes etter trekktabeller. Skattebetalingsloven har imidlertid ingen regler om hvilke fradrag det skal tas hensyn til ved fastsettelsen av trekket. Av § 7 annet ledd følger bare at forskuddstrekket så vidt mulig skal svare til forventet utlignet skatt. Det blir da de materielle skattereglene som avgjør hvilke fradrag som skal tas hensyn til ved fastsettelsen av trekket. Det legges til grunn at standardfradraget inngår i beregningen av forskuddstrekket allerede i dag. Dermed tas endringer i standardfradraget hensyn til ved at forskuddstrekket endres som følge av endringene i reglene om standardfradraget.

9.5.2 Justering i bestemmelsen om standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

Hovedbegrunnelsen for å innføre regelverket om standardfradrag for utenlandske arbeidstakere var forenklingshensyn. Det er ofte komplisert for utenlandske arbeidstakere å fremskaffe dokumentasjon for hvilke kostnader de har hatt i forbindelse med arbeidsopphold i Norge. Det ble også ansett rimelig at gruppen begrenset skattepliktige skulle få en kompensasjon for at de ikke fikk fradrag på linje med alminnelig skattepliktige til Norge. Reglene om standardfradraget er enkle å praktisere. Det benyttes samme beregningsgrunnlag som for minstefradraget. Det kreves verken oversikt over den enkeltes konkrete kostnader, en vurdering av om kostnadene er fradragsberettiget, eller en avgjørelse av om en person er bosatt i Norge eller ikke. At ordningen er utvidet til også å gjelde for personer med midlertidig status som bosatt i Norge, forenkler ligningsbehandlingen ytterligere. Dette er forhold som taler for at standardfradraget bør videreføres, for både de begrenset skattepliktige og de skattytere som anses som midlertidig bosatt og som kan kreve standardfradrag etter skatteloven § 6–70 første ledd bokstav a.

9.5.2.1 Innstramminger i standardfradraget

Departementet foreslår å innføre et øvre tak for hvor stort standardfradraget skal kunne være. Standardfradraget innrømmes en stor og uensartet gruppe skattytere; fra personer med en meget beskjeden del av sin inntekt opptjent i Norge, til personer som er bosatt her inntil fire år. Standardfradraget er relativt høyt, og det har gitt enkelte skattytere større fradrag enn det fradrag for faktiske kostnader ville gitt dem. Også utviklingen av minstefradraget, jf omtalen av minstefradraget i kapittel 5, tilsier at standardfradraget bør begrenses. På denne bakgrunn foreslås det at det innføres et øvre tak for hvor stort standardfradraget kan være, og at taket settes til 40 000 kroner per år.

Det foreslås også å senke satsen for standardfradraget fra 15 pst til 10 pst. Forslaget må ses i sammenheng med at det innføres fradragsrett for faktiske kostnader for skattytere som er begrenset skattepliktige med hele eller tilnærmet hele sin inntekt fra Norge, på linje med skattytere med alminnelig skatteplikt. Skattytere som oppfyller betingelsene og som har store kostnader vil kunne få fradrag for sine faktiske kostnader. Også utviklingen av fradragssatsen for minstefradraget tilsier en slik reduksjon i fradragssatsen for standardfradraget. For en nærmere omtale av minstefradraget vises det til omtalen i St.prp. nr. 1 (2005–2006). En sats på 10 pst. antas å gi tilfredsstillende kompensasjon for de kostnader denne gruppen har. Det vises til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 6–70 annet ledd.

9.5.2.2 Nærmere om forholdet mellom standardfradraget og retten til overføring av underskudd mellom ektefeller

Skattytere som anses midlertidig bosatt her, har valgrett mellom standardfradrag og fradrag for faktiske kostnader, jf. skatteloven § 6–70 første ledd bokstav a. Det er således etter gjeldende rett ikke noe i veien for at en ektefelle velger å kreve standardfradrag mens den andre ektefellen velger fradrag for faktiske kostnader. Dette kan føre til at ektefellene i realiteten får fradrag for samme kostnad to ganger.

Dersom en ektefelle har et udekket underskudd, kan dette overføres til fradrag i den andre ektefellens inntekt, jf. skatteloven § 6–3 tredje ledd. Dette gjelder uavhengig av om sistnevnte ektefelle har valgt å kreve standardfradrag. Ifølge skatteloven § 6–3 tredje ledd overføres den ene ektefellens udekkede beløp til fradrag i den andre ektefellens inntekt dersom ektefellens fradragsberettigede

kostnader overstiger inntekten. Regelen gjelder i tilfeller der ektefellene lignes særskilt etter skatteloven § 2–11 eller felles med fordeling av skatten etter § 2–13.

Ved særskilt ligning kan ektefellene velge hvem av ektefellene som skal få enkelte fradragsposter. Overføringsadgangen for udekkede beløp til fradrag fra den ene ektefellen til den andre, er begrunnet med at det ikke er ønskelig at valg av særskilt ligning skal føre til at ektefellenes samlede fradragsrett skal påvirkes. Det foreligger ingen beløpsmessig begrensning i retten til å overføre udekkede beløp til fradrag fra ektefelle som mottar standardfradrag.

Departementet foreslår at skatteloven § 6–70 endres slik at valg av standardfradrag må gjelde for begge ektefeller. Ektefeller vil dermed ikke kunne velge ulikt med hensyn til standardfradrag eller fradrag for faktiske utgifter. Begrunnelsen for forslaget er at det ikke er ønskelig at ektefeller skal kunne innrette seg slik at de i realiteten oppnår fradrag for samme kostnad to ganger ved at den ene ektefellen velger standardfradrag, mens den andre ektefellen får de direkte fradragene for ektefellene samlet. Det vises til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 6–70.

9.5.2.3 Innstramming med hensyn til hvor lenge midlertidige bosatte kan motta standardfradrag

Departementet foreslår også å stramme inn retten til å velge standardfradrag for gruppen skattytere som anses bosatt i Norge fra inntil fire år til å gjelde ved de to første ligningene. Det anses lite rimelig at en gruppe skattytere som i utgangspunktet er skattepliktig fullt ut til Norge, og som vil være det over lengre tid, i motsetning til andre bosatte skal kunne velge en forenklet fradragsregel.

Kravet om at skattyter skal ha til hensikt å ikke være lenger enn fire år har vist seg vanskelig å kontrollere for ligningsmyndighetene. Det er etter departementets vurdering lite hensiktsmessig at ligningsmyndighetene må sannsynliggjøre at skattyter har til hensikt å være her lenger enn fire år. Ved å fjerne hensiktskravet og heller innføre en begrensning til at standardfradrag kan velges for de to første ligningene skattyter er skattemessig bosatt i Norge, gjøres ligningsbehandlingen enklere. En klar regel er også lettere å forholde seg til for skattyter.

På denne bakgrunn foreslår departementet at retten til å velge standardfradrag for de midlertidig bosatte reduseres fra inntil fire år til de to første ligningene skattyter er skattemessig bosatt i Norge. Det vises til vedlagte utkast til endring av skatteloven § 6–70 første ledd bokstav a.

Endringene i skatteloven § 6–70 foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

9.5.3 Forholdet til artistskatteloven

Etter artistskatteloven (lov 13. desember 1996 nr. 87) og Stortingets skattevedtak blir utenlandske artister skattlagt med 15 prosent av bruttoinntekt.

Artistskatteloven § 1 andre ledd bestemmer at trukket artistskatt i det året artisten anses bosatt i Norge, omgjøres til forskuddsskatt etter skattebetalingsloven. Artistskatt i år da artisten kun er begrenset skattepliktig i Norge, anses derimot som endelig skatt uten likning.

Artistskatteloven ble foreslått ved Ot. prp. nr. 77 (1995–96) om lov om skatt på honorar til utenlandske artister. Proposisjonen bygde på en rapport fra en interdepartemental arbeidsgruppe, hvis mandat var å vurdere de dagjeldende reglene og å trekke opp retningslinjer for en revisjon av reglene, jf. proposisjonen avsnitt 2.1 og 2.2. Arbeidsgruppen så det som et alternativ at artisten ved årets utgang kunne kreve ordinær etterskuddsvis likning ved innsending av selvangivelse, jf. proposisjonen avsnitt 2.3. Under høringen gikk Skattedirektoratet og Fylkesskattesjefenes forening mot at det skulle åpnes for individuell likning ved innlevering av selvangivelse, jf. proposisjonens avsnitt 2.4.4, hvilket ble departementets forslag, jf. proposisjonen avsnitt 5.2.5.

EF-domstolen har lagt til grunn at en medlemsstat innenfor retten til fri flyt av tjenester kan operere med en flat skattesats på bruttoinntekt opptjent av utenlands bosatte, så lenge den ikke overstiger den progressive beskatningen av bosatte skattyteres netto inntekter etter at fradrag er gitt for kostnader til inntektens ervervelse. Dette kravet er uavhengig av hvor stor del av inntekten skattyteren har i kildestaten.

En beskatning etter artistskatteloven av en bruttoinntekt etter en flat og relativt lav sats kan etter omstendighetene innebære en strengere beskatning enn beskatning av nettoinntekten etter progressive regler. Dette skaper usikkerhet om artistskatteloven § 1 er overensstemmende med de norske forpliktelsene etter EØS-avtalen. Dette problemet bortfaller dersom det innføres adgang for den utenlandske artisten til å velge mellom beskatning etter artistskattelovens regler og beskatning etter de alminnelige reglene om beskatning av begrenset skattepliktige ved etterskuddsvis likning. Departementet foreslår at endringen begrenses til bare å omfatte artister fra annen EØS-stat.

Departementet ser ikke noe behov for endring i reglene på trekkstadiet. Det vil si at artistskatt fortsatt skal trekkes så lenge artisten ikke er bosatt i Norge. Først ved en eventuell etterskuddsvis ligning omgjøres trukket artistskatt til forskudd på skatt etter skattebetalingsloven.

Departementet viser til forslag til endring av artistskatteloven § 1 annet ledd. Endringen foreslås satt i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

9.6 Økonomiske og administrative virkninger

Innføringen av fradragrett for fysiske personer som er begrenset skattepliktige fra andre EØS-land på linje med personer bosatt i Norge, antas isolert sett ikke å ha nevneverdig provenyvirkning. Selv med de foreslåtte innstrammingene i standardfradraget, vil det trolig for de aller fleste fortsatt lønne seg å kreve det særskilte standardfradraget.

Forslaget til innstramminger i det særskilte standardfradraget, både ved at satsen senkes fra 15 pst. til 10 pst. og ved at det settes et øvre tak på fradraget på 40 000 kroner, samt reduksjonen i antallet år midlertidig bosatte i Norge kan motta standardfradrag, fra fire år til de to første ligningene, anslås å øke provenyet med om lag 90 mill. kroner påløpt og om lag 70 mill. kroner bokført i 2006.

Endringene vil innebære at ligningen av disse arbeidstakerne kan bli mer ressurskrevende enn tidligere. Ordningene med standardfradrag og artistskatt har vært relativt enkle å administrere for ligningsmyndighetene, og ligningsbehandlingen vil nødvendigvis bli mer komplisert når de begrenset skattepliktige kan kreve ligningsmessig behandling av konkrete fradragsposter. Endringene er imidlertid påkrevd for å oppfylle forpliktelsene etter EØS-avtalen.

10 Skattested for bosatte personer som har flyttet til utlandet og for norske sjømenn som flyttet til utlandet før 1. januar 2004

10.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til endringer i skattelovens § 3–1 om skattested. Forslaget er en følge av de nye reglene om opphør av skattemessig bosted i skattelovens § 2–1 tredje ledd. For personer som flytter fra Norge, har de nye bostedsreglene skapt et større behov enn før for å regulere spørsmålet om hvilken kommune som skal ligne en person som er i ferd med å emigrere. Også for sjømenn som flyttet ut fra Norge før de nye reglene om skattemessig bosted trådte i kraft, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt her, medfører de nye bostedsreglene et særlig behov for en regulering av hvilken kommune de skal lignes i.

Departementet foreslår at personer som faktisk har flyttet ut fra Norge, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt her, skal lignes i den kommunen hvor de var skattepliktige på utflyttingstidspunktet. For norske sjømenn som er skattemessig bosatt i Norge etter utflyttingen, og som er overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, foreslås det å videreføre dagens regel om at de skal lignes i rederikommunen.

10.2 Gjeldende rett

Skatteloven inneholder ingen bestemmelser som regulerer hvilken kommune som skal ligne en person som har flyttet ut fra Norge, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt her. I praksis har en slik skattyter blitt lignet i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig på utflyttingstidspunktet, også for senere inntektsår.

I skattelovens § 3–1 åttende ledd annet punktum er det en særlig regel om skattested for en norsk sjømann som har flyttet til en fast bopel i utlandet, men som fortsatt er skattepliktige som bosatt i Norge etter skattelovens § 2–1-femte ledd. Etter denne regelen skal en sjømann som ikke har fast oppholdssted i Norge, skattlegges i rederiets kontorkommune. Skatteloven § 2–1 femte ledd er imidlertid opphevet fra og med inntektsåret 2004 og skattelovens § 3–1 åttende ledd annet punktum har kun praktisk betydning for de sjømenn som flyttet ut før 1. januar 2004.

10.3 Departementets vurderinger og forslag

Pr 1. januar 2004 fikk vi nye regler om emigrasjon i skattelovens § 2–1 tredje ledd. For en person som har vært skattemessig bosatt i Norge i mer enn ti år når vedkommende tar fast opphold i utlandet, opphører det skattemessige bostedet på visse betingelser tidligst etter utløpet av det tredje inntektsåret etter utreiseåret. En nordmann som er i ferd med å emigrere skal derfor lignes som bosatt i Norge i utflyttingsåret og de tre etterfølgende årene etter utflyttingsåret. En slik person opprettholder imidlertid ikke noen fysisk bostedstilknytning til utflyttingskommunen, selv om vedkommende fortsatt er skattemessig bosatt i Norge i flere år etter utflyttingen.

Det finnes andre personer enn dem som er i ferd med å emigrere, som også oppholder seg i utlandet gjennom lengre tid. Det kan være personer som enten ikke ønsker å emigrere, eller personer som ikke oppfyller betingelsene for emigrasjon. Blant disse vil det også være personer som ikke lenger har en fysisk bostedstilknytning til utflyttingskommunen, men som likevel skal lignes i Norge fordi de anses som skattemessig bosatt her.

Det bør ikke være tvil om hvilken kommune som skal ligne en utflyttet, men bosatt person, enten vedkommende er i ferd med å emigrere eller vedkommende oppholder seg i utlandet uten å være emigrert. I tråd med tidligere praksis foreslår departementet at begge disse persongruppene skal lignes i den kommunen hvor de var skattepliktige på utflyttingstidspunktet.

I forbindelse med vedtakelsen av de nye bostedsreglene ble særbestemmelsen om opphør av skatteplikt for norske sjømenn i skatteloven § 2–1 femte ledd opphevet fra og med inntektsåret 2004. Bestemmelsen er ikke erstattet av en ny særregel. For sjømenn som flytter fra Norge etter 1. januar 2004, skal opphør av skatteplikten på grunn av bosted nå vurderes etter de vanlige reglene om emigrasjon i skattelovens § 2–1 tredje ledd. For disse sjømennene er det ikke behov for en slik særregel om skattested som i dag finnes i skattelovens § 3–1 åttende ledd annen setning. Sjømenn som flytter til utlandet etter 1. januar 2004 skal lignes i den kommunen hvor de var skattepliktige på utflyttings-

punktet. De skal dermed følge de samme reglene om skattested som gjelder for alle andre personer som ikke har opprettholdt noen fysisk bostedstilknytning til Norge etter utflytting, men som fortsatt anses som skattemessig bosatt i Norge.

For norske sjømenn som flyttet til utlandet før 1. januar 2004 var det ofte vanskelig å oppfylle betingelsene for opphør av skatteplikt etter den tidligere bestemmelsen i skattelovens § 2–1 femte ledd. Fram til og med 31. desember 2003 var mange av disse sjømennene fortsatt skattepliktige som bosatte i Norge til tross for at de ofte hadde hatt årelange opphold i utlandet. Opphevelsen av den tidligere bestemmelsen i skattelovens § 2–1 femte ledd innebærer ingen endring i den skattmessige statusen for denne gruppen. Alle norske sjømenn som var skattepliktige til Norge som bosatt fram til og med 31. desember 2003, anses fortsatt som skattemessig bosatt i Norge i 2004. Opphør av skatteplikt på grunn av bosted for denne gruppen skal heretter vurderes etter de vanlige reglene om emigrasjon i skattelovens § 2–1 tredje ledd. Disse sjømennene vil nå lettere enn før kunne emigrere, men det skattemessige bostedet opphører tidligst med virkning for inntektsåret 2008.

Til og med inntektsåret 2003 har denne gruppen sjømenn vært lignet i rederikommunen, jf. § 3–1-åttende ledd. De fleste av disse sjømennene har ikke lenger en slik tilknytning til den norske utflyttingskommunen at de bør overføres til ligning i denne kommunen mens de er i ferd med å emigrere etter de nye reglene. For denne gruppen sjømenn er det derfor behov for å opprettholde en særregel om skattested som svarer til dagens bestemmelse. Departementet foreslår at norske sjømenn som er skattemessig bosatt i Norge og som ble overført til ligning i rederikommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere, fortsatt skal lignes i rederikommunen.

10.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at forslaget ikke vil ha økonomiske eller administrative virkninger.

11 Revisjon av reglene om beskatning av aksjegevinster etter utflytting

11.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med skattereformen og innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden, ble det i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) og Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) varslet at departementet skulle vurdere behovet for innføring av en generell utflyttingsskatt på opparbeidede urealiserte (latente) gevinster for å hindre at norske skattytere av skattemessige årsaker flytter til utlandet for å realisere aksjer og andeler der.

Etter dagens regler er Norges beskatningsrett på aksjegevinster realisert i utlandet hjemlet i skatteloven § 2–3 tredje ledd. Bestemmelsen ble innført for å hindre at aksjer med tilknytning til Norge ble realisert i utlandet for å unngå norsk beskatning på gevinsten. Beskatningsretten er imidlertid begrenset på flere måter, og vil således ikke alltid hindre skattemotivert utflytting. For det første er det kun realiserte gevinster fra aksjer i norske selskaper som omfattes. Norge kan for det andre ha begrenset beskatningsadgangen i henhold til skatteavtale med tilflyttingslandet.

Innføringen av fritaksmetoden for selskapsaksjonærer og skjermingsmetoden for personlige aksjonærer har økt behovet for en utvidelse av Norges beskatningsrett til gevinster realisert etter utflytting. Både fritaksmetoden, som er satt i kraft, og skjermingsmetoden, som settes i kraft fra og med 2006, kan resultere i at ubeskattede midler blir holdt tilbake i norske og utenlandske selskap, slik at det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet. Ettersom skjermingsmetoden i tillegg innebærer en utvidet beskatning av aksjeinntekter, kan dette til sammen gi personlige skattytere som er skattepliktig til Norge et incitament til å flytte til utlandet før realisasjon av aksjene, for å unngå norsk beskatning av gevinsten.

Fritaksmetoden har fått anvendelse på aksjeinntekter til og fra utenlandske selskaper innenfor EØS, og dette kan sammen med opphevelsen av RISK-systemet og godtgjørelsesmetoden øke norske skattyteres investering i utenlandske selskaper. Hvis en skattyter som er skattemessig bosatt i Norge flytter til utlandet for å realisere gevinster på aksjer i slike utenlandske selskaper, har Norge i henhold til dagens regler ingen beskatningsrett til disse.

Departementet foreslår at det innføres en generell utflyttingsskatt på latente gevinster på aksjer, herunder likestilte andeler, slik at verdistigning mens skattyteren var bosatt i Norge, er gjenstand for skatteplikt til Norge på utflyttingstidspunktet. Dette skal bare gjelde når samlet gevinst er over 200 000 kroner. Ved mindre gevinster er faren for skattemotivert utflytting ikke så stor.

Norge har etter gjeldende rett større beskatningsadgang til gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper realisert etter utflytting enn gevinster på aksjer, fordi andelsbeskatningen er mer kildebasert. Departementet foreslår likevel at utflyttingsskatten gjøres generell, slik at både gevinster på aksjer og andeler er skattepliktige på utflyttingstidspunktet. For andeler i deltakerlignede selskaper vil dette innebære at Norge i visse tilfeller har dobbel beskatningshjemmel.

11.2 Gjeldende rett

11.2.1 Beskatning av aksjegevinster realisert etter utflytting

Gevinster som personlige skattytere bosatt i Norge oppebærer ved realisasjon av aksjer anses som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5–1 jf. §§ 10–30 flg. og § 10–44. Skatteplikten gjelder både for aksjer i norske og i utenlandske selskaper.

Hvis en skattyter bosatt i utlandet selger aksjer i et norsk eller utenlandsk selskap, finnes det i norsk rett ingen generell bestemmelse om skatteplikt til Norge. Norge har imidlertid i henhold til skatteloven § 2–3 tredje ledd sikret seg en viss beskatningsrett på gevinster som realiseres i utlandet innen 5 år etter utflyttingen. Skatteplikt til Norge kan også oppstå etter regelen i skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b om skatteplikt for virksomhet som drives eller bestyres i Norge.

Etter skatteloven § 2–3 tredje ledd har Norge beskatningsrett på gevinster fra aksjer i norske selskaper realisert i utlandet innen fem år etter utflyttingen. Forutsetningen er at aksjonæren er en personlig skattyter som var skattemessig bosatt i Norge forut for utflyttingen. Det innebærer for det første at både norske og utenlandske statsborgere kan være skattepliktige etter skatteloven § 2–3 tredje

ledd, og for det andre at det er uten betydning hvor lenge man var bosatt i Norge før utflyttingen.

Formålet med bestemmelsen er å demme opp for at skattytere som overveier å selge aksjer i norske selskaper først flytter ut av landet. Ved innføringen av skatteloven § 2–3 tredje ledd i 1992, ble det fremhevet at en slik bestemmelse best ivaretok hensynet med å sikre norsk beskatningsrett på gevinster opparbeidet før utflytting, uten at det innebar for stort merarbeid for skattemyndighetene.

Ettersom regelen skal hindre at gevinster med tilknytning til Norge skal unntas fra beskatning her, er beskatningsretten begrenset til gevinster realisert innen fem år etter utflytting. Hvis aksjene realiseres senere enn fem år etter utflytting, kan man lettere anta at utflyttingen ikke er motivert av å unngå norsk beskatning på gevinsten. I tillegg er beskatningsadgangen begrenset til gevinster fra aksjer i norske selskaper. Dette ble ved innføringen av regelen begrunnet i at aksjer i utenlandske selskaper ikke vil ha tilstrekkelig tilknytning til Norge etter at skattyter flytter til utlandet.

Beskatningsretten er ikke begrenset til verdistigningen før utflytting. Bestemmelsen gjelder generelt for aksjer som realiseres innen fem år etter utflyttingen, også for den del av samlet gevinst som skriver seg fra verdistigning etter utflyttingen. I tillegg har Norge beskatningsrett til aksjer i norske selskaper som skattyter har ervervet etter utflytting, så lenge aksjene realiseres innen fem år etter utflyttingen.

Ved utflytting til land Norge har skatteavtale med, kan Norges beskatningsrett etter skatteloven § 2–3 tredje ledd være begrenset i skatteavtalen. I de fleste avtaler vil retten til å beskatte gevinster være gitt til det landet hvor selgeren er skattemessig bosatt. Nær alle avtalene Norge har inngått de senere år inneholder imidlertid lignende utflyttingsbestemmelser som skatteloven § 2–3 tredje ledd for å hindre skattemotivert utflytting. I disse tilfellene kan Norge beskatte gevinster på aksjer selv om selgeren er bosatt i utlandet. I likhet med skatteloven § 2–3 er dette i de fleste tilfeller begrenset til salg av aksjer i norske selskaper.

11.2.2 Beskatning av andelsgevinster etter utflytting

Skattytere som er bosatt i Norge er skattepliktige hit for inntekt opptjent i norske eller utenlandske deltakerlignede selskaper som vedkommende deltar i, uavhengig av om selskapets virksomhet drives i Norge eller i utlandet. Beskatningsretten gjelder selskapets løpende overskudd, utdelinger fra selskapet og gevinster ved realisasjon av andel, jf. skatteloven §§ 10–40 flg. Hvis skattyter har andeler i et deltakerlignet selskap som ikke driver virksomhet i Norge, er imidlertid Norges beskatningsrett ofte begrenset i skatteavtale, ettersom beskatningsadgangen tilligger kildestaten.

Hvis deltakeren flytter til utlandet opphører bostedsskatteplikten. Skattytere som ikke er bosatt i Norge, men som utøver eller deltar i virksomhet som drives eller bestyres fra Norge, har imidlertid begrenset skatteplikt for inntekten av denne virksomheten, jf. skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b. Utenlandske deltakere i deltakerlignede selskap som driver virksomhet i Norge, har tradisjonelt blitt regnet som utøvere av virksomhet her. Forutsatt at selskapet utøver virksomhet i skatterettslig forstand, beholder således Norge beskatningsretten til de løpende inntekter, utdelinger fra selskapet og gevinst ved realisasjon. Hvis virksomheten i Norge opphører, bortfaller derimot Norges beskatningsrett. Inntekter deltakeren innvinner etter at virksomheten er opphørt, herunder gevinster ved realisasjon av andel, er dermed ikke skattepliktig til Norge.

11.3 Utenlandsk rett

Flere land i Europa har nasjonale regler om beskatning av urealisert verdistigning (latente gevinster) på aksjer på utflyttingstidspunktet for å hindre at en skattyter bosatt i landet flytter til utlandet for å realisere gevinsten der. Etter det departementet kjenner til gjelder det i dag Tyskland, Nederland og Danmark.

I tillegg har Frankrike hatt en generell utflyttingsskatt. Denne ble brakt inn for EF-domstolen i en prejudisiell avgjørelse, og domstolen konkluderte med at den franske utflyttingsskatten innebar en ulovlig restriksjon på skattyters rett til å etablere seg i et annet EU-land. På bakgrunn av EF-domstolens avgjørelse vedtok franske myndigheter å oppheve utflyttingsskatten med virkning fra 1. januar 2005.

11.3.1 Tyskland

Personlige skattytere som har vært skattepliktige til Tyskland i minst ti år og som direkte eller indirekte har eiet en andel i et tysk selskap på minst 1 prosent i løpet av de siste fem år, blir skattlagt for latente gevinster dersom de flytter ut av landet. Skattytere bosatt i Tyskland betaler derimot først skatt når kapitalgevinsten er realisert. Selv om utflyttingsskatten kan innebære likviditetsproblemer

for skattyter, gis det i den tyske ordningen ingen utsettelse av beskatningen. Det gis heller ikke fradrag for et tilsvarende latent tap.

EU-kommisjonen har i en grunngitt uttalelse konkludert med at de tyske reglene for utflyttingsskatt ikke er i tråd med EF-traktatens bestemmelser om retten til å bevege seg, arbeide og etablere seg i en annen EU-stat. Tyskland har som følge av Kommisjonens uttalelse varslet endringer i sin ordning, slik at skattytere som flytter innenfor EU skal ha rett til en rentefri utsettelse av beskatningen. Utsettelsen oppheves imidlertid når aksjene selges, hvis skattyter ikke lengre er skattepliktig til en EØS-stat med skatteplikt tilsvarende globalskatteplikt til Tyskland, eller skattyter ikke overholder informasjonsplikten etter utflytting.

11.3.2 Nederland

Personlige skattytere som flytter ut av Nederland, og som har mer enn 5 prosent eiendeler i et selskap hjemmehørende der, anses å ha realisert eventuelle latente gevinster på sine vesentlige eiendeler ved utflyttingen. Det gis kun fradrag for latente tap hvis disse kan motregnes mot tilsvarende latente gevinster fra andre aksjer. Tidligere var utsettelse med betaling av skatten betinget av at skattyter stilte sikkerhet og ga en årlig selvangivelse til nederlandske myndigheter. Som følge av dommen mot Frankrike har Nederland fjernet vilkåret om sikkerhetsstillelse og årlig selvangivelsesplikt, med virkning fra og med 1. januar 2005. Utsettelse gis nå automatisk. Utsettelsen oppheves dersom aksjene virkelig realiseres innen 10 år etter utflyttingen.

EF-domstolen har mottatt en anmodning om uttalelse fra nederlandsk domstol, om hvorvidt de nederlandske reglene om utflyttingsskatt er i samsvar med de fire friheter, selv etter at kravet til sikkerhetsstillelse er opphevet.

11.3.3 Danmark

Personlige skattytere som flytter fra Danmark, anses å ha realisert eventuelle latente gevinster på aksjer mv. Det samme gjelder personer som etter en dobbelbeskatningsavtale blir ansett hjemmehørende i en annen stat. Beskatningsadgangen gjelder latente gevinster i både danske og utenlandske selskaper. Grunnlaget for beskatningen er den urealiserte gevinsten som er opptjent på visse aksjer inntil tidspunktet for utflyttingen. Det gis fradrag for latente tap, men kun i den utstrekning de kan fradras i latente gevinster fra andre aksjer. Som hovedregel er det en betingelse for skatteplikt at aksjonæren har vært skattepliktig i en eller flere perioder på i alt 7 år i løpet av de 10 siste årene før utflyttingen.

EU-kommisjonen har opplyst at den foretar undersøkelser av Danmarks regler om utflyttingsskatt. Danmarks regjering fremmet 23. mars 2004 et forslag i Folketinget om å fjerne kravet om sikkerhetsstillelse og rentetillegg i de danske utflyttingsreglene når skattyter flytter til et land innenfor EU. Dette ble vedtatt av Folketinget 31. mars 2004, og reglene trådte i kraft 2. april 2004. Utsettelse med betalingen av skatten er betinget av at skattyter leverer en selvangivelse ved utflyttingen og at tilflyttingslandet er dekket av EUs bistandsdirektiv eller den nordiske bistandsavtalen.

11.4 Departementets vurderinger og forslag

11.4.1 Behovet for en generell utflyttingsskatt på aksjegevinster

Da skatteloven § 2–3 tredje ledd ble innført i 1992, ble det alternativt vurdert om det skulle innføres en beskatning av urealisert verdistigning på aksjer ved utflytting, jf. Ot.prp. nr. 64 (1991–1992) avsnitt 7.4.3. Departementet fremhevet at en beskatning på utflyttingstidspunktet var den beste løsningen når det gjaldt å hindre skattemotivert utflytting, og den løsningen som var best i samsvar med nøytralitetsprinsippet. Det var imidlertid flere hensyn som tilsa at man i stedet måtte innføre en beskatning ved senere realisasjon i utlandet.

Det ble først og fremst lagt vekt på de administrative vanskelighetene og merarbeid en slik utflyttingsskatt ville innebære for skattemyndighetene, spesielt fastsettelsen av markedsverdien av ikke-børsnoterte aksjer og andre likestilte selskapsandeler. Det ble videre lagt vekt på skattyters likviditetsproblemer ved beskatning av urealisert inntekt, behovet for et etteroppgjør ved salg med lavere verdi enn den beregnede markedsverdien, faren for manipulering av aksjeverdien før utflytting, tilflyttingslandets godkjennelse av den beregnede markedsverdien som ny inngangsverdi ved et eventuelt senere gevinstoppgjør der, og at reglene om oppjustering av inngangsverdien til omsetningsverdien pr. 1. januar 1992 og RISK-regulering ville innebære at den provenymessige virkningen av en beskatning på utflyttingstidspunktet ville være svært liten.

Selv om flere av de hensyn som departementet la til grunn i Ot.prp. nr. 64 (1991–1992) gjør seg gjeldende også i dag, er det imidlertid andre hensyn som må komme inn i vurderingen når man nå

igjen skal vurdere en utflyttingsskatt. Først og fremst har skattereformen og innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden gjort at skatteloven § 2–3 tredje ledd ikke lenger er tilstrekkelig for å hindre skattemotivert utflytting, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 5.6.9. Etter innføringen av de to metodene kan personlige skattytere som eier aksjer få et skattemessig incitament til å flytte ut av Norge før aksjene realiseres. Det er tilfelle dersom det er betydelige gevinster knyttet til aksjene, og skattlegging av gevinsten i utlandet er lavere enn en eventuell skattlegging i Norge. I tillegg har fritaksmetoden fått anvendelse for tilsvarende utenlandske selskaper, slik at gevinster på aksjer i utenlandske selskaper kan knytte seg til skattefrie inntekter fra Norge. Ved salg av aksjer i slike selskaper etter utflytting, har Norge etter dagens regler ingen beskatningsmyndighet.

Skjermingsmetoden for personlige aksjonærer innebærer at tilbakeholdt overskudd i selskapet ikke blir beskattet på aksjonærenes hånd før det deles ut som utbytte, eller aksjene realiseres. Dersom overskuddet holdes tilbake i selskapet, ved at man ikke tar ut utbytte eller kun tar ut utbytte innenfor skjermingsfradraget, kan det bygges opp store akkumulerte verdier i selskapet. Innføringen av fritaksmetoden vil kunne forsterke dette, ettersom denne innebærer at selskapsaksjonærer er fritatt for beskatning av mottatt utbytte og realiserte gevinster så lenge disse holdes tilbake i selskapet. Over tid kan dette medføre at det knytter seg store latente gevinster til aksjer og andeler. Ettersom skjermingsmetoden også innebærer en utvidet beskatning av aksjegevinster, vil dette til sammen forsterke de personlige aksjonærenes incitament til å flytte til utlandet før realisasjon av aksjer, for å slippe norsk beskatning av gevinsten. Innføring av en generell utflyttingsskatt kan sikre at slike gevinster blir skattepliktig til Norge, selv om de realiseres i utlandet etter utflytting.

Utenlandske selskaper kan eie aksjer i norske selskaper, for eksempel et utenlandsk morselskap med norsk datterselskap. Ettersom fritaksmetoden gjelder for grenseoverskridende aksjeinntekter innenfor EØS-området, pålegges ikke kildeskatt på utbytte fra det norske selskapet til det utenlandske. Verdistigning på aksjer i et utenlandsk selskap kan således skrive seg fra inntekter fra virksomhet i Norge. Dersom personlige aksjonærer i det utenlandske selskapet flytter ut av Norge og realiserer aksjer etter utflyttingen, har Norge i dag ingen hjemmel til å beskatte den gevinsten som stammer fra ubeskattede midler fra norsk virksomhet, ettersom skatteloven § 2–3 tredje ledd kun gjelder for aksjer i norske selskaper. Med økt generell internasjonalisering, er det grunn til å anta at stadig flere norske skattytere vil eie aksjer i utenlandske selskaper. Opphevelsen av RISK-systemet og godtgjørelsessystemet i forbindelse med innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden, underbygger dette, ettersom beskatningen av aksjeinntekter fra norske og utenlandske selskaper nå er likestilt. For å hindre skattemotivert utflytting, er det derfor ønskelig å utvide beskatningsadgangen til også å omfatte aksjer og andeler i utenlandske selskaper.

Norges beskatningsrett etter skatteloven § 2–3 tredje ledd kan, som nevnt under avsnitt 11.2, være begrenset i skatteavtale Norge har med tilflyttingslandet. Dette kan gi skattyter mulighet til å tilpasse seg ved å velge å flytte til et land hvor den norske beskatningsretten er begrenset i skatteavtalen. En generell utflyttingsskatt vil ikke være begrenset av skatteavtale Norge har med tilflyttingslandet. Innføringen av en beskatning på utflyttingstidspunktet vil således innebære at Norge har beskatningsrett til latente gevinster uavhengig av hvilket land skattyter flytter til.

Norges beskatningsrett etter skatteloven § 2–3 tredje ledd går i dag lenger enn det bestemmelsens formål tilsier og bør derfor gjøres mer treffsikker. Skatteloven § 2–3 tredje ledd ble innført for å hindre skattemotivert utflytting. Bestemmelsen går imidlertid på et punkt utover det formålet med å hindre skattemotivert utflytting skulle tilsi. Som nevnt under avsnitt 11.2.1 gjelder beskatningsretten alle gevinster som realiseres i utlandet innen 5 år etter utflyttingen. Norge har således beskatningsrett til aksjegevinster og aksjeposter ervervet etter utflytting. Det vil si at skattytere som ved flytting til utlandet ikke hadde noen urealisert gevinst på aksjene, og skattytere som ikke eide aksjer ved utflytting, men som etter utflyttingen har ervervet aksjer i et norsk selskap, er skattepliktig til Norge for eventuelle gevinster ved realisasjonen, selv om disse ikke har slik tilknytning til Norge som urealiserte gevinster opparbeidet før utflytting. En beskatning av latente gevinster på utflyttingstidspunktet vil hindre at gevinster opparbeidet etter utflyttingen, og aksjer ervervet etter utflyttingen kommer til beskatning i Norge, og vil således være mer i samsvar med formålet om å hindre skattemotivert utflytting.

Departementet har på denne bakgrunn kommet frem til at det er behov for endringer i gjeldende rett vedrørende Norges beskatningsrett til gevinster realisert i utlandet etter utflytting, for å hindre skattemessige tilspasninger. Dette kan gjøres ved å innføre en generell utflyttingsskatt på opparbeidede, men urealiserte gevinster når skattyter flytter til utlandet for å realisere aksjene der. Men selv om

det er behov for en generell utflyttingsskatt for å sikre norsk beskatningsrett, må det vurderes om en slik beskatning kan innføres i samsvar med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

11.4.2 EF-domstolens dom i C-9/02 Lasteyrie du Saillant

EF-domstolen avga 11. mars 2004 en prejudisiell uttalelse om det franske systemet for beskatning av latente gevinster på utflyttingstidspunktet. I uttalelsen kom Domstolen frem til at de franske reglene ikke var i tråd med EF-traktatens bestemmelser om fri etableringsrett.

Den franske utflyttingsskatten innebar at verdistigning på aksjer kom til beskatning på utflyttingstidspunktet, selv om det ikke hadde funnet sted noen realisasjon som hadde gitt en endelig gevinst. Den latente gevinsten utgjorde forskjellen mellom verdien av aksjene på fraflyttingstidspunktet og anskaffelseskostnaden. Utflyttingsbeskatningen gjaldt kun for skattytere som direkte, eller indirekte sammen med familiemedlemmer, på et tidspunkt i løpet av de siste fem årene forut for utflyttingen hadde hatt rett til mer enn 25 prosent av overskuddet i selskapet. Ved utflytting kunne skattyter søke om utsettelse, men dette var underlagt strenge betingelser. En betingelse var at det ble stilt sikkerhet. En slik sikkerhetsstillelse innebar at skattyter ikke kunne råde over formuesgodet som ble stilt som sikkerhet.

Domstolen pekte i avgjørelsen på at en utflyttet skattyter blir utsatt for forskjellsbehandling i forhold til skattyter som blir boende i Frankrike. Skattytere bosatt i Frankrike blir først beskattet når og i det omfang gevinsten faktisk er realisert, mens en utflyttet skattyter blir beskattet for latente gevinster. Det ble vist til at utflyttede skattytere ikke ble gitt noen automatisk utsettelse med betaling av skatten, og at skatteplikten var underlagt tyngende betingelser, herunder sikkerhetsstillelse. Domstolen viste videre til at det å forebygge risiko for skatteunndragelse, kunne nås ved foranstaltninger som var mindre inngripende eller mindre restriktive for etableringsfriheten. For eksempel kunne Frankrike begrense beskatningen til skattytere som etter et forholdsvis kort opphold i en annen medlemsstat vender tilbake til Frankrike etter å ha realisert sine gevinster.

Hvis Norge skal innføre en generell utflyttingsskatt på latente gevinster, må denne være i samsvar med EØS-retten. Selv om Domstolen i *Lasteyrie du Saillant* ikke sier direkte hvordan en beskatning av latente gevinster ved skattemotivert utflytting kan utformes i samsvar med EF-retten, gir avgjørelsen relativt klare retningslinjer for hvordan medlemsstatene kan forholde seg hvis de vil hindre skattemotivert utflytting. Hvis Norge holder seg innenfor avgjørelsen fra EF-domstolen, antas de norske reglene å være i samsvar med EØS-forpliktelsene.

11.4.3 Beskatning av latente aksjegevinster på utflyttingstidspunktet

En generell utflyttingsskatt vil innebære at norske skattytere som har opparbeidede, men urealiserte gevinster på aksjer og andeler i likestilte selskaper, blir skattepliktig på utflyttingstidspunktet for den latente gevinsten hvis han eller hun velger å flytte til utlandet for deretter å realisere gevinsten. Utflyttingstidspunktet er det inntektsåret alminnelig skatteplikt til Norge opphører i henhold til skatteloven § 2–1 (tre år etter den faktiske utflyttingen hvis skattyter har vært bosatt i Norge i over ti år). Utflyttingstidspunktet er således sammenfallende med selvangivelsesplikten etter ligningsloven § 4–2 nr. 1. Selv om skattyter anses bosatt i tilflyttingslandet etter dette landets interne regler og skatteavtale mellom Norge og tilflyttingslandet på et tidligere tidspunkt enn bostedsskatteplikten til Norge opphører, er det bortfall av skattemessig bosted til Norge som skal legges til grunn som utflyttingstidspunkt.

Siktemålet med innføringen av en beskatning knyttet til utflyttingen vil være at fortjeneste som er opptjent mens skattyter er bosatt i Norge skal være gjenstand for skatteplikt hit. Dette vil, sammen med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, ha stor betydning ved fastsettelsen av subjektet og objektet for beskatningen, samt omfanget av skatteplikten.

11.4.3.1 Subjekt og objekt for en generell utflyttingsskatt

Subjekt for en generell utflyttingsskatt foreslås å være personlige skattytere som forut for utflyttingen var skattemessig bosatt i Norge, og således hadde alminnelig skatteplikt til Norge. Departementet vil ikke anbefale at det innføres et botidskrav som andre europeiske land har i sine lignende regelsett. Det betyr at man er skattepliktig for latente gevinster ved utflytting, uavhengig av hvor lenge man var skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen.

Ettersom overføring av eiendeler mellom ektefeller ikke anses som realisasjon, og således ikke utløser en gevinst- eller tapsberegning, bør skatteplikten ved utflytting også få anvendelse når aksjer blir overført fra en ektefelle bosatt i Norge til den andre ektefellen som er bosatt i utlandet, selv om

bosted for ektefellene ikke endres. En slik overføring kan i stor grad sies å være skattemessig motivert, og bør derfor være skattepliktig på samme måte som når aksjonæren selv flytter ut av Norge med aksjene.

Hvis skattyter etter utflytting og opphør av alminnelig skatteplikt til Norge blir begrenset skattepliktig på grunn av utøvelse eller deltakelse i fast driftssted i Norge, i henhold til skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b, bør det ikke foreligge skatteplikt for latente gevinster på aksjer som er knyttet til det faste driftsstedet. I slike tilfeller vil Norge ha beskatningsrett til realiserte gevinster knyttet til driftsstedet i Norge, selv om skattyter har alminnelig skatteplikt til et annet land.

Objekt for en generell utflyttingsskatt vil først og fremst være gevinster knyttet til aksjer i norske selskaper. Som selskap i denne sammenheng menes aksjeselskaper og andre likestilte selskaper som er subjekt under skjermingsmetoden for personlige aksjonærer og fritaksmetoden, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 5.6.1 og 6.5.2. Forslaget gjelder derfor tilsvarende for gevinster knyttet til andeler i selskaper som er likestilt med aksjeselskaper. Fritaksmetoden omfatter, som nevnt ovenfor, også utenlandske selskaper innenfor EØS når tilsvarende norske selskaper er omfattet av ordningen. Det betyr at gevinster på aksjer i utenlandske selskaper kan ha grunnlag i ubeskattede midler med tilknytning til Norge. For å hindre skattemotivert utflytting når skattyter har opparbeidet latente gevinster i utenlandske selskaper, må også skatteplikten ved utflytting omfatte aksjer i slike utenlandske selskaper.

Nederland og Tyskland har som vilkår for skatteplikt at skattyter har en viss eierandel i selskapet. Det samme hadde Frankrike før de avskaffet reglene med virkning fra 1. januar 2005. Departementet finner det ikke hensiktsmessig å fastsette et slik vilkår for skatteplikt ved innføring av en generell utflyttingsskatt i Norge. Selv små eierandeler kan innebære store latente gevinster, og det ville virke mot bestemmelsens formål å ikke beskatte disse bare fordi gevinsten har grunnlag i en prosentvis liten eierandel.

Det vises til forslag til ny § 2–3 tredje ledd i skatteloven.

11.4.3.2 Beregning av skattepliktig aksjegevinst ved utflytting

Når skattyter flytter ut av landet med aksjer, må aksjens verdi ved utflyttingen fastsettes, slik at eventuell skattepliktig inntekt (gevinst) kan beregnes. Siden aksjene ikke realiseres mot vederlag, er det nødvendig med særskilte regler for å bestemme utgangsverdien. Det mest korrekte vil da være å legge aksjens markedsverdi på utflyttingstidspunktet til grunn som utgangsverdi. Skatteplikt vil da oppstå når markedsverdien ved utflytting er høyere enn kostprisen med tillegg for eventuelle RISK-reguleringer av inngangsverdien. Eventuell ubenyttet skjerming frem til realisasjonstidspunktet skal komme til fradrag i gevinsten.

Fastsettelse av markedsverdien ved utflytting kan by på utfordringer for ligningsmyndighetene. For børsnoterte aksjer kan man legge kjøperkursen på utflyttingsdagen til grunn, eventuelt siste noterte kjøperkurs, som utgangsverdi. Fastsettelsen av markedsverdien for ikke-børsnoterte aksjer og andre likestilte selskapsandeler kan derimot innebære større vanskeligheter.

Verdien kan enten fastsettes på bakgrunn av en taksering av selskapets skattemessige verdier på utflyttingstidspunktet. En slik verdsettelse fanger imidlertid ikke opp variasjonene i markedet gjennom inntektsåret, i tillegg til at selskapets goodwill vil falle utenfor. Et alternativ kunne være å benytte sjablonregler ved fastsettelsen av utgangsverdien, for å lette arbeidet for ligningsmyndighetene. Bruk av et slikt sjablonsystem kan imidlertid føre til uriktige resultater. Et ytterligere alternativ kan være å benytte den siste registerte omsetningsverdien når denne er høyere enn en verdsettelse basert på de skattemessige verdiene. Omsetningsverdien vil være registrert i aksjonærregisteret ved omsetning av aksjer i norske selskaper. For utenlandske selskaper har man imidlertid ingen lignende opplysningsregister.

I det danske systemet følger takseringen av et omfattende regelverk for taksering av ulike formuesobjekter. Hovedregelen for verdsettelse av unoterte aksjer og andre selskapsandeler er at verdien skal settes til omsetningsverdien. Hvis denne ikke er kjent, enten fordi det ikke er foretatt noen omsetning eller de gjennomførte transaksjoner ikke er tilstrekkelig for å danne grunnlag for fastsettelsen av omsetningsverdien, skal man benytte selskapets verdi slik det følger av det siste årsregnskapet, med enkelte reguleringer.

Departementet vil foreslå at det gis forskriftshjemmel for å fastsette beregningen av markedsverdien på utflyttingstidspunktet for ikke-børsnoterte aksjer og andre likestilte selskapsandeler.

Enhver latent gevinst kan ikke sies å være grunnlag for skattemotivert utflytting. Departementet vil derfor foreslå at det innføres et bunnbeløp for beskatning ved utflytting. Bunnbeløpet foreslås knyttet til samlet beregnet gevinst av aksjene ved utflytting. Det blir mer treffsikkert enn å knytte be-

løpet til bruttoverdien av aksjene (med varierende gevinstandel avhengig av inngangsverdiens størrelse). Innføringen av et slikt bunnbeløp betyr at det ikke foreligger noen skatteplikt for skattyter hvis gevinsten er lik eller mindre enn bunnbeløpet. Bunnbeløpet foreslås fastsatt til 200 000 kroner i beregnet gevinst for skattyters totale aksjeportefølje ved den skattemessige utflyttingen. Det vises til forslag til ny § 2–3 tredje ledd i skatteloven.

11.4.3.3 Utsettelse, tidsbegrensning og realisasjon

For å unngå likviditetsproblemer for skattyter ved utflytting, bør det gis utsettelse med utligningen av den skattepliktige gevinsten. Det mest hensiktmessige vil da være å utsette beskatningen til realisasjonen i utlandet av aksjene. For at reglene om beskatning av latente gevinster ved utflytting ikke skal stride mot EØS-avtalen, må utsettelse med betalingen gis automatisk, rentefri og uten tyngende betingelser når skattyter flytter til et annet EØS-land, jf. *Lasteyrie du Saillant* og avsnitt 11.4.2.

Også når skattyter flytter til et land utenfor EØS-området, bør skattyter få utsettelse med beskatningen frem til eventuell realisasjon av likviditetshensyn. Ved flytting utenfor EØS-området kan det imidlertid være svært vanskelig for norske myndigheter å få informasjon om realisasjoner, og utsettelse med utligning av den beregnede utflyttingsskatten bør i slike tilfeller derfor gjøres betinget av at det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Men heller ikke i disse tilfellene ser departementet behov for renteplikt for perioden mellom utflytting og faktisk realisasjon.

Skattytere som flytter innenfor EØS-området får som nevnt automatisk utsettelse med beskatningen. For å unngå at skattyter benytter et EØS-land som mellomstasjon før han flytter videre til et land utenfor EØS, bør vilkår om sikkerhetsstillelse inntre når skattyter ikke lenger er skattemessig bosatt innenfor EØS-området. I slike tilfeller vil således den beregnede gevinst komme til beskatning pga. manglende sikkerhetsstillelse, selv om aksjene ikke er realisert.

Departementet foreslår at retten til utsettelse med utligning av den skattepliktige gevinsten, retten til rentefritak, samt plikten til å stille sikkerhet ved flytting til et land utenfor EØS, kan fastsettes av departementet i forskrift.

Ettersom formålet med innføringen av en generell utflyttingsskatt er å hindre skattemotivert utflytting, må skatteplikten begrenses til en viss tidsperiode etter utflyttingen. Hvis aksjene ikke blir realisert innenfor denne tidsperioden, er det ikke lenger holdepunkter for å anta at utflyttingen kun er motivert av å spare skatt på gevinsten, og den beregnede skatten bør da ikke komme til beskatning, forutsatt at skattyter dokumenterer at aksjene er i behold. Departementet foreslår en tidsperiode på fem år, tilsvarende den som i dag gjelder etter skatteloven § 2–3 tredje ledd. Det innebærer at utflyttingsskatten kommer til beskatning hvis skattyter realiserer aksjene innen fem år etter at skattemessig bosted til Norge opphørte. Norge beholder på denne måten beskatningsrett til gevinsten opp til vel 8 år etter den faktiske utreise, ettersom alminnelig skatteplikt til Norge ikke opphører før etter tre år.

Gaveoverføring anses generelt ikke som realisasjon. Hvis skattyter etter utflytting overfører aksjene til en annen vederlagsfritt, kan han således unngå at den utsatte utligning gjennomføres, ettersom man får utsettelse frem til realisasjon. Skattyter kan på denne måten unngå skatteplikten ved å overføre aksjene til for eksempel ektefellen eller et heleid aksjeselskap før de realiseres. Det er derfor behov for å utvide realisasjonsbegrepet i slike tilfeller til også å omfatte gaveoverføring.

Skatteplikten for beregnet utflyttingsskatt vil også bortfalle hvis skattyter flytter tilbake til Norge før aksjene blir realisert. Det er heller ikke da holdepunkter for å fastslå at utflyttingen var skattemessig motivert, samtidig som Norge igjen vil ha beskatningsrett etter de alminnelige regler. Hvis skattyter senere flytter ut av landet uten å ha realisert aksjene, skal den latente gevinsten beregnes på nytt og forfalle til beskatning hvis aksjene eller andelene realiseres innen en ny femårsfrist.

Hvis skattyter realiserer aksjene innen fem år etter utflytting, utløses skatteplikten. Skattyter er da skattepliktig for det beløp som ble beregnet ved utflytting og som han eller hun har fått utsettelse for frem til realisasjonen. For at skattytere som realiserer aksjer i utlandet etter utflytting skal bli likestilt med aksjonærer som realiserer aksjer i Norge, må imidlertid skattyter kunne få velge å benytte den faktiske salgsprisen fremfor den beregnede verdien. Valgmuligheten har betydning for skattytere som har aksjer som synker i verdi etter utflyttingen, og skattytere som har ubenyttet skjerming knyttet til aksjene. Bruk av den laveste av faktisk salgspris og den beregnede verdien ved utflytting bør gjelde for hver enkelt aksjepost. Det vil si at skattyter får lagt til grunn den beregningsverdien som er mest gunstig ved hver enkelt transaksjon. Det samme bør gjelde hvis en aksjepost i et selskap blir delt og solgt på forskjellig tidspunkt.

For skattytere som flytter utenfor EØS-området bør som nevnt utsettelse med beskatning være betinget av at skattyter stiller betryggende sikkerhet.

Hvis skattyter ikke vil stille sikkerhet, og i stedet velger å betale skatten på utflyttingstidspunktet, må han få en forholdsmessig refusjon hvis aksjene selges til en lavere pris enn den beregnede markedsverdien.

Hvis skattyter flytter til et land som Norge har inngått skatteavtale med, og avtalen begrenser Norges mulighet til å beskatte utbytte samtidig som tilflyttingslandet etter sine interne regler ikke beskatter utbytte, kan reglene om utflyttingsskatt omgås når skattyter velger den faktiske salgspris ved inntektsberegningen. Det kan gjøres ved at skattyter etter utflytting tømmer selskapet for verdier ved store utbetalinger av lavt eller ikke beskattet utbytte. Når selskapet er tømt for verdier, og aksjene derfor har fått en meget lav verdi, selges aksjene, og skattyter har redusert utflyttingsskatten betraktelig. Departementet foreslår derfor at det i forskrift om gevinstberegning kan fastsettes at de siste 5 års utbytter skal legges til salgsprisen i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har fraskrevet seg beskatningsretten i skatteavtale. Dette vil imidlertid kun gjelde for utbytte som er utdelt etter utflyttingen.

11.4.3.4 Fradragsrett for latente tap på utflyttingstidspunktet

Ved realisasjon av aksjer i Norge har skattyter fradragsrett for realiserte tap i samme utstrekning som realisert gevinst er skattepliktig inntekt. Prinsipielt bør det også være symmetri mellom skatteplikt for latente gevinster og fradragsrett for latente tap ved utflytting. Det vil si at utflytting bør utløse fradragsrett for latente tap i den utstrekning utflyttingen utløser skatteplikt for latente gevinster. Unntak fra dette sammenstillingsprinsippet trenger en særlig begrunnelse.

I henhold til gjeldende rett foreligger det ikke tilfeller der skattyter ikke har rett til fradrag for realiserte tap i Norge, og således må flytte til utlandet for å realisere tapet og få fradragsrett for det der. I tilfeller hvor verditap har sitt grunnlag i interessefelleskap med kjøper, kan ligningsmyndighetene i henhold til skatteloven § 13–1 fastsette tapet ved skjønn. Dette tilsier at det ikke bør gjøres unntak fra utgangspunktet om sammenstilling av skattplikt og fradragsrett ved flytting til utlandet.

Ved flytting utenfor EØS-området kan imidlertid ligningsmyndighetenes mulighet til å få opplysninger om aksjer som realiseres i utlandet være begrenset. I tillegg vil fradragsrett for latente tap kunne føre til vanskelig ligningsbehandling og fare for tilpasninger fra skattyters side. Departementet foreslår derfor at det ikke skal være fradragsrett for latente tap på utflyttingstidspunktet ved flytting utenfor EØS-området.

Selv om det også ved flytting innenfor EØS-området kan være fare for tilpasninger fra skattyter, krever Norges forpliktelser etter EØS-avtalen at det er samsvar mellom skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap. Hvis realisasjon innen fem år etter utflytting ikke gir fradragsrett for tap, blir skattytere som realiserer aksjer eller andeler med tap etter utflytting forskjellsbehandlet i forhold til skattytere som flytter innen Norge, og således får fradrag for tap ved realisasjonen. Ved flytting innenfor EØS-området foreslås det derfor at skattyter skal ha fradragsrett for latente tap på aksjer på utflyttingstidspunktet, i samme utstrekning som skattyteren ville vært skattepliktig for latente gevinster. Det vises til forslag til ny § 2–3 tredje ledd i skatteloven.

Det latente tapet vil, på samme måte som en latent gevinst, bli beregnet på utflyttingstidspunktet, og komme til fradrag hvis aksjene realiseres innen 5 år etter utflyttingen. Tapsfradrag på realisasjonstidspunktet forutsetter imidlertid at skattyter har skattepliktig inntekt til Norge som tapet kan fradras i. Hvis tapet er kommet helt eller delvis til fradrag i tilflyttingslandet, bør fradraget i skattepliktig inntekt til Norge reduseres tilsvarende. Departementet foreslår derfor at det i forskrift fastsettes at det kun er fradragsrett for tap som ikke er kommet til fradrag i tilflyttingslandet.

11.4.3.5 Oppgaveplikt og innkreving

Den skattepliktige gevinsten beregnes ved utflytting, men skatten utlignes først når skattyter realiserer aksjene innen 5 år etter at skattemessig bosted i Norge opphørte (med mindre skattyter ved flytting utenfor EØS-området ikke stilte sikkerhet og således må betale skatten tidligere). For at myndighetene i Norge skal kunne utligne og innkreve den beregnede skatten, må de ha opplysninger både om hvilke aksjer som skattyter tar med seg ut av landet, og når det foretas en realisasjon av disse i utlandet.

Norske ligningsmyndigheters kontroll med hvilke aksjeposter skattyter tar ut av landet, kan sikres ved at skattyter må levere en ekstraordinær selvangivelse på utflyttingstidspunktet. En slik selvangivelse kan også danne grunnlag for beregning av skattepliktig gevinst og fastsettelse av sikkerhetsstillelse ved flytting utenfor EØS. Departementet foreslår derfor at plikten til å levere selvangivelse på utflyttingstidspunktet kan fastsettes av departementet i forskrift.

I tillegg til at skattyter må innlevere en ekstraor-

dinær selvangivelse på utflyttingstidspunktet, kan ligningsmyndighetene få informasjon om hvilke aksjer skattyter eier via aksjonærregisteret. I forbindelse med innføring av skjermingsmetoden for personlige aksjonærer, har plikten til å registrere kjøp og salg av aksjer i aksjonærregisteret blitt utvidet. I tillegg til at de norske selskapene må innrapportere hvem som er aksjonærer, plikter også aksjonærene å gi opplysning til aksjonærregisteret i henhold til ligningsloven kapittel 4. Disse opplysningene vil bli ført på skattyters egen konto. Dette registeret vil således inneholde informasjon om hvilke aksjer, både i norske og utenlandske selskaper, som skattyter til en hver tid eier, også etter utflytting. Når det gjelder aksjer i utenlandske selskaper, er dette imidlertid betinget av at skattyter krever fradrag for skjerming, ettersom utenlandske selskaper ikke har en tilsvarende rapporteringsplikt som norske selskaper.

For at de norske myndighetene skal få innkrevd den skattepliktige gevinsten, må de få informasjon når skattyter realiserer aksjene i utlandet. For aksjer i utenlandske selskaper kan dette by på problemer, ettersom tilflyttingslandet ikke uten skatteavtale er forpliktet til å utlevere informasjon om aksjer som er realisert der til de norske ligningsmyndigheter. Dette gjelder imidlertid ikke aksjer som realiseres innenfor Norden, ettersom Norge er omfattet av den nordiske bistandsavtale. Innenfor EU har man et direktiv om utlevering av slik informasjon, men dette er ikke Norge omfattet av, ettersom EØS-avtalen ikke omfatter skattedirektiver. For at Norge skal få informasjon om aksjer realisert utenfor Norden, må derfor ligningsmyndighetene etter dagens regler støtte seg til den informasjonsplikt tilflyttingslandet har i henhold til skatteavtale med Norge. For å sikre at norske ligningsmyndigheter skal få informasjon om realisasjon i utlandet, bør retten til utsettelse med utligningen, på samme måte som etter den danske ordningen, gjøres betinget av at skattyter flytter til et land som er omfattet av den nordiske bistandsavtale eller skatteavtale med Norge. Departementet foreslår at et slikt vilkår kan fastsettes i forskrift.

Når det gjelder aksjer i norske selskaper, pålegger som nevnt ligningsloven selskapene å gi informasjon om hvem som per 1. januar i ligningsåret eier aksjer i selskapet, og hvor mange aksjer den enkelte skattyter eier. Dette blir registrert i aksjonærregisteret. I slike tilfeller vil derfor ligningsmyndighetene ha informasjon om hvilke aksjer som har byttet eier. Kravet om at skattyter må flytte til et land som er omfattet av den nordiske bistandsavtale eller skatteavtale med Norge, må imidlertid av ligningstekniske hensyn også gjelde når skattyter kun har aksjer i norske selskaper på utflyttingstidspunktet.

For å sikre at norske ligningsmyndigheter får informasjon om realisasjon av aksjer i utlandet, bør retten til utsettelse videre gjøres betinget av at skattyter for det enkelte inntektsår bekrefter skriftlig til norske myndigheter at aksjene som skattyter eide ved utflyttingen er i behold. I tillegg må skattyter gi opplysning om sin skattemessige bostedsadresse, slik at norske myndigheter har kontroll på at skattyter ikke flytter utenfor EØS-området uten at det gis sikkerhetsstillelse. Hvis denne informasjonsplikten ikke overholdes, utlignes den beregnede skatten, selv om aksjene ikke er realisert. Departementet foreslår at skattyters opplysningsplikt etter utflytting fastsettes av departementet i forskrift.

Hvis skattyter selger aksjene eller flytter utenfor EØS-området innen 5 år etter at skattemessig bosted til Norge opphørte, må skattyter informere norske myndigheter om den beskatningsutløsende hendelsen innen en fastsatt frist. Departementet foreslår at fristen til å gi ligningsmyndighetene informasjon fastsettes av departementet i forskrift.

11.4.4 Forslagets forhold til EØS-avtalen

Ved vurderingen av forslagets forhold til EØS-avtalen, kan det tas utgangspunkt i EF-domstolens avgjørelse i *Lasteyrie du Saillant*. Som det fremgår av denne, var den franske utflyttingsskatten ikke i samsvar med EF-traktaten og retten til fri etablering, da den forskjellbehandlet skattytere som flyttet til utlandet og skattytere som flyttet i Frankrike. Som grunnlag for dette ble det fremhevet at utsettelse med betaling av skatten ikke ble gitt automatisk, at det var tyngende betingelser for utsettelse, herunder at det måtte stilles sikkerhet, og at det var andre og mildere måter å hindre skattemotivert utflytting på.

Forslaget til norsk utflyttingsskatt, som presentert ovenfor, gir skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer automatisk en rentefri utsettelse med betaling av skatten til aksjene realiseres i utlandet. Det skal ikke stilles noen sikkerhet for skattekravet eller pålegges andre tyngende vilkår for utsettelse når skattyter flytter innenfor EØS-området. Det er i tillegg andre elementer i forslaget som gjør at ordningen fremstår gunstigere for skattyter enn etter den franske ordningen, som blant annet innføring av et bunnbeløp for beskatning og lik rett til fradrag for latente tap som skatteplikt for latente gevinster.

Departementet er av den oppfatning at den foreslåtte ordningen ikke innebærer noen restriksjon i strid med EØS-avtalen. På bakgrunn av at utlignin-

gen av beskatningen automatisk utsettes uten sikkerhetsstillelse frem til realisasjonen, at skattyter kan velge mellom verdien på utflyttingstidspunktet og den faktiske salgsprisen, og at beskatningsplikten bortfaller hvis gevinsten ikke er realisert eller skattyter flytter hjem igjen innen 5 år etter utflyttingen, hindres personlige skattytere i å flytte til utlandet av skattemessige årsaker, samtidig som de ikke blir forskjellsbehandlet i forhold til skattytere som realiserer gevinsten i Norge. Departementet finner således at forslaget ikke innebærer noen begrensninger i norske skattyteres mulighet til å etablere seg, arbeide eller investere i et annet EØS-land, og at det fremlagte forslaget derfor ikke strider mot Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

11.4.5 Gevinst på andel i deltakerlignet selskap

I motsetning til aksjegevinster, har Norge etter gjeldende rett hjemmel til å beskatte gevinster på andeler realisert etter utflytting. Selv om alminnelig skattepliktig til Norge opphører ved flytting til utlandet, blir skattyter begrenset skattepliktig til Norge for inntekt av virksomhet som drives eller bestyres herfra. Behovet for en generell utflyttingsskatt på gevinster realisert etter utflytting er derfor ikke like sterkt til stede for andeler i deltakerlignede selskap.

Hvis det deltakerlignede selskapet slutter å drive virksomhet i Norge, har imidlertid ikke Norge lenger beskatningsrett til inntekter deltakeren oppebærer fra selskapet, herunder gevinster ved realisasjon av andelen. Verdistigning på andelen kan ha grunnlag i at deltakeren kun har tatt ut utdelinger innenfor skjermingsfradraget, og at selskapet har oppebåret skattefrie aksjeinntekter i henhold til fritaksmetoden. Dette er verdistigning som har tilknytning til virksomheten som ble drevet i Norge, men som Norge etter gjeldende rett ikke kan skattlegge. Skattyter kan således unngå norsk beskatning på verdistigningen ved å flytte til utlandet, og så la virksomheten i Norge opphøre.

For å unngå at skattyter flytter til utlandet, for så å la virksomheten i Norge opphøre før realisasjon av andelen, foreslår departementet at den generelle utflyttingsskatt som foreslås for aksjegevinster skal gjelde tilsvarende når skattyter flytter til utlandet med latente gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper. Dette vil sikre at fortjeneste som er opptjent mens skattyter er bosatt i Norge blir gjenstand for skattplikt til Norge.

For at utflyttingsskatten skal treffe de tilsiktede situasjonene, er det nødvendig å utvide realisasjonsbegrepet, slik at også opphør av virksomhet anses som realisasjon av andel. Dette vil innebære at det beregnes en skattepliktig gevinst ved utflytting, men utligningen utsettes (med eller uten sikkerhetsstillelse) frem til andelen realiseres eller virksomheten opphøres. Tidsbegrensningen på fem år vil gjelde tilsvarende i slike tilfeller.

I de tilfeller hvor andelen realiseres uten at virksomheten er opphørt, vil Norge ha beskatningshjemmel i de alminnelige regler om begrenset skatteplikt i skatteloven § 2–3 første ledd. Den begrensede skatteplikten vil omfatte både verdistigning før og etter utflyttingen, i motsetning til utflyttingsskatten som kun omfatter verdistigning frem til utflyttingstidspunktet. I slike tilfeller med dobbel beskatningshjemmel, må beskatningsretten etter skatteloven § 2–3 første ledd gå foran beskatningsretten etter den foreslåtte utflyttingsskatten. Innføring av en generell utflyttingsskatt har derfor først og fremst virkning for de tilfeller hvor virksomheten i Norge opphører før realisasjon innen fem år etter at skattyter flyttet til utlandet.

Det vises til forslag til ny § 2–3 tredje ledd i skatteloven.

For den løpende overskuddsbeskatning og uttaksbeskatning av andelseierne ser departementet foreløpig ikke noe behov for en utflyttingsskatt. Den kildebaserte, begrensede skatteplikt som her vil gjelde etter utflytting, antas tilstrekkelig.

11.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Verdsettelse av aksje- og andelsverdi på utflyttingstidspunktet vil medføre merarbeid for ligningsmyndighetene. Markedsverdien på utflyttingstidspunktet må fastsettes for hver aksje skattyter eier, selv om skatteplikten kan bortfalle som følge av at aksjene ikke realiseres innen 5 år etter utflyttingen, eller skattyter igjen blir skattepliktig til Norge før aksjene er realisert. Fastsettelse av metode for beregning av markedsverdi for ikke-børsnoterte aksjer og andre selskapsandeler i forskrift, kan lette dette arbeidet, da fastsettelsespraksisen blir mer standardisert.

Innføringen av informasjonsplikt i forbindelse med realisasjon av aksjer og andeler i utlandet, krever utvidet ressursbruk i ligningsforvaltningen, for å sikre at disse opplysningene blir mottatt og behandlet. Ettersom de årlige opplysningene kan føres på den enkelte skattyters konto i aksjonærregisteret, unngår man imidlertid å måtte opprette ytterligere registre. De administrative konsekvensene ved innføring av en slik informasjonsplikt bør derfor være moderate.

De foreslåtte reglene skal hindre provenytap som følge av innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden. Endringene vil således ikke ha provenyvirkninger av betydning i forhold til gjeldende regler.

De foreslåtte reglene forutsetter at departementet gir omfattende forskrifter til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene, herunder regler om rett til utsettelse med utligningen, sikkerhetsstillelse, rentefritak, gevinstberegning, realisasjonsbegrepet og oppgaveplikt. Departementet tar sikte på å sende forskriftsforslag på høring i løpet av våren 2006.

11.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

12 Svalbard og skattereformen

12.1 Innledning

Svalbard er en del av kongeriket Norge i forfatningsrettslig forstand. For skatt til Svalbard gjelder imidlertid en egen skattelov som gjør Svalbard til eget beskatningsområde, jf. lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. På Svalbard er det gjennomført en særskilt ordning med brutto trekk i lønnsinntekt. For øvrig er mange av skattereglene i skatteloven for fastlandet gitt tilsvarende anvendelse på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 3–1. Skattesatsene er imidlertid vesentlig lavere enn på fastlandet.

Fritaksmetoden gjelder fullt ut på Svalbard, med de samme begrensninger som på fastlandet, jf. omtale i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005). Andre sider ved forholdet mellom skattereformen og skattereglene for Svalbard ble ikke vurdert i proposisjonen. Forslag til endringer i svalbardskatteloven som følge av skattereformen fremmes her.

Den særlige lønnstrekkordningen er spesiell for Svalbard. For øvrig bør beskatningen på Svalbard fortsatt bygge på samme hovedløsninger som på fastlandet. Dette sikrer at et kjent og mye anvendt regelverk legges til grunn også på Svalbard. Nedenfor fremmes forslag som innebærer at hovedprinsippene i selskaps- og bedriftsbeskatningen på fastlandet etter skattereformen også gis anvendelse på Svalbard. De avvikende skattesatsene, den særlige lønnstrekkordningen og behovet for et enkelt skattesystem på Svalbard, nødvendiggjør enkelte modifikasjoner i forhold til løsningene på fastlandet.

12.2 Kort oversikt over gjeldende skatteregler på Svalbard

Både personer og selskaper kan ha alminnelig skatteplikt til Svalbard. Av svalbardskatteloven § 2–1 følger at personer som er bosatt på Svalbard skal svare skatt av hele sin formue og inntekt der. Som bosatt på Svalbard regnes personer som har tatt varig opphold der. Ved opphold av mer enn tolv måneders varighet regnes skattyter som bosatt på Svalbard fra begynnelsen av oppholdet. Alminnelig skatteplikt for selskaper som er hjemmehørende på Svalbard følger av svalbardskatteloven § 2–3. For å regnes som hjemmehørende på Svalbard må selskapet ha kontor på Svalbard og ledes derfra, jf. § 2–3 første ledd annet punktum.

Personer har begrenset skatteplikt til Svalbard for inntekt som er vunnet ved arbeid eller virksomhet der, dersom oppholdet på Svalbard varer sammenhengende i minst 30 dager. På samme måte er selskaper skattepliktige til Svalbard for inntekter vunnet ved virksomhet utført der, såfremt virksomheten varer i minst 30 dager sammenhengende. Det vises til svalbardskatteloven §§ 2–2 og 2–4 om begrenset skatteplikt til Svalbard for henholdsvis personer og selskaper.

Skattleggingen av lønnsinntekter gjennomføres ved at arbeidsgiver trekker skatt med en prosentvis andel av arbeidstakers bruttolønn. For å falle inn under bruttotrekkordningen er det en forutsetning at det enkelte arbeidsopphold overstiger 30 døgn. Fra og med inntektsåret 2004 har skattesatsen for lønnsinntekter vært 8 prosent. For arbeidstakere på Svalbard som er medlemmer av den norske folketrygden skal det i tillegg svares trygdeavgift på 7,8 prosent.

Annen inntekt og formue lignes på vanlig måte. Det er i all hovedsak de samme regler som gjelder for beskatning av inntekt fra næringsvirksomhet på Svalbard som på fastlandet. Dette gjelder enten virksomheten utøves av selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonforetak), deltakerlignet selskap eller aksjeselskap. Kapital- og selskapsskattesatsen på Svalbard er på 10 prosent. Delingsmodellen for selvstendig næringsdrivende og aktive selskapsdeltakere gjelder også på Svalbard. Avkastningen av virksomheten inngår i alminnelig inntekt og skattlegges med en sats på 10 prosent, mens beregnet personinntekt kun er grunnlag for å fastsette trygdeavgift for den næringsdrivende/aktive selskapsdeltaker. Marginalskattesatsen for delingspliktige er dermed 20,7 prosent, både på lavere og høyere inntekter. Det er ikke toppskatt på Svalbard.

Også skattelovens øvrige regler om inntektsfastsettelsen er i all hovedsak gitt tilsvarende anvendelse på Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 3–1.

Reglene om godtgjørelse i selskapsutbytte er gitt anvendelse på Svalbard. Det innebærer at aksjonærer hjemmehørende på Svalbard får fradrag for godtgjørelse i utlignet skatt når utbytte deles ut

fra et selskap som er hjemmehørende på Svalbard. Dersom det utdelende selskap er skattepliktig til et annet beskatningsområde for hele sin inntekt, herunder fastlandet, har aksjonærer ikke rett til godtgjørelse. Skattleggingen av aksjegevinster mv. er annerledes på Svalbard enn på fastlandet ved at RISK-reglene ikke er gjort gjeldende der, jf. svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd. Bakgrunnen for at RISK-reglene ikke er gjort gjeldende på Svalbard er behovet for enkle regler og de lave skattesatsene på Svalbard.

Fastlandsreglene om formuesskatt er gitt tilsvarende anvendelse på Svalbard. Det vil si at personer som er alminnelig skattepliktige til Svalbard er skattepliktige dit for hele sin formue. Tilsvarende er begrenset skattepliktige personer skattepliktige til Svalbard for formue som befinner seg der. Formuesskatt til Svalbard ilegges etter en egen progressiv satsstruktur som er basert på formuesskattesatsene på fastlandet, men som avviker fra fastlandssatsene på enkelte punkter.

12.3 Kort oversikt over skattereformen på fastlandet – særlig om skjermingsmetoden

Den vedtatte skattereformen fra 2004 bygger på St.meld. nr. 29 (2003–2004) *Om skattereform* (skattemeldingen). Meldingen bygget igjen på Skaugeutvalgets utredning, NOU 2003:9, som la grunnlaget for skattereformen. En viktig målsetning i denne reformen er harmonisering av satsstrukturen i skattesystemet. Siden forrige skattereform i 1992, har satsforskjellen på arbeids- og kapitalinntekter økt fra 28,1 til 36,7 prosentpoeng. Dette har ledet til at mange skattytere søker å få klassifisert arbeidsinntekter som kapitalinntekter. I denne sammenheng har ikke delingsmodellen virket etter hensikten. For å redusere denne forskjellen ble skjermingsmetoden introdusert, samtidig som marginalskattesatsen på arbeidsinntekter reduseres. Skjermingsmetoden skal sikre en mer effektiv beskatning av arbeidsinntekter, og hindre at arbeidsavkastning kan fremstå som kapitalinntekt med lavere effektiv beskatning.

Grunnprinsippet i skjermingsmetoden er at avkastning av den investerte kapital som overstiger avkastningen av en risikofri investering, skattlegges særskilt. Skattleggingen gjennomføres ved at den delen av inntekten som ligger innenfor den risikofrie avkastningen, skjermes for ekstrabeskatning gjennom et skjermingsfradrag. Skjermingsmetoden for personlige aksjonærer (aksjonærmodellen) ble vedtatt av Stortinget i forbindelse med budsjettet for 2005, og trer i kraft fra 1. januar 2006. Skjermingsmetoden for personlige deltakere i deltakerlignede selskaper og for selvstendig næringsdrivende ble vedtatt i Revidert nasjonalbudsjett 2005 og trer i kraft fra samme tidspunkt som aksjonærmodellen. Personlige aksjonærer og deltakere skattlegges særskilt ved utdelinger fra selskapet. Beskatning av selvstendig næringsdrivende skal imidlertid skje løpende, og ikke ved uttak. Årsaken til at uttaksbeskatning ikke skal gjennomføres for denne gruppen er at all opptjening skjer hos det samme subjektet, og at uttak ikke kan knyttes til overføring fra et subjekt til et annet. En uttaksmodell for næringsdrivende ville blitt komplisert og vanskelig å praktisere.

Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) og Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) for en nærmere redegjørelse for skjermingsmetoden.

12.4 Gjennomføring av skattereformen på Svalbard – departementets vurderinger og forslag

12.4.1 Utgangspunkt

Etter departementets vurdering er det et hensiktsmessig utgangspunkt at de samme hovedløsninger legges til grunn i selskaps- og virksomhetsbeskatningen på Svalbard og på fastlandet. Samtidig er det behov for et enkelt og robust regelverk som tar hensyn til de særlige forholdene og behovene på Svalbard. Også satsstrukturen på Svalbard og lønnstrekkordningen kan nødvendiggjøre noen modifikasjoner i forhold til de løsningene som er vedtatt for fastlandet.

For selskaper og personlige selskapsdeltakere foreslås i utgangspunktet beskatning etter samme prinsipp som på fastlandet, med ordinær overskuddsbeskatning og ytterligere beskatning ved utdelinger fra selskapet.

Som på fastlandet foreslås at utdeling fra selskap til personlig aksjonær og andre personlige selskapsdeltakere skattlegges særskilt hos disse. Det vil si at skattleggingen knyttes til utdelinger fra selskapet etter de samme hovedprinsippene som gjelder i fastlandsbeskatningen ved utdelinger til deltaker i aksjeselskaper og i deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskaper, kommanditselskaper mv.).

Det foreslås derimot ikke at personlige aksjonærer og deltakere skal få skjermingsfradrag i inntekter som deles ut fra selskapet. En slik løsning vil

medføre en betydelig forenkling av ligningsbehandlingen. Departementet viser også til at det lave skattenivået på Svalbard kan begrunne en slik løsning. Den totale skattebelastningen for utbytte og gevinst på aksjer og andeler vil på Svalbard likevel være vesentlig lavere enn på fastlandet. Med en skattesats på selskapsoverskudd på 10 prosent og en særskilt skattlegging av utdelinger og gevinster med 10 prosent, blir den totale skattebelastningen, selskap og deltaker sett under ett, 19 prosent. På fastlandet vil aksjonær/deltaker sett under ett med selskapet måtte svare 28 til 48,16 prosent skatt, avhengig av skjerming.

Departementet foreslår at skjermingsmetoden for selvstendig næringsdrivende gjennomføres som på fastlandet, med løpende beregning av personinntekt. På samme måte som på fastlandet må forskjellen i beskatning for selvstendig næringsdrivende og selskaper først og fremst ses i sammenheng med problemer knyttet til uttaksbeskatning av selvstendig næringsdrivende. Uttaksbeskatning av selvstendig næringsdrivende ville vært komplisert og ressurskrevende å gjennomføre idet skattleggingen ikke kan knyttes til overføringer mellom ulike subjekter. Departementet viser videre til at marginalskattesatsen for selvstendig næringsdrivende som er medlemmer av den norske folketrygden er 20,7 prosent (10 prosent skatt pluss 10,7 prosent trygdeavgift), og således er høyere enn for aksjonærer og deltakere. Skjermet del av overskuddet fra enkeltpersonforetak vil imidlertid kun bli skattlagt med 10 prosent. Den totale skattebelastningen for ulike virksomheter og selskaper blir forholdsvis likeartet med de foreslåtte løsninger.

12.4.2 Behovet for endringer i lønnsbeskatningen på Svalbard

Etter Regjeringens vurdering bør det fortsatt være et moderat skattenivå på lønn på Svalbard.

Gjennomføringen av skattereformen på Svalbard nødvendiggjør en harmonisering av satsstrukturen mellom lønn og utbetaling av selskapsoverskudd til personlige skattytere, på samme måte som en slik harmonisering er en forutsetning for gjennomføring av skattereformen på fastlandet. Det har for øvrig vært en utvikling i velferdsnivå og kommunikasjonsmuligheter som tilsier at skattesatsen for lønnsinntekter heves noe.

Den totale skattebelastningen på utdelt overskudd fra selskap (selskap og deltaker sett under ett) vil, med de foreslåtte løsninger, være 19 prosent, mens skattebelastningen for arbeidstakere under lønnstrekkordningen i 2005 er 15,8 prosent (8 prosent skatt og 7,8 prosent trygdeavgift). Dersom ikke skattesatsen for lønnsinntekter heves, vil personlige aksjonærer og deltakere kunne spare skatt ved å ta ut lønninger og godtgjørelse fremfor at selskapet foretar utdelinger til eierne. Skattesatsen i lønnstrekkordningen bør heves fra 8 til 12 prosent. Dette vil sikre at lønnsinntekter fra aksjeselskap og særskilt godtgjørelse fra deltakerlignet selskap skattlegges forholdsvis likt med annet uttatt overskudd.

12.5 Aksjegevinster som realiseres etter utflytting fra fastlandet

Som beskrevet under avsnitt 12.4.1 vil den totale skattebelastningen for aksjonær/deltaker og selskap sett under ett være 19 prosent på Svalbard, mot 28 til 48,16 prosent på fastlandet avhengig av skjerming. Av denne grunn kan skattytere med alminnelig skatteplikt til fastlandet, ønske å ta opphold på Svalbard i en periode for å bli ansett skattemessig bosatt der og realisere aksjegevinster under oppholdet der.

Departementet foreslår endringer i reglene om beskatning av gevinst på aksje eller andel etter utflytting fra Norge, jf. kapittel 11 i denne proposisjonen. Bestemmelsen som foreslås vil innebære at gevinster på aksjer som innehas på tidspunktet for utflytting fra Norge, blir skattepliktige dit som om de ble realisert på utflyttingstidspunktet. Det gis utsettelse med beskatningen dersom skattyter stiller betryggende sikkerhet for skattekravet. Dersom flyttingen skjer til et land innenfor EØS, skal skattyter få utsettelse uten at det kreves slik sikkerhetsstillelse. Skatteplikten til Norge for gevinst på aksjene eller andelene bortfaller dersom aksjene eller andelene ikke realiseres innen fem år etter utflytting.

Departementet foreslår at bestemmelsen gis tilsvarende anvendelse ved utflytting fra fastlandet til Svalbard. Realisasjon av aksjer og andeler under opphold på Svalbard er innberetningspliktig til norske ligningsmyndigheter. Departementet antar derfor at det ikke er nødvendig å stille krav om sikkerhetsstillelse for skatteforpliktelsen i disse tilfellene. På denne bakgrunn foreslås det at utflytting til Svalbard i denne sammenheng likestilles med utflytting til et land innenfor EØS.

Det bunnbeløpet som foreslås i den reviderte femårsregelen, foreslås ikke gjort gjeldende ved flytting fra fastlandet til Svalbard. Dette må ses i sammenheng med at skattesystemet på Svalbard er en del av det samlede norske skattesystemet og at norsk kontroll med begge beskatningsområdene

reduserer praktiske problemer med gjennomføringen av denne utflyttingsregelen. Det er derfor intet tilsvarende behov for å begrense bestemmelsens anvendelsesområde.

Departementet vil fortløpende vurdere behovet for å gi nærmere regler om skatteplikt til fastlandet for inntekter på aksjer eller andeler for å hindre skattemotiverte utflyttinger til Svalbard.

Dersom skattyter, som tidligere har vært bostedsskattepliktig til fastlandet, flytter fra Svalbard til en stat innenfor EØS, vil ikke skattekravet forfalle til betaling. Femårsperioden skal i disse tilfellene regnes fra bostedsskatteplikten til fastlandet opphører. Hvis skattyter flytter til et land utenfor EØS vil skattekravet forfalle til betaling ved flyttingen.

Når skattyter tar opphold på Svalbard, vil vedkommende ha alminnelig skatteplikt dit etter svalbardskatteloven § 2–1. Gevinst på aksjer og andeler som fanges opp av femårsregelen vil derfor være skattepliktig både til Svalbard og til fastlandet. For å unngå dobbeltbeskatning foreslås at skatt som er ilagt og betalt på disse inntektene til Svalbard, skal trekkes fra ved beregningen av skatteskyldig beløp til fastlandet (kredit). Departementet vil ved forskrift regulere den nærmere gjennomføringen av skattleggingen.

Det vises til forslaget om endring av § 2–35 annet ledd. Det foreslås at bestemmelsen får en ny inndeling, men det er ikke tilsiktet materielle endringer utover det som følger av annet ledd bokstav b.

12.6 Formuesskatt

Som et ledd i gjennomføringen av skattereformen foreslås lettelser i formuesskatten på fastlandet. Det legges opp til tilsvarende lettelser i formuesskatten på Svalbard, se nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2005–2006).

12.7 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte løsninger er, med noen forenklinger, de samme som er vedtatt som ledd i skattereformen på fastlandet. Forslagene innebærer at delingsmodellen oppheves på Svalbard, noe som innebærer en ikke ubetydelig forenkling av regelverket. Departementet antar at forslagene verken for skattyterne eller ligningsetaten, vil medføre merarbeid av betydning.

De foreslåtte endringer i skatteleggingen på Svalbard anslås å gi Svalbard om lag 13 mill. kroner i økte skatteinntekter, i hovedsak som følge av økt skattesats på lønnsinntekter.

12.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2006.

13 Opphevelse av ekstra arbeidsgiveravgift på lønnsinntekter over 16 G

Når arbeidstaker mottar ytelser fra samme arbeidsgiver på mer enn 16 ganger gjennomsnittet av grunnbeløpet i folketrygden (G) i inntektsåret, skal det i tillegg til de ordinære satsene beregnes en ekstra arbeidsgiveravgift på 12,5 prosent av det overskytende beløpet, jf. folketrygdloven § 23–2 tolvte ledd annet punktum og vedtak 25. november 2004 nr. 1548 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2005 § 1 n. Tillegget på 12,5 prosent gjelder uansett sone.

Departementet foreslår at den ekstra arbeidsgiveravgiften på ytelser over 16 G oppheves. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til opphevelse av folketrygdloven § 23–2 tolvte ledd annet punktum. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

14 Endringer i reglene om fremføring av underskudd

14.1 Innledning og sammendrag

Skatteutvalget foreslo i sin utredning (NOU 2003: 9 Skatteutvalget) å oppheve bestemmelsen om bortfall av adgangen til fremføring av underskudd ved opphør av næring og en avvikling av begrensningen i adgangen til å fremføre underskudd til ti år. I Skattemeldingen (St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform) uttalte departementet at en ville ta initiativ til å foreta endringer i reglene om fremføring av underskudd som foreslått av utvalget.

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om å avvikle den gjeldende tiårs-begrensningen i retten til fremføring av underskudd etter skatteloven § 14–6 første ledd. Det foreslås videre å oppheve regelen i skatteloven § 14–6 annet ledd om bortfall av rett til å fremføre underskudd ved opphør av næring.

14.2 Avvikling av begrensningen i adgangen til fremføring av underskudd til ti år

14.2.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etter gjeldende regler gis det fradrag for underskudd som skattyteren har hatt de siste ti årene. Underskudd i et tidligere år skal være fratrukket i sin helhet før det gis fradrag for underskudd i et senere år. Se skatteloven § 14–6 første ledd første og annet punktum.

Retten til fremføring av underskudd ble innført fra og med inntektsåret 1951, samtidig med at skattelovenes alminnelige bestemmelser om gjennomsnittsligning ble satt ut av kraft (jf. lov 13. juni 1952 nr. 8 om midlertidig tillegg til skattelovene for landet og for byene av 18. august 1911). Reglene gikk opprinnelig ut på at det kunne kreves fradrag for underskudd som den skattepliktige hadde hatt i de to forutgående årene. Ved lov 6. juli 1957 nr. 12 og nr. 13 ble adgangen til fremføring av underskudd utvidet slik at underskudd kunne kreves fradratt i overskudd i de ti påfølgende årene. Utvidelsen ble begrunnet blant annet med at det var nødvendig å sikre at det for næringer hvor driftsresultatene varierte sterkt over tid ble gitt full mulighet til å avregne underskudd mot overskudd og med at en på denne måten bidro til å sikre effektivt fradrag for avskrivninger på driftsmidler. (Se Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24–25, med videre henvisninger til Innstilling III fra Skattelovutvalget 1947.)

14.2.2 Skatteutvalgets utredning

Skatteutvalget foreslo i sin utredning (NOU 2003: 9 Skatteutvalget) å fjerne tiårs-begrensningen i fremføringsadgangen. Utvalget antok at den gjeldende begrensningen er begrunnet i administrative hensyn. Utvalget kunne imidlertid ikke se at administrative hensyn kan begrunne en slik regel.

Bedriftsforbundet, Byggenæringens landsforening, Den norske advokatforening, Den norske Forleggerforening, Den norske Revisorforening, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, IKT-Norge, Norske Sivilingeniørers Forening, Næringsforeningen i Trondheim, Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet og *Storbedriftenes skatteforum* støttet forslaget i høringsrunden. *Skattedirektoratet* la til grunn at endringen kan innebære visse forvaltningsmessige problemer, men mente at endringen likevel bør gjennomføres.

14.2.3 Departementets vurderinger

Departementet antar at grensen for fremføring av underskudd på ti år er satt etter en avveining av administrative hensyn og hensynet til å sikre at skattyterne får fradrag for underskudd i senere inntekt. I Innstilling III fra Skattelovutvalget 1947, som lå til grunn for utvidelsen av fremføringsadgangen til ti år i 1957, heter det at en så lang overføringsperiode skulle kunne være tilstrekkelig for alle praktisk forekommende tilfelle (jf. innstillingen på side 11).

Departementet legger til grunn at det ikke ofte oppstår situasjoner der det er behov for å kunne fremføre underskudd ut over ti år.

En avvikling av tidsbegrensningen i adgangen til fremføring av underskudd vil likevel innebære økt grad av symmetri og nøytralitet i beskatningen ved at sikkerheten for fradrag for påløpte utgifter økes. Det vises til at tidsbegrensningen i adgangen til å fremføre underskudd i inntekt som er særskat-

tepliktig etter petroleumsskatteloven ble opphevet med virkning fra 2002 (jf. lov 15. juni 2001 nr. 39).

Departementet antar at en avvikling av tiårsbegrensningen ikke vil medføre administrative problemer av avgjørende betydning. Det vises i denne sammenheng til at Skattedirektoratet i sin høringsuttalelse til Skatteutvalgets utredning legger til grunn at en avvikling av tiårsbegrensningen kan innebære visse forvaltningsmessige problemer, men mener at endringen likevel bør gjennomføres (jf. avsnitt 14.2.2).

På bakgrunn av dette foreslår departementet at tidsbegrensningen for fremføring av underskudd avvikles. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14–6.

14.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

En avvikling av tiårsbegrensningen for fremføring av underskudd antas ikke å få vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

14.3 Fremføring av underskudd ved opphør av næring

14.3.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Etter gjeldende regler faller adgangen til fremføring av underskudd i virksomhet bort når virksomheten opphører, herunder når virksomheten overdras til andre, jf. skatteloven § 14–6 annet ledd.

Som nevnt ovenfor under avsnitt 14.2.1 ble adgangen til fremføring av underskudd utvidet ved lov 6. juli 1957 nr. 12 og nr. 13, slik at underskudd kunne kreves fradratt i overskudd i de ti påfølgende årene. Samtidig ble det imidlertid også foretatt innstramminger i adgangen til å fremføre underskudd på en del punkter, blant annet slik at den bare skulle gjelde for næringsdrivende, og slik at fradrag bare kunne gjøres i senere inntekt fra den næring hvor underskuddet var oppstått. Det ble også lovfestet at adgangen til underskuddsfremføring skulle falle bort når den skattepliktige nedlegger eller på annen måte opphører med næringen, herunder når virksomheten overdras til andre.

Ved lov av 19. juni 1964 nr. 18 ble begrensningen i fremføringsadgangen til bare å gjelde næringsdrivende og til bare å omfatte fradrag i inntekt av samme næring som underskuddet skrev seg fra opphevet. Bestemmelsen om at fremføringsadgangen faller bort når den skattepliktige nedlegger eller på annen måte opphører med næringen ble imidlertid (med en lovteknisk endring) opprettholdt.

14.3.2 Skatteutvalgets utredning

Som nevnt ovenfor foreslo Skatteutvalget i sin utredning (NOU 2003: 9 Skatteutvalget) at den gjeldende regelen om avskjæring av rett til å fremføre underskudd ved opphør av næring oppheves. Forslaget ble begrunnet med at det i dag er vid adgang til å avregne underskudd fra en virksomhet i inntekt fra andre kilder før virksomheten opphører. Utvalget kunne på denne bakgrunn ikke se sterke grunner til at retten til å fremføre underskudd skal bortfalle når virksomheten opphører.

Av høringsuttalelsene til Skatteutvalgets utredning fremgår at *Bedriftsforbundet, Byggenæringens landsforening, Den norske advokatforening, Den norske Forleggerforening, Den norske Revisorforening, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, IKT-Norge, Norske Sivilingeniørers Forening, Næringsforeningen i Trondheim, Næringslivets Hovedorganisasjon, Oljeindustriens Landsforening, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet* og *Storbedriftenes skatteforum* støtter forslaget. *Bedriftsforbundet, Oljeindustriens Landsforening, Skattedirektoratet* og *Storbedriftenes skatteforum* bemerker at den gjeldende regelen innebærer vanskelige skjønnsmessige vurderinger. *Norske Sivilingeniørers Forening* ber om at det i tillegg vurderes å innføre en utvidet adgang til tilbakeføring av underskudd ved opphør av næring. *Skattedirektoratet* mener det bør vurderes å gjeninnføre den tidligere bestemmelsen i skatteloven 1911 § 53 første ledd sjuende punktum om bortfall av adgangen til fremføring av underskudd når det ved endringer i eierforholdene i hovedsak tilsiktes skattemessige fordeler. *Ligningsutvalget* mener det kunne være arbeidsbesparende for skatteetaten å begrense adgangen til fremføring av underskudd i næring slik at det bare kan føres til fradrag i fremtidig underskudd i næring.

14.3.3 Departementets vurderinger

Departementet mener at en bør oppheve regelen om avskjæring av rett til underskuddsfremføring ved opphør av næring. Det antas at lovgrunnen for bortfallsregelen ved opphør av næring i hovedsak var at en ønsket å hindre misbruk av fremføringsadgangen slik at fradraget ikke kommer den eller de skattytere som i sin tid har hatt underskuddet til gode (jf. Ot.prp. nr. 11 (1957) side 24–25). Den gjeldende regelen om avskjæring av rett til å framføre underskudd ved opphør av næring mangler imidlertid god sammenheng med de øvrige reglene om samordning av underskudd. Etter gjeldende regler er det fremføringsrett også utenfor næring, og fremføringsretten for næringsunderskudd er ikke

begrenset til å gjelde fradrag i inntekt fra samme næring senere år.

Bestemmelsen har dessuten medført avgrensningsproblemer i praksis. Blant annet har det vært nødvendig å avgjøre om en skattyters økonomiske aktivitet utgjør en eller flere næringer, og om et avbrudd i en næring innebærer at næringen er opphørt i bestemmelsens forstand.

Som nevnt i St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om skattereform på side 53 antar departementet at det er stor aktivitet blant skattytere når det gjelder å nyttiggjøre seg fremførbare underskudd i selskaper ved skattemotiverte transaksjoner. I slike tilfeller kan det være vanskelig å anvende den alminnelige ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring. Ved en avvikling av regelen om avskjæring av rett til å fremføre underskudd ved opphør av næring er det derfor behov for regler om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det innført en avskjæringsregel i skatteloven § 14–90 for å forhindre skattemotiverte overføringer av eierandeler i selskap med generelle skatteposisjoner, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) på side 82 flg. Innføringen av avskjæringsregelen hadde sammenheng med innføringen av fritaksmetoden for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer innenfor selskapssektoren. Avskjæringsregelen innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for en transaksjon. Dersom det er sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er å utnytte generelle skatteposisjoner, skal retten til å utnytte posisjonene falle bort. Departementet legger til grunn at avskjæringsregelen i skatteloven § 14–90 vil komme til anvendelse i tilfeller der det er gjennomført skattemotiverte endringer i eierforholdene og adgangen til fremføring av underskudd ville være bortfalt etter den någjeldende bestemmelsen i skatteloven § 14–6 annet ledd. Det er derfor ikke behov for en særlig bestemmelse om bortfall av rett til underskuddsfremføring ved skattemotiverte endringer i eierforholdene.

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet at bestemmelsen om avskjæring av rett til å framføre underskudd ved opphør av næring oppheves. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14–6.

14.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å avvikle regelen om bortfall av retten til å fremføre underskudd ved opphør av næring anslås å gi et provenytap på om lag 55 mill. kroner påløpt. Forslaget har ingen bokført virkning i 2006, ettersom skattyterne som berøres av forslaget i hovedsak er etterskuddspliktige.

Administrativt vil endringen kunne medføre visse lettelser, fordi den gjeldende regelen som nevnt ovenfor under avsnitt 14.3.3 kan innebære vanskelige skjønnsmessige avgjørelser.

15 Innføring av fradragsrett for eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv.

15.1 Innledning

Fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter mv. i selskapssektoren som ble innført med virkning fra og med 26. mars 2004, innebærer at kostnader tilknyttet aksjeinntekter mv. som er skattefrie etter fritaksmetoden, ikke kan føres til fradrag. Dette følger av at den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6–1 bare omfatter kostnader med tilknytning til skattepliktige inntekter. Departementet foreslår å innføre fradragsrett for eierkostnader som ville vært direkte fradragsberettiget før fritaksmetoden ble innført, dvs. løpende eierkostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter mv. For kostnader som tidligere ville vært aktiveringspliktige som en del av aksjens kostpris, herunder særlig ervervs- og realisasjonskostnader, foreslås ingen endring.

15.2 Fritaksmetodens betydning for retten til fradrag for kostnader med tilknytning til aksjeinntekter

Fritaksmetoden innebærer at selskapsaksjonærer i hovedregelen fritas fra beskatning av gevinst og utbytte på aksjer, samtidig som det ikke innrømmes fradragsrett for tilsvarende tap. For øvrig er selskaper løpende skattepliktig for sine inntekter. Fritaksmetoden forhindrer at aksjeinntekter blir beskattet flere ganger i eierkjede med norske selskaper og selskaper innenfor EØS-området (kjedebeskatning), og harmonerer med det uttaksprinsipp som ligger til grunn for aksjonærmodellen, som medfører at aksjeinntekter som overstiger risikofri avkastning, beskattes når de tas ut av selskapssektoren.

Før innføring av fritaksmetoden var selskapsaksjonærer skattepliktig for aksjeinntekter og hadde derfor fradragsrett etter hovedregelen i skatteloven § 6–1 for alle kostnader med tilknytning til aksjeinntekter. Tilsvarende fradragsrett har aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden.

Visse kostnader var imidlertid ikke direkte fradragberettiget, men skulle aktiveres. Disse kostnadene kom først til fradrag ved gevinst- eller tapsoppgjøret som ble foretatt ved realisasjon av aksjen. I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.3.2 ble aktiveringspliktige kostnader omtalt som følger:

> «Dette gjelder for det første det beløp skattyter har betalt for aksjen, jf. skatteloven § 10–32 annet ledd siste punktum. Betalingen for aksjen medfører ingen verdireduksjon på skattyters hånd, idet den forutsetter at skattyter mottar tilsvarende aksjeverdier (ombytting av verdier).
>
> Aktiveringsplikten omfattet imidlertid mer enn kostnader som direkte tilfører verdier. Til dels følger dette av skatteloven § 10–33, som oppstiller aktiveringsplikt for skattyters kostnader til mekler eller lignende ved anskaffelse og realisasjon av aksjen. Bestemmelsen omfatter bare kostnader som har direkte sammenheng med anskaffelsen eller realisasjonen av aksjen.
>
> Skatteloven § 10–33 kan ikke tolkes antitetisk. Også utenfor virkeområdet til bestemmelsen kan det være aktiveringsplikt for kostnader som er pådratt i forbindelse med aksjeervervet. Det vil typisk gjelde for kostnader til forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Avgjørende er at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og aksjeervervet. Også mens skattyter eier aksjen kan det pådras aktiveringspliktige kostnader. Eksempelvis kan dette gjelde prosesskostnader ved tvist om eiendomsretten til aksjen.»

I forbindelse med innføring av fritaksmetoden ble det vurdert om det burde innføres en unntaksregel for ikke-aktiveringspliktige kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Hovedbegrunnelsen for ikke å foreslå fradragsrett for slike kostnader fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.3.3:

> «Departementet har vurdert om skatteloven § 6–1 bør endres i forbindelse med at fritaksmetoden innføres, slik at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter kan gi rett til fradrag dersom den underliggende inntekten er skattepliktig. Hensynet til harmoni i regelverket taler mot en slik løsning. Når kostnader med tilknytning til aksjen/aksjeervervet ikke kommer til fradrag ved realisasjon, jf. avsnitt 6.5.3.2, bør ikke kostnader med tilknytning til aksjeinntektene gi rett til løpende fradrag. Departementet har derfor kommet til at kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter ikke bør gi rett

til fradrag, uten hensyn til beskatningen i det underliggende selskapet. Dette sikrer at det innenfor virkeområdet til fritaksmetoden ikke blir nødvendig å trekke noen grense mellom disse kostnadskategoriene.»

Fritaksmetoden innebærer etter dette at kostnader tilknyttet skattefrie aksjeinntekter ikke lenger kan føres til fradrag fordi den generelle fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6–1 bare omfatter kostnader med sammenheng med skattepliktige inntekter. En konsekvens av dette, er at verken *aktiveringspliktige* eller *løpende kostnader* kommer til fradrag på noe tidspunkt.

Fritaksmetoden ble innført med virkning for utbytte som innvinnes fra og med 1. januar 2004 og for gevinster og tap som realiseres fra og med 26. mars 2004. For inntektsåret 2004 kunne det oppstå praktiske problemer med å skille ut kostnader med tilknytning til skattefrie aksjeinntekter som følge av at fritaksmetoden for gevinster og tap ble vedtatt og fikk virkning fra et senere tidspunkt enn inntektsårets begynnelse. Ibrev til Skattedirektoratet av 13. desember 2004 har departementet derfor bedt om at praktiseringen av fritaksmetoden vedrørende fradragsavskjæringen for løpende kostnader tilknyttet skattefrie inntekter først skal praktiseres fra og med inntektsåret 2005.

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2005 gav departementet uttrykk for at en ville vurdere spørsmålet om fradragsrett for slike kostnader på nytt, og eventuelt komme tilbake til dette i forbindelse med statsbudsjettet for 2006, jf. Ot.prp. nr. 92 (2005–2006) avsnitt 21.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Skattelovens klare regel er at det ikke gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattefrie inntekter på samme skattyters hånd. Når selskapers inntekt fra aksjer mv. ikke er skattepliktige, bør heller ikke kostnader som pådras for å erverve denne inntekten i utgangspunktet være fradragsberettiget. Hensynet til et mer konsistent system for selskaps- og aksjonærbeskatningen kan likevel tilsi visse tillempninger av dette utgangspunktet.

Fritaksmetoden, kombinert med aksjonærmodellen, innebærer i stor grad at en ser på eierkjeder av selskaper under ett. Det kan tilsi at det ikke bør være avgjørende hvilket skattesubjekt som blir skattepliktig for inntekten og hvilket skattesubjekt som har pådratt seg utgiften. Inntekten som opptjenes i en slik eierkjede blir skattlagt og hensynet til symmetri kan da tale for at utgiften skal kunne føres til fradrag uavhengig av hvilket subjekt som har pådratt seg utgiften.

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

I et system som gir fritak for gevinst og avskjærer retten til fradrag for tap, bør det ikke være fradragsrett for kostnader som etter skattelovens alminnelige regler inngår i aksjenes skattemessige kostpris. Etter skatteloven er denne kostnadstypen tradisjonelt ansett som så nært knyttet til aksjeinvesteringen at kostnadene behandles som en del av kjøpesummen eller inngangsverdien. Fradragsrett for denne typen kostnader ville medføre at skattyter i en viss utstrekning kan få fradrag for tap ved aksjeinvesteringen, til tross for den generelle avskjæringen av tapsfradrag i fritaksmetoden.

På denne bakgrunn foreslår departementets at det bør innføres et avgrenset unntak fra regelen i skatteloven § 6–1 som stiller krav om tilknytning mellom kostnad og skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det avgrenses mot kostnader som skal aktiveres og inngå i aksjens skattemessige kostpris (i samsvar med gevinstberegningsreglene for aksjonærer som ikke er omfattet av fritaksmetoden). Dette er en grensedragning som er vel kjent i ligningspraksis og som dermed ikke reiser nye tolkningsspørsmål. Det foreslås derfor at det innføres fradragsrett for løpende kostnader som er pådratt for å erverve skattefrie aksjeinntekter. Ved å oppstille krav om at kostnadene er pådratt for å erverve inntekt som er omfattet av fritaksmetoden, er det en forutsetning for fradragsrett at det er tilstrekkelig nær sammenheng mellom kostnad og inntekt i samsvar med det alminnelige vilkår for fradrag i skatteloven § 6–1.

Etter departementets forslag skal fradragsretten ikke omfatte kostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden, herunder ervervs- og realisasjonskostnader. Skillet mellom løpende fradragsberettigede eierkostnader og ikke fradragsberettigede kostnader, skal trekkes etter det tradisjonelle skillet mellom direkte fradragsberettigede kostnader og aktiveringspliktige kostnader. Det innebærer at selskapsaksjonær ikke

på noe tidspunkt vil ha fradragsrett for ervervs- og realisasjonskostnader som er aktiveringspliktige for aksjonærer utenfor fritaksmetoden. Som eksempel på kostnader som ikke vil være fradragsberettiget, i tillegg til kjøpesum, kan nevnes kostnader til mekler, gebyrer, forhandlinger, bedriftsgjennomgang og kontraktsutforming. Det samme gjelder prosesskostnader ved tvist om eiendomsrett til aksjer mv.

Forslaget om fradragsrett gjelder kostnader som er tilknyttet alle objekter som er omfattet av fritaksmetoden, herunder aksjer mv. i utenlandske selskaper i den grad fritaksmetoden får anvendelse for disse, jf. skatteloven § 2–38 annet og tredje ledd.

Det vises til forslag til ny § 6–24 i skatteloven.

15.4 Ikrafttredelse mv.

15.4.1 Ikrafttredelse

På bakgrunn av at fritaksmetoden for aksjegevinster og tap ble innført med virkning fra 26. april 2004 etter endelig lovvedtak 10. desember 2004, anmodet departementet i brev av 13. desember 2004 til Skattedirektoratet om at praktisering av fradragsavskjæring for kostnader tilknyttet skattefrie aksjeinntekter i henhold til fritaksmetoden, ble utsatt til inntektsåret 2005. Fradragsavskjæringen har dermed bare blitt gjeldende for inneværende inntektsår. Som følge av at forslaget om fradragsrett for løpende eierkostnader er begrunnet ut fra systemmessige forhold ved fritaksmetoden og problemer med å praktisere grensen mellom kostnader med tilknytning til skattefrie og skattepliktige inntekter, vil det etter departementets oppfatning være lite hensiktsmessig å utsette ikrafttredelsen av forslaget til inntektsåret 2006. Det foreslås derfor at fradragsrett for løpende eierkostnader får virkning allerede fra og med inntektsåret 2005.

15.4.2 Administrative og økonomiske konsekvenser

Gjeldende rett innebærer et avgrensningsproblem i forhold til skillet mellom løpende kostnader med og uten tilknytning til skattefrie aksjeinntekter. Forslaget om å innføre fradragsrett for løpende eierkostnader knyttet til aksjeinnehavet, innebærer at det ikke lenger er nødvendig å trekke denne grensen. Derimot vil det være nødvendig å skille mellom løpende, fradragsberettigede eierkostnader og kostnader som tidligere skulle aktiveres, herunder ervervs- og realisasjonskostnader. Dette er imidlertid en kjent grensedragning for ligningsmyndigheter og skattytere, og departementet antar derfor at de administrative konsekvensene av forslaget vil være begrenset.

På usikkert grunnlag anslås forslaget å gi et provenytap på 100 millioner kroner bokført i 2006.

16 Endringer i reglene om konsernbidrag

16.1 Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette frem forslag om endringer i skattelovens regler om konsernbidrag. Etter gjeldende regler må giver- og mottakerselskapet være norske selskaper eller sammenslutninger. På bakgrunn av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser har det i praksis vært akseptert at en norsk filial av et utenlandsk konsernselskap kan kreve fradrag for konsernbidrag til et norsk selskap innenfor konsernet. Skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser gir imidlertid ikke grunnlag for at et norsk selskap skal kunne kreve fradrag for konsernbidrag til en norsk filial av et utenlandsk selskap. Det har vært reist spørsmål om nektelse av fradrag for konsernbidrag i sistnevnte tilfelle er i strid med EØS-avtalens regler om etableringsfrihet. For å sikre likebehandling mellom norske selskaper og selskaper hjemmehørende i EØS-land, foreslår departementets å utvide reglene, slik at det også kan ytes konsernbidrag fra et norsk selskap til en norsk filial av et konsernselskap hjemmehørende i annet EØS-land, og fra en norsk filial av et slikt til en annen norsk filial av selskap innen EØS.

Konsernbidragsreglene gir ikke mulighet til å utligne overskudd i Norge mot underskudd som et utenlandsk konsernselskap har i utlandet. Departementet foreslår ingen endringer her. For så vidt gjelder de britiske reglene om utjevning av underskudd, er det reist en sak for EF-domstolen hvor det hevdes at disse reglene er i strid med reglene om etableringsfrihet. Saken gjelder et britisk selskap med datterdatterselskaper i Tyskland, Belgia og Frankrike. Datterdatterselskapene hadde underskudd i de aktuelle år, og morselskapet krevde fradrag for tapene i morselskapets britiske inntekt. Britiske skattemyndigheter nektet fradrag, under henvisning til at de britiske reglene om resultatutjevning bare gjelder for britiske selskaper. Generaladvokaten gir i sin innstilling uttrykk for at forskjellsbehandlingen innebar en restriksjon som kunne innebære et inngrep i etableringsretten. Hvorvidt nektelsen er traktatstridig, avhenger av mulighetene for å utnytte underskuddet på annen måte. Departementet vil foreta en nærmere vurdering av om det er grunn til å foreta ytterligere endringer i de norske konsernbidragsreglene når dom i saken foreligger.

16.2 Gjeldende rett

Skatteloven §§ 10–2 til 10–4 har regler om fradragsrett og skatteplikt for konsernbidrag. Reglene gjelder for aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper samt selskaper som er likestilt med aksjeselskaper, jf. § 10–2 første ledd, jf. 10–1 jf. § 2–2 første ledd b til e. Giver- og mottakerselskapet må tilhøre et konsern, hvor morselskapet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapet og har en tilsvarende andel av stemmene på generalforsamlingen. Morselskapet kan være et utenlandsk selskap men i følge § 10–4 må giver og mottaker være norske selskaper eller sammenslutninger.

Lovteksten åpner ikke for at en norsk filial av et utenlandsk konsernselskap kan kreve fradrag for konsernbidrag. På grunnlag av skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser, som følger OECDs mønsteravtale, har imidlertid departementet i en uttalelse antatt at det kan ytes konsernbidrag fra en norsk filial av et selskap i avtalelandet til et norsk datterselskap innen konsernet, forutsatt at selskapene har felles konsernspiss. Lovteksten åpner heller ikke for at det kan kreves fradrag for konsernbidrag fra et norsk konsernselskap til en norsk filial av et konsernselskap hjemmehørende i utlandet. Heller ikke åpner lovteksten for at det kan ytes konsernbidrag fra en norsk filial av et utenlandsk selskap til en annen filial. I den nevnte uttalelsen ble det lagt til grunn at skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser ikke gir grunnlag for å kreve fradrag for konsernbidrag fra et norsk selskap til en filial eller fra en filial til en annen filial tilhørende et annet selskap. Det norske selskapet som etter loven ikke gis fradrag for konsernbidrag til utenlandsk selskap, forskjellsbehandles ikke, og kan ikke påberope seg noen skatteavtalebeskyttelse som gir grunnlag for å kreve slikt fradrag. Det foreligger heller ingen forskjellsbehandling når det ikke innrømmes fradrag for konsernbidrag fra en filial til en annen filial.

EØS-avtalen har regler om etableringsfrihet. I

følge EØS-avtalens art. 31 jf. art. 34 skal det ikke være noen restriksjoner på etableringsadgangen for selskaper fra en av EØS' medlemsstater på en annen av disse staters territorium.

Gjeldende regler om konsernbidrag kan hevdes å påvirke valgmuligheten mht. hvordan et utenlandsk konsern skal organisere sin virksomhet i Norge. Hvis konsernet driver en virksomhet gjennom et datterselskap og en annen virksomhet gjennom en filial av et utenlandsk selskap, vil det ikke være mulig å samordne over- og underskudd i disse virksomhetene. Når et norsk datterselskap som eies av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat ikke får fradrag for konsernbidrag ytet til en norsk filial av morselskapet, kan dette dermed bli ansett som en restriksjon etter EØS-avtalens art. 31. Et norsk selskap anla med henvisning til EØS-avtalen sak for domstolene mot staten med krav om fradrag for konsernbidrag til norsk filial av utenlandsk morselskap. Det ble inngått forlik i denne saken i 2003. Forliket gikk ut på at selskapet skulle få fradrag for konsernbidraget, til tross for at skatteloven § 10–4 bestemmer at giver og mottaker må være norske selskaper. Etter dette har det vært en del usikkerhet i praksis om hvorvidt et norsk selskap kan kreve fradrag for konsernbidrag til en norsk filial av et utenlandsk selskap.

16.3 Departementets vurderinger og forslag

Bakgrunnen for reglene om konsernbidrag er at selskaper innenfor et konsern til en viss grad skal beskattes nøytralt i forhold til om virksomheten hadde vært drevet i ett selskap. Konsernbidragsreglene gjør at eiere som driver større virksomheter eller flere virksomheter kan organisere virksomhetene på en måte som er organisatorisk hensiktsmessig, uten at valget av organisasjonsform får vesentlig betydning for den samlede skattebelastning. Også for virksomheter som har tilknytning til flere land er det behov for å kunne velge hensiktsmessige organisasjonsformer uavhengig av skattereglene. Når en ser bort fra skattereglene, vil det for et utenlandsk selskap i noen tilfeller være hensiktsmessig å drive virksomheten gjennom en filial av morselskapet, mens det i andre tilfeller er hensiktsmessig å drive virksomheten gjennom et datterselskap. Lovens krav om at giver og mottaker må være norske selskaper, har sammenheng med at lovgiver har ønsket å beskytte det norske skattefundamentet. En skal sikre at det fradragsførte beløpet kommer til beskatning i mottakerselskapet. Hvis mottakerselskapet er skattepliktig til Norge, vil det norske skattefundamentet være sikret selv om norske filialer av utenlandske selskaper gis rett til å gi eller motta konsernbidrag med skattemessig virkning. I tilfeller hvor Norge har inngått skatteavtale med mottakerlandet og skatteavtalen har et forbud mot diskriminering av filialer av utenlandske selskaper tilsvarende den bestemmelse som er inntatt i OECD-modellens art. 24 nr. 3, er det som nevnt i praksis innrømmet rett til fradrag for konsernbidrag fra en avdeling av et utenlandsk selskap til et norsk selskap. Skatteavtalenes forbud mot diskriminering av filialer sammenlignet med selskaper hjemmehørende i vertslandet går ut på at beskatningen av et «fast driftssted» som et selskap i et avtaleland har i det andre avtalelandet, ikke skal være mindre gunstig enn beskatningen av selskap hjemmehørende i dette landet når et slikt selskap utøver samme type virksomhet.

Som nevnt har departementet tolket skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser slik at disse ikke pålegger norske skattemyndigheter å innrømme fradrag for konsernbidrag fra et norsk selskap til et utenlandsk selskap som har begrenset skatteplikt til Norge. Derimot er det et spørsmål om det vil være i strid med EØS-retten å nekte fradrag for konsernbidrag med den begrunnelse at mottaker er et utenlandsk selskap. Utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge vil være skattepliktige hit, på samme måte som norske selskaper. Når filialen dermed blir skattepliktig til Norge for konsernbidraget, bør det etter departementets vurdering åpnes for at det ytes konsernbidrag også til selskaper hjemmehørende i EØS-land når disse driver skattepliktig virksomhet i Norge. Med selskaper hjemmehørende i EØS-land, menes selskaper som etter vedkommende lands internrett anses hjemmehørende i vedkommende land. Selskaper som anses hjemmehørende i et tredje land, som følge av skatteavtale som vedkommende EØS-land har inngått med det aktuelle tredjeland, omfattes ikke. Tilsvarende avgrensning anvendes i mor- og datterselskapsdirektivet (rådsdirektiv 90/435/EØF) artikkel 2 nr. 1 bokstav b og fusjonsdirektivet (rådsdirektiv 90/434/EØF) artikkel 3 bokstav b. På tilsvarende måte bør en filial av et selskap hjemmehørende i en annen EØS-stat ha anledning til å yte konsernbidrag med skattemessig virkning til en filial av et annet EØS-selskap, innenfor det samme konsernet. Forutsetningen er naturligvis at de øvrige vilkårene for å yte fradragsberettiget konsernbidrag er oppfylt. Hvis det dreier seg om ulike filialer til samme selskap, vil det være den samlede norske nettoinntekten som vil være skattepliktig i Norge, slik at det i et slikt tilfelle ikke vil være aktuelt å yte konsernbidrag mellom filialene.

På samme måte som hvor giveren er et norsk selskap, må lovens øvrige vilkår være oppfylt for det utenlandske selskapet. Konsernbidraget må ligge innenfor den skattepliktige inntekten i Norge for at det skal kunne kreves fradrag. Inntekt som er unntatt fra norsk beskatning som følge av skatteavtale må en i denne sammenheng se bort fra. Videre må konsernbidraget være lovlig i forhold til selskapsrettslige regler i giverselskapets hjemland. Siden den norske virksomheten ikke faller inn under norsk aksjelovgivning, kan det ikke stilles opp tilsvarende vilkår som etter den norske aksjelovgivningen. Hvis det i selskapets hjemland ikke er noe krav om at vedtak om konsernbidrag treffes av generalforsamlingen, må det kreves at vedtaket treffes av det organ som har kompetanse til det, i henhold til vedkommende lands selskapslovgivning. Hvis vedkommende land ikke har regler om konsernbidrag, må det kreves at vedtaket treffes av det organ som har kompetanse til å disponere over selskapets overskudd. På samme måte som for norske selskaper, må det i samsvar med ligningsloven § 4–4 nr. 5 sammen med selvangivelsen inngis oppgave som viser at vilkårene for å yte konsernbidrag er oppfylt. Ligningsmyndighetene vil også med hjemmel i ligningsloven § 4–8 kunne kreve at filialen legger frem ytterligere dokumentasjon som viser at konsernbidraget er lovlig etter det enkelte lands selskapsrettslige regler. Departementet antar at det ikke er behov for noen egen hjemmel for å kreve slik dokumentasjon.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10–4, nytt annet ledd.

16.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha administrative og provenymessige konsekvenser av noen betydning.

16.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at reglene trer i kraft allerede fra og med inntektsåret 2005.

17 Avskrivningsregler ved endring av regnskapsår

17.1 Innledning og sammendrag

I en dom av 28. april 2005 (Baker Hughes Norge AS) har Høyesterett lagt til grunn at skattyter som går over fra avvikende regnskapsår til kalenderåret som regnskapsår, har krav på fulle saldoavskrivninger for perioden mellom det gamle og nye regnskapsåret som skal lignes særskilt etter skatteloven § 14–1 femte ledd. Dette innebærer at skattyter i disse tilfellene får doble avskrivningsfradrag innenfor ett kalenderår. Høyesterett fant at det ikke var hjemmel for å redusere avskrivningsfradraget, og uttalte at det *«kan tenkes flere løsninger for saldoavskrivninger i mellomperioden, noe som tilsier at løsningen bør være en lovgiveroppgave»*.

Departementet mener at fulle avskrivninger for mellomperioden er en utilsiktet fordel for skattyter som bytter regnskapsår. Det foreslås derfor at skattyter som går over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, gis fradrag for saldoavskrivninger forholdsmessig etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet et annet regnskapsår.

17.2 Gjeldende rett

17.2.1 Inntektsperiode og regnskapsår

Det følger av skatteloven § 14–1 første ledd at inntektsperioden skal være kalenderåret, med mindre annet er bestemt. I utgangspunktet er kalenderåret også regnskapsåret for regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 1–7 første ledd første punktum. Etter regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum, har Finansdepartementet hjemmel til å fastsette avvikende regnskapsår «i særlige tilfeller». Unntak kan fastsettes i forskrift eller enkeltvedtak. Dersom næringsdrivende regnskapspliktig skattyter benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret etter regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum, skal den skattemessige inntektsperioden være det avvikende regnskapsåret som er utløpt før 1. januar i det år ligningen utføres, jf. skatteloven § 14–1 tredje ledd.

Foreløpig er det kun gitt en forskrift med hjemmel i regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum. I forskrift av 19. juli 1999 nr. 816 er det bestemt at filial eller datterselskap av utenlandsk foretak kan anvende et avvikende regnskapsår dersom det utenlandske foretaket gjør dette. I slike tilfeller må den norske filial eller datterselskap benytte samme regnskapsår som det utenlandske foretaket.

17.2.2 Inntektsfastsettelsen ved endring av regnskapsår

Ved endring av regnskapsår, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse skattlegges særskilt, jf. skatteloven § 14–1 femte ledd. Det tilfellet som var oppe til doms i Baker Hughes Norge AS (dom av 28. april 2005), gjaldt et norsk datterselskap av et børsnotert amerikansk selskap. Fram til 1999 hadde det norske datterselskapet et avvikende regnskapsår som løp fra 1. oktober til 30. september. I forbindelse med skifte av regnskapsår for alle selskaper i hele konsernet, gikk det norske datterselskapet over til å benytte kalenderåret som regnskapsår fra og med 1. oktober 1999. Det ble levert selvangivelse for mellomperioden på 3 måneder på slutten av 1999, jf. skatteloven § 14–1 femte ledd. Selskapet krevde fulle saldoavskrivninger for dette tidsrommet, og fikk medhold i Høyesterett.

I saken hadde ligningsmyndighetene kun innrømmet forholdsmessige avskrivninger, dvs. 3/12-deler, for tre-månedersperioden. Høyesterett la til grunn at verken lov eller forarbeider løste spørsmålet om hvordan avskrivninger for mellomperioden skal skje. Det var ikke relevant å se hen til reell verdiforringelse når grunnvilkåret om verdiforringelse ved slit og elde var oppfylt. Høyesterett viste til at lovgiver har lagt stor vekt på forenklingstekniske hensyn ved utforming av saldoavskrivningsreglene, og at systemet innebærer at det gis anledning til fulle avskrivninger av nyervervede driftsmidler uten hensyn til anskaffelsestidspunkt («ett års-konvensjonen»). Reelle hensyn i form av hensyn til nøytralitet og symmetri var ikke tilstrekkelig til å begrunne en løsning som ikke har forankring i lov, forarbeider eller entydig ligningspraksis. Høyesterett pekte på at det ikke ville være en nøytral eller symmetrisk løsning for skattyter, med mindre det

ble innrømmet fulle avskrivningsfradrag for driftsmidler som er ervervet i mellomperioden. Det kunne tenkes flere løsninger for avskrivningsspørsmålet i mellomperioden, og det tilsa at løsningen var en lovgiveroppgave.

17.3 Departementets vurderinger og forslag

Etter Høyesteretts dom er regelen at skattyter som bytter regnskapsår har krav på fulle saldoavskrivninger selv om inntektsperioden som skal skattlegges særskilt etter skatteloven § 14–1 femte ledd kun omfatter noen få måneder. Dette kommer i tillegg til fulle saldoavskrivninger i det foregående regnskapsåret, og medfører delvis doble avskrivningsfradrag innenfor ett *kalenderår*. Resultatet er en skattekreditt for skattyter i form av forserte avskrivninger av driftsmidler. Etter departementets oppfatning bryter dette med forutsetningene for saldoavskrivningssystemet, og det gir en utilsiktet periodiseringsfordel for skattytere som bytter regnskapsår og skattemessig inntektsperiode.

Som følge av de begrensninger som gjelder for adgangen til å benytte avvikende regnskapsår, vil det ikke ofte forekomme tilfeller med bytte av regnskapsår hvor dette får den beskrevne effekt. Hensynet til mest mulig riktig inntektsfastsettelse tilsier likevel at det foretas en lovendring hvor muligheten til doble avskrivningsfradrag innenfor ett kalenderår bortfaller. Høyesterett har også påpekt at dette er en lovgiveroppgave.

Departementet har vurdert hvordan en begrensningsregel for saldoavskrivninger ved endring av regnskapsår bør utformes. Departementet er blitt stående ved at den mest hensiktsmessige løsning vil være å gi forholdsmessig avskrivningsfradrag etter hvor mange påbegynte måneder skattyter har benyttet et annet regnskapsår. Det vil si at skattyter bør ha krav på 3/12-deler av avskrivningsfradraget, dersom mellomperioden varer i 3 måneder. Denne løsningen samsvarer med fradragsrettens omfang for personlige skattytere som kun har skatteplikt til riket en del av året, jf. skatteloven § 6–92.

Saldoavskrivningssystemet er ikke tilrettelagt for utskilling og særskilt behandling av enkeltdriftsmidler innenfor en saldogruppe. En løsning med forholdsmessig fradrag for avskrivninger etter hvor mange måneder det er benyttet et annet regnskapsår, vil derfor bety at det kun gis forholdsmessige avskrivninger for driftsmidler som er ervervet i løpet av mellomperioden. Forholdsmessig avskrivningsfradrag som også omfatter nyervervede driftsmidler, vil derfor medføre en forskjellsbehandling i forhold til andre skattytere som anskaffer nye driftsmidler ved årets utgang, som skal avskrives etter saldometoden. Departementet finner imidlertid å legge avgjørende vekt på hensynet til praktikable regler. Ut fra hensynet til det reelle økonomiske verdifall på driftsmidlene, kan det heller ikke anses urimelig at avskrivningsfradraget reduseres forholdsmessig når et driftsmiddel er anskaffet sent i inntektsåret. For driftsmidler som avskrives lineært (dvs. med samme beløp hvert inntektsår), er regelen også forholdsmessige avskrivninger etter antall påbegynte måneder driftsmidlet har vært eid i løpet av inntektsåret, jf. Lignings-ABC 2004 s. 317.

Det vises til forslag til skatteloven § 14–1 femte ledd nytt annet punktum.

17.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at det ikke vil forekomme mange tilfeller hvert år hvor det vil skje bytte fra avvikende regnskapsår til regnskapsår som er lik kalenderår. Siden det er forholdsvis få skattepliktige som har avvikende regnskapsår, og dermed få som eventuelt er aktuelle for overgang fra avvikende regnskapsår til regnskapsår lik kalenderår, antas det at provenyvirkningen og de administrative konsekvenser vil være begrenset.

18 Vurdering av skatteloven § 14–4 sjette ledd – kostnader til egen FoU

18.1 Innledning og bakgrunn

Etter skatteloven § 14–4 sjette ledd skal kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) aktiveres dersom de er knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler. Andre kostnader til egen FoU skal utgiftsføres løpende.

I dokument nr. 8:90 (2004–2005) fremmet stortingsrepresentantene Marit Arnstad, Morten Lund og Odd Roger Enoksen forslag om å endre skatteloven § 14–4 slik at kostnader til FoU kan utgiftsføres det året de påløper. I Innst.S. nr. 241 (2004–2005), anmodet Stortinget Regjeringen om følgende:

Vedtak nr. 585, 17. juni 2005

> «Stortinget ber Regjeringen komme tilbake med en grundig vurdering av skattelovens § 14–4 i forbindelse med fremleggelsen av forslaget til statsbudsjett for 2006.»

I dette kapitlet følger Regjeringen opp anmodningsvedtaket med en nærmere vurdering av skatteloven § 14–4 sjette ledd. Det foreslås at gjeldende bestemmelse videreføres, jf. avsnitt 18.4.

18.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 14–4 sjette ledd regulerer den skattemessige behandlingen av kostnader til egen forskning og utvikling (FoU) for regnskapspliktige skattytere. Bestemmelsen lyder:

> «Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. Andre kostnader til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter § 14–2 annet ledd.»

Etter bestemmelsen første punktum skal kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, behandles som en del av kostprisen på slike driftsmidler. Det betyr at disse kostnadene ikke kan utgiftsføres etter hvert som de påløper, men må aktiveres (og avskrives) som en del av kostprisen på driftsmidlet som utvikles.

§ 14–4 sjette ledd andre punktum bestemmer at andre kostnader til egen forskning og utvikling skal fradragsføres etter skatteloven § 14–2 andre ledd, dvs. løpende etter hvert som de pådras (realisasjonsprinsippet). Andre punktum innebærer at kostnader til egen forskning og utvikling som ikke er aktiveringspliktige etter første punktum, skal utgiftsføres løpende skattemessig uavhengig av hvordan kostnadene er behandlet i regnskapet. Hvis FoU-aktiviteten også omfatter erverv av fysiske driftsmidler, som lokaler, inventar, maskiner, instrumenter osv., gjelder likevel skattelovens alminnelige regler for fysiske driftsmidler. Det betyr at aktiverings- og avskrivningsreglene for bygg og løsøre må følges.

Skatteloven § 14–4 sjette ledd ble innført i 1999 som ledd i den skattemessige oppfølgingen av regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56, jf. forarbeidene til bestemmelsen i Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) avsnitt 16.3.3. Departementet foreslo opprinnelig i høringsutkastet forut for proposisjonen en regel om at utgifter til egen forskning og utvikling måtte aktiveres så langt det ved utgiftene var ervervet «varige verdier» for foretaket. Begrunnelsen var det skatterettslige skillet mellom utgifter som representer en oppofrelse og utgifter som må anses som en investering, jf. nedenfor.

Flere av høringsinstansene mente imidlertid at departementets forslag ville være vanskelig å praktisere ved ligningen, jf. særlig uttrykket «varige verdier». Departementet foreslo derfor i Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) en særregel som begrenset aktiveringsplikten til de tilfellene der egne forsknings- og utviklingskostnader er «knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler».

Grensen mellom aktivering og utgiftsføring av kostnader til egen FoU i skatteloven § 14–4 sjette ledd, svarer etter departementets oppfatning i hovedsak til hva som uansett ville følge av de alminnelige reglene om aktivering av utgifter til erverv av driftsmidler. Et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten er at utgifter til erverv av varige og betydelig driftsmidler ikke kan utgiftsføres umiddelbart, men må aktiveres. Begrunnelsen er at det ved anskaffelsen av driftsmidlet ikke skjer noen oppofrelse av kostnader, men en ombytting av verdier. Driftsmidlet forventes å generere inntekter i fremti-

den, typisk ved produksjon eller salg av varer. Kostprisen vil først komme til fradrag gjennom avskrivninger etter hvert som driftsmidlets verdi reduseres, eventuelt ved salg av driftsmidlet eller opphør av virksomheten. Vurderingen av om en utgift er oppofret eller ikke, er en rent skatterettslig vurdering, dvs. at den regnskapsmessige behandlingen ikke er avgjørende.

I brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet har departementet foretatt en nærmere tolkning av skatteloven § 14–4 sjette ledd mv. Det fremgår av brevet at aktiveringsplikten for egen FoU først inntrer når det er sannsynlig at et konkret (fysisk eller immaterielt) driftsmiddel vil bli realisert. Utgiftene må ha tilknytning til et planlagt konkret driftsmiddel som foretaket har ønske om og ressurser til å utvikle. Foretaket må herunder ha tekniske, kommersielle og økonomiske forutsetninger for å fullføre prosjektet. Det er bare utgifter som påløper etter at det anses sannsynlig at driftsmidlet vil bli utviklet, som må aktiveres. Det betyr at den foretatte utgiftsføring av tidligere kostnader ikke skal reverseres. Heller ikke driftsmidlets mulige merverdi (markedsverdi utover kostpris) inngår i en eventuell aktiveringsplikt. Videre foreligger ikke aktiveringsplikt hvis driftsmidlet antas å ha en kortere økonomisk levetid (markedsverdi) enn tre år. Dette vil ofte være tilfelle med FoU-resultater som ikke lar seg rettighetsbeskytte eller hemmeligholde over tid.

Kostnader som er aktiveringspliktige etter skatteloven § 14–4 sjette ledd skal inngå som kostpris på driftsmidlet, og tidfestes etter de avskrivningsreglene som gjelder for vedkommende driftsmiddel. Tidsbegrensede rettigheter avskrives lineært over driftsmidlets levetid, eller med et høyere beløp hvis verdifallet åpenbart skjer hurtigere, jf. skatteloven § 14–50. Avskrivning av annet immaterielt driftsmiddel gis etter skatteloven § 6–10 bare hvis verdifallet er åpenbart. Departementet legger til grunn at en skattyter som kan godtgjøre at et immaterielt driftsmiddel har en begrenset økonomisk levetid, kan kreve lineære avskrivninger over driftsmidlets levetid i henhold til skatteloven § 6–10 tredje ledd første punktum.

Skatteloven § 14–4 sjette ledd inneholder ingen nærmere definisjon av hva som faller innenfor begrepet «forskning og utvikling». Bestemmelsen ble innført på bakgrunn av regnskapsloven § 5–6, som bruker samme begreper. Regnskapsmessig definisjon kan gi veiledning ved tolkningen av § 14–4 sjette ledd, men virkeområdet for bestemmelsen avhenger av en selvstendig skattemessig vurdering. For utgifter som regnskapsmessig anses som utgifter til «forskning», antar departementet at det i praksis ikke vil være aktuelt med aktiveringsplikt etter skatteloven § 14–4 sjette ledd. Det er først når det foreligger en aktivitet som regnskapsmessig anses som «utvikling» at det normalt vil kunne oppstå spørsmål om plikt til skattemessig aktivering.

Skatteloven § 14–4 sjette ledd gjelder utgifter til egen FoU, typisk lønnskostnader til egne ansatte. Hvis skattyter for eksempel velger å kjøpe FoU-resultat fra andre, må spørsmålet om det foreligger aktiveringsplikt eller rett til direkte fradragsføring avgjøres på grunnlag av de alminnelige reglene. Det betyr at utgiftene som hovedregel må aktiveres hvis FoU-resultatet representerer et immaterielt eller fysisk driftsmiddel, men at de for øvrig kan utgiftsføres, jf. ovennevnte skattemessige grunnprinsipp.

18.3 Reglene i andre land

Nedenfor gis en kort oversikt over reglene om skattemessig behandling av utgifter til FoU i Sverige, Danmark, Finland, Storbritannia, Frankrike og Tyskland. Opplysningene er hentet fra rapporten til International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) «Tax Treatment of Research & Development Expenses» utgitt i desember 2004. Rapporten er utarbeidet av IBFD på oppdrag fra EU-kommisjonen.

Svensk skattelovgivning har ikke egne regler om fradrag i form av avskrivninger for FoU-kostnader. Ved beskatningen legges den regnskapsmessige behandlingen til grunn, med mindre skattelovgivningen bestemmer en annen løsning. Ifølge IBFD tilsier dette at FoU-kostnader kan utgiftsføres direkte.

Med FoU-kostnader menes alle direkte kostnader (herunder lønnskostnader, andre personalkostnader og kostnader til innkjøp av materiell og tjenester), indirekte kostnader (administrasjonskostnader) og avskrivninger på lokaler og annet utstyr benyttet i forsknings- og utviklingsaktivitetene. De svenske regnskapsreglene synes å stille strengere krav for når FoU-kostnader kan aktiveres enn de norske regnskapsreglene gjør. Ettersom de svenske skattereglene bygger på regnskapsreglene innebærer det at tilsvarende vil gjelde adgangen til å aktivere kostnadene skattemessig. Sverige har ikke andre regler som gir spesielle skatteincentiver for FoU.

I henhold til *dansk skattelovgivning* kan skattyter velge om han vil fradragsføre FoU-utgifter fortløpende eller avskrive dem med like store årlige beløp over en periode på 5 år. Utgiftene omfatter

lønnsutgifter, utgifter til råstoffer, utgifter til leie av lokaler, utgifter til betaling av forsøks- og forskningsvirksomhet utført av andre samt utgifter til anskaffelse av immaterielle rettigheter. Det er imidlertid ikke adgang til fortløpende fradragsføring av utgifter til anskaffelse av maskiner, inventar og lignende driftsmidler samt fast eiendom selv om disse benyttes i forsknings- eller utviklingsvirksomheten.

Danmark har innført flere regler som gir skatteincentiver for FoU-utgifter. Det innrømmes et fradrag ved fastsettelse av den skattepliktige inntekten tilsvarende 25 % av de fradrags- eller avskrivningsberettigete kostnader knyttet til grunnforskning eller anvendt forskning for visse godkjente forskningsprosjekter. I tillegg innrømmes fradrag for 25 % av utgifter pådratt som følge av den skattepliktiges deltakelse i de EU-baserte forskningsprosjektene Eureka, Esprit, Brite og Race. Dessuten ble det i 2002 innført en forsøksordning som innebærer at det innrømmes fradrag for 150 % av kostnadene som betales til offentlige forskningsinstitusjoner som følge av samfinansierte forskningsprosjekter. I tillegg innrømmes små- og mellomstore bedrifter 150 % fradrag for de lønnsutgifter som virksomheten har pådratt seg som følge av samarbeidsprosjektet.

Etter *finsk skattelovgivning* kan utgifter til FoU fradragsføres det år utgiften pådras. Dette gjelder likevel ikke utgifter pådratt til erverv av bygg eller anlegg. Imidlertid kan slike formuesobjekter (eller deler av slike) som benyttes eksklusivt i forskningsøyemed avskrives med en gunstigere avskrivningssats enn ellers (20 % mot henholdsvis 4 % for bygg og 7 % for anlegg). Dersom skattyter ønsker det, kan utgifter til FoU i stedet aktiveres. Skattyter kan da fritt velge avskrivingsbeløp og – tid. Finland har ikke særskilte regler om skatteincentiver for utgifter til FoU.

Storbritannia opererer med et nokså snevert begrep for hva som kan regnes som forskning og utvikling. Under henvisning til regnskapsretten omfattes ren forskning (for å oppnå ny vitenskapelig og teknisk kunnskap i seg selv), anvendt forskning (for å fremskaffe ny informasjon for spesifikke praktiske formål) og utvikling (bruk av vitenskapelig eller teknisk kunnskap for å produsere nye eller forbedrede materialer, produkter eller innretninger). Kostnader som oppfyller vilkårene for å anses som FoU-utgifter, kan enten fradras fortløpende eller avskrives. Storbritannia har i tillegg særlige skatteincentiver i form av en skattekredittordning for pådratte FoU-utgifter.

Fransk skattelovgivning gir rett til løpende fradragsføring for FoU-utgifter som anses som driftskostnader, eksempelvis lønnskostnader og administrative kostnader. FoU-kostnader knyttet til gjenstander og utstyr brukt i forbindelse med forsknings- og utviklingsprosjekter må avskrives lineært eller ved degressive avskrivninger over antatt levetid. Frankrike har siden 1983 hatt en vekstbasert fradragsordning i skatt for FoU-utgifter. Vekstbaserte skatteincentiver innebærer at kun økningen i FoU-utgiftene i forhold til et referansenivå gir grunnlag for skattelette. Skattefradraget er tilgjengelig for industrielle og tjenesteytende bedrifter, samt for bedrifter i jordbrukssektoren.

I *Tyskland* er det gitt avskrivingsregler for aktiva til bruk i forskning og utvikling som er noe gunstigere enn de vanlige avskrivningsreglene. Det er et vilkår at driftsmidlene benyttes i grunnforskning, utvikling av nye produkter eller produksjonsmetoder eller til forbedring av produkter eller produksjonsmetoder i et slikt omfang at man utvikler vesentlig endrede produkter eller produksjonsmetoder. I følge IBFDs rapport kommer reglene bare til anvendelse for aktiva ervervet før 1. januar 1990.

FoU-kostnader regnes som fradragsberettigete virksomhetsutgifter. Imidlertid omfattes enkelte FoU-utgifter i så vel regnskapsmessig som skattemessig sammenheng som immaterielle aktiva. I slike tilfeller kan utgiftene bare bokføres som aktiva (og senere avskrives) dersom de er ervervet mot betaling (i motsetning til egenutviklet). Som følge av dette vil utgifter til egen FoU knyttet til grunnforskning ikke kunne aktiveres. Utgifter til egne FoU-aktiviteter med sikte på utvikling av nye produkter eller produksjonsmetoder må aktiveres som et driftsmiddel dersom aktiviteten anses som en begynnelse av produksjonen av et bestemt produkt. Utgifter til egne FoU-aktiviteter med sikte på å oppnå forbedringer kan ikke aktiveres i den utstrekning aktiviteten resulterer i vesentlige endringer av produkt eller produksjonsmetode. Utgifter til FoU som er ervervet fra en tredje part, må aktiveres og verdsettes til tredjeparts kostpris. Utgifter til FoU som er utført på oppdrag av en tredje part, må aktiveres og verdsettes til det beløp som er betalt for oppdraget.

Aktiveringspliktige FoU-utgifter avskrives over driftsmidlets brukstid i virksomheten, enten lineært eller ved degressive avskrivninger. Tyskland har ikke regler som gir særlige skatteincentiver for FoU-utgifter.

18.4 Departementets vurderinger

Det er et grunnleggende utgangspunkt i skatteretten at utgifter til erverv av varige og betydelig

driftsmidler ikke kan utgiftsføres umiddelbart, men må aktiveres. Begrunnelsen er at det ved anskaffelsen av driftsmidlet ikke skjer noen oppofrelse av kostnader, men en ombytting av verdier. Driftsmidlet forventes å generere inntekter i fremtiden, typisk ved produksjon eller salg av varer. De aktiverte kostnadene kommer til fradrag gjennom avskrivninger etter hvert som driftsmidlets verdi reduseres, eventuelt ved salg av driftsmidlet eller opphør av virksomheten. For kostnader til egen FoU er dette grunnprinsippet presisert i skatteloven § 14–4 sjette ledd. Løpende fradrag for kostnader til FoU som er knyttet til et konkret driftmiddel som har en markedsverdi, ville bryte med dette grunnprinsippet.

Av Finansdepartementets brev av 30. mai 2005 til Skattedirektoratet fremgår det at aktiveringsplikten for egen FoU først inntrer for utgifter som påløper etter at FoU-innsatsen er kommet så langt og er så vellykket at eksklusiv, inntektsgivende utnyttelse er sannsynlig. Eventuell merverdi på driftsmidlet, som skyldes markedsverdi utover kostpris, er ikke aktiveringspliktig. Dersom et prosjekt avsluttes før det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene føres til fradrag det året tapet endelig konstateres. Aktiveringsplikten etter skatteloven § 14–4 sjette ledd for egenutviklet (immaterielt) driftsmiddel er derfor nokså smal. Det er grunn til å tro at departementets brev til Skattedirektoratet har medført en avklaring av enkelte tilfeller som er trukket frem i media som eksempler på urimelig ligningspraksis. Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) skriver bl.a. i brev av 6. juli 2005 (om regelverksforenkling) til Finansdepartementet at man «er klar over Finansdepartementets brev til Skattedirektoratet av 30. mai 2005 som innebærer en gunstigere skattemessig behandling enn bedriftene har erfart den siste tiden».

En eventuell alternativ regel om løpende utgiftsføring av alle utgifter til FoU, vil innebære et skatteincentiv. Hovedprinsipper for skatte- og avgiftssystemet er likebehandling, brede skattegrunnlag og lave satser, jf. bl.a. NOU 2003:9 Skatteutvalget og St.meld. nr. 29 (2003–2004) Om Skattereform, jf. Innst.S. nr. 232 (2003–2004). Skattemessig likebehandling er vesentlig for at investeringer skal kanaliseres til de prosjektene der de kaster mest av seg. Særordninger er generelt uheldig fordi de bidrar til å snevre inn grunnlaget, og gjør det vanskelig å holde lave satser. Skattesystemet blir mer komplisert, uoversiktlig og kostbart å administrere, både for myndigheter, enkeltpersoner og virksomheter.

Generelt gjelder det derfor at skatte- og avgiftssystemet bør bygge på gjennomgående prinsipper med færrest mulig unntak for å oppnå en mest mulig effektiv ressursutnyttelse. Skattemessig likebehandling tilsier at kostpris på egenutviklet (immaterielt) driftsmiddel behandles på samme måte som om foretaket hadde kjøpt immaterielt driftsmiddel eller egenutviklet et fysisk driftsmiddel. Selv om aktiveringsplikten er nokså smal, bør forskjellsbehandlingen etter departementets syn ikke økes ved å tillate løpende utgiftsføring av kostnader til egen FoU. Det vises til at egenutviklede immaterielle eiendeler kan utgjøre noen av de mest verdifulle eiendeler i næringsvirksomhet i dag, jf. for eksempel legemiddel- og IT-industrien.

Skattemessige særordninger er dessuten et lite presist virkemiddel for å oppnå spesielle næringspolitiske mål. Dersom en ønsker å tilgodese særskilte formål, for eksempel FoU, er det normalt mer effektivt å støtte dem direkte.

Det har skjedd en utvikling i EU og OECD i retning av økte skatteincentiver rettet mot FoU, herunder løpende fradrag for utgifter til FoU. Imidlertid er det grunnleggende mangel på grundig evaluering og dermed pålitelig informasjon om de ulike skattetiltakene er effektive. OECD har nylig publisert en rapport om innovasjonspolitikk («Innovation Policy and Performance: A Cross-Country Comparison», vol. I 2005, no. 76 6). Videre foreligger det rapporter fra henholdsvis 2004 og 2003 fra ekspertgrupper til EU-kommisjonen («Expert Group on Fiscal Measures for Research. Report submitted to CREST in the context of the Open Method and Co-ordination» (2004) og «Raising EU R&D Intensity. Improving the Effectiveness of Public Support Mechanisms for Private Sector Research and Development»).

Et av de forholdene som fremheves i rapportene er at det er så stor variasjon i virkemiddelbruk mellom landene, at en vanskelig kan anbefale et uniformt system for virkemidler rettet mot FoU. Det er i stor grad nasjonale forhold og utformingen av det enkelte lands øvrige skattesystem og støtteordninger som vil avgjøre hvilke ordninger som kan være mest effektive.

Når det gjelder løpende fradrag for utgifter til FoU, fremgår det at mange land tillater løpende fradrag eller utgiftsføring for kostnader knyttet til FoU, jf. avsnitt 18.3. I EU-rapporten fra 2003 påpekes det imidlertid at dette kun er et svakt skattemessig incentiv for å gjennomføre FoU. Det skyldes at en normalt ville hatt fradragsrett for slike kostnader fordi de er pådratt som følge av selskapets vanlige virksomhet. I rapporten vises det til at det er debatt om hvorvidt FoU bør behandles som investering i immateriell kapital i stedet for en utgift, og dermed inngå i selskapets balanse. Dessuten påpekes det at selv om løpende fradragsføring

av FoU-utgifter er utbredt, er det ikke en egnet faktor til å skille mellom land som stimulerer til FoU og land som ikke gjør det. Noen EU-land og andre industrialiserte land tillater i stedet ekstra (rask) avskrivning for utstyr og maskiner brukt til FoU.

Departementet viser også til at kostnader til FoU allerede får en betydelig skattemessig støtte i Norge gjennom reglene om Skattefunn. I St.prp. nr. 1 (2005–2006) er verdien av dette skatteincentivet for 2005 anslått å gi et påløpt provenytap på om lag 1,6 mrd. kroner. I tillegg kommer bl.a. tilskuddsordningen for ulønnet innsats i FoU på 70 mill. kroner i 2005.

En avgjørelse av om det foreligger aktiveringsplikt etter skatteloven § 14–4 sjette ledd innebærer skjønnsmessige vurderinger, som kan være administrativt krevende for selskapene og ligningsmyndighetene. Departementet legger til grunn at presiseringene foretatt i nevnte brev til Skattedirektoratet vil forenkle vurderingene på dette punktet. Det vises også til at det innenfor skatteretten at er vanlig det må foretas skjønnsmessige vurderinger.

En eventuell alternativ regel om løpende utgiftsføring av utgifter til egen FoU, vil også medføre avgrensnings- og kontrollproblemer. Det må skilles mellom henholdsvis utgifter til egen FoU og andre utgifter til egenutvikling av driftsmidler, som følger de alminnelige regler. Det er sannsynlig at det vil oppstå et press på å klassifisere kostnader som FoU-utgifter slik at utgifter som strengt tatt ikke refererer seg til FoU, likevel søkes direkte fradragsført. Dette støttes i NOU 2000:7 «Ny giv for nyskapning» der det i avsnitt 8.2 «Kostnader og administrasjon» sies følgende om ordninger som gir skatteincentiver til FoU: «Ordningen kan imidlertid åpne for tilpasninger fra bedriftenes side. En skattemessig særbehandling av FoU-utgifter vil gi bedriftene motiver til å manipulere regnskapet slik at mest mulig av ordinære investeringer eller driftsutgifter fremstår som FoU-utgifter. Dette problemet forstrekes fordi det ofte vil være uklart hvilke investeringer som skal defineres som FoU-investeringer, bl.a. fordi det ikke vil være typen driftsmidler, men hvordan de brukes som vil være avgjørende. Det kan være vanskelig å trekke en grense mellom FoU-aktivitet i en bedrift og vanlig produksjon. Ligningsmyndighetene har begrensede muligheter til å kontrollere hvorvidt FoU-utgiftene som fremkommer av regnskapet, er reelle FoU-kostnader eller ikke.» Så lenge reglene for utgifter til egen FoU og annen egenutvikling av immaterielle driftsmidler i hovedtrekk er sammenfallende, har denne grensen mindre betydning. Etter departementets oppfatning viser dette at administrative hensyn taler mot en regel som tillater direkte utgiftsføring av alle kostnader til FoU.

Det er vanskelig å anslå provenyvirkningen av en eventuell endring hvor utgifter til egen FoU kommer løpende til fradrag, selv om de er knyttet til et konkret driftsmiddel, i stedet for å bli aktivert og avskrevet. Etter gjeldende regler er det et begrenset omfang av immateriell kapital som må aktiveres, dvs. at det er store deler av den egenutviklede immaterielle kapitalen som allerede etter dagens regler blir løpende utgiftsført. Hvis et prosjekt i næringsvirksomhet legges ned uten at det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene komme til fradrag samme år som det konstateres tap. Dette tilsier isolert sett en begrenset provenyvirkning. Imidlertid kan en endring av reglene til løpende fradrag for alle utgifter til egen FoU gi incentiver til å omklassifisere prosjekter, slik at de fremstår som egen FoU for dermed å oppnå rett til direkte fradragsføring. En kan derfor ikke utelukke at det vil knytte seg et visst provenytap til å tillate direkte utgiftsføring. I tillegg kommer økte administrative kostnader ved kontroll.

Departementet mener etter dette at det ikke bør innføres en særregel om løpende fradrag for kostnader til egen FoU, men at gjeldende regel i skatteloven § 14–4 sjette ledd bør videreføres.

19 Tilpasninger i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte retningslinjer for støtte til sjøtransportvirksomhet – flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet

19.1 Innledning og sammendrag

ESA, EFTAs overvåkningsorgan, vedtok 31. mars 2004 reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen som erstatter retningslinjene av 1997. ESAs reviderte retningslinjer bygger på EU-kommisjonens reviderte retningslinjer for statsstøtte til sjøtransportnæringen av 17. januar 2004 (se meddelelse C(2004) 43 fra Kommisjonen) og skiller seg fra retningslinjene av 1997 på enkelte punkter. Medlemslandene er av ESA gitt frist til 30. juni 2005 med å endre sine støtteordninger i tråd med de nye retningslinjene.

De reviderte retningslinjenes definisjon av sjøtransportvirksomhet nødvendiggjør visse endringer i den norske rederiskatteordningen. Finansdepartementet sendte derfor 11. mars 2005 ut et høringsnotat med forslag til endringer i rederiskatteordningen som følge av dette.

På bakgrunn av høringsnotatet og høringsrunden foreslo departementet i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) å innføre flaggkrav i rederiskatteordningen. Forslaget ble vedtatt ved lov 17. juni 2005 nr. 74.

Etter ESAs reviderte statsstøteretningslinjer kan flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. I Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 11 varslet departementet at en ville fremme forslag om tilpasninger til de reviderte retningslinjene på dette punktet i forbindelse med statsbudsjettet for 2006.

Departementet legger i denne proposisjonen frem forslag til endringer i rederiskatteordningen slik at flyttbare inntretninger for bruk i petroleumsvirksomhet i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger skal være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Det foreslås samtidig en overgangsregel som letter overgangen til ordinær beskatning for selskaper som må tre ut av rederiskatteordningen som følge av endringene. Overgangsregelen innebærer at de aktuelle selskapenes beregnede gevinst ved uttreden kan komme til fradrag i avskrivningsgrunnlagene for selskapenes driftsmidler.

For flyttbare innretninger i form av hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet foreslås visse justeringer i lovteksten, uten at dette innebærer materielle endringer.

19.2 Gjeldende rett, høringsnotatet og høringsmerknadene

Etter de gjeldende reglene for den særskilte rederiskatteordningen kan selskaper innenfor ordningen blant annet eie skip i fart og flyttbare innretninger for bruk i petroleumsvirksomhet, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav a og b. Selskaper innenfor ordningen kan imidlertid som hovedregel ikke drive virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, dvs. undersøkelse etter og utnyttelse av undersjøiske petroleumsforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid, jf. skatteloven § 8–13 tredje ledd første punktum. Dersom selskap innenfor ordningen for eksempel eier en boreplattform, må denne derfor enten leies ut til et selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet må drive virksomhet med plattformen på utenlandsk sokkel, jf. Ot.prp. nr. 11 (1996–97) side 64.

Av skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum følger at selskaper innenfor rederiskatteordningen kan ha inntekter fra drift av skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet, selv om virksomheten omfattes av petroleumsskatteloven § 1. Selskaper innenfor rederiskatteordningen kan derfor drive virksomhet direkte med slike fartøyer på norsk sokkel.

ESAs reviderte statsstøtteretningslinjer for sjøtransportnæringen innebærer at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Departementet foreslo derfor i høringsnotatet av 11. mars 2005 om forslag til endringer i rederiskatteordningen som følge av ESAs reviderte statsstøtteretningslinjer at selskap innenfor den norske tonnasjeskatteordningen med virkning fra og med inntektsåret 2006 ikke lenger skal kunne eie flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv.

Norges Rederiforbund ga i høringsrunden uttrykk for at endringen må følges opp av overgangsregler som er tilpasset offshoreentreprenørenes situasjon. Rederiforbundet foreslo at det gis særskilte overgangsregler for de selskapene som må tre ut av ordningen som følgte av endringen. Det vises til den nærmere omtalen av Rederiforbundets høringsmerknader i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) under avsnitt 11.4.2.1.

19.3 Behandlingen i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) og Innst.O. nr. 125 (2004–2005)

Departementet varslet i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005), på bakgrunn av høringsnotatet av 11. mars 2005 og høringsmerknadene, at en i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 ville fremme forslag om endringer i rederiskatteordningen slik at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Fra proposisjonens avsnitt 11.4.2.2 hitsettes:

> «De reviderte statsstøtteretningslinjene innebærer som nevnt ovenfor at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Ingen av høringsinstansene har reist innvendinger mot dette.
>
> Rederiforbundet påpeker at rene riggselskaper i liten grad har reelle muligheter til å forbli innenfor ordningen, og skisserer en overgangsordning med skattefritak for en andel av den skattepliktige gevinsten ved uttreden.
>
> Siden avskrivningsgrunnlaget for driftsmidler innenfor ordningen settes til markedsverdi ved uttreden av ordningen, vil det være sterk sammenheng mellom avskrivningsgrunnlaget, selskapets verdi og den skattepliktige gevinsten på uttredelsestidspunktet. I forbundets forslag til overgangsregler er det ikke tatt hensyn til denne sammenhengen.
>
> For å få et fullstendig bilde av den samlede skattebelastningen for selskapene ved uttreden må man inkludere effekten av avskrivningene av riggenes markedsverdi. Avskrivningenes betydning for den samlede skattebelastningen kan illustreres ved et eksempel: Anta at et selskap som trer ut av rederiskatteordningen har driftsmidler med markedsverdi på 4 mrd. kroner og en beregnet skattepliktig gevinst på 2 mrd. kroner. Inntektsføringen av skattepliktig gevinst det første året blir da 400 mill. kroner (20 prosent av gevinsten). Selskapet kan imidlertid også avskrive 14 prosent av driftsmidlenes markedsverdi, dvs. 560 mill. kroner det første året etter uttreden. I eksempelet må altså selskapet ha et overskudd på 160 mill. kroner før avskrivninger for at det skal betale skatt av sine ordinære driftsinntekter. Foreløpige beregninger departementet har gjort tyder på at eksempelet gir en god illustrasjon på den gjennomsnittlige samlede skattebelastningen riggselskapene vil stå overfor ved uttreden fra ordningen uten særlige overgangsregler.
>
> Departementet vil imidlertid vurdere nærmere om det er grunn til å foreslå overgangsregler for selskaper som trer ut av ordningen som følge av endringene som må gjennomføres på grunn av de reviderte statsstøtteretningslinjene med hensyn til definisjonen av sjøtransporttjenester og flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet. Til denne vurderingen trenger departementet noe mer tid. En legger derfor opp til å fremme forslag om tilpasninger til de reviderte statsstøtteretningslinjene på dette punktet i forbindelse med statsbudsjettet for 2006. Det understrekes at forslaget vil måtte innebære at flyttbare innretninger til bruk i petroleumsvirksomhet ikke lenger skal være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Departementet tar sikte på å foreslå at lovendringen skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2006.
>
> Departementet antar at det kan bli reist spørsmål om et forslag om ikrafttredelse fra og med inntektsåret 2006 oppfyller de reviderte retningslinjenes forutsetninger når det gjelder tidspunktet for ikrafttredelse av endringen som er omtalt her. Etter departementets oppfatning vil et ikrafttredelsestidspunkt som nevnt imidlertid være i samsvar med retningslinjenes anvisninger.
>
> Departementet antar at det må legges til grunn at riggselskapene i alle tilfelle vil måtte belastes med ordinær selskapsskatt for perioden fra 1. juli til 31. desember 2005, dog slik at beskatningen utsettes gjennom beskatningsreglene ved uttreden i skatteloven § 8–17 annet ledd, eller eventuelt gjennom særlige overgangsregler som gis i forbindelse med endringen. Fordelen for selskapene ligger altså i at beskatningen for perioden 1. juli til 31. desember 2005 utsettes.
>
> Departementet vil også peke på at en løsning som innebærer endring av skatteregimet midt i ett inntektsår, med ordinær beskatning i perioden fra 1. juli til 31. desember 2005, vil innebære store praktiske ulemper for skattyterne og skatteetaten.
>
> På denne bakgrunn er det etter departementets oppfatning grunn til å anta at et ikrafttredelsestidspunkt som nevnt vil kunne godkjennes i henhold til EØS-avtalen.»

I Innst. O. nr. 125 (2004–2005) under avsnitt 12.2 viste finanskomiteen til at ESAs reviderte stats-

støteretningslinjer innebærer at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen, og at medlemslandene har fått frist til å endre sine støtteordninger innen 30. juni 2005.

Komiteen støttet i innstillingen enstemmig Regjeringens forslag om at endringen som innebærer at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger kan være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen skal tre i kraft først fra og med inntektsåret 2006. Komiteen understreket imidlertid at det er behov for overgangsregler, og at i utformingen av disse må norske selskapers rammevilkår og konkurransemuligheter vektlegges. På denne bakgrunn fremmet komiteen følgende forslag til anmodningsvedtak:

Vedtak nr. 586, av 17. juni 2005

> «Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med budsjettet for 2006 fremme forslag til overgangsregler som tar hensyn til at riggselskapenes årlige skattebelastning ikke blir urimelig stor, og at egenkapitalen ikke blir urimelig belastet i overgangsårene.»

Forslaget ble vedtatt enstemmig av Stortinget.

19.4 Departementets vurderinger og forslag

19.4.1 Flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv.

Som varslet i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) foreslår departementet at flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. ikke lenger skal være tillatte eiendeler innenfor rederiskatteordningen fra og med inntektsåret 2006. Forslaget får betydning for rigger mv. som leies ut til selskap utenfor ordningen, eller som inngår i virksomhet på utenlandsk sokkel, jf. avsnitt 19.2.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b.

19.4.2 Hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet

Som nevnt under avsnitt 19.2 kan selskaper innenfor rederiskatteordningen ha inntekter fra drift av skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter og andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet, selv om virksomheten omfattes av petroleumsskatteloven § 1, jf. skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum.

Departementet vil ikke foreslå materielle endringer i reglene for rederiskatteordningen når det gjelder hjelpefartøy for bruk i petroleumsvirksomhet. Slike fartøy vil derfor fortsatt kunne være lovlige eiendeler innenfor rederiskatteordningen. Det vises til omtalen av hjelpefartøy til bruk i petroleumsvirksomhet i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) under avsnitt 11.4.3.

Det foreslås tekniske endringer i lovteksten ved at hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet tas inn i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b, mens det nåværende § 8–13 tredje ledd annet punktum oppheves. Det vil dermed fremgå uttrykkelig av § 8–11 første ledd bokstav b at hjelpefartøy mv. er lovlige eiendeler, og bestemmelsene om hva som er lovlige og kvalifiserende eiendeler innenfor rederiskatteordningen vil samles i skatteloven § 8–11. Bestemmelsen i § 8–13 tredje ledd første punktum foreslås endret siden borerigger mv. ikke lenger er tillatte eiendeler, mens hjelpefartøyer er lovlige eiendeler uavhengig av om disse brukes i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven § 1. Dermed er § 8–13 tredje ledd kun aktuell for entreprenørfartøy, som foreslås spesialregulert i første punktum.

Begrepet hjelpefartøy i forslaget til § 8–11 første ledd bokstav b vil omfatte de fartøy som omfattes av det nåværende skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum, og i tillegg entreprenørskip. Se nedenfor under avsnitt 19.4.3 om de sistnevnte fartøytypene.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b og § 8–13 tredje ledd.

19.4.3 Særlig om entreprenørskip til bruk i petroleumsvirksomhet

Etter gjeldende regler må begrepet hjelpefartøy, slik dette er brukt i skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum, avgrenses mot såkalte entreprenørskip. Entreprenørskip er fartøy som utøver visse selvstendige funksjoner tilknyttet petroleumsvirksomhet. Det vises til den nærmere omtalen av begrepet entreprenørskip i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) under avsnitt 11.4.3.3.

Ettersom entreprenørskip ikke er omfattet av det någjeldende skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum, kan et slikt fartøy bare være omfattet av rederiskatteordningen dersom det leies ut til et selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet driver virksomhet med fartøyet på utenlandsk sokkel, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b og § 8–13 tredje ledd første punktum.

I Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) foreslo departementet å innta en henvisning til entreprenørskip i skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum. Formålet med dette var å klargjøre at entreprenørfar-

tøy fortsatt er lovlige eiendeler innenfor ordningen. I brev til finanskomiteen av 6. juni 2005 uttalte departementet imidlertid at den foreslåtte henvisningen til entreprenørskip i skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum ville kunne forstås slik at rederiskatteordningen etter endringen kunne omfatte virksomhet i form av drift av entreprenørskip også på norsk sokkel, noe som ikke var tilsiktet. Departementet henstilte derfor til komiteen om at den i sin innstilling ikke skulle foreslå å innta en henvisning til entreprenørskip i skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum. Departementet ga i brevet uttrykk for at en i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 ville foreslå de nødvendige tilpasninger i skatteloven slik at virksomhet i form av drift av entreprenørskip på utenlandsk sokkel og virksomhet i form av utleie av entreprenørskip til andre skattesubjekter som driver virksomhet på norsk kontinentalsokkel fortsatt skal være lovlig virksomhet innenfor rederiskattordningen. Forslaget til endring i skatteloven § 8–13 tredje ledd annet punktum ble etter dette ikke tatt opp av finanskomiteen i Innst. O. nr. 125 (2004–2005).

Departementet foreslår i denne proposisjonen ingen materielle endringer i reglene for rederiskatteordningen når det gjelder entreprenørskip for bruk i petroleumsvirksomhet. Det foreslås imidlertid at det tas inn en henvisning til entreprenørskip i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b, slik at det klargjøres at entreprenørskip etter endringen er en lovlig eiendel og omfattet av begrepet hjelpefartøy.

Når det gjelder entreprenørskip, skal virksomhet som omfattes av petroleumsskatteloven § 1 fortsatt være ulovlig virksomhet innenfor rederiskattordningen. Et entreprenørskip vil derfor fortsatt bare kunne være en lovlig eiendel innenfor rederiskatteordningen dersom det leies ut til et selskap utenfor ordningen, eller eierselskapet driver virksomhet med skipet på utenlandsk sokkel. Ettersom begrensningen i skatteloven § 8–13 tredje ledd første punktum etter endringene bare vil være aktuell for entreprenørskip, foreslås det at denne bestemmelsen endres slik at dette fremgår av lovteksten.

Departementet foreslår i denne proposisjonen ingen materielle endringer i reglene for hvilke fartøyer som skal unntas fra forbudet i det tidligere § 8–13 tredje ledd første punktum. Som tidligere vil dette bare omfatte hjelpefartøyer som nevnt i bestemmelsens tidligere annet punktum.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8–11 første ledd bokstav b og § 8–13 tredje ledd.

19.5 Overgangsregel for selskaper som må tre ut av rederiskatteordningen som følge av de foreslåtte endringene

19.5.1 Nærmere om skattebelastningen ved uttreden av rederiskatteordningen

Uttreden av rederiskatteordningen innebærer at det skal foretas et inntektsoppgjør, jf. skatteloven § 8–17. Ved dette inntektsoppgjøret tilsvarer inngangsverdien tilbakeholdt skattlagt inntekt i selskapet, tillagt innbetalt aksjekapital og overkurs. Utgangsverdien ved inntektsoppgjøret settes til verdien av selskapets eiendeler ved uttreden fratrukket gjeld. Verdien av selskapets eiendeler fastsettes i hovedregelen til markedsverdien ved uttreden. For finansielle eiendeler som ville vært fritatt for beskatning ved realisasjon etter skatteloven § 2–38, og for aksjer i underliggende selskaper innenfor ordningen, jf. skatteloven § 8–11 første ledd bokstav g, settes verdien imidlertid til kostpris.

Den beregnede gevinsten eller det beregnede tapet skal føres på selskapets gevinst- og tapskonto, noe som innebærer en inntektsføring eller fradragsføring med 20 prosent av gjenstående gevinst eller tap per år.

Selskapene får etter uttreden anledning til å avskrive sine driftsmidler i form av skip, rigger mv. med 14 prosent av gjenstående saldo per år, jf. skatteloven § 14–43 første ledd bokstav e. Avskrivningsgrunnlaget skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden.

Unntak fra regelen om at avskrivningsgrunnlaget skal fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden gjelder der et selskap eier et driftsmiddel gjennom et deltakerlignet selskap, og det er fastsatt et avskrivningsgrunnlag for driftsmiddelet til bruk ved fastsettelsen av inntekt fra det deltakerlignede selskapet for deltakere utenfor rederiskatteordningen. I slike tilfeller skal det ikke fastsettes et nytt avskrivningsgrunnlag på grunnlag av markedsverdien ved uttreden. Etter gjeldende regler vil imidlertid differansen mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget ved uttreden og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden fremkomme som overpris eller underpris for andelen.

Med virkning fra og med inntektsåret 2006 utvides fritaksmetodens anvendelsesområde til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) på side 24–25 og skatteloven § 2–38 annet ledd, slik denne bestemmelsen skal lyde med virk-

ning fra og med inntektsåret 2006. Dette kan få betydning for selskaper som ved uttreden av rederiskatteordningen eier driftsmidler gjennom deltakerlignede selskaper. Der fritaksmetoden får anvendelse, vil en eventuell differanse mellom deltakerens andel av avskrivningsgrunnlaget og deltakerens andel av markedsverdien for driftsmiddelet ved uttreden av rederiskatteordningen ikke lenger fremkomme som en overpris eller underpris for andelen. Departementet vil vurdere nærmere om utvidelsen av fritaksmetoden til å omfatte tilfeller der et aksjeselskap realiserer andel i et deltakerlignet selskap gir grunn til å foreslå endringer i bestemmelsene i skatteloven § 8–17 om beregning av gevinst eller tap ved uttreden fra rederiskatteordningen.

For å få fram den samlede reelle skattebelastningen for selskapene ved uttreden fra rederiskatteordningen, må en ta hensyn til effekten av adgangen til å avskrive på nytt grunnlag etter uttreden. Ettersom avskrivningsgrunnlaget normalt settes til markedsverdien av driftsmidlene ved uttreden av ordningen, vil det være en klar sammenheng mellom avskrivingsgrunnlaget, selskapets verdi og den skattepliktige gevinsten på uttredelsestidspunktet. Høye markedsverdier på driftsmidlene ved uttreden vil bidra til høy gevinst, men også høye avskrivingsgrunnlag. Det er derfor etter departementets syn viktig å se skattebelastningen som følge av gevinst ved uttreden i sammenheng med avskrivingsgrunnlagene.

19.5.2 Overgangsregel for selskaper som må tre ut av ordningen

På bakgrunn av det ovennevnte foreslår departementet en overgangsregel som innebærer at de aktuelle selskapenes beregnede gevinst ved uttreden kan komme til fradrag i avskrivningsgrunnlagene for selskapenes driftsmidler. Dersom beregnet gevinst overstiger det samlede avskrivningsgrunnlaget, innebærer dette at det overskytende skal inntektsføres årlig med 20 prosent av saldo over selskapets gevinst- og tapskonto. Dersom avskrivningsgrunnlaget overstiger beregnet gevinst, kan det overskytende på vanlig måte fradragsføres med 14 prosent av saldo årlig, jf. skatteloven § 14–43 første ledd bokstav e. Hvor selskapet eier flere avskrivbare driftsmidler, skal gevinsten fordeles forholdsmessig på driftsmidlene etter driftsmidlenes verdi ved uttreden. Overgangsregelen vil ikke få betydning for selskaper som går ut av ordningen med et beregnet tap.

Det kan forekomme tilfeller der et selskap som trer ut av rederiskatteordningen eier et driftsmiddel gjennom et deltakerlignet selskap som også har deltakere utenfor rederiskatteordningen med skatteplikt til Norge, noe som medfører at det ikke fastsettes et nytt avskrivningsgrunnlag på grunnlag av markedsverdien ved uttreden, jf. omtalen av dette under avsnitt 19.5.1 ovenfor. En eventuell beregnet gevinst ved uttreden etter skatteloven § 8–17 skal i slike tilfeller ikke komme til fradrag i dette driftsmiddelets avskrivningsgrunnlag. Som nevnt under avsnitt 19.5.1 vil departementet imidlertid vurdere om det er grunn til å gjøre endringer i bestemmelsen i skatteloven § 8–17, når det gjelder beregning av gevinst og tap knyttet til andeler i deltakerlignede selskaper ved uttreden av rederiskatteordningen.

Overgangsregelen som foreslås innebærer ikke et permanent fritak for skatt av den beregnede gevinsten for selskapene, men gir en gunstigere tidfesting av gevinsten. Etter departementets oppfatning er det ikke i tråd med forutsetningene for rederiskatteordningen å gi overgangsregler som innebærer et permanent fritak for hele eller deler av den beregnede skattepliktige gevinsten. Et permanent fritak for hele eller deler av gevinsten ved uttreden ville også stå i dårlig sammenheng med det forhold at avskrivningsgrunnlaget for selskapenes driftsmidler i hovedregelen skal fastsettes på grunnlag av driftsmidlenes markedsverdi ved uttreden.

Departementet har på bakgrunn av data fra Sentralskattekontoret for storbedrifter anslått virkningene for de aktuelle selskapene av en uttreden av rederiskatteordningen, og hvordan den foreslåtte overgangsregelen vil påvirke selskapenes skattebelastning. Anslagene viser at overgangsregelen vil lette overgangen til beskatning etter ordinære regler. Overgangsregelen innebærer første år etter uttreden en lettelse for selskapene på i størrelsesorden 70 mill. kroner målt i forhold til en situasjon uten overgangsregler.

Rederiskatteordningen gir en betydelig skattekreditt ved at selskapene er fritatt for løpende beskatning av blant annet inntekter fra drift og utleie av egne og innleide fartøyer. Skatteplikt inntrer ved utdeling av ubeskattet inntekt og ved uttreden fra rederiskatteordningen. Denne utsettelsen av beskatning kan ha en så vesentlig betydning for nåverdien av skatteforpliktelsen at selskapene må benytte nåverdi ved beregning av utsatt skatt i regnskapene. Etter det departementet er kjent med, benytter flere selskaper innenfor rederiskatteordningen seg av en nåverdimodell ved beregningen av utsatt skatt, basert på en praktisk tilnærmingsmetode.

En uttreden fra rederiskatteordningen innebærer ikke at all ubeskattet inntekt i selskapet kom-

mer til beskatning i året for uttreden. Som nevnt ovenfor under avsnitt 19.5.1 kan en eventuell beregnet gevinst ved uttreden føres på selskapets gevinst- og tapskonto, med en inntektsføring på 20 prosent av gjenstående saldo per år, og den foreslåtte overgangsregelen gir en ytterligere lemping av skattebelastningen knyttet til en eventuell gevinst ved uttreden. Ved uttreden skal imidlertid utsatt skatt i regnskapene beregnes etter nominell verdi, og forskjellen mellom utsatt skatt beregnet etter nominell verdi og utsatt skatt beregnet etter nåverdi basert på en praktisk tilnærmingsmetode skal kostnadsføres. Dette innebærer at endret regnskapsføring av utsatt skatt ved uttreden fra rederiskatteordningen kan medføre en reduksjon av selskapenes regnskapsmessige egenkapital. Denne eventuelle reduksjonen av regnskapsmessig egenkapital som følge av en endret regnskapsføring av utsatt skatt etter uttreden må imidlertid ses i sammenheng med at fordelen som ligger i utsatt tidfesting etter de ordinære reglene om uttreden, og fordelen som ligger i utsatt tidfesting etter den foreslåtte overgangsregelen, ikke vil fremgå av balansen i årsregnskapet.

På bakgrunn av det ovennevnte legger departementet til grunn at den foreslåtte overgangsregelen vil innebære at de aktuelle selskapenes årlige skattebelastning ikke blir urimelig stor, og at egenkapitalen i selskapene heller ikke blir urimelig belastet i overgangsårene. Forslaget er dermed i samsvar med Stortingets anmodningsvedtak av 17. juni 2005, jf. avsnitt 19.5.1 ovenfor.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 8–11.

19.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Med departementets forslag til overgangsregel anslås den påløpte provenyøkningen ved at selskaper som eier flyttbare innretninger i form av rigger, produksjonsskip mv. trer ut av rederiskatteordningen på usikkert grunnlag til om lag 100 mill. kroner i 2006. Anslaget omfatter både gevinstbeskatning ved uttreden og provenyvirkningen av at selskapene underlegges ordinær beskatning. Det er også tatt hensyn til at dagens tonnasjeskatt bortfaller. Selskapene er etterskuddspliktige, noe som innebærer at den bokførte provenyvirkningen ikke vil komme før i 2007.

Det særskilte rederiskattesystemet gjør det nødvendig med særlig kontroll fra myndighetenes side, blant annet i forbindelse med avgrensing mot ordinær beskattet virksomhet og internprising. Å underlegge de aktuelle selskapene ordinær beskatning, kan derfor antas å innebære en administrativ forenkling.

19.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet legger til grunn at dette ikrafttredelsestidspunkt er i samsvar med Norges forpliktelser i henhold til EØS-avtalen. Det vises til omtalen av dette spørsmålet i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) under avsnitt 11.4.2.2, som er gjengitt ovenfor under avsnitt 19.3.

20 Presisering av kommuners og fylkeskommuners skattefrihet ved realisasjon av aksjer og andeler i kraftforetak etter innføringen av fritaksmetoden

Fylkeskommuner og kommuner er i utgangspunktet ikke skattepliktige, jf. skatteloven § 2–30 første ledd bokstav c. Det er gjort unntak fra dette utgangspunktet i skatteloven § 2–5.

Fylkeskommuner og kommuner plikter å betale skatt av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft, jf. skatteloven § 2–5 første ledd bokstav a og annet ledd bokstav a.

En kommune eller et fylke som driver et kraftforetak i form av en forvaltningsbedrift plikter følgelig å betale skatt av virksomheten. Drives virksomheten sammen med andre fylker eller kommuner i form av et interkommunalt selskap, er det interkommunale selskap skattepliktig for all inntekt etter skatteloven § 2–2 første ledd bokstav g.

Fylkeskommuner og kommuner plikter videre å betale inntektsskatt av gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget skattesubjekt (eksempelvis interkommunalt selskap) og som på tidspunktet for fylkeskommunens eller kommunens erverv eller senere driver produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft, jf. skatteloven § 2–5 første ledd bokstav b og annet ledd bokstav a. Tilsvarende tap er fradragsberettiget. Fylkeskommuner og kommuner er ikke skattepliktig for aksjeutbytte etter § 2–5.

Ved innføringen av fritaksmetoden ble det bestemt at fylkeskommuner og kommuner skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38 første ledd bokstav g. Dette innebærer bl.a. at kommuner og fylkeskommuner er fritatt for skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer og visse andeler og har ikke fradragsrett for tap, jf. skatteloven § 2–38 første ledd bokstav g og § 2–38 annet ledd bokstav a og b.

Ved innføringen av den nye § 2–38 i skatteloven ble det ikke gjort uttrykkelig klart i lovteksten at reglene om fritaksmetoden for inntekter av aksjer og andre eierandeler innebærer unntaksregler som så langt de rekker, går foran andre bestemmelser i loven som fastslår skatteplikt.

Det foreligger dermed tilsynelatende motstrid mellom ordlyden i skatteloven § 2–5 om skatteplikt og § 2–38 om skattefrihet. Denne motstriden har ført til usikkerhet hos kommuner, fylker og ligningsmyndigheter mht. riktig tolkning av loven.

I brev av 5. juli 2005 til Skattedirektoratet uttalte departementet at loven må tolkes slik at skattefriheten i § 2–38 første ledd bokstav g går foran skattepliktbestemmelsen i § 2–5 så langt det er motstrid mellom de to bestemmelsene.

Ved innføringen av fritaksmetoden uttalte departementet i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) side 59:

> «Det foreslås at kommuner og fylkeskommuner skal være kvalifiserende subjekter under fritaksmetoden.»

Videre skrev departementet på samme side i proposisjonen:

> «Når fritaksmetoden innebærer at kommuner og fylkeskommuner kan realisere skattefritt enkelte gevinster som etter gjeldende rett ville utløst beskatning, vil det bidra til nøytralitet mellom kommunalt eide virksomheter uavhengig av organisasjonsform.»

Departementet mener det er behov for å presisere skatteloven § 2–5 slik at en fjerner dagens motstrid. Det er bare deler av skatteloven § 2–5 som er i motstrid med skatteloven § 2–38. Det foreslås derfor at § 2–5 beholdes med en tilleggsbestemmelse om at skattefriheten etter § 2–38 skal gå foran så langt det foreligger motstrid. Det vises til forslaget til nytt tredje ledd i skatteloven § 2–5.

Lovforslaget er en presisering og medfører ingen endring av gjeldende rett. Forslaget har derfor ikke provenymessige eller administrative konsekvenser.

21 Forslag om endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt og ved vern av skog

21.1 Innledning

Departementet foreslår at regelverket for betinget skattefritak endres. Også innløsning av festetomt fra bortfester til fester der festeren kunne ha krevd tvungen innløsning etter loven, eller med hjemmel i frivillig vilkår i en festeavtale, bør omfattes av ordningen med betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Det bør også åpnes for betinget skattefritak ved skogvern etter naturvernloven. Det foreslås samtidig en justering med hensyn til kravet til reinvesteringsobjektene.

Dette er en oppfølgning av omtalen av behovet for slike korrigeringer i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) som Stortingets finanskomité sluttet seg til i Innst. O. nr. 125 kapittel 23.

Videre foreslås å utvide ettårsfristen for reinvestering ved betinget skattefritak til tre år.

21.2 Innløsning av tomtefeste

Kapitalgevinster skal som hovedregel skattlegges uavhengig av måten formuesobjektet blir realisert på. I visse tilfeller av ufrivillig realisasjon kan det virke urimelig å skattlegge gevinsten, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) avsnitt 29.2.5. Med hjemmel i skatteloven § 14–70 kan derfor gevinst ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt som følge av brann eller annen ulykke, ekspropriasjon eller innløsning av festet tomt, fritas for inntektsskatt. Fritaket er betinget av at vederlaget (ikke bare gevinsten) benyttes til å erverve nytt objekt av samme art, og at slikt objekt er ervervet innen utløpet av året etter realisasjonsåret. Gevinsten skal fradras det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved inntektsligningen. Det vil si at gevinsten kommer til beskatning ved senere realisasjon av erstatningsobjektet.

Gevinst som skyldes realisasjon av bortfestet tomt, kan bare kreves avsatt betinget skattefritt dersom festeren faktisk har krevd tvungen innløsning etter lov om tomtefeste. Frivillig realisasjon av festetomt fra bortfester til fester faller ikke inn under reglene om betinget skattefritak, selv om festeren kunne ha krevd tvungen innløsning. Heller ikke tvungen innløsning med hjemmel i et frivillig vilkår i en festeavtale kommer inn under reglene for betinget skattefritak.

For å komme inn under ordningen med betinget skattefritak må vederlaget nyttes til å erverve nytt objekt «av samme art», jf. skatteloven § 14–70 annet ledd første og annet punktum. Etter bestemmelsens annet punktum kan det ved innløsning av festet tomt reinvesteres i annen tomt som kan festes bort, eller i areal til bruk i den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til. Likeledes kan det reinvesteres i areal til bruk i binæring til den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til.

Departementet mener det er behov for å endre regelverket for betinget skattefritak ved realisasjon når det gjelder innløsning etter lov om tomtefeste.

Når det gjelder kravet til ufrivillighet, er det i Ot.prp. nr. 1 Skatteopplegget for 1999 avsnitt 11.4.1, uttalt at innløsning av festet tomt innebærer et slikt element av tvang at realisasjon kan sies å være ufrivillig, og at det derfor også i slike tilfeller kan være rimelig med regler om betinget skattefritak. Når det gjaldt frivillig overdragelse av festetomt, så en den gang ikke gode nok grunner til skattefritak, selv om festeren kunne ha krevd tvungen innløsning etter tomtefesteloven.

Departementet ser at en slik avgrensning av skattefritaket i § 14–70 første ledd bokstav c blant annet har den uheldige konsekvens at bortfesteren, for å kunne bli omfattet av skattefritaket, må motsette seg frivillig innløsning, og dette selv om festeren har krav på slik innløsning. På denne måten virker dagens ordning unødig konfliktskapende og bør av den grunn ikke opprettholdes. Det kan også anføres gode argumenter for at frivilligheten i forhold til slik innløsning som det her er tale om, ikke innbærer særlig grad av realitet, tatt i betraktning at festeren til sjuende og sist kan påtvinge bortfesteren innløsning. Det bemerkes at en omlegging som her foreslått, vil bringe reglene om tomtefeste i samsvar med reglen om betinget skattefritak ved ekspropriasjon, jf. skatteloven § 14–70 første ledd bokstav b, som også omfatter tilfeller der det eksproprierte formuesobjektet er «solgt til erverver som kunne krevd det ekspropriert».

I hvilke tilfeller festeren har krav på innløsning av tomt til bolig og fritidshus er nærmere regulert i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 32. Utgangspunktet er at fester av tomt til bolighus eller fritidshus kan kreve innløsning når det er gått

30 år av festetiden – om ikke kortere tid er avtalt – og senere hver gang det er gått 10 nye år, eller når festetiden er ute. Fester av tomt til fritidshus som hører til landbrukseiendom kan likevel ikke fremtvinge innløsning dersom tilfellet er omfattet av forskrift gitt i medhold av tomtefesteloven § 34 tredje ledd, jf. forskrift 8. juni 2001 nr. 570 om tomtefeste m.m. § 4. I disse tilfellene kan bortfesteren møte et krav om innløsning ved i stedet å tilby festeren forlengelse av festet på samme vilkår som før. Departementet legger til grunn at det bare er i de tilfellene at vilkårene for tvungen innløsning er til stede, at også frivillig innløsning skal medføre utsatt beskatning.

En ser ikke grunner til å sondre mellom tilfeller der innløsningskrav bygger på tomtefesteloven eller om grunnlaget er den opprinnelige avtalen mellom bortfester og fester. Derimot bør ikke senere endringer i denne avtalen, f. eks. om innløsningstidspunkt, godtas som grunnlag for betinget skattefritak. Å godta dette ville gjøre elementet av ufrivillighet illusorisk.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14–70 første ledd bokstav c.

Som nevnt krever det gjeldende regelverket om betinget skattefritak at reinvestering skjer i nytt objekt «av samme art» som det som realiseres, jf. skatteloven § 14–70 annet ledd første punktum. For tomtefestetilfellene er dette utgangspunktet til en viss grad utvidet ved at det blant annet er åpnet for investering i areal som blir nyttet i den næringen som den innløste tomten har vært knyttet til.

Avgrensningen til «areal» innebærer at det bare kan investeres i grunn, ikke i bygg og anlegg i den aktuelle næringen. Ved bortfeste utenfor næring omfatter dagens reinvesteringsområde i hovedsak bare andre tomter som bortfestes, m.a.o. et ganske smalt område.

Departementet foreslår visse utvidelser i denne reinvesteringsadgangen etter innløsning av festetomt. Hensynene kan bli noe forskjellige ettersom bortfestet har vært en del av skattyterens næringsvirksomhet eller ei. Men det bør være et mål å komme fram til like reinvesteringsregler i forhold til begge typer tomt.

Ved bortfeste utenfor næring har en oftest ikke noen naturlig sammenheng mellom den innløste tomt og bortfesterens øvrige økonomiske aktivitet (bortsett fra evt. gjenværende bortfestetomter som eieren normalt ikke vil ha noe påkostningsbehov for). Dette vanskeliggjør en rimelig avgrensning av reinvesteringsområdet. Mange driver heller ikke annen næring med slikt investeringsbehov at det her kunne ligge muligheter for å utvide investeringsområdet. På den annen side må det unngås at investeringsområdet omfatter rent privat eiendom, typisk egen bolig og fritidsbolig, og tomter til slik egen bruk, samt eiendom som fort kan omgjøres til slik privat bruk.

Departementet er kommet til at investeringsområdet ved innløsning av bortfestede tomter utenfor næring bør utvides til å gjelde fast eiendom (areal, bygg eller anlegg) som inngår i eierens (øvrige) næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende kapitalforvaltning knyttet til slik fast eiendom. Det kreves altså ikke noen annen sammenheng med den innløste tomten enn at reinvesteringen må gjelde fast eiendom i næring eller i annen inntektsgivende aktivitet. Uten en slik utvidelse vil det i realiteten ikke bli noen særlig skattelempning for mange ved innløsning av festetomter utenfor næring.

Det bør imidlertid være et unntak for bolig og fritidsbolig, da gevinsten ellers lett kan gjøres endelig skattefri gjennom de generelle gevinstfritaksreglene for slike eiendeler. Unntaket for reinvestering i bolig eller fritidsbolig må også gjelde selv om disse gir utleieinntekter, som følge av at disse enkelt kan overføres til egen bruk senere (med endelig skattefritak til følge).

I næring kunne det være et naturlig utgangspunkt at innløsningsvederlaget (som her er en næringspost) kan brukes til reinvestering i denne næringen, også på annen måte enn ved investering i nye bortfestetomter. Utvidelsen bør avgrenses mot løsøreinvesteringer og løpende driftsutgifter i næringen. En begrensning til denne konkrete næringen ville imidlertid innebære en strengere regel ved tomteinnløsning i næring enn utenfor næring. Det ville ikke være rimelig. Departementet foreslår derfor at det ovennevnte reinvesteringsområdet ved tomteinnløsning utenfor næring blir gjeldende også i næring. Det blir da ikke noe krav til å reinvestere i den samme næringen, eller i næring i det hele tatt. Men slik reinvestering i næringen vil selvsagt i praksis bli en nærliggende utnyttelsesmulighet for en del av de aktuelle næringsdrivende.

Utvidelsen bør gjelde både erverv av nytt objekt og påkostning på tidligere ervervet objekt som faller innenfor reinvesteringsområdet. Dette vil gi relativt smidige anvendelsesmuligheter for innløsningsvederlaget.

En lovtekst om det foreslåtte reinvesteringsområdet vil kunne trenge avklarende presiseringer og avgrensninger, og departementet foreslår derfor en forskriftsfullmakt til dette formålet.

De gjeldende særregler om investering i areal i binæring til den næring som den innløste tomten har inngått i, kan etter dette oppheves som overflødige. Dette investeringsområdet vil være inkludert

i den nye utforming av det samlede investeringsområdet.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14–70 annet ledd annet til fjerde punktum.

21.3 Skogvern etter naturvernloven

Vern av skog etter naturvernloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang, og vil være rettslig forankret i bindende forvaltningsvedtak, altså offentligrettslige pålegg om rådighetsinnskrenkninger. Typisk er avvirkningsforbud og andre driftsforbud. Vernet får imidlertid en frivillig karakter når den aktuelle skogeier har medvirket aktivt ved forberedelsen av vernevedtaket og i realiteten har samtykket i det. Regjeringen prioriterer slike frivillige løsninger. Vernekategorien ved skogvern etter naturvernloven er som regel naturreservat. Ved slike vedtak har eiere og rettighetshavere krav på full erstatning for økonomisk tap de lider som følge av fredning. Erstatningen fastsettes i praksis på to måter. Den ene består i å sammenligne den samlede eiendoms verdi uten og med de restriksjoner som følger av vernevedtaket, og gi erstatning for verdireduksjonen. Den andre måten består i å verdsette den bruk som blir forhindret eller vanskeliggjort av vernevedtaket. I praksis er det den sist nevnte tilnærmingen som er dominerende. Erstatningene skal vanligvis dekke den kapitaliserte verdi av driftstapet ved å rådighetsregulere den aktuelle delen av skogeiendommen. Slik erstatning gir gjerne gevinst i forhold til den del av kostprisen for skogeiendommen som naturlig kan relateres til området for rådighetsinnskrenkningen.

Erstatningene reiste i liten grad skattespørsmål til og med 2004, fordi skogeierne inntil da hadde gevinstskattefritak ved minst 10 års eiertid. Dette fritaket gjaldt også gevinst ved verneerstatning på den faste eiendom. Fra og med 2005 er dette skattefritaket betydelig innskrenket, og vil ikke lengre få anvendelse på gevinst ved vernetiltak.

Som nevnt i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 22 er det behov for en lempning av denne skatteplikten, bl.a. for ikke å vanskeliggjøre de frivillige prosesser og løsninger på dette viktige verneområdet. Det er også i statens interesse å unngå et ytterligere press på erstatningsutmålingene som følge av skatteplikten.

Selve skatteplikten på vernegevinst bør etter departementets syn ikke avvikles. Et formelt skattefritak ville være endelig og gi et tilfeldig økonomisk fordel til skogeiere som kan tilby egnet fredningsskog, sammenlignet med skogeiere som ikke kan det. Et slik fritak ville også i realiteten bety en uheldig asymmetri, ved at engangserstatning for tap av en løpende, skattepliktig driftsinntekt i skogbruket ikke ble skattegrunnlag på noe tidspunkt.

Derimot vil betinget skattefritak med nedskrivning av kostpris på investeringsobjektet uten inntektsfradrag være en akseptabel løsning. Skatteplikten blir da utsatt, men ikke endelig frafalt, idet den i stedet blir knyttet til reinvesteringsobjektet. Det blir da lavere avskrivninger hvis objektet er avskrivbart, og høyere gevinst ved senere realisasjon av objektet (pga. den nedskrevne kostpris).

Gevinst på verneerstatning faller i dag utenfor det gjeldende område for betinget skattefritak etter skatteloven § 14–70. I Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 22 er dette begrunnet med at gevinsten bare gjelder båndleggelse av eiendommen, ikke realisasjon av eiendomsretten. Begrunnelsen er muligens ikke helt treffende, fordi det kan diskuteres om ikke også en offentligrettslig båndleggelse kan gå inn under realisasjonsbegrepet, jf. skatteloven § 9–2 annet ledd. Uansett dette vil kravet til reinvestering i objekt av samme art, og evt. også kravet til ufrivillighet, gjøre det gjeldende regelverk om betinget skattefritak praktisk uaktuelt for gevinst ved frivillig skogvern. Det vil være lite tenkelig og lite oppnåelig for en skogeier å bruke erstatningen til å skaffe seg rettigheter i annen manns skog. Erverv av bruksrett til skog er dessuten underlagt strenge tidsbegrensningsregler etter servituttlova § 12 annet ledd, og vil ikke være noe egnet investeringsobjekt i denne sammenheng. Videre må det anses tvilsomt om erverv av eiendomsrett til annen skog gjelder objekt av samme art som den rådighetsinnskrenkningen som vernetiltaket gjelder. Slike tilkjøp avhenger imidlertid av at andre skogeiere er villige til å selge. Det kan også reises spørsmål om utformingen av den gjeldende adgang til betinget skattefritak ved frivillige salg under trussel om ekspropriasjon, er tilstrekkelig vid til å omfatte frivillig skogvern som nevnt.

Departementet finner det her riktigst å skjære igjennom tolkningstvil og uheldige begrensninger gjennom en uttrykkelig regulering av betinget skattefritak for skogvernerstatninger etter naturvernloven. En slik regulering i skatteloven bør utformes slik at skattelempningen gjelder uansett den formelle frivillighet. Staten bør ikke ha som pressmiddel at skattelempningen bare tildeles de skogeiere som er tilstrekkelig velvillige, medvirkende og samtykkende i verneprosessen. Det ville også stemme dårlig med oppbyggingen av det alminnelige regime for betinget skattefritak, dersom ufrivillige ordninger ble behandlet strengere enn frivillige. Frivillige båndleggingstiltak utenfor naturvernlo-

ven, f. eks. såkalte MIS-biotoper, vil imidlertid ikke gi grunnlag for betinget skattefritak for eventuell godtgjørelse eller erstatning.

Reinvesteringsområdet for skogvernerstatning bør i utgangspunktet kunne omfatte det samme som ved ufrivillig realisasjon av selve eiendomsretten til skog. Dette vil hovedsakelig gjelde adgang til tilkjøp av nye skogarealer. Men slike tilkjøp vil som nevnt være vanskelig tilgjengelige for mange, og reinvesteringsområdet bør derfor utvides til også å gjelde visse investeringer i den eller de skogeiendommer som skattyteren har fra før. Det bør kunne aksepteres en relativt liberal forståelse av skogbruk i denne sammenheng. Også tilrettelegging for utmarksaktiviteter knyttet til skogen (jakt, fangst, fiske, villmarksopplevelser) bør omfattes. Oppføring av hytter kan være et eksempel her, mens kontorbygg og lignende må anses å ha en for fjern tilknytning til skogbruksdriften.

Også her bør det unngås å trekke løsøre og eiendom til privat bruk inn under reinvesteringsområdet. En rimelig avgrensning vil være å gi adgang til reinvestering i ny skog (skogareal), eller ved erverv av eller påkostning på bygg eller anlegg som inngår i skattyterens fortsatte skogsdrift. Som anlegg anses ikke bl.a. skogplanting, grøfting og andre kulturtiltak. Skogsveier må anses som anlegg, men vil ikke være skattemessig interessante som reinvesteringsobjekt, fordi de er direkte utgiftsførbare. Betinget skattefritak for gevinsten på vilkår av avskåret fradragsrett for veibyggingen har da ikke annen skatteeffekt enn normal skattlegging av gevinsten og normal utgiftsføring av veien. Noen grunn til å komplisere lovteksten med unntak fra reinvesteringsområdet gir dette likevel ikke.

Det bør åpnes for at investeringen kan skje i et annet skogområde enn det vernede, og også i en annen skogeiendom enn denne dersom skattyteren har flere. Reinvesteringsadgangen må dessuten gjelde uansett om skogvernet i det enkelte tilfelle omfatter hele skogeiendommen, og ikke bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige ikke vernede del).

Departementet har vurdert om det bør åpnes for at det kan reinvesteres i annen virksomhet som skattyteren driver. Som utgangspunkt er det ikke opplagt at man bør åpne for en slik mulighet. En er likevel blitt stående ved å gjøre et unntak for investeringer i jordbruksproduksjon, herunder biinntekter knyttet til jordbruket, dersom skogeiendommen drives i kombinasjon med slik virksomhet. Dette vil gi øvrig næringsdrift på gården økt finansielt grunnlag, og samtidig kunne støtte opp om satsingen på utviklingen av ny og alternativ næringsdrift.

Også for reinvesteringer i jordbruksvirksomhet bør det gjøres en avgrensing tilsvarende den som gjelder for skog, nemlig til erverv av areal til bruk i jordbruksproduksjon eller til erverv av eller påkostning på bygg eller anlegg, som inngår i skattyterens jordbruksvirksomhet. Hvilke biinntekter som skal anses *knyttet til jordbruket* må nærmere avgrenses av praksis, men det må forutsettes at det i hvert fall dreier seg om virksomhet som utnytter gårdens eller distriktets ressurser. Innenfor dette vil falle eksempelvis investeringer til erverv eller påkostninger på bygg eller anlegg relatert til gårdsturisme, husflidproduksjon basert på gårdens produkter og lignende.

For vernetilfellene vil det være behov for nærmere å regulere fra hvilket tidspunkt fristen for reinvestering skal begynne å løpe. På bakgrunn av at det i en slik verneprosess kan ta svært lang tid etter selve vernevedtaket å få fastsatt det endelige erstatningsbeløpet, mener departementet treårsfristen bør løpe fra det tidspunkt erstatningsbeløpet er endelig fastsatt, når dette skjer senere enn selve vernevedtaket.

Det vises til forslag til ny § 14–72 i skatteloven.

21.4 Utvidelse av reinvesteringsfristen ved betinget skattefritak

Fritaket for gevinstskatteplikt er som en generell regel betinget av at vederlaget er benyttet til å erverve nytt objekt av samme art innen utløpet av året etter realisasjonsåret, jf. skatteloven § 11–70 tredje ledd.

Det er i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992 avsnitt 29.2.5 Betinget skattefritak i visse tilfeller, uttalt følgende:

> «Hvis skattyter ikke innen rimelig tid gjenoppretter situasjonen fra før den ufrivillige realisasjonen, er det ingen grunn til å behandle slike «ufrivillige» realisasjonsgevinster annerledes enn kapitalgevinster ellers. Skattefritaket er ment som en rimelig løsning for de som har et særlig behov for gjenopprettelse. I de tilfeller skattyter ikke har tatt en beslutning om å gjenopprette situasjonen er det naturlig å oppfatte utsettelsen som et tegn på at behovet for gjenopprettelse ikke er så stort.»

Det er i proposisjonen ikke gitt noen nærmere vurdering av hva som er en «rimelig tid til gjenopprettelse», men bare gitt en regel som innebærer at dersom forutsetningen for den utsatte periodisering ikke er oppfylt innen utgangen av året etter realisasjonsåret, må gevinsten tas til inntekt.

Denne fristen vil være tilstrekkelig lang i de

fleste tilfeller til at skattyter rekker å skaffe til veie et passende reinvesteringsobjekt. I enkelte tilfeller kan det likevel by på problemer å oppfylle fristkravet. Dette kan skyldes flere forhold. I tillegg til problemer med begrenset tilgang til objekter, planleggingsbehov, tilleggsfinansiering (når objektet koster mer enn det reinvesteringspliktige beløp) mv., kan også forsinket erstatningsoppgjør være et problem. En mulig løsning for å avhjelpe dette problemet kan være å innføre en dispensasjonsordning, noe en også var inne på i Ot.prp. nr. 35 (1990–1991). Departementet finner, i likhet med den gang, likevel ikke å ville tilråde en slik løsning. En forlenget frist for å avhjelpe uheldige konsekvenser, er langt å foretrekke. Et annet argument for en forlenget frist er at dette kan bidra til en mer gjennomtenkt og fornuftig reinvestering. Departementet er kommet til at en utvidelse av fristen fra ett til tre år etter realisasjonsåret, som i praksis er en forlengelse fra i gjennomsnitt ett og et halvt år til i gjennomsnitt tre og et halvt år, er hensiktsmessig.

Det kan spørres om det vil være et behov for sikring av de avsatte midlene, f. eks. innsetting på sperret konto eller lignende, som følge av lengre forvaltningsperiode for skattyter. Et alternativ kunne være et generelt vilkår om at retten til betinget skattefritak bortfaller dersom skattyteren ikke lenger kan anses å ha det aktuelle beløp i behold på likvid måte. En slik regel vil bli svært skjønnsmessig og vanskelig å forholde seg til både for skattyter og likningskontor. Departementet er blitt stående ved ikke å foreslå en slik ordning. En generell sikringsordning for alle tilfeller av betinget skattefritak ser en heller ikke noen behov for. Begrunnelsen er at en utvidet frist for reinvestering ikke alene tilsier innføring av en slik nyordning, og at ulempen ved et usikret krav for det offentlige må avveies mot det byråkrati som vil følge av ordningen. Fordelen skattyter har ved å oppfylle reinvesteringsvilkårene for skattefritak er også et sterkt insitament til ikke å anvende midlene til andre formål. I selvangivelsen for realisasjonsåret må skattyteren kreve betinget skattefritak, og ligningskontoret vil da følge med i at vilkårene oppfylles.

Departementet er blitt stående ved at den mest nærliggende sikringsordningen i tilfelle vil være å kreve sikkerhet i de tilfellene skattyter ikke har reinvestert etter utløpet av året etter realisasjonen. Dette bør imidlertid vurderes nærmere på bakgrunn av erfaringer med en utvidet reinvesteringsfrist. Det foreslås derfor at departementet gis en fullmakt til i forskrift å gi nærmere regler om sikkerhetsstillelse.

Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 14–70 tredje ledd.

21.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Ved at regelverket for betinget skattefritak får anvendelse for en større gruppe enn i dag, vil de foreslåtte omleggingene innebære et visst merarbeid for ligningsmyndighetene. Normalt må det likevel antas at tallet på skattytere som vil benytte seg av ordningen, er relativt beskjedent. Regelverket antas heller ikke spesielt vanskelig å håndtere verken for skattytere eller likningsmyndigheter. En antar derfor de administrative konsekvensene av forslaget vil være forholdsvis moderate. Forslagene anslås å redusere provenyet med 10 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2006.

21.6 Ikrafttredelse

Når det gjelder ikrafttredelse, foreslås ulikt tidspunkt for tomtefeste og skogverntilfellene. For skogverntilfellene foreslås ikrafttredelse med virkning allerede fra og med inntektsåret 2005. Bakgrunnen for dette er at ikrafttredelse først fra 2006 ville lede til at realisasjon i 2005 blir skattepliktig, mens realisasjon i 2004 (jf den gamle tiårsregelen) eller i 2006 vil kunne skje uten beskatning. For tomtefestetilfellene bør imidlertid ikrafttredelse først skje fra 2006. En forlenget frist for reinvestering ved betinget skattefritak fra ett til tre år etter realisasjonsåret, bør gjelde for formuesobjekter realisert i 2006 og senere.

22 Avdragsordning for arveavgift ved generasjonsskifte i familiebedrifter

22.1 Innledning

I St.meld. nr. 29 (2003–2004) Skattemeldingen uttalte departementet:

> «Departementet legger ikke opp til omfattende endringer i arveavgiften. Det tas imidlertid sikte på å legge fram forslag om lempninger i arveavgiften ved generasjonsskifte i familiebedrifter, slik at den avgiftspliktige på visse vilkår skal kunne betale avgiften i avdrag med rentefri kreditt. Departementet vil herunder vurdere Arveavgiftsutvalgets forslag om å innføre rentefri kreditt over syv år for små foretak slik disse er definert i regnskapsloven.»

I Innst.S. nr. 232 (2003–2004) uttaler Frp og Kystpartiet at de er positive til lettelser ved generasjonsskifte og SP gikk inn for arveavgiftsfritak for næringseiendeler. De øvrige partier kommenterer ikke forslaget om avdragsordning.

Departementet legger her fram forslag til en avdragsordning for arveavgift knyttet til overdragelse av virksomhet. Den avgiftspliktige kan kreve å betale arveavgiften på foretak eller foretaksandeler i avdrag over inntil syv år, rentefritt. Ordningen skal gjelde arv og gave av andeler i små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1–6, herunder enkeltpersonforetak under grensen for regnskapsplikt etter regnskapsloven. Det kreves videre at overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 prosent av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Det foreslås også regler som skal gjøre det mulig med suksessive overdragelser. Det stilles ikke krav til hvem som skal være mottaker, men det stilles krav om fortsatt eierskap i selskaper og til videre drift av enkeltpersonforetak. Aksjer og andeler som i dag verdsettes etter reglene i arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter dagens regler. For enkeltpersonforetak foreslås det regler for å skille mellom eiendeler knyttet til virksomheten og andre (private) eiendeler.

22.2 Gjeldende rett

All arv og visse gaver til giverens nærmeste arvinger mv. er avgiftspliktig. Det skilles i utgangspunktet ikke mellom eiendeler i og utenfor virksomhet. De avgiftspliktige midlene skal som hovedregel verdsettes til omsetningsverdien på gave- eller dødsfallstidspunktet (ved offentlig skifte gjelder utlodningstidspunktet).

Ved generasjonsskifte er det i dag gitt lettelser i arveavgiften i form av lavere verdsettelse av visse formuesgoder.

Forretningsverdi (goodwill) skal etter loven verdsettes til omsetningsverdien, men finanskomiteen uttalte i Innst.O. nr. XV (1963–1964) side 5 at en må bygge på forsiktige (lave) verdsettelser. For landbrukseiendom legges odelstaksten til grunn når åsetesberettiget arving overtar, eller ¾ av omsetningsverdien hvis ikke odelstakst foreligger eller arvingen ikke er åsetesberettiget, jf. arveavgiftsloven § 14 fjerde ledd. Ved verdsettingen etter odelstakst skal det i følge odelsloven § 56 legges vekt på at overtakeren kan makte å bli sittende med eiendommen. Det gis videre fradrag i arveavgiften for betalt dokumentavgift ved overdragelse av fast næringseiendom, jf. arveavgiftsloven § 19 A.

Verdien av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommanditselskaper kan kreves verdsatt til 30 eller 100 prosent av aksjenes eller andelens forholdsmessige andel av selskapets formuesverdier 1. januar i det år rådigheten går over, jf. arveavgiftsloven § 11 A. For enkelte viktige formuesgjenstander ligger de skattemessige formuesverdiene oftest under omsetningsverdien. Dette gjelder eksempelvis fast eiendom. Forretningsverdi (goodwill) er ikke formuesskattepliktig slik at denne verdien settes til null ved beregningen. Gjelden i selskapet kan trekkes fra med sin fulle verdi, før man kommer fram til nettoformuen i selskapet. Aksjeverdien ansettes så til 30 eller 100 prosent av denne nettoverdien.

Bestemmelsen i § 11 A skiller ikke mellom eiendeler tilknyttet en virksomhet og andre eiendeler. Børsnoterte aksjer som eies av et ikke børsnotert selskap vil for eksempel bli verdsatt til 30 prosent av formuesverdien, selv om aksjene ikke har noen tilknytning til virksomheten i eierselskapet.

Etter forskrift av 18. juni 1997 nr. 608 § 3 annet ledd kan Skattedirektoratet etter søknad treffe avgjørelse om betalingsordning for arveavgift når arven eller gaven vesentlig omfatter næringseiendom. I avdragsperioden skal det svares rente. Ren-

ten skal være en og en halv ganger normalrentesatsen i arbeidsforhold. Ordningen er lite brukt.

22.3 Forslaget om en avdragsordning i NOU 2000:8 Arveavgift

Utvalgets flertall gikk inn for å innføre en avdragsordning over syv år med rentefri kreditt for avgift knyttet til virksomhet. Det ble foreslått at ordningen skal gjelde for små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1–6. Overdrageren skal eie minst 25 prosent av aksjene eller andelene før overdragelsen. Aksjer eller andeler som er eid av ektefellen, bør regnes med. For å forhindre at suksessive generasjonsskifter faller utenfor, ble det foreslått at aksjer og andeler som er eid av overdragers ektefelle, barn og barnebarn og som arvelater eller giver tidligere har eid, skal regnes med ved anvendelsen av 25-prosentgrensen. Utvalget foreslo ikke særskilte krav til mottakeren. Kreditten skal falle bort hvis driften opphører eller aksjene eller andelene overdras.

Flertallet viste til at Arveavgiftsutvalget generelt foreslo å utvide arveavgiftsgrunnlaget, noe som skjerper arveavgiften ved generasjonsskifter. Videre viste flertallet til at OECD (Taxation and small businesses, Paris 1994) og EU-kommisjonen (Commision Recommendation av 7. desember 1994) har anbefalt lettelser og at slike lettelser er ganske utbredt i andre land.

Arveavgiftsutvalgets innstilling ble i juni 2000 sendt på høring. Utvalgets forslag innebar en utvidelse av arveavgiftsgrunnlaget i hovedsak ved at det ble foreslått at en skulle verdsette de avgiftspliktige midler til omsetningsverdien. Blant annet foreslo utvalget at en skulle endre reglene i arveavgiftsloven § 11 A, slik at ikke-børsnoterte aksjer og andeler skulle verdsettes betydelig høyere enn etter gjeldende rett.

Mange av høringsinstansene kommenterte forslaget om å innføre en avdragsordning i sammenheng med forslaget om å utvide avgiftsgrunnlaget. *NHO* uttalte at, sett i forhold til den betydelige avgiftsøkningen som blir konsekvensen av de foreslåtte reglene innebærer forslaget om avdragsutsettelse et tiltak som ikke vil forhindre at arveavgiften ved generasjonsskifte blir høyere. *Norges Rederiforbund* og *Norsk Skogbruksforening* foreslo at næringsaktiva fritas fra arveavgift. *LO* gikk inn for at kreditten ikke burde være rentefri.

22.4 Departementets vurdering og forslag

22.4.1 Innledning

Regjeringen har i Sem-erklæringen vedtatt å *«lette avgiftsbelastningen ved generasjonsskifte i familieeide bedrifter»*.

En rentefri avdragsordning innebærer at arveavgiften målt i nåverdi blir redusert. Videre vil en avdragsordning lette de likviditetsproblemer betaling av arveavgift ved arv eller mottak av foretak eller foretaksandeler medfører for arvingen eller mottakeren. Arvingen eller mottakeren vil med en avdragsordning i mindre grad måtte ta ut penger fra virksomheten for å finansiere arveavgiften.

En reduksjon av arveavgiften ved generasjonsskifter i familiebedrifter og en bedring av de nye eiernes likviditet vil kunne styrke familiebedriftenes økonomi, noe som kan bedre mulighetene for videre drift, herunder sikring av arbeidsplasser.

Departementet foreslår derfor at en arving eller en gavemottaker, som mottar et foretak eller andeler i et foretak, kan betale arveavgiften i avdrag over syv år rentefritt. Det vises til forslag til ny § 20 A i arveavgiftsloven.

22.4.2 Hvilke foretak skal omfattes av avdragsordningen

22.4.2.1 Alle foretaksformer skal omfattes av avdragsordningen

Formålet med å gi lettelser ved generasjonsskifte i virksomhet er å sikre den videre drift av virksomheten. Dette tilsier at alle typer virksomhet omfattes uansett eierform. Også virksomhet hvor arvelater eller giver ikke driver virksomheten. En aksjonær regnes ikke å drive virksomhet selv om aksjonæren har en stor eierandel og arbeider i selskapet.

Departementet foreslår derfor at alle foretaksformer skal omfattes av avdragsordningen, så sant de ellers fyller kravene som oppstilles.

I avsnitt 22.4.2.2. begrenses ordningen til små foretak slik som definert i regnskapsloven § 1–6. Siden børsnoterte aksjeselskaper ikke regnes som små foretak, vil avdragsordningen gjelde enkeltpersonsforetak og selskaper som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A, dvs. ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommanditselskaper, når disse regnes som små foretak. Det vises til forslag til første ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.2.2 Krav til foretakets størrelse

Formålet med avdragsordningen er å lette generasjonsskifte i familiebedrifter. Uttrykket familiebedrift gir ikke noen klar definisjon på hvem som skal omfattes. For å definere nærmere hvem som skal omfattes av ordningen må en avgrense nærmere hvem som skal være overdrager, og hvem som skal være mottaker og slektskapet mellom disse personene. Det må ved avgrensingen tas stilling til om bare bedrifter under en viss størrelse skal omfattes.

Familiebedrifter kan være eiet av en eller flere personer, med ulikt eller manglende slektskapsforhold. Ved generasjonsskifte kan foretaket gå over til en eller flere slektninger av eieren(e), med ulikt slektskapsforhold mellom mottakerne. Familiebedrifter kan være eiet av flere familier. Hvor vidt og i hvilken grad giver og mottaker er aktiv i bedriften før og etter generasjonsskiftet vil kunne variere. Familiebedriftene varierer fra små enkeltpersonforetak til store konsern eid av en person eller en eller noen få familier. Det er derfor behov for en klar og entydig avgrensing av hvilke bedrifter som skal falle innenfor eller utenfor avdragsordningen.

Departementet foreslår i tråd med forslaget i NOU 2000:8 Arveavgift, at avdragsordningen begrenses til små foretak slik disse er definert i regnskapsloven § 1–6. Dvs. foretak som etter det siste årsregnskap før rådighetsåret oppfyller to av følgende tre vilkår: 1) Har mindre enn 60 millioner i salgsinntekt, 2) har mindre enn 30 millioner i balansesum eller 3) har færre enn 50 ansatte. Går rådigheten over i 2006 vil det være årsregnskapet for 2005 som er avgjørende for vurderingen. Allmennaksjeselskap og børsnoterte selskap regnes aldri som små foretak. Enkeltpersonforetak foreslås omfattet også om de er under grensen for regnskapsplikt i regnskapsloven § 1–1, jf. § 1–2, og dermed formelt faller utenfor avgrensingen av små foretak i § 1–6.

Departementet legger ved avgrensingen vekt på at det er de små foretakene som i størst grad vil kunne ha problemer som følge av at de nye eierne må betale arveavgift. I NOU 2000:8 avsnitt 10.5.1 fremhever Arveavgiftsutvalget at små foretak kan ha vanskeligere for å reise kapital (egenkapital/lånekapital) enn større bedrifter. Ved avgrensingen er det også lagt vekt på at små og mellomstore bedrifter utgjør flertallet av norske bedrifter, se NOU 2000:8 avsnitt 10.4.1 og at de fleste små bedrifter er familieeide, se avsnitt 10.4.3 i samme NOU. Det legges også vekt på den rettstekniske fordel ved å knytte avgrensingen til en allerede etablert definisjon i lovgivningen. Det vises til forslag til annet ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.2.3 Verdsettelsen av foretaket eller foretaksandelen

Formålet om å sikre videre drift i den overdratte virksomhet tilsier at avdragsordningen bare bør gjelde arveavgift knyttet til nettoverdien av virksomheten.

Ved arv og gave av enkeltpersonforetak skal avdragsordningen følgelig kun gjelde de nettoverdier som knytter seg til virksomheten i foretaket. Arveavgift knyttet til andre verdier skal forfalle etter de alminnelige regler.

Departementet foreslår at ikke-børsnoterte aksjer og andeler som verdsettes etter arveavgiftsloven § 11 A skal omfattes av ordningen, med den verdi som legges til grunn etter dagens regler. Dvs. 30 eller 100 prosent av aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets formuesverdi.

En skal følgelig ikke skille privateiendeler fra næringseiendeler i selskapet. Etter dagens regler om verdsettelse gjøres det ikke et slikt skille, utenom i de tilfeller hvor det er grunnlag for ulovfestet gjennomskjæring. Hvis en skulle skille ut privateiendeler ut over dette i selskaper som skal omfattes av avdragsordningen, ville det innebære en skjerping av avgiftsplikten og en forskjellsbehandling mht. verdsettelse innenfor og utenfor virkeområdet for avdragsordningen. Hensynet til enkle regler taler videre sterkt for at en ikke skiller ut privateiendelene i større utstrekning enn i dag.

Fordi børsnoterte aksjeselskaper ikke regnes å være små foretak vil det bare være enkeltpersonforetak som faller utenfor arveavgiftsloven § 11 A, men som likevel skal omfattes av avdragsordningen. Det er derfor bare for enkeltpersonforetak det er nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomhet og andre verdier. Se nedenfor i avsnitt 22.4.5 om skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonforetak. Det vises til forslag til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.2.4 Krav til virksomhet i foretaket

For enkeltpersonforetak vil reglene om at det bare gis kreditt for arveavgift av verdier knyttet til virksomhet, se nedenfor i punkt 22.4.5, innebære at det stilles et krav til virksomhet i foretaket for at det skal omfattes av ordningen.

Over foreslår departementet at ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommanditselskaper, som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, skal omfattes av avdragsordningen med den verdi som legges til grunn etter § 11 A. Det stilles ikke krav om at det drives virksomhet i selskapet for at arveavgiftsloven § 11 A skal komme til anvendelse. Også rene holdingselskaper eller investe-

ringsselskaper omfattes av de gunstige verdsettelsesreglene. Det må derfor for ikke-børsnoterte aksjeselskaper, ansvarlige selskaper og kommanditselskaper vurderes om det bør stilles opp et krav til virksomhet.

Begrunnelsen for avdragsordningen taler i utgangspunktet for at det må kreves at det drives virksomhet i de foretakene som skal omfattes av ordningen. Det er liten grunn til å gi avdragsordning ved overdragelse av aksjer og andeler i selskaper som kun representerer en passiv kapitalplassering.

Imidlertid vil et krav til virksomhet kunne skape problemer hvis familiebedriften er organisert i en holdingselskapsstruktur. En kan tenke seg at giver eier 100 prosent av et holdingselskap som så eier 100 prosent av et driftsselskap hvor virksomheten drives. Overdragelse av aksjene i holdingselskapet vil normalt ikke gi rett til avdragsordning hvis en oppstiller et krav til virksomhet. En regel om at en også skal ta med i vurderingen indirekte eierskap av foretak som driver virksomhet, vil komplisere regelverket, ved at det må gis regler om tilknytingen mellom holdingselskapet og det eller de selskap som har driften, for eksempel en regel om at bedriftene må inngå i samme konsern. Det må herunder gis regler om konsekvensene av konsernbrudd. Slike regler vil kunne innebære tilfeldige grensedragninger og vil kunne komplisere kontrollen av ordningen.

Departementet foreslår over at en skal legge verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn, uten at en skal skille ut eiendeler som ikke er knyttet til virksomhet. Hvis et selskap har en liten virksomhet og i tillegg store passive kapitalplasseringer vil ikke et krav til virksomhet alene hindre at avdragsordningen vil omfatte verdier som ikke er knyttet til virksomheten.

Verdsettelsesrabatten for ikke-børsnoterte aksjer og andeler gjelder dessuten uavhengig av om det foreligger virksomhet eller ikke. Da bør avdragsordningen heller ikke gjøre et slikt skille. Avgiftsmyndighetene vil dessuten slippe å ta stilling til skjønnsmessige grensedragninger mellom virksomhet og passiv kapitalplassering.

Departementet foreslår derfor at det ikke stilles opp et krav om virksomhet i foretak omfattet av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A.

For enkeltpersonforetak er det imidlertid nødvendig å skille mellom verdier knyttet til virksomheten og andre verdier. Det foreligger intet formelt skille mellom eieren og enkeltpersonforetakets eiendeler. Det er ikke bedriften som sådan som verdsettes for arveavgiftsformål, men den enkelte eiendel som overføres. Dette i motsetning til verdsettelsen av aksjer og andeler hvor en har arveavgiftsverdier for de aksjer og andeler som overføres, og ikke for selskapets enkelte eiendeler. En kan ikke gi en regel som innebærer at arveavgiften av alle verdier en eier av et enkeltpersonforetak etterlater seg til samme mottaker, skal omfattes av avdragsordningen. Det vises til forslag til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.2.5 Avdragsordningen skal gjelde hvert foretak og hver virksomhet i enkeltpersonforetak

Begrunnelsen for avdragsordningen, å sikre videre drift i foretakene, tilsier at det bør opprettes en avdragsordning for hvert foretak, eller virksomhet i enkeltpersonforetak som overføres til arvingen eller mottakeren. Å skille mellom flere avdragsordninger har særlig betydning for kravet om fortsatt eierskap og videre drift, som behandles nedenfor.

Eksempelvis kan en tenke seg at arvingen mottar aksjer i X AS og Y AS. Hvis arvingen etter to år selger alle aksjene i X AS, men beholder aksjene i Y AS, bør ikke hele arveavgiften forfalle, men kun den del som knytter seg til aksjene i det solgte selskapet.

Ved overføring av enkeltpersonforetak ved arv og gave er det de enkelte eiendeler og rettigheter som overføres fra arvelater eller giver til arvingen eller mottakeren. Den arving eller mottaker som mottar eiendeler knyttet til arvelaters eller givers virksomhet har rett til avdragsordning for arveavgift knyttet til de mottatte eiendeler, hvis virksomheten drives videre på mottakers hånd. Det kreves ikke at alle eiendeler som er knyttet til seniors virksomhet overføres, det avgjørende er at tilstrekelig med eiendeler og rettigheter overføres til at virksomheten kan drives videre.

En person kan drive flere atskilte virksomheter i samme enkeltpersonforetak. Hvis senior har drevet to atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket er det følgelig mulig å overføre virksomhetene til to personer. Enten virksomhetene overføres til samme person eller fordeles på flere personer tilsier formålet bak ordningen at avdragsordningen knytter seg arveavgiften av hver virksomhet. Hvis en av virksomhetene opphører foreslår departementet derfor at bare kreditten for arveavgiften som knytter seg til denne virksomheten skal falle bort. Når arveavgiftsvedtaket fattes og avdragsordningen fastsettes må det derfor vurderes om det foreligger to eller flere atskilte virksomheter i enkeltpersonforetaket. Det må hvis det foreligger flere virksomheter, skilles mellom verdier knyttet til de enkelte virksomheter og eierens privateiendeler.

Hvorvidt det foreligger en eller flere virksomheter i et enkeltpersonforetaket vil ikke alltid være klart. Hvis virksomhetene drives på forskjellige geografiske steder eller i forskjellige bransjer vil en normalt komme til at det foreligger forskjellige virksomheter. Det vises til forslag til første og tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.3 Krav til givers eller arvelaters eierandel

Avdragsordningen tar sikte på å gi lettelser for bedrifter hvor giver eller arvelater har en sentral rolle i foretaket. Det er ikke grunn til å innføre en avdragsordning for små eierandeler. Departementet foreslår derfor et krav om at overdrager eller dennes ektefelle eller samboer eier minst 25 prosent av foretaket umiddelbart før overdragelsen. Kravet til 25 prosent eierskap er det samme som ble foreslått av arveavgiftsutvalget i NOU 2000:8. Da arveavgiftsutvalget la fram sin innstilling, var det ikke innført arveavgiftsmessig likebehandling av ektefeller og samboere med felles barn, jf. arveavgiftsloven § 47 A. Departementet foreslår at ektefeller og samboere som definert i arveavgiftsloven § 47 A skal likebehandles også i forhold til avdragsordningen.

Ved vurderingen av om 25-prosentgrensen er oppfylt skal en også regne med eventuelle indirekte eierandeler. Et eksempel: Giver eier 100 prosent av aksjene i et selskap A som i sin tur eier 12,5 prosent av selskap B. Giver eier også direkte 12,5 prosent av aksjene i selskap B. Giveren gir så sine direkte eide aksjer i B AS til sin datter. Fordi giver direkte og indirekte eier 25 prosent av selskapet ved overdragelsen vil datteren omfattes av avdragsordningen. Hvis eksemplet endres slik at giver bare eier 50 prosent av aksjene i A AS vil gaven til datteren ikke omfattes av avdragsordningen, fordi summen av givers direkte og indirekte eie ikke blir 25 prosent.

Eieren av et selskap anses arveavgiftsmessig å være giver hvis selskapet han eier gir en gave, jf. arveavgiftsloven § 2 sjette ledd annet punktum. Et eksempel: En far eier 100 prosent av selskap A AS. A AS eier 25 prosent av selskap B AS. Hvis A AS gir sine aksjer i B AS til eierens datter vil det foreligge arveavgiftsplikt som om gaven hadde vært gitt direkte fra faren. I dette eksemplet vil også kravet til 25 prosent eierskap være oppfylt.

Departementet har vurdert, men vil ikke foreslå at en kan oppfylle kravet til 25 prosent eierskap ved å se flere familiemedlemmers eierskap i sammenheng, utenom for ektefeller og samboere. Fem familiemedlemmer som eier 5 prosent hver skal følgelig ikke omfattes av ordningen. En slik regel ville innebære at en måtte gi regler for hvilket slektskap det måtte være mellom eierne som til sammen eier 25 prosent. Videre vil regelen virke kompliserende og grensedragningene vil bli tilfeldige. Behovet for lettelser er heller ikke det samme ved overdragelse av små eierandeler. En slik bestemmelse vil også innebære at den enkelte giver ikke selv har kontroll med om han eller hun er innenfor eller utenfor ordningen på gavetidspunktet. Departementets standpunkt er i tråd med forslaget i NOU 2000:8.

Kravet til 25 prosent direkte eller indirekte eierandel umiddelbart før overdragelsen kan medføre at den eller de siste overdragelsene faller utenfor ved suksessive overdragelser, fordi eierandelen er under 25 prosent umiddelbart før overdragelsen. Hvis en tenker seg at en giver eier 50 prosent av aksjene i et selskap og han overdrar 30 prosent av aksjene til datteren ved en transaksjon og 20 prosent senere, vil den første, men ikke den andre transaksjonen gi rett til avdragsbetaling. Departementet foreslår, i likhet med arveavgiftsutvalget, at det gis særlige regler som sikrer at suksessive overdragelser ikke faller utenfor avdragsordningen.

Reglene for suksessiv overdragelse ble i NOU 2000:8 foreslått utformet slik at også foretaksandeler som er eid av overdragers ektefelle og livsarvinger når disse tidligere er eid av arvelateren eller giveren, skal regnes med ved fastsettelsen av 25-prosentgrensen. På den måten sikres at senior kan overdra foretaket i flere omganger.

Departementet har vurdert om også andre bør omfattes av den personkrets som skal regnes med ved anvendelsen av reglene om suksessiv overdragelse. En utvidelse av personkretsen vil innebære at giver kan spre aksjene på flere mottakere enn ektefellen og livsarvingene, men likevel beholde muligheten til å gi bort aksjene i flere omganger.

Departementet foreslår nedenfor at det ikke skal stilles krav til hvem som skal være mottaker. Alle arveavgiftspliktige kan følgelig oppnå en avdragsordning hvis arvelater eller giver eller dennes ektefelle eller samboer umiddelbart før overdragelsen eier minst 25 prosent av foretaket. Det kan tale for at reglene om suksessiv overdragelse ikke bør begrenses til ektefelle, samboer, barn og barnebarn av giver eller arvelater. En barnløs giver som overdrar sitt foretak til sin nevø bør omfattes av reglene om suksessiv overdragelse.

En utvidelse av den personkrets som omfattets av reglene om suksessiv overdragelse vil kunne gi mulighet til å overdra foretaksandeler til mange personer i flere omganger. Det kan medføre at eierposisjonene på mottakernes hender vil bli små og at noen av mottakerne ikke er avgiftspliktige, slik at behovet for en avdragsordning ikke er like stort

som ved overdragelse av større andeler til færre personer.

Departementet legger imidlertid vekt på at også den barnløse giver skal kunne overdra sitt foretak eller sine foretaksandeler suksessivt til avgiftspliktig mottaker. Det foreslås derfor at personkretsen utvides til å gjelde alle personer som omfattes av arveloven §§ 1 til 3, samt overdragers ektefelle eller samboer. Dvs. at arvelaters eller givers arvinger etter loven og givers eller arvelaters ektefelle eller samboer, skal omfattes av personkretsen. Det holder at en person tilhører den personkrets som omfattes av lovens arvegangsregler, arveretten behøver ikke være aktuell. Arvinger etter loven vil være givers eller arvelaters livsarvinger (barn, barnebarn osv.), foreldre, søsken, søskens livsarvinger og besteforeldre og deres livsarvinger så nær som arvelater eller givers kusiner og fettere. Det vises til forslag til annet ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.4 Krav til mottaker, krav om at mottaker beholder eierandelene og krav til videre drift

Avdragsordningen er begrunnet i hensynet til at virksomheten skal kunne drives videre. Lettelser til arvingen eller mottakeren er et middel for å unngå at foretakets økonomi svekkes, ved at eieren må ta ut penger av foretaket for å betale arveavgift straks. Det er derfor ikke behov for eller ønskelig å avgrense den kretsen som kan motta arv eller gave under ordningen. Det bør heller ikke stilles krav om at mottakeren er aktiv i virksomheten. Et slik krav kan ikke begrunnes i hensynet til å sikre bedriftens økonomi og videre drift.

Departementet foreslår derfor at det ikke stilles særskilte krav til hvem som skal være mottaker av midlene eller til at mottaker skal være aktiv i virksomheten. Avdragsordningen omfatter derfor alle mottakere som er arveavgiftspliktige. Dette vil typisk være givers eller arvelaters og dennes ektefelles eller samboers livsarvinger og givers eller arvelaters testamentsarvinger.

Departementet har videre vurdert om det skal stilles krav til at mottaker beholder sin eierandel. Dvs. om realisasjon av hele eller deler av de mottatte aksjer eller andeler bør føre til at arvingen eller mottakeren mister retten til videre kreditt.

Dersom arvingen eller mottakeren kan få selge ut hele eller deler av virksomheten uten at ordningen faller bort, hindrer en at ordningen bidrar til å låse inn kapital eller hindrer ellers ønskelige eierskifter. Imidlertid vil arvingen eller mottakeren ved helt eller delvis salg få likviditet til å betale arveavgiften. Videre vil arvingen eller mottakeren etter en overdragelse ikke kunne ta ut ekstraordinært utbytte for å dekke arveavgiften, slik at hensynet til selskapets økonomi heller ikke taler for fortsatt avgiftsfrihet for den tidligere eier. Dette tilsier at kreditten bør falle bort ved salg av de mottatte aksjer eller andeler.

Det ville innebære praktiske vanskeligheter å la kreditten forfalle forholdsmessig etter hvert som aksjene eller andelene realiseres. En slik regel ville kreve nytt arveavgiftsvedtak hver gang en mindre foretaksandel blir solgt. Det vil, ut fra de hensyn som er nevnt i forrige avsnitt, dessuten være mindre grunn til å la kreditten delvis bortfalle når bare en liten del av de mottatte aksjene eller andelene blir realisert, enn når den overveiende del blir realisert.

Departementet foreslår etter en avveining av de nevnte hensyn, at kreditten bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. Hvis en person eksempelvis arver 50 prosent av aksjene i et selskap og senere selger over halvparten av de arvede aksjene (mer en 25 prosent av selskapet som helhet) forfaller arveavgiften i sin helhet. Det er bare den fremtidige kreditten som faller bort. Hvis arvingen selger mer en 50 prosent av de mottatte foretaksandelene etter tre år, vil han beholde fordelen han har hatt av den rentefrie kreditten fram til salgstidspunktet, men mister retten til de neste fire årene med kreditt.

Den maksimale kredittiden etter ordningen foreslås satt til syv år. Dette innebærer at kravet til at arvingen eller mottakeren beholder minst 50 prosent av de mottatte foretaksandeler vil gi bindinger på arvingen eller mottakerens handlefrihet i syv år. Fordi arvingen eller mottakeren bare mister den fremtidige kreditten, vil den økonomiske ulempen ved realisasjon av andelene reduseres i løpet av syvårsperioden.

Departementet har vurdert om det burde settes en kortere bindingstid for realisasjon av andelene. Hensynene bak regelen om bortfall av kreditten taler for at bindingstiden bør gjelde hele perioden. Det må også legges vekt på at de økonomiske konsekvensene av bortfall av kreditten blir mindre etter hvert som tiden går. Videre er det tatt hensyn til behovet for en viss fleksibilitet mht. overdragelse av andeler i kredittiden ved at arvingen eller mottakeren kan selge seg ned med inntil 50 prosent av de mottatte andeler. Departementet har derfor etter en avveining av hensynene kommet til at bindingstiden bør være like lang som kredittiden.

Hvis den avgiftspliktige gir bort eller realiserer aksjer eller andeler i forskjellige selskaper oppstår spørsmålet om en skal vurdere 50-prosentgrensen

opp mot aksjene eller andelene i hvert enkelt selskap eller opp mot verdien av aksjene totalt. Hvis for eksempel en mottaker mottar 100 aksjer i selskap A verdt 1000 og 100 aksjer i selskap B verdt 2000. Deretter selger han 50 aksjer i A og 50 aksjer i B. Han har da ikke solgt seg ned under 50 prosent i noen av selskapene, men har solgt aksjer for 1500 som er over 50 prosent av de verdier han mottok da avdragsordningen ble innvilget.

Departementet mener 50-prosentgrensen må vurderes ut fra de mottatte aksjer og andeler i hvert selskap vurdert for seg. Avdragsordningen begrunnes med hensynet til det enkelte selskap, herunder at eierne ikke skal måtte ta ut ekstra fortjeneste for å dekke arveavgiften. Derfor bør en mottaker kunne overdra inntil halvparten av de til enhver tid mottatte aksjene eller andelene i det enkelte selskap uten at avgiften forfaller. Dessuten må forfallet bare gjelde den arveavgift som knytter seg til det selskapet overdragelsen gjelder. Hvis en avgiftspliktig har arvet to selskaper og det ene realiseres, eksempelvis ved en konkurs eller en frivillig nedleggelse, bør ikke arveavgiften som knytter seg til det andre selskapet forfalle.

Det er summen av de aksjer eller andeler den avgiftspliktige har mottatt, fra samme giver eller arvelater og dennes ektefelle eller samboer, som skal legges til grunn ved vurderingen. Hvis alle aksjene i et selskap overføres i fire omganger med 25 prosent hver gang, kan mottaker etter den første overføringen selge 12,5 prosent av aksjene i selskapet (50 prosent av det til da mottatte), etter den andre overføringen har han til sammen mottatt 50 prosent av aksjene og kan derfor selge ytterligere 12,5 prosent slik at han til sammen har solgt 25 prosent (halvparten av det til da mottatte).

I utgangspunktet mener departementet at alle typer overdragelse av aksjer eller andeler til andre, enten ved arv, gave eller realisasjon slik realisasjonsbegrepet brukes i skatteloven, må omfattes av reglen om forfall.

Hvis aksjene gis bort har ikke giveren lenger innflytelse i foretaket, som kan brukes til å ta ut ekstra utbytte, slik at hensynet til selskapets videre drift ikke lenger taler for fortsatt kreditt. At giver ikke får vederlag kan ikke medføre fortsatt kreditt i slike tilfeller. Vederlagsfriheten er frivillig og hensynene bak ordningen slår ikke lenger til når foretaket er gitt bort.

Ved dødsfall må en eventuell avdragsordning for arvingen vurderes etter dennes forhold. Avdødes arveavgiftsgjeld knyttet til hans avdragsordning vil etter de alminnelige regler komme til fradrag i arveavgiftsberegningen som gjeld knyttet til virksomhet. Imidlertid taler hensynet til foretaket for at dødsfall ikke bør medføre forfall før tiden. De dødsfall som er relevante i denne sammenheng skjer mindre enn syv år etter at avdøde selv overtok foretaket. En vil følgelig stå overfor foretak med to generasjonsskifter i løpet av kort tid. Dette taler for at kreditten ikke bør bortfalle ved den avgiftspliktiges død.

Departementet foreslår derfor at kreditten ikke skal falle bort hvis foretaket overtas av en eller flere arvinger, eller gjenlevende ektefelle, som påtar seg ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, på samme vilkår som avdøde hadde etter avdragsordningen, og som selv fyller vilkårene til å få avdragsordning for arveavgiften på egen arv. Ektefeller er ikke avgiftspliktige uansett om de overtar boet som arving eller i uskifte, slik at det avgjørende vil være om gjenlevende ville vært omfattet av avdragsordningen hvis vedkommende hadde vært avgiftspliktig. Hensynet til å sikre videre drift i foretaket slår ikke til hvis den nye eieren selv ikke fyller kravet til avdragsordning. Hvis A i sin tid arvet 25 prosent av aksjene i et selskap og oppnådde avdragsordning og så selger seg ned til 20 prosent før han dør, vil ikke arvingene eller ektefellen kunne overta As kreditt, fordi de selv ikke har rett til avdragsordning, fordi A ikke eide 25 prosent av foretaket før dødsfallet.

I NOU 2000:8 foreslo utvalget at en fusjon eller en annen selskapsomdanning som fører til at den avgiftspliktiges eierandel reduseres skal likestilles med realisasjon. Ved en fusjon er alle aksjene i det overdragende selskap realisert i bytte med aksjer i det overtakende selskap. I slike tilfeller realiseres mer enn halvparten av aksjene og avdragsordningen skal etter det nevnte utgangspunkt falle bort. Imidlertid eier fortsatt den avgiftspliktige virksomheten i det overdragende selskap gjennom sine nye aksjer. Det taler for at kreditten ikke bør bortfalle. Videre taler hensynet til nøytralitet for at avgiftsmessige avveininger ikke bør stå i veien for ellers ønskelige selskapsomdannelser.

Departementet foreslår derfor at kreditten ikke skal falle bort når realisasjonen av aksjene eller andelene i bytte med andre aksjer eller andeler, er ledd i en omorganisering av virksomhet som kan skje med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11 med forskrifter. Vurderingen av om en har solgt mer en 50 prosent av aksjene eller andelene må etter omdannelsen knytte seg til vederlagsaksjene eller vederlagsandelene.

Departementet foreslår at kravet til videre eierskap ikke skal gjelde enkeltpersonforetak. Likevel slik at reglene om forfall ved eierens død og overtakelse av avdødes avdragsordning også skal gjelde enkeltpersonforetak. Realisasjon av deler av enkeltpersonforetak er lite praktisk og håndhevelsen av

en slik regel vil være vanskelig. Realisasjon av enkeltpersonforetak skjer ikke ved realisasjon av andeler, men ved direkte realisasjon av hele eller deler av foretakets eiendeler og rettigheter. Det ville derfor være meget vanskelig å gi regler for når mer enn halvparten av foretaket skal anses realisert. En kan ikke si at realisasjon av mer enn halvparten av foretakets verdier nødvendigvis innebærer at mer enn halve foretaket er realisert. Eieren bør også kunne stå fritt til å selge eiendeler og investere pengene i nye eiendeler. En slik regel vil også være vanskelig å kontrollere og håndheve.

Departementet foreslår i stedet at kreditten skal falle bort hvis virksomheten på arvingen eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Avdragsordningen gis for å sikre videre drift i foretaket. Hvis driften opphører er det derfor ikke lenger behov for kreditt. Et eventuelt salg av hele eller deler av foretakets eiendeler for å finansiere arveavgiften, vil etter driftsopphør ikke være mer byrdefullt for arvingen eller mottakeren enn i andre sammenhenger hvor arveavgiften må finansieres ved salg av den mottatte gjenstand.

Vurderingen av når virksomheten i det vesentlige har opphørt beror på et skjønn. Ved vurderingen må det legges vekt på at foretakets ledelse må kunne redusere eller legge om driften uten at det medfører forfall. Arveavgiftsmessige overveielser bør i minst mulig grad påvirke foretaksledelsens beslutninger. En symbolsk virksomhet av mindre karakter bør imidlertid ikke hindre forfall. Det er virksomhetsbegrepet i skatteloven som skal legges til grunn ved vurderingen av om det foreligger virksomhet.

Over i punkt 22.4.2.4 foreslår departementet at det ikke skal stilles krav om virksomhet ved overdragelse av foretak som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A. Det kan derfor heller ikke stilles krav om videre drift. I samme avsnitt begrunnes nødvendigheten av å opprettholde kravet til virksomhet ved overføring av enkeltpersonforetak. For enkeltpersonforetak er dessuten et krav til videre drift et alternativ til å stille krav til videre eierskap. Det foreslås derfor at kravet om videre drift av foretaket begrenses til overføring av enkeltpersonforetak. Det vises til forslaget til femte ledd i § 20 A i arveavgiftsloven.

22.4.5 Avgrensing av hvilke avgiftspliktige midler som skal omfattes av ordningen i enkeltpersonforetak

For selskaper som omfattes av verdsettelsesregelen i arveavgiftsloven § 11 A vil det som nevnt over ikke være nødvendig å skille mellom eiendeler i og utenfor virksomhet. Fordi børsnoterte aksjeselskaper og alle allmennaksjeselskaper ikke regnes å være små foretak vil det bare være enkeltpersonforetak som faller utenfor arveavgiftsloven § 11 A, men som likevel skal omfattes av avdragsordningen. For enkeltpersonforetak vil det derfor være nødvendig å skille de avgiftspliktige midler som knytter seg til virksomheten, fra andre avgiftspliktige midler. Ellers ville mottaker kunne oppnå avgiftslettelser også for privateiendeler. Drives flere virksomheter må det som nevnt i avsnitt 22.4.2.5 skilles mellom verdier knyttet til de forskjellige virksomheter.

Departementet har valgt å regulere fordelingen i en generell og skjønnsmessig regel, og vil i det følgende knytte noen kommentarer til anvendelsen av regelen.

Også en detaljregulering ville medført skjønnsmessige avveininger. Departementet antar at en eventuell tvil om fordelingen av verdiene normalt bare vil være begrenset til en mindre del av verdiene.

Departementet foreslår at det stilles som krav at bare verdier knyttet til virksomheten i foretaket skal omfattes av avdragsordningen. Når arvingen eller gavemottakeren også mottar arv eller gave som ikke faller inn under reglene, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de verdier som faller inn under ordningen.

Hva som ligger i kravet til tilknytning til virksomhet vil i en del tilfeller innebære skjønnsmessige vurderinger. Det må tas konkret utgangspunkt i den virksomhet som drives. Den inntektsskatterettslige behandlingen kan gi veileding ved grensedragningen og det inntektskatterettslige virksomhetsbegrep legges til grunn.

Eiendeler som både bidrar til virksomhetsinntekten, men også brukes privat skaper særlige problemer. For eksempel kan en bil anses å bidra til virksomhetsinntekten, men vil også kunne brukes privat av eieren. Inntektsskatterettlig løses dette ved at det foretas en fordeling av hvilke kostnader ved bilen som er fradragsberettigede i virksomheten og hvilke som er privatutgifter. Ved fastsettelsen av grunnlaget for avdrag, kan en ikke bygge på kostnadsfordelingen, men må fordele bilens arveavgiftsverdi på en virksomhetsdel og en privatdel. En slik fordeling må gjøres etter et konkret skjønn over hvordan bruken av gjenstanden fordeler seg på virksomheten og privatøkonomien. Den forholdsmessige fordelingen av fradrag i inntektsskatten kan gi veileding ved skjønnet.

Jordbrukseiendom bør regnes å være virksomhet under ett med bygninger og rettigheter som til-

hører eiendommen. Våningshuset må imidlertid regnes ikke å være knyttet til virksomhet, slik at verdien av dette holdes utenfor.

Børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen og derivater, vil som regel ikke oppfylle kravet til virksomhetstilknytning. Det bør derfor ikke gis lettelser ved arv og gave av slike verdier. Aksjer og andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A, dvs. ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap, vil som hovedregel heller ikke være knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Eier arvelater eller giver mindre enn 25 prosent av slike foretak er det liten grunn til å anta at aksjene eller andelen er knyttet til virksomheten i enkeltpersonforetaket. Hvis arvelater eller giver eier 25 prosent eller mer av slike selskaper vil mottaker kunne få avdragsordning på grunnlag av disse aksjenes og andelens verdi, på selvstendig grunnlag. Dvs. at aksjenes eller andelenes verdi holdes utenfor verdsettelsen av enkeltpersonforetaket, men slik at det blir gitt en egen avdragsordning for overføringen av aksjene eller andelene, beregnet ut fra verdien etter arveavgiftsloven § 11 A. Departementet foreslår derfor at disse gjenstandene som sådan holdes utenfor ved beregningen av grunnlaget for avdragsordningen i enkeltpersonsforetak.

For finansielle eiendeler (kontanter, andre likvide papirer og fordringer) vil det være meget vanskelig å trekke en grense. Lettelser også for finansielle eiendeler vil gi betydelige insentiver til å legge privatformue av denne karakter inn i virksomheten eller å la være å ta ut overskuddslikviditet fra virksomheten. På den annen side vil de fleste (om ikke alle) virksomheter ha behov for en viss grad av finansielle eiendeler. Likviditetsbehovet varierer fra bransje til bransje og mellom virksomheter av forskjellig størrelse i samme bransje. Derfor er det vanskelig å lage sjablonmessige regler for avgrensning av finansielle eiendeler som treffer godt. Det er derfor vanskelig å unngå å måtte trekke grensen etter skjønnsmessige kriterier. Det må kreves at de finansielle eiendelene må ha tilknyting til og være nødvendige i virksomheten.

Også aksjer, selskapsandeler og derivater kan fungere som finansiell eiendel i en bedrift. Ulike regler for aksjer/andeler og andre finansielle eiendeler vil innebære insentiver til å selge aksjer mv. før et generasjonsskifte slik at salgssummen reguleres av den skjønnsmessige regelen. Latent gevinst på aksjene eller andelene vil imidlertid kunne motvirke dette i enkelte tilfeller. Departementet har foran foreslått at børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater, samt aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A, ikke bør regnes med som virksomhetseiendeler. Dermed skal disse typer eiendeler heller ikke regnes med som en del av finanskapitalen.

Goodwill er arveavgiftspliktig og er knyttet til næringsvirksomhet.

Eiendeler knyttet til en passiv kapitalplassering som ikke fyller kravene til virksomhet (som definert i inntektsskatteretten) vil bli regnet som privateiendeler etter de prinsipper som er skissert over. Når utleie av fast eiendom går over fra en passiv kapitalplassering til å være virksomhet beror på en skjønnsmessig vurdering. I NOU 2000:8 ble det foreslått at utleie av fast eiendom skulle falle utenfor avdragsordningen. Departementet mener at utleie av fast eiendom må vurderes ut fra virksomhetsbegrepet i skatteloven, slik at arveavgift av eiendom knyttet til virksomhet omfattes av avdragsordningen. Det vises til forslaget til tredje ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.6 Fradrag i brutto arveavgiftsgrunnlag

For å komme fram til netto avgiftsgrunnlag for eiendeler som faller inn under avdragsordningen og andre eiendeler må det gjøres fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16. Det er den aktuelle arving eller mottakers andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15 og § 16 som skal fordeles.

Departementet foreslår at fradragsposter som ikke klart knytter seg til den ene eller andre kategori eiendeler skal trekkes fra forholdsmessig etter de fastsatte bruttoverdier. Og videre at fradragsposter som klart knytter seg til en eller flere eiendeler skal trekkes fra i bruttoverdien knyttet til denne eiendelen. Det vises til forslaget til fjerde ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

22.4.7 Nærmere om utformingen avdragsordningen

Departementet foreslår at det første avdraget skal forfalle etter de alminnelige regler for forfall i § 20. Det foreslås videre at det deretter skal være forfall en gang i året. Den avgiftspliktige kan selv bestemme om avgiften skal betales over kortere tid enn syv år. Har den avgiftspliktige valgt innbetaling over kortere tid kan vedkommende senere be om at avdragstiden utvides. Like årlige avdrag gjør ordningen lettere å administrere. Den avgiftspliktige kan når som helst innfri hele eller deler av gjelden. Hvis den samlede avgiftsgjelden er 80 000 kroner vil de årlige avdragene være 10 000 kroner. Det første avdraget forfaller idet syvårsperioden begynner å løpe og det siste forfaller på syvårsperiodens

siste dag. Det vises til forslaget til første ledd i arveavgiftsloven § 20 A.

Det foreslås at avgiftsmyndighetene gis hjemmel til å kreve sikkerhet for den til enhver tid utestående avgift. Ved vurderingen av om det skal kreves sikkerhet må det gjøres en avveining mellom behovet for sikkerhet og kostnadene for den avgiftspliktige ved sikkerhetsstillelsen. Det vises til forslaget til sjette ledd i § 20 A.

22.4.8 Andre lovendringer som følge av innføring av avdragsordningen

Innføringen av en avdragsordning ved arv og gave av foretak medfører behov for tilpasninger i en del bestemmelser i arveavgiftsloven. De enkelte tilpasninger behandles nedenfor. Ved lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) ble det vedtatt å endre en rekke bestemmelser i arveavgiftsloven. Denne loven er ikke satt i kraft og vil heller ikke være i kraft 1. januar 2006 da avdragsordningen foreslås iverksatt. Innføringen av avdragsordningen gjør det derfor nødvendig å endre enkelte deler av den vedtatte skattebetalingsloven. Det gjøres rede for de enkelte endringer nedenfor.

Selve regelen om avdragsordningen foreslås lovfestet som ny § 20 A i arveavgiftsloven. Departementet foreslår at § 20 A videreføres i skattebetalingsloven som ny § 10–32 når denne trer i kraft, og at § 20 A oppheves fra samme tidspunkt.

Arveavgiftsloven § 20 regulerer forfallstiden for arveavgiften. Bestemmelsens innledning lyder slik:

> «Med de unntak som følger av annet og tredje ledd i denne paragraf og av § 21, forfaller avgiften til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådigheten over midlene i henhold til §§ 9 og 10 skal ansees ervervet:».

Departementet foreslår at det tas inn en henvisning til § 20 A i denne bestemmelsen. Det vises til forslaget til endring av arveavgiftsloven § 20. Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven oppheves arveavgiftsloven § 20 og erstattes av skattebetalingsloven §§ 10–31 og 10–32.

I arveavgiftsloven § 22 første ledd første punktum gis det bestemmelser om at det skal svares forsinkelsesrenter ved oversittelse av forfallstidspunktet etter §§ 20 eller 21. Det foreslås at det inntas en henvisning i § 22 første ledd første punktum til arveavgiftsloven § 20 A. Dette innebærer at oversittelse av fristen til å betale avdrag medfører plikt til å betale forsinkelsesrenter.

Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven oppheves § 22 og erstattes av reglene om renter i skattebetalingsloven kapittel 11. Det kreves ikke endring i skattebetalingsloven kapittel 11 for å videreføre plikten til å betale renter ved forsinket betaling av avdrag etter avdragsordningen.

Departementet foreslår at det innføres ett nytt fjerde ledd i arveavgiftsloven § 27 om at den som har fått utsatt forfall etter reglene i § 20 A plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 20 A femte ledd.

Ikrafttredelsen av skattebetalingsloven endrer ikke arveavgiftsloven § 27, men fra samme tidspunkt må henvisningen til § 20 A byttes ut med en henvisning til skattebetalingsloven § 10–32.

Ved privat skifte hefter alle arvingene solidarisk for arveavgiften, og giver (gjenlevende i uskiftebo) hefter sammen med mottaker ved gaver, jf. arveavgiftsloven § 32. En som er solidaransvarlig kan beskytte seg mot kravet ved å sørge for at det blir avsatt tilstrekklig med midler ved bobehandlingen eller kreve sikkerhet når gaven gis. Når det innvilges avdragsbetaling ville formålet med ordningen ikke bli oppfylt hvis arvingen risikerer at medarvinger eller giver krever garantier for beløpet. Det foreslås derfor at reglene om solidaransvar ikke skal gjelde avgift omfattet av avdragsordningen. Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i arveavgiftsloven § 32.

Når skattebetalingsloven trer i kraft oppheves § 32. Den videreføres imidlertid i ny skattebetalingslov som § 16–31. Departementet foreslår et nytt fjerde ledd i skattebetalingsloven § 16–31 som tilsvarer arveavgiftsloven § 32 fjerde ledd.

Arveavgiftsloven § 33 første ledd bestemmer at ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til § 21. Det foreslås at det tas inn en henvisning til § 20 A. Dette innebærer at tingretten ikke har plikt til å holde tilbake midler for å dekke fremtidige avdrag når arvingen har krav på en avdragsordning.

Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven flyttes første og annet ledd i arveavgiftsloven § 33 og blir nytt første og annet ledd i § 32. Det foreslås at det tas inn en henvisning til skattebetalingsloven § 10–32 i den nye § 32 første ledd.

Arveavgiftsloven § 33 a bestemmer at krav på avgift etter arveavgiftsloven foreldes etter 10 år. Fristen regnes fra det tidspunkt avgiften forfaller til betaling ifølge § 20 første eller annet ledd eller § 21. Det foreslås at det tas inn en henvisning til arveavgiftsloven § 20 A i § 33 a første ledd annet punktum.

Ved ikrafttredelsen av skattebetalingsloven oppheves arveavgiftsloven § 33 a og annet punktum videreføres i skattebetalingsloven § 12–1 tredje

ledd annet punktum, som henviser til § 10–31 i skattebetalingsloven. Departementet foreslår at det tas inn en henvisning i skattebetalingsloven § 12–1 tredje ledd annet punktum til § 10–32. Det vises til forslag til lov om endring av skattebetalingsloven.

22.4.9 Ikraftsetting

Departementet foreslår at avdragsordningen settes i kraft for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere. Reglene om suksessiv overdragelse av foretaksandeler må forstås slik at også foretaksandeler som er overdratt før 1. januar 2006 skal regnes med når 25-prosentgrensen skal vurderes. Det gis imidlertid bare avdragsordning for avgift som knytter seg til verdier hvor rådigheten går over 1. januar 2006 eller senere.

Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av (hele eller deler av) den nye skattebetalingsloven.

22.4.10 Økonomiske og administrative konsekvenser av departementets forslag

På usikkert grunnlag anslår departementet at ordningen vil medføre et provenytap for staten på om lag 8 millioner kroner påløpt i 2006 og at innføringen av avdragsordningen ikke gir bokført provenytap i 2006.

Ordningen vil innebære ekstraarbeid for avgiftsmyndighetene, som forutsettes dekket gjennom de gjeldende budsjettrammer. Vedtaket om avdragsordning i den enkelte sak vil langt på vei kunne bygge på faktum som allerede etter dagens regler må innhentes. Kravet til givers eller arvelaters eierskap, reglene om suksessiv overdragelse og skillet mellom virksomhetseiendeler og andre eiendeler i enkeltpersonsforetak vil innebære behov for å innhente nye fakta og utarbeide nye rutiner. Det må også lages nye rutiner for kontroll med innvilgede avdragsordninger.

23 Innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser for oljeselskapenes salg av gass fra norsk sokkel

23.1 Innledning og sammendrag

Oljeselskapenes salg av naturgass fra norsk sokkel er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5. Ved salg av gass skal skattyters fakturerte priser i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike de fakturerte prisene med hjemmel i skatteloven § 13–1 dersom gassen selges til beslektet selskap og inntektene er redusert som følge av interessefellesskapet.

Det krever betydelige ressurser å vurdere om avtalte priser ved salg av gass til beslektet selskap kan legges til grunn for skatteformål. Videre medfører en eventuell skjønnsmessig fastsettelse av inntekt først ved ligningsbehandlingen usikkerhet for selskapene.

På denne bakgrunn foreslår departementet å innføre en frivillig ordning med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for skatteformål. Departementets forslag er nærmere beskrevet i avsnitt 23.5.3. Departementet viser til vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven.

23.2 Bakgrunn

23.2.1 Omorganisering av tørrgassalg fra norsk sokkel

Fram til 2002 skjedde alt norsk tørrgassalg samordnet gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU) som besto av de faste medlemmene Statoil, Norsk Hydro og Saga Petroleum. Selskapene på norsk kontinentalsokkel hadde ikke anledning til å selge egen gass, og deltagere i GFU måtte midlertidig tre ut av utvalget om de hadde interesser på kjøpersiden i forhandlingene. GFU framforhandlet for det meste langsiktige, feltnøytrale kontrakter, som ble lagt fram for myndighetene for godkjennelse. Ved inngåelse av nye kontrakter avgjorde myndighetene hvilke felt som skulle levere gassen, etter råd fra Forsyningsutvalget som bestod av gassressurseier på norsk sokkel. Ved denne ordningen var det et klart skille mellom selgere og kjøpere av norsk gass, og medlemmene i GFU hadde klare bedriftsøkonomiske interesser i å maksimere salgsinntektene for norsk gass. Ved skattlegging av de ulike selskapene kunne en dermed legge til grunn de avtalte kontraktsprisene i salgsavtaler mellom GFU og gasskjøpere.

GFU-ordningen ble avviklet fra 1. januar 2002. Etter avviklingen av GFU har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel ansvaret for avsetning av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge en del av gassen til beslektede selskaper. Bakgrunnen for dette er at de fleste selskaper som opererer på norsk sokkel, er integrerte selskaper som både driver sokkelvirksomhet og nedstrømsvirksomhet (i Norge eller utlandet). Det har også blitt større integrasjon i gasskjeden de siste årene på grunn av fusjoner mellom oljeselskaper og økt internasjonalisering blant de norske selskapene, og ved at europeiske nedstrømsselskaper har etablert seg på norsk sokkel.

Selskaper som utvinner gass på norsk sokkel, står overfor en langt høyere skattesats enn i nedstrømsvirksomheten. Selskapene har dermed sterke skatteincentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra norsk sokkel til nedstrømsvirksomhet, ved å avtale lave priser i interne gassalg. Dette er bakgrunnen for at det fastsettes normpriser for olje, og for at det er behov for å vurdere hvordan en best kan fastsette markedsbaserte skatteavregningspriser ved interne gassalg.

Finansdepartementet har vurdert hvordan en kan fastsette markedsbaserte skatteavregningspriser i gassalg mellom nærstående selskap. Departementet har både vurdert gjeldende regler, dagens normprissystem for olje, et system med frivillig forhåndsuttalelse og en ordning med fastsettelse av normerte gasspriser for den enkelte salgskontrakt mellom beslektede selskap.

23.2.2 Salg av norsk tørrgass

23.2.2.1 Homogent produkt – heterogene avtaler

Naturgass slik den utvinnes fra feltene består av tørrgass og våtgass (NGL). I felt med stort innhold av våtgass, blir våtgassen fraksjonert ut i store landanlegg som terminalen på Kårstø og Kollsnes. Tørrgassen blir så eksportert videre i transportsystemet og må oppfylle bestemte kvalitetskrav ift. salgsavta-

lene. Ved bruk av det britiske gasstransportsystemet kan norsk naturgass eksporteres uten å separere ut våtgassen da dette kan gjøres ved ilandføring i Storbritannia. Det er derfor aktuelt både med eksport av tørrgass og av rikgass. Det vil framover også være betydelig eksport av LNG og våtgassprodukter.

Etter at våtgass er separert ut, er tørrgassen et relativt homogent produkt med liten forskjell i selve gassproduktet ved levering til de ulike knutepunktene. Gassen kan variere i brennverdi mellom produsenter eller rørsystemer, og kontraktsprisene er derfor ofte oppgitt i betaling pr. enhet brennverdi.

Selv om tørrgassproduktet fysisk sett er relativt homogent, er det store forskjeller i kontraktsvilkår som gjør at markedsverdien kan variere betydelig for ulike gasskontrakter. Kontraktsvilkår som kan ha stor innvirkning på markedsverdien, er for eksempel:

- Hvilket tidspunkt kontrakten ble inngått på. De største gassvolumene blir solgt i langsiktige avtaler. Partenes markedssyn og forhandlingsevne på avtaletidspunktet kan dermed påvirke prisvilkårene i avtalene. Relativt like salgsavtaler som er inngått på ulike tidspunkter, kan dermed ha ulik salgsverdi.
- Norsk gass selges på ulike landingssteder og til ulike kundegrupper. Salg til ulike markedssegmenter kan medføre ulik markedsverdi for gassen.
- Avtalene har også ulik leveringsprofil, noe som kan påvirke salgsverdien.
- Det er vanlig å avtale at gasskjøperen får en viss fleksibilitet i avtaksprofilen innenfor døgnet og gassåret. Denne fleksibiliteten kan ha en betydelig verdi da kjøperen kan tilpasse avtaket etter varierende behov i markedet eller veksle mellom ulike leveransekilder ved forskjeller i gassprisen. Det er også ulike bestemmelser for når og hvordan kjøperen må notifisere selgeren om planlagt avtak. Graden av fleksibilitet i kontrakten har dermed stor innvirkning på markedsverdien.
- For kjøper har leveransesikkerhet stor betydning og kan påvirke salgsverdien. Feltene kan ha store forskjeller i produksjonsprofil og leveransesikkerhet. I flere av de inngåtte langsiktige avtalene er det avtalt at kilden må være fra norsk sokkel. Slike bestemmelser vil påvirke verdien av leveransene. Videre vil et selskap med andeler i flere gassfelt ha mulighet til større fleksibilitet og kan dermed tilby kjøper større leveransesikkerhet. Salgsverdien kan dermed variere mellom leveransefelt, og mellom ulike selgere.
- Det er også ulike regler for reforhandling av avtalene.

Selv om tørrgassen er et relativt homogent produkt, kan dermed forskjeller i kontraktsvilkårene ha betydelig virkning på markedsverdien mellom felt eller mellom selskap. Dette er en viktig forskjell fra oljesalg der oljekvaliteten kan variere, men kontraktsvilkårene er mer standardiserte.

23.2.2.2 Langsiktige avtaler versus kortsiktige avtaler

Det meste av tørrgassen fra norsk sokkel selges på langsiktige kontrakter til store gasskjøpere på kontinentet. Disse kontraktene vil i stor grad være inngått mellom uavhengige parter og dermed være inngått på markedsbaserte vilkår. De største gassprodusentene på norsk sokkel selger imidlertid også gass til beslektet selskap i utlandet (internsalg). Samlet internsalg av tørrgass økte fra 4,2 mrd. kroner i 2002 til om lag 8 mrd. kroner i 2003 og 10,8 mrd. kroner i 2004. Internsalg som andel av samlet tørrgassalg økte fra 9 pst. i 2002 til 15 pst. i 2003 og 18 pst. i 2004. Selv om det meste av gassalget skjer mellom uavhengige parter, vil også interne gassalg utgjøre betydelige verdier.

Utbygging av gassforsyning er kjennetegnet av store og langsiktige investeringer med betydelig samordningsbehov både mellom gassfelt, i transportsystemer og distribusjonssystemer i mottakslandene. Det europeiske gassmarkedet er derfor preget av store aktører der salget har skjedd ved langsiktige avtaler som har gitt forutberegnelighet både for gasskjøper og for gasselger.

Hovedtyngden av dagens avtaler på det kontinentale gassmarkedet er langsiktige avtaler med 10–30 års varighet. Dette gjelder også det meste av norsk gassalg. Selv om de konkrete utformingene og prissettingene i de langsiktige kontraktene ikke er allment kjent, er metoden for å fastsette de langsiktige kontraktsprisene kjent. Det har vært vanlig å fastsette prisen som en konstant basispris og et variabelt ledd som knytter gassprisen opp mot prisutviklingen på alternative energibærere som gassolje, fyringsolje, kull og elektrisitet. Dette sikrer kjøper og selger at gassprisen tilpasses over tid slik at den er konkurransedyktig i forhold til alternative energikilder.

Siden det meste av gassalget skjer i langsiktige avtaler med direkte kontakt mellom selger og kjøper, er det relativt lite åpen markedsinformasjon om salgsverdien av gassen (liten transparens).

Det britiske gassmarkedet skiller seg ut som det mest utviklede og transparente markedet i Europa, men også her leveres store volumer under langsiktige kontrakter.

I tillegg til langsiktige salgsavtaler har det utviklet seg europeiske spotmarkeder for salg av gass. I et spotmarked fastsettes prisene løpende på basis av kjøps- og salgsbud.

Spothandelen i Storbritannia begynte å utvikle seg fra 1993. Det britiske gassmarkedet er relativt likvid, og det er et åpent system for kurssikring, spekulasjoner og i enkelte tilfeller fysisk levering. Det meste av spothandelen på markedsknutepunktet (National Balancing Point) er konfidensiell, men estimater av markedsprisen for ulike kategorier av spothandler publiseres av byråer. Disse estimatene brukes videre som grunnlag for prisindeksering i andre kontrakter. Prisingen både av kortsiktige og mer langsiktige gasskontrakter i Storbritannia knyttes dermed i større grad opp til utviklingen i markedsnoterte gassprisindekser, men det omsettes også gass under kontrakter med oljeprisindeksering. Inntil nylig var Storbritannia i stor grad selvforsynt med gass, og det ble solgt lite norsk gass til det britiske markedet. I framtiden vil Storbritannia bli et viktig marked for norsk gass ettersom britisk gassproduksjon synker og etterspørselen i markedet stiger.

Det er også organisert spothandel av gass i det kontinentale gassmarkedet, blant annet belgiske Zeebrugge Hub. Det omsettes imidlertid mindre volum i dette spotmarkedet, og det er ikke så utviklet som det britiske.

Forskjeller i kontraktsvilkårene for gass medfører som nevnt betydelige variasjoner i markedsverdien for gassen, og det er i dag liten åpen markedsinformasjon om prisene for gass i ulike kontrakter. Dette gir større utfordringer når en skal vurdere markedsverdien for gass ved internsalg, og skatteavregningsprisen må vurderes separat for den enkelte avtale for å kunne ta hensyn til relevante forhold som påvirker verdien.

23.2.2.3 Utviklingen i den norske gasseksporten

Norsk gasseksport er inne i en sterk vekstperiode. I 2004 eksporterte Norge om lag 76,5 mrd. Sm^3 tørrgass mot 50 mrd. Sm^3 gass i 2000. En forventer at gassalget vil øke videre i den nærmeste perioden, og et gassalgsnivå på 120 mrd. Sm^3 pr. år innen 2011 anses som et realistisk scenario. Norges andel av Europas totale gassforbruk er ventet å øke fra 14 pst. i 2004 til om lag 20 pst. i 2010.

Størstedelen av norsk gasseksport går til Tyskland og Frankrike, der norsk tørrgass utgjør om lag 30 pst. av det samlede gassforbruket. Når Ormen Lange-feltet kommer i drift, vil norsk gass utgjøre 15–20 pst. av gassforbruket i Storbritannia. Norske gassprodusenter har i tillegg gassalgsavtaler med kjøpere i Belgia, Nederland, Italia, Spania, Tsjekkia, Østerrike, Polen og Danmark.

Transportkapasiteten i de norske gasseksportrørene er i dag om lag 95 mrd. Sm^3 pr. år, og vil øke til 120 mrd. Sm^3 pr. år når Langeled og Tampen Link (begge til Storbritannia) kommer i drift. I tillegg er det ledig kapasitet i det britiske gasstransportsystemet som ligger nær opp til grensen for norsk kontinentalsokkel.

Fra 2006 vil Norge også bli eksportør av LNG når utbyggingen av Snøhvit er ferdigstilt. Anlegget vil årlig levere 5,7 mrd. Sm^3 som vil bli transportert til markedene i USA og Europa.

23.3 Gjeldende regler

23.3.1 Ordinær ligningsbehandling

Ved salg av gass skal skattyters fakturerte priser i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Dette gjelder uansett om salget skjer til nærstående eller uavhengig selskap.

Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike de fakturerte prisene ved salg til nærstående selskap etter reglene i skatteloven § 13–1. Bestemmelsen statuerer det såkalte armlengdeprinsippet i norsk rett. Prinsippet går ut på at hvis en skattyter har fått sitt skattefundament redusert som følge av interessefellesskap med en annen person eller selskap, kan beskatningen skje på basis av et skjønn over hva skattefundamentet ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Prinsippet innebærer således at beskatningen skal skje i samsvar med priser og vilkår som anses markedsmessige ut fra sammenligning med tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter.

Skatteloven § 13–1 første ledd oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette ligningen ved skjønn:

- Det må foreligge direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyter og en annen person, selskap eller innretning
- Skattyters inntekt eller formue må være redusert
- Inntektsreduksjonen må skyldes interessefellesskapet

I tilfeller der avtaleparten er hjemmehørende i utlandet, har man lempet noe på bevisbyrdekravene

for ligningsmyndighetene, jf. § 13–1 annet ledd. Det fremgår av denne bestemmelsen at dersom medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfellet.

Dersom vilkårene i første (og eventuelt annet) ledd er oppfylt, skal skjønnet fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, dvs. ut fra en armlengdevurdering, se § 13–1 tredje ledd.

Også OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 1 om nærstående foretak bygger på en armlengdevurdering. Det heter her at dersom det mellom to nærstående foretak «blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skattlegges sammen med dette foretakets inntekt.» Norge har i sine skatteavtaler inntatt en bestemmelse tilsvarende mønsterskatteavtalen artikkel 9 nr. 1.

Ved anvendelsen av artikkel 9 nr. 1 vil man finne adskillig veiledning i OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (i det følgende benevnt "OECDs retningslinjer" eller "retningslinjene"). Retningslinjene slår fast at armlengdeprinsippet er overordnet andre alternative måter å fastsette riktig skattegrunnlag for enkeltselskap som tilhører et flernasjonalt konsern. Videre i retningslinjene beskrives de forskjellige internprisingsmetodene. Retningslinjene er ikke rettslig bindende, verken for medlemslandene eller for skattyterne, men de anbefales fulgt.

OECDs retningslinjer vil også kunne gi veiledning ved anvendelsen av skatteloven § 13–1, jf. Høyesteretts uttalelse i Rt. 2001 s. 1295 (Norsk Agip) om at skatteloven § 13–1 (tidligere skatteloven 1911 § 54) «i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.»

Dersom ligningsmyndighetene i en stat ikke legger selskapets fakturerte priser til grunn, men fastsetter inntekten ved skjønn, kan det oppstå økonomisk dobbeltbeskatning. I OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 2 er det gitt en regel for å unngå dette. Bestemmelsen pålegger den annen stat å foreta korresponderende retting, men bare dersom denne stat er enig i den justering som er gjort. Resultatet kan derfor bli at økonomisk dobbeltbeskatning ikke avverges.

Finansdepartementet har i samarbeid med Skattedirektoratet iverksatt et arbeid med å utrede og vurdere hvordan regelverket i ligningsloven om informasjons- og dokumentasjonsplikt angående internprising kan gjøres bedre og klarere. I dette arbeidet vil det bli sett hen til de retningslinjer for krav til dokumentasjon som er inntatt i OECDs retningslinjer for internprising, samt til hvordan andre land i OECD-området har forbedret sine regelverk i de seneste år. Et høringsnotat om disse spørsmålene og med forslag til regelendringer er under utarbeidelse.

OECDs retningslinjer for internprising inneholder i kapittel IV F omtale og anbefalinger angående forhåndsprisingsordninger, herunder bindende forhåndsavtaler om internprising, jf. nedenfor under avsnitt 23.5.3.1.

23.3.2 Normprissystemet

Ved salg av råolje skal ikke skattyters oppnådde salgspriser legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. I stedet blir det administrativt fastsatt en normpris til bruk ved ligningen etter reglene i petroleumsskatteloven § 4. Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter. Normprisreglene innebærer at faktisk salgsinntekt vil være skattefri i den utstrekning den overstiger normprisen, mens en lavere salgsinntekt vil innebære at selskapet beskattes for en inntekt det ikke har hatt.

I forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1974–75), er normprisreglene begrunnet i de særlige internprisingsproblemer som gjør seg gjeldende i oljeindustrien. Reglene er gitt for å unngå «tapping» av petroleumsinntekt til utlandet og for å lette ligningsmyndighetenes kontrollarbeid.

Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet. I hovedsak fastsettes det normpris for hver måned og for hvert felt. Foreløpig har det bare vært fastsatt normpriser for råolje, men petroleumsskatteloven § 4 gir også hjemmel til å fastsette normpris for gass. Petroleumsprisrådet gjør også hvert kvartal en verdivurdering av de ulike våtgassprodukter.

Fastsettelse av normpris må bygge på bestemte forutsetninger blant annet med hensyn til leveringssted. Dette stedet, som kalles normprispunktet, kan for eksempel være ved lastebøyen på feltet eller der ilandføring finner sted. Normprispunktet har skatterettslig betydning i flere sammenhenger, blant annet for den geografiske avgrensningen av rekkevidden for særreglene i petroleumsskattelo-

ven. Ved normprisfastsettelsen må det også gjøres forutsetninger om kredittid og hvilke utgifter som skal dekkes av salgsvederlaget. Normprisen har vært fastsatt fob feltet, eventuelt fob ilandføringsstedet hvor ilandføring skjer i rørledning. Det er gitt regler om den skattemessige behandlingen for de tilfeller hvor vilkårene i den faktiske salgsavtalen avviker fra de forutsetningene normprisvedtaket bygger på. Se nærmere om dette i forskrift 17. desember 1976 nr. 7 om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen.

23.4 Høring

Finansdepartementet sendte 3. juni 2005 ut et høringsnotat med forslag om innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser for oljeselskapenes salg av tørrgass. Høringsfristen var 15. august 2005.

Departementet har mottatt realitetsmerknader fra følgende høringsinstanser:
- Olje- og energidepartementet
- Oljeskattekontoret
- Oljeindustriens Landsforening (OLF)
- Marathon Oil Company (Norway)
- Statoil ASA
- Norsk Hydro Produksjon a.s.
- ExxonMobil Exploration and Production Norway AS
- BP Norge AS
- TOTAL E&P Norge AS
- ConocoPhillips Skandinavia AS
- Eni Norge AS
- A/S Norske Shell

I dette avsnittet refereres generelle synspunkter på departementets høringsforslag. Høringsinstansene er generelt positive til å innføre en ordning som foreslått, jf. nedenfor. Øvrige vesentlige merknader i høringsrunden gjennomgås i forbindelse med de konkrete forslagene de gjelder.

Oljeskattekontoret uttaler:

> «Kontoret er positiv til innføring av en slik ordning, og finner også at rammen rundt ordningen – slik den er beskrevet i høringsnotatet – er hensiktsmessig. Ordningen vil fremtre som et supplement til ordinær ligningsbehandling, der gassprisen ved interne salg kan bli fastsatt ved skjønn etter sktl. § 13–1.
>
> Det er vanskelig å si i hvilket omfang den foreslåtte ordningen vil bli benyttet og hvordan den vil fungere. Kontoret legger til grunn at eventuell ordning som vedtas må evalueres fortløpende, både med tanke på forbedringer eller alternativt at andre kontrollverktøy som normert gasspris vurderes ytterligere. I denne sammenheng bør det også ses hen til at et bedre og klarere regelverk i ligningsloven om plikt til å fremlegge informasjon og dokumentasjon kan gi et bedre og mer effektivt grunnlag for å gjennomføre en ordinær ligningskontroll.»

Oljeindustriens Landsforening (OLF) uttaler generelt om forslaget:

> «OLF er derfor i utgangspunktet positivt innstilt til departementets forslag om en ordning med bindende forhåndsuttalelser. OLF er innstilt på å bidra konstruktivt til at en ordning med bindende forhåndsuttalelser for oljeselskapenes salg av tørrgass skal nå de felles mål som vi oppfatter deles av Finansdepartementet. Salg til nærstående parter utgjør en ikke ubetydelig og trolig voksende del av gassmarkedet. OLF har i lang tid etterlyst forutsigbare vilkår for skattemessig behandling av denne type gass-salgskontrakter. Det er derfor positivt at Finansdepartementet har tatt fatt i problemstillingen slik at forutsigbarheten kan økes og man kan redusere mengden av saker der ligningsmyndighetene har avvikende skattemessige vurderinger av selskapenes salgskontrakter.»

Marathon Oil Company (Norway) har følgende synspunkt:

> «Marathon Oil Company (Norway) stiller seg positiv til den anbefalte ordningen ettersom den vil kunne gi økt forutsigbarhet og vil kunne lette ligningsbehandlingen. Vi forutsetter her at det administrative meromfanget ved mulig rapportering av salgsdata er minst mulig.»

23.5 Departementets vurderinger og forslag

23.5.1 Innledning

Uansett hvilken ordning man velger for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, bør det overordnede målet være å komme fram til den prisen som gassen kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige foretak i et fritt marked, det vil si en armlengdepris. Se nærmere om dette under avsnitt 23.3.1.

For øvrig er det etter departementets vurdering viktig at ordningen som velges for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, gir god forutberegnelighet for selskapene. Ordningen bør videre gi ligningsmyndighetene god tilgang til informasjon om forhold av betydning for markedsverdien av gassen. Det er også viktig at den ikke er unød-

vendig krevende å administrere for ligningsmyndighetene og selskapene.

I det følgende vurderer departementet alternative metoder for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, se avsnitt 23.5.2. Deretter gis det en nærmere beskrivelse av departementets forslag om en ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse ved internsalg av gass, se avsnitt 23.5.3.

23.5.2 Departementets vurdering av alternative metoder for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass

23.5.2.1 Gjeldende regler

Etter gjeldende regler er utgangspunktet at transaksjonsprisen legges til grunn ved ligningen. Ved salg mellom uavhengige parter vil interessemotsetninger mellom partene normalt være tilstrekkelig garanti for at transaksjonsprisene er på markedsbaserte (armlengdes) vilkår. Ved internsalg vil gassprisen være et vurderingstema i den ordinære ligningsbehandlingen etter inntektsåret. En svakhet med gjeldende regler er derfor at det er usikkert for selskapene hvilken pris som fastsettes ved ligningen. En annen svakhet er at ligningsmyndighetene normalt har mindre informasjon enn selskapene til å vurdere om kontraktspriser ved internsalg tilsvarer markedsbaserte priser for gasskontrakten. Det ville derfor være fordelaktig med en ordning der selskapene kan få større forutberegnelighet ved at ligningsprisen fastsettes i forkant, og der selskapene gir mer informasjon til ligningsmyndighetene om forhold av betydning for markedsverdien av gassen. Departementet har på denne bakgrunn vurdert ulike alternativer for fastsetting av ligningsprisen for gassalg.

23.5.2.2 Normpris

Petroleumsskatteloven § 4 gir hjemmel for fastsetting av normpris for petroleum til bruk ved ligningen. Denne hjemmelen gjelder for all petroleum inklusive gass, men har så langt kun blitt brukt for olje. Når det gjelder våtgass foretar Petroleumsprisrådet hvert kvartal en vurdering, men har til nå ikke fastsatt normpris for denne type gass. Tørrgass har ikke blitt vurdert av Petroleumsprisrådet.

Normprisen for olje fastsettes som et gjennomsnitt for hver oljekvalitet og hver måned. Som omtalt i avsnitt 23.2.2, er tørrgass et relativt homogent produkt, men forskjeller i avtalevilkårene i gasskontraktene kan gi betydelige utslag i markedsverdien av gassen. Markedsverdien må derfor vurderes ut fra kontraktsvilkårene, og en gjennomsnittsbetraktning for et felt eller en gruppe selskaper vil normalt ikke gi en markedsbasert gasspris. Ut fra at vilkårene i gasskontrakter er relativt heterogene, og at det i dag ikke er et likvid og transparent gassmarked, har departementet derfor kommet til at det nå ikke er hensiktsmessig å fastsette normpris for gass slik det i dag gjøres for olje.

23.5.2.3 Frivillig bindende forhåndsuttalelse for internsalg

I salg der kontrakten blir inngått mellom uavhengige parter i et fritt marked, kan en legge kontraktsprisen mellom partene til grunn for ligningen. Det er dermed for de interne gassalgene (mellom parter med interessefellesskap) det er behov for å vurdere en metode for å fastsette gasspris for skatteformål. Fordi gasskontrakter må regnes som heterogene produkter, og det i dag ikke er et likvid og transparent marked for gassalg, vil markedsverdien for gassen måtte vurderes ut fra de nærmere kontraktsvilkårene. For selskapene kan det som tidligere omtalt være en fordel med større forutberegnelighet ved at de på forhånd kjenner til hvilken gasspris som vil bli lagt til grunn ved ligningen. Et alternativ til den gjeldende ordinære ligningsbehandlingen er derfor at selskapet på frivillig basis kan be ligningsmyndighetene om en bindende forhåndsuttalelse om skattepliktig gasspris ved interne salg. Med dette alternativet kan selskapene oppnå forutberegnelighet ved at prisen fastsettes på forhånd, forutsatt at selskapet i prosessen gir ligningsmyndighetene nødvendig informasjon om relevante forhold for vurdering av markedsverdien av gasskontrakten.

I forhåndsuttalelsen vil ligningsmyndighetene ta utgangspunkt i vilkårene i gassalgskontrakten for å fastsette en markedsbasert pris. Den bindende forhåndsuttalelsen vil gjelde for en avgrenset periode, og ligningsprisen kan dermed justeres for neste periode dersom det framkommer ny informasjon om hva som ville være en markedsbasert pris på avtaletidspunktet, jf. nærmere omtale i avsnitt 23.5.3.5. Dersom selskapet ikke ønsker en forhåndsuttalelse, eller dersom ligningsmyndighetene ikke har tilstrekkelig grunnlag for å gi en forhåndsuttalelse, vil gassprisen vurderes ved ordinær ligningsbehandling. En ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse vil ha mange fellestrekk med det britiske systemet for fastsetting av ligningspriser ved gassalg. Ut fra dagens situasjon har departementet vurdert det som hensiktsmessig å etablere en ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse for skattepliktig gasspris ved interne gassalgskontrakter, jf. nærmere omtale i avsnitt 23.5.3. Det vi-

ses til vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven.

23.5.2.4 Alternativt normert pris for den enkelte interne gassalgskontrakt

Forslaget om en frivillig adgang til å be om forhåndsuttalelse bygger på at selskapene har incentiver til å avklare gassprisen på forhånd og bidra med informasjon til ligningsmyndighetenes vurdering av markedsverdien av gasskontrakten. Dersom det viser seg at selskapene i liten grad ber om en forhåndsuttalelse, eller dersom ligningsmyndighetene fortsatt får liten informasjon om markedsverdien, vil situasjonen bli som ved dagens ligningsbehandling. Departementet vil derfor følge med på erfaringene med en ordning med frivillig forhåndsuttalelse og vurdere om ordningen fungerer etter hensikten.

Dersom ordningen med frivillig forhåndsuttalelse ikke fungerer etter hensikten, vil et alternativ være å fastsette normerte gasspriser for den enkelte gassalgskontrakt ved ligningen av interne salg. Den normerte gassprisen skal svare til verdien i en tilsvarende gassalgskontrakt mellom uavhengige parter i et fritt marked. Denne ordningen vil ligne på den frivillige forhåndsuttalelsen med unntak av at den er obligatorisk for alle interne gassalgskontrakter, og at prisen for skatteformål fastsettes endelig av et eget normprisråd for gassalg. Gassalgskontrakter mellom uavhengige parter bør lignes til avtalt pris. For interne salg vil ligningsmyndighetene i dette alternativet ikke vurdere gassprisen, men erstatte den avtalte internprisen for gassen med den normerte gassprisen for denne kontrakten.

Gassmarkedet er i utvikling og kan i framtiden bli et mer likvid og transparent marked. Dermed kan utfordringene ved vurdering av markedsverdien av gassalgskontrakter endres, og det kan være behov for å vurdere ordningen for fastsetting av ligningspris for gassalg på nytt.

23.5.3 Nærmere om departementets forslag

23.5.3.1 Området for ordningen med bindende forhåndsuttalelse

Etter gjeldende rett foreligger det allerede i dag ulike ordninger som gir skattyter adgang til å be om bindende forhåndsuttalelse om skattespørsmål. Ligningsloven kapittel 3 A og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 bestemmer at en skattyter kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Disse reglene gjelder også for særskattepliktige selskaper, men gir bare hjemmel for å få avklart rettsspørsmål. Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, kan ikke tas opp. Ordningen som foreslås her, om at ligningsmyndighetene bindende kan fastsette hvilken markedspris som skal legges til grunn ved ligningen, skiller seg dermed på dette punktet fra de nevnte reglene om bindende forhåndsuttalelse. Det vises til vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven.

Ordningen med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for skatteformål skal bare gjelde for selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5.

I høringsnotatet var ordningen foreslått begrenset til selskapenes realisasjon av tørrgass. Uttak av gass fra særskattepliktig område, var heller ikke omfattet etter høringsforslaget.

Flere høringsinstanser har kommet med merknader til forslaget om å begrense ordningen til realisasjon av tørrgass.

Olje- og energidepartementet uttaler:

«I den foreslåtte endringen heter det at «Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av tørrgass.» Det bør vurderes å benytte formuleringen *rik- eller tørrgass* i stedet for *tørrgass.* Det kan være hensiktsmessig å ha muligheten til å avgi forhåndsuttalelse også for rikgass.»

Oljeskattekontoret har følgende synspunkt:

«Den foreslåtte ordningen er begrenset til salg av tørrgass. Etter kontorets oppfatning kan det være hensiktsmessig å vurdere en utvidelse av området for ordningen:

- Gass fra Snøhvit vil som kjent bli prosessert og nedkjølt til flytende form (LNG) og levert til markedet i spesialbygde skip. Gassen vil bli solgt som LNG og ikke som gass i rør. Ordningens virkeområde bør kanskje presiseres nærmere for evt. også å omfatte salg av tørrgass i nedkjølt, flytende form (LNG).
- Videre bør en vurdere om det er hensiktsmessig å utvide ordningen til også å omfatte rikgass og våtgass. Hvis selskapene kan dokumentere markedsmessigheten av kontraktsbetingelsene på en tilfredsstillende måte, kan det være fordelaktig med forhåndsuttalelser også for slik gass.»

OLF uttaler på dette punktet:

«OLF ser imidlertid ikke noen grunn til at ordningen med forhåndsuttalelser kun skal gjelde «tørrgass» som definert i departementets for-

slag. OLF foreslår derfor at ordningen utvides til å omfatte all gass som sådan. Når det gjelder avgrensningen av hva som skal omfattes av ordningen, vil dette naturlig følge som en negativ avgrensning i forhold til anvendelsesområdet for råoljeslaget som er underlagt normprissystemet.»

OLF uttaler videre at ordningen med bindende forhåndsuttalelser også bør omfatte uttak av gass fra særskattepliktig område.

Departementet er enig med høringsinstansene i at ordningen ikke bør begrenses til salg av tørrgass. Selv om bakgrunnen for forslaget nå er omorganiseringen av salget av tørrgass fra norsk sokkel, jf. avsnitt 23.2.1, vil det som et utgangspunkt være hensiktsmessig at ligningsmyndighetene kan fastsette bindende forhåndsuttalelse også for rikgass, LNG og våtgass. Ligningsmyndighetene må uansett fastsette prisen på slik gass ved ligningen, og herunder anvende skatteloven § 13–1. De hensynene som begrunner ordningen, gjelder også for annen gass. Det foreslås derfor at adgangen til å be om en bindende forhåndsuttalelse i utgangspunktet skal gjelde for alle typer gass. Departementet legger til grunn at formuleringen «naturgass» dekker de nevnte formene for gass.

Forutsetningen for å benytte bindende forhåndsuttalelse, er at det ikke fastsettes normpris for slik petroleum. Når det gjelder våtgass, foretar Petroleumsprisrådet i dag en nærmere vurdering av prisene, men har til nå ikke fastsatt normpris. Departementet vil vurdere om våtgass bør inngå i ordningen med bindende forhåndsuttalelse. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å bestemme at enkelte typer naturgass skal være unntatt fra ordningen, jf. vedlagte forslag til § 6 ny nr. 5 tredje ledd i petroleumsskatteloven. En eventuell fastsatt normpris vil uansett gå foran en bindende forhåndsuttalelse.

Videre støtter departementet forslaget fra OLF om at ordningen også bør omfatte gass som skattyter tar ut fra særskattepliktig virksomhet og over i annen aktivitet skattyter driver. Også i slike tilfeller skal gassen ved ligningen verdsettes etter et armlengdeprinsipp, jf. avsnitt 23.3.1 og bl.a. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2003 s. 1324 (Statpipe).

Det er bare salg som er særskattepliktig, som faller innenfor ordningen. Hvis et oljeselskap videreselger et annet selskaps gass, og videresalget anses som landaktivitet atskilt fra utvinningsvirksomheten, faller salget utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelse.

Departementet foreslår at det bare skal være anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse ved salg til nærstående selskap (internsalg). Ved salg til uavhengig tredjepart som ikke omfattes av skatteloven § 13–1 vil fakturert pris normalt bli lagt til grunn ved ligningen fordi det foreligger armlengdes vilkår. Det er derfor ikke behov for å få bindende forhåndsuttalelse for slike salg.

Når det gjelder den nærmere avgrensningen av hva som skal regnes som internsalg, foreslår departementet at ordningen skal ha samme virkeområde som skatteloven § 13–1. Skatteloven § 13–1 gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette inntekten ved skjønn hvis det foreligger «direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning». Med interessefellesskap menes både juridisk/eiermessig og faktisk interessefellesskap. Den nærmere forståelsen av hva som ligger i dette kravet, skal være den samme som etter skatteloven § 13–1. Det vises også til artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale som har en tilsvarende bestemmelse om fastsettelse av internpriser mellom nærstående foretak (associated enterprises), og OECDs retningslinjer for internprising, se avsnitt 23.3.1 ovenfor. Det er skattyter som i utgangspunktet må vise at en planlagt transaksjon vil bli foretatt mellom beslektede selskaper. På dette punktet antas det likevel at kravene ikke bør praktiseres for strengt. Hvis et selskap er usikker på om det foreligger interessefellesskap, bør det ha anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse om verdsettelse av kontrakten. Ligningsmyndighetene vil uansett ha mulighet til ikke å avgi uttalelse, jf. nedenfor avsnitt 23.5.3.7.

OECDs retningslinjer for internprising inneholder under punkt 4.163 en anbefaling om at forhåndsprisingsordninger, hvis mulig, bør inngås på bilateralt eller multilateralt grunnlag mellom kompetente myndigheter gjennom skatteavtalenes prosedyre for gjensidig avtale. Departementet anser ikke en ordning med bindende forhåndsuttalelse som foreslås, for å være uforenlig med denne anbefalingen. Ordningen utelukker ikke at myndighetene drøfter spørsmål av relevans med myndighetene i andre berørte land med grunnlag i konsultasjonsprosedyrene i skatteavtalene før bindende forhåndsuttalelse avgis. Et eventuelt krav om at resultatet skal være avklart med og bindende avtalt med andre lands myndigheter ville imidlertid måtte innebære en langt mer omfattende og omstendelig forhandlings- og saksbehandlingsprosedyre enn det det legges opp til, og medføre at forhåndsuttalelser bare kunne avgis i et lite antall saker. Den vesentlige betydningen av å avgi bindende forhåndsuttalelse om avregningsprisen for gass for en begrenset periode, vil ligge i at det tas standpunkt til internprisingsspørsmålet på forhånd i stedet for under ligningsbehandlingen – eller ved senere en-

dring av ligning. En slik forhåndsavklaring for en begrenset tidsperiode vil ikke øke faren for at dobbeltbeskatning oppstår. Særlig når det gjelder langsiktige kontrakter, herunder ved inngåelse av rammeavtaler som skal gjelde for gassalgsavtaler gjennom flere år, kan det imidlertid være behov for konsultasjoner mellom de kompetente myndigheter i Norge og berørte skatteavtaleland. Departementet vil være åpen for å benytte konsultasjonsprosedyrene i skatteavtalene der det er behov for det, for å redusere faren for inkonsistent behandling i de berørte land, med dobbeltbeskatning som følge.

Det legges til grunn at bestemmelsen i ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav c (om ligningsmyndighetenes plikt til å ta opp spørsmål om endring som følge av skatteavtale eller avtale med annet lands myndighet i en dobbeltbeskatningssak), også vil gjelde for ligning som bygger på bindende forhåndsuttalelse. Det betyr at ligningen/forhåndsuttalelsen på dette punkt vil bli endret dersom departementet inngår avtale med annet lands myndighet. Departementet antar at det i disse sakene i praksis bare vil være aktuelt å endre ligningen i Norge i skattyters favør, dvs. å redusere skattepliktig inntekt ved salg av gass.

23.5.3.2 Kompetent myndighet

Departementet vurderte i høringsnotatet hvilket organ som er best egnet til å avgi bindende forhåndsuttalelse for selskapenes salg av gass. Det ble foreslått at Oljeskattekontoret gis kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser etter ordningen.

OLF er kritisk til at kompetansen til å avsi bindende forhåndsuttalelser for gassalg blir lagt til Oljeskattekontoret:

> «Årsaken er først og fremst at dette ville medføre et markant brudd med den etablerte forvaltningsmessige oppbygning av de respektive organers rolle og myndighet.
>
> Dagens ordning med vedtak om bindende forhåndsuttalelser fattes av Oljeskattenemnda og gjelder prinsipielle skatterettslige sider ved et prosjekt. OSK er saksbehandler for Oljeskattenemnda. Det ville derfor medføre en forskyvning av ligningskompetansen fra Oljeskattenemnda til OSK dersom OSK blir tildelt myndigheten med bindende forhåndsuttalelser for verdien av avtalene ved ligningen. Det samme spørsmålet vil bli avgjort av Oljeskattenemnda dersom et selskap i stedet velger ikke å be om en forhåndsuttalelse. OLF anser dette som en uheldig form for forhåndsligning i og med at OSK deretter ved den ordinære ligning skal fungere som forberedende organ for Oljeskattenemnda som foretar den endelige ligning. [...]
>
> De samme hensyn som talte mot at Oljeskattekontoret ble tillagt kompetansen til å avgi alminnelige bindende forhåndsuttalelser [jf. Ot.prp nr. 34 (1990–1991) avsnitt 7.3], taler etter OLFs vurdering også mot å gi Oljeskattekontoret kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser om prising av gass.
>
> Når det gjelder hvilket organ som kan være kompetent myndighet til å foreta denne type forhåndsuttalelser, kan flere hensyn spille inn. Dette tillegges ulik vekt blant OLFs medlemmer. OLF som organisasjon ønsker derfor ikke å fremme forslag om dette i denne høringen.»

TOTAL E&P Norge AS, ConocoPhillips Skandinavia AS, Eni Norge AS og *A/S Norske Shell* (fellesuttalelse) viser til OLFs høringsbrev. Nevnte selskaper fremmer følgende forslag til hvilket organ som bør tillegges myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelse etter ordningen:

> «Etter SELSKAPENE sin oppfatning, bør kompetansen tillegges et uavhengig og spesialisert organ oppnevnt særskilt for å avsi forhåndsuttalelser vedrørende markedsmessigheten av interne gassalgskontrakter [...]
>
> Av de institusjoner som Finansdepartementet vurderer som aktuell kompetent myndighet er, etter SELSKAPENE sin mening, Petroleumsprisrådet eller et tilsvarende Gassprisråd best egnet som organ til å avgi bindende forhåndsuttalelser. SELSKAPENE ser det som en forutsetning for at ordningen skal kunne fungere i praksis at kompetansen til å avsi forhåndsuttalelse vedrørende interne gassalg legges til et organ uavhengig av ligningsmyndighetene.
>
> Etter SELSKAPENE sin vurdering vil et spesialisert Gassprisråd opprettet kun for dette formål raskt kunne oppbygge den nødvendige ekspertise. Hensynet til rask saksbehandlingstid vil dermed også kunne ivaretas på en effektiv måte i og med at prisrådet ikke vil ha andre oppgaver av betydning. [...]
>
> Etter det SELSKAPENE forstår, vil dagens forhåndsgodkjenning av alle gassalgskontrakter opphøre. OED vil dermed få frigjort ressurser med den nødvendige kunnskapen om gassmarkedet og kontrakter som kan ivareta oppgaven som forberedende organ og sekretariat til det nyopprettede Gassprisrådet. Sekretariatet vil også kunne fungere som sekretariat for klageinstansen.»

Statoil ASA, Norsk Hydro Produksjon a.s., ExxonMobil Exploration and Production Norway AS og *BP Norge AS* (fellesuttalelse) viser også til OLFs høringsbrev, men fremmer forslag om at myndighet til å avgi bindende uttalelser etter ordningen bør legges til Oljeskattenemnda:

«Ettersom det er valgfrihet, kan selskapene velge om de vil be om forhåndsuttalelse eller avvente en ordinær ligningsbehandling. Etter vår oppfatning er det viktig at vurderingene som foretas og resultatet av disse blir det samme enten selskapene ber om forhåndsuttalelse eller avventer ordinær ligning. Det taler for at det bør være det samme organ som gjennomfører den ordinære ligning som også avgir forhåndsuttalelse.

Dette vil også være best i tråd med hva som gjelder innenfor ligningsforvaltningen for øvrig. [...] Det er også Oljeskattenemnda som er gitt kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser under den gjeldende ordning innen petroleumsvirksomhet som er hjemlet i petroleumsskatteloven § 6. Vi kan ikke se at det er gode grunner som taler for å fravike denne løsningen for det området som høringsnotatet omhandler.[...]

Ettersom ligningsmyndighetene uansett vil måtte ha kompetanse til å behandle de saker hvor det ikke er blitt avgitt en forhåndsuttalelse, vil etableringen av et eget organ også innebære at det må bygges opp tilsvarende kompetanse to plasser, noe som er lite effektivt.

På denne bakgrunn vil vi anbefale at kompetansen tillegges Oljeskattenemnda.»

Departementet har vurdert ulike alternativer når det gjelder hvilket organ som bør avgi uttalelser etter ordningen.

Oljeselskapene lignes av Oljeskattenemnda i første instans, mens Klagenemnda for oljeskatt er klageinstans. Ligningskontor er Oljeskattekontoret, som bl.a. er sekretariat for og forbereder sakene for nemndene. Når det gjelder fastsettelse av normpris til bruk ved ligningen, jf. petroleumsskatteloven § 4, er det oppnevnt et eget sakkyndig utvalg, Petroleumsprisrådet. Sekretariatet for Petroleumsprisrådet ligger i Olje- og energidepartementet.

Et alternativ kunne være å legge kompetansen til Petroleumsprisrådet, som i dag fastsetter normpris for olje, og har kompetanse på oljemarkedet. I motsetning til kontrakter om salg av olje, er det imidlertid store individuelle forskjeller på gassalgskontrakter, jf. ovenfor avsnitt 23.2.2.1. Fastsettelse av bindende markedspris vil kreve at det foretas en skjønnsmessig vurdering og eventuell justering av individuelle forhold, herunder selskapsspesifikke omstendigheter. Dette er forhold som ligningsmyndighetene er nærmere til å vurdere. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse antas i praksis dessuten ikke å bli benyttet for alle gassalg. Ligningsmyndighetene må derfor uansett ha kompetanse når det gjelder markedet for gass. For å unngå at det unødvendig bygges opp samme type spesialkompetanse flere steder, mener departementet at kompetansen bør legges til ligningsmyndighetene.

Et alternativ kunne derfor være å legge myndigheten til Oljeskattenemnda, som ligner oljeselskapene i første instans. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av gass vil imidlertid kunne gjelde mange saker og medføre en stor arbeidsbyrde for nemnda. For at ordningen skal fungere effektivt, må sakene behandles fortløpende etter hvert som anmodningene sendes inn. Til forskjell fra Oljeskattekontoret som arbeider med forberedelse av ligningen på heltid, er Oljeskattenemnda et organ som vil ha et begrenset antall møter til rådighet for å behandle tillagte oppgaver. Det er en fare for at saksbehandlingen delvis vil falle sammen med det ordinære ligningsarbeidet, og at behandlingstiden blir lang som følge av manglende kapasitet i Oljeskattenemnda. Ordningen ville dermed ikke virke som forutsatt. Hensynet til rask og effektiv saksbehandling tilsier etter departementets oppfatning at Oljeskattekontoret, i stedet for Oljeskattenemnda, får ansvaret for å avgi uttalelsene. Kontoret vil uansett måtte ha kompetanse på dette området som sekretariat for nemndene. Departementet ser ikke prinsipielle betenkeligheter ved at kontoret også er forberedende organ for saker om prising av gass som behandles ved ordinær ligning.

Etter en helhetsvurdering foreslår departementet at kompetansen til å avgi bindende forhåndsuttalelser etter ordningen legges til Oljeskattekontoret.

23.5.3.3 Krav til saker som skal omfattes av ordningen

Departementet legger til grunn at skattyter må ha et aktuelt behov for å kunne be om en bindende forhåndsuttalelse. Det må foreligge en konkret, forestående disposisjon om salg av gass. Det er ikke meningen at skattyter skal kunne bruke ordningen for å «prøve seg fram». Intensjonen om å inngå en gassalgsavtale må være reell.

Derimot stilles det ikke krav om at endelig avtale er inngått. Selskapene kan ha holdt åpen en adgang til å justere prisen, eller eventuelt andre avtalevilkår. Et minstekrav er at det foreligger et utkast til avtale, der alle forhold som kan ha betydning for prisen, er angitt.

Også en endelig inngått avtale om salg av gass kan forelegges for bindende forhåndsuttalelse. I så fall kan avtalen tenkes fraveket for skatteformål, jf. nedenfor om behandlingen av anmodningen om forhåndsuttalelse. I og med at ordningen gjelder

beslektede selskaper, er det etter departementets oppfatning nærliggende at partene endrer avtalen tilsvarende, men det er ikke et krav at de justerte avtalevilkårene formelt blir innarbeidet i salgsavtalen.

Skattyter har ingen plikt til å be om bindende forhåndsuttalelse. Ordningen er frivillig. Hvis det ikke er avgitt noen bindende forhåndsuttalelse for gassalget, fastsettes prisen for skatteformål ved ligningen etter de alminnelige reglene, herunder skatteloven § 13–1.

23.5.3.4 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse

I høringsnotatet foreslo departementet at en forhåndsuttalelse som var akseptert av selskapet, i utgangspunktet skulle være bindende for ligningsmyndighetene og skattyter. Videre ble det foreslått at en bindende forhåndsuttalelse som var akseptert av selskapet, ikke kunne påklages eller bringes inn for domstolene. Det ble også foreslått at ligning der forhåndsuttalelsen var lagt til grunn, ikke kunne påklages eller bringes inn for domstolene.

OLF uttaler på dette punktet:

> «Industrien ser på dette forslaget som en urimelig og ubegrunnet innskrenking av det etablerte forvaltningsmessige klagesystem.
>
> OLF er fullt ut klar over at klageadgang er avskåret i ligningsloven og petroleumsskatteloven når det gjelder søknader om andre forhåndsuttalelser etter lignl § 3A-3 og psktl § 6 nr 4, men etter de øvrige ordningene er det adgang til å få en uttalelse prøvet ved den senere ligning og for domstolene. Også dette avskjæres her. Det bør derfor innføres en klageadgang i denne type saker.»

TOTAL E&P Norge AS, ConocoPhillips Scandinavia AS, Eni Norge AS og *A/S Norske Shell* (fellesuttalelse) skriver om dette:

> «Når det gjelder konkret hvilket organ som bør oppnevnes som rette klageinstans, vil dette naturlig nok avhenge av hvor det organet som skal avsi forhåndsuttalelser innordnes.
>
> Som det fremgår at forskrift til psktl § 4, jf. Forskrift om fastsetting av normpriser 1976-06-25 nr 05, § 5, 1. ledd, kan petroleumsprisrådets fastsetting av normpris kreves overprøvd av Olje- og energidepartementet. Av § 5, 2. ledd fremgår det at før departementet treffer sin uttalelse, kan parten kreve prisfastsettingen forelagt for et utvalg av sakkyndige til uttalelse, oppnevnt av Justitiarius i Høyesterett etter at departementet og parten har fått uttale seg om oppnevnelse.[...] Dersom kompetansen legges til et utvidet petroleumsprisråd eller eget Gassprisråd, vil en tilsvarende oppbygging av administrasjon og oppgaver virke fornuftig og naturlig.»

Hvis en forhåndsuttalelse skal gi forutberegnelighet for skattyter, må den være bindende ved ligningen. *Departementet* foreslår derfor at ligningsmyndighetene i utgangspunktet har plikt til å legge uttalelsen til grunn. Dessuten mener departementet at forhåndsuttalelsen bør være bindende for skattyter. Det betyr at skattyter ikke har valgadgang hvis han først har akseptert en bindende forhåndsuttalelse, jf. nedenfor. En forutsetning for å innføre ordningen er at den skal virke effektivt og ikke være vesentlig mer krevende administrativt enn gjeldende regler. Det motsatte kan bli resultatet hvis selskapene først kan anmode om forhåndsuttalelse, men deretter unnlate å påberope seg uttalelsen ved ligningen. Det vises til at ordningen vil være aktuell for et stort antall transaksjoner på sokkelen (avhengig av hvor stor andel av gassalgene som over tid vil skje til nærstående selskap).

Administrative hensyn og hensynet til at ordningen skal virke effektivt tilsier også at en bindende forhåndsuttalelse, som foreslått her, ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene. Det samme gjelder ligningen så langt den omfattes av den bindende forhåndsuttalelsen.

Etter departementets syn er hensynet til skattyter ivaretatt på dette punktet ved at ordningen som sådan er frivillig, dvs. at selskapet kan la være å be om bindende forhåndsuttalelse i første omgang. Selv om selskapet i utgangspunktet har anmodet om bindende forhåndsuttalelse, kan det også unnlate å akseptere et utkast til bindende forhåndsuttalelse (eller eventuelt endret forslag fra Oljeskattekontoret), jf. avsnitt 23.5.3.7 nedenfor. Systemet skiller seg på dette punktet fra normprissystemet, som det er vist til i høringsuttalelsen, og som er obligatorisk. Ordningen som foreslås her, skiller seg også fra de andre ordningene med bindende forhåndsuttalelser innenfor skatteretten, og som gjelder avklaring av rettspørsmål. Den foreslåtte ordningen går ut på å fastsette hvilken pris som skal legges til grunn for oljeselskapenes salg av gass i en nærmere angitt periode eller for nærmere angitte salg. Uttalelsen vil dermed ha begrenset rekkevidde. Hvis skattyter er misfornøyd med og ikke vil akseptere den prisen som følger av Oljeskattekontorets utkast til uttalelse, går spørsmålet til ordinær ligningbehandling. Under ligningsbehandlingen vil selskapet ha full anledning til å fremme sine anførsler om hvilken pris som bør legges til grunn. Ordinær ligning kan påklages og bringes inn for domstolene på vanlig måte. En klageadgang

for den bindende forhåndsuttalelsen ville uansett medføre at saksbehandlingstiden forlenges. Uttalelsen ville dermed ikke gi den ønskede forutberegneligheten for skattyter. Det forelås derfor at det ikke skal være adgang til å påklage eller bringe inn for domstolene en bindende forhåndsuttalelse som er akseptert av selskapet, eller ligningen som bygger på slik forhåndsuttalelse.

Departementet foreslår likevel ett unntak fra utgangspunktet om at uttalelsen er bindende for ligningsmyndighetene ved ligningen. En uttalelse vil bygge på et nærmere bestemt faktum, som i stor grad er fremskaffet av selskapet. Hvis det viser seg at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må ligningsmyndighetene kunne se bort fra uttalelsen ved ligningen. Formuleringen «uriktige eller ufullstendige opplysninger» skal forstås på samme måte som i ligningsloven § 9–6 nr. 3 a, som gjelder kriteriene (fristen) for endring av ligning til ugunst for skattyter. Dette omfatter også at endelig avtale inngås på andre vilkår enn det som er angitt i anmodningen om forhåndsuttalelse, uten at ligningsmyndighetene får opplysninger om dette i forbindelse med ligningsbehandlingen. I disse tilfellene kan det også være aktuelt med tilleggsskatt etter de alminnelige reglene hvis skattyter ikke har gitt de nødvendige opplysningene.

Hvis det etter at bindende forhåndsuttalelse er avgitt, likevel ikke blir inngått noen endelig gassalgsavtale som forutsatt, skal uttalelsen selvfølgelig heller ikke legges til grunn for skattleggingen av selskapet. Det samme vil være tilfelle om skattyter ikke etterlever vilkårene i gassalgskontrakten på samme måte som uavhengige parter ville ha gjort.

23.5.3.5 For hvilken periode mv. uttalelsen er bindende

En avtale om gassalg kan gjelde et enkeltstående salg eller leveringer som strekker seg over kortere eller lengre tid, for eksempel mange år (langsiktige kontrakter). I forhåndsuttalelsen må det fastsettes for hvor lang tid eller for hvilke konkrete salg uttalelsen skal gjelde.

I høringsnotatet uttalte departementet at en bindende forhåndsuttalelse normalt ikke skulle gjelde for mer enn ett år selv om kontraktsperioden er lengre. Departementet foreslo imidlertid at det ikke skulle fastsettes en uttrykkelig regel om at den bindende forhåndsuttalelsen skulle gjelde for en nærmere bestemt periode, fordi det ville kunne variere fra kontrakt til kontrakt hva som anses som en hensiktsmessig bindingsperiode.

Oljeskattekontoret antar at det kan være fornuftig med en begrenset bindingsperiode for forhåndsuttalelsene i oppstartsfasen, men at en gjennom erfaring med ordningen bør vurdere hensiktsmessigheten av en slik tidsbegrensning.

OLF er uenig med departementet i at en bindende forhåndsuttalelse normalt bare skal ha gyldighet i ett år selv om kontraktstiden er lengre. Det fremheves at dette svekker den nødvendige forutsigbarheten for ordningen. OLF uttaler blant annet:

> «OLF forventer ikke at en forhåndsuttalelse skal ha gyldighet i hele kontraktens varighet, dersom den strekker seg over 10, 20 eller 30 år. Imidlertid inneholder de fleste langsiktige gassalgskontrakter prisrevisjonsklausuler. Det bør kunne gis bindende forhåndsuttalelser for et tidsrom tilsvarende tidsintervallet for slike prisrevisjonsperioder som tilsvarer betingelsene i avtaler mellom uavhengige parter.
>
> OLF anbefaler derfor at det legges opp til en mer individuelt tilpasset ordning, der det foretas en konkret vurdering av hver enkelt kontrakt når det gjelder bindingsperioden for forhåndsuttalelsen.»

Departementet viser til at en bindende forhåndsuttalelse som foreslått innebærer en endelig fastsettelse av grunnlaget for ligningen så langt den rekker, jf. ovenfor. Dette tilsier at uttalelsen bør gjelde for en relativt begrenset periode. På den annen side kan hensynet til forutberegnelighet for selskapene og administrative hensyn tilsi en lengre bindingsperiode. Det vil variere fra kontrakt til kontrakt hva som anses som en hensiktsmessig bindingsperiode. Perioden kan for eksempel avhenge av hvilken prismekanisme som er valgt, og hvor godt grunnlag Oljeskattekontoret har for å vurdere den anmodede pris. I noen saker kan det være hensiktsmessig å binde prisen for flere år. I andre saker kan det være momenter som tilsier at uttalelsen ikke skal gjelde for mer enn ett år, selv om kontraktsperioden er lengre. Antakelig vil det være aktuelt å fastsette kortere bindingstid i oppstartsfasen for ordningen, inntil ligningsmyndighetene har opparbeidet større erfaring på området. Bindingsperioden bør etter departementets oppfatning fastsettes konkret av ligningsmyndighetene i den enkelte uttalelse med utgangspunkt i anmodningen fra selskapet.

Departementet foreslår etter dette at det ikke tas inn i loven en uttrykkelig regel om at den bindende forhåndsuttalelsen skal gjelde for en nærmere bestemt periode. Det foreslås i stedet at kontoret i den enkelte uttalelse fastsetter lengden på bindingsperioden, eller eventuelt hvilke gassalgskontrakter uttalelsen omfatter.

Hvis en uttalelse gjelder for en kortere periode enn kontraktsperioden, må ny anmodning om bin-

dende forhåndsuttalelse sendes for etterfølgende periode (med mindre selskapet ønsker at prisingsspørsmålet skal avgjøres ved ordinær ligningsbehandling). Oljeskattekontoret står i utgangspunktet fritt ved fornyet vurdering av markedsverdien i en flerårig kontrakt. Dersom den nye vurderingen av markedsverdien på avtaletidspunktet tilsier at tidligere pris ikke (lenger) er riktig, vil den nye uttalelsen måtte gå ut på en annen pris. Siktemålet er uansett at skatteavregningsprisen i forhåndsuttalelsen skal tilsvare markedsprisen eller armlengdeprisen på avtaletidspunktet. Utvikling i gassmarkedet i ettertid av avtaleinngåelsen vil ikke i seg selv gi grunnlag for endring av prisen for neste periode. Dette følger av de alminnelige reglene for transaksjoner mellom beslektede selskaper, jf. bl.a. OECDs retningslinjer om internprising. Av hensyn til forutberegnelighet for selskapene bør også tidligere bindende forhåndsuttalelser om armlengdepris på avtaletidspunktet i den aktuelle kontrakten tillegges vekt. Ved en fornyet vurdering vil selskapet stå fritt til å akseptere den prisen som følger av Oljeskattekontorets utkast til uttalelse.

I langsiktige avtaler mellom uavhengige parter vil det ofte inngå klausuler om prisrevisjon og mulighet for reforhandlinger som følge av endringer i markedsbetingelser som oppstår etter tidspunktet for avtaleinngåelsen. Ved langsiktige avtaler mellom nærstående foretak må det kunne forventes at det i avtaleverket ligger inne en viss fleksibilitet når det gjelder å ta hensyn til endringer etter avtaletidspunktet. Videre må det generelt forutsettes at avtaleverket etterleves som om det ikke hadde foreligget interessefellesskap. Ved fastsettelsen av den bindende forhåndsuttalelsen må ligningsmyndighetene på dette punktet foreta de samme vurderingene som gjelder etter skatteloven § 13–1.

Det understrekes at en eventuell justering av prisen for skatteformål på grunnlag av ovennevnte forhold bare vil ha virkning for fremtidige uttalelser, og ikke uttalelser som allerede er avgitt.

Departementet foreslår ikke å lovfeste føringer for ligningsmyndighetene når det gjelder hva som bør gi grunnlag for å endre skatteavregningsprisen i fremtidige uttalelser, jf. ovenfor. På dette området kan det imidlertid være aktuelt å gi nærmere regler i forskrift når en har fått mer erfaring med ordningen, jf. nedenfor i avsnitt 23.5.3.8.

23.5.3.6 Formelle krav til anmodningen om forhåndsuttalelse

Det er selskapene som i første hånd sitter med faktisk informasjon om markedet for gassalg, og som med nærmere dokumentasjon overfor ligningsmyndighetene må godtgjøre at den prisen som ønskes lagt til grunn i forhåndsuttalelsen, er markedsmessig. I høringsnotatet la departementet til grunn at skattyter i søknaden om bindende forhåndsuttalelse måtte legge fram informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris. Videre uttalte departementet at det kunne være aktuelt å pålegge selskapene å fortløpende sende inn alle inngåtte kontrakter om salg av tørrgass fra norsk sokkel, for å bedre ligningsmyndighetenes grunnlag for å vurdere markedspris.

OLF er enig i utgangspunktet om at selskapene må fremlegge den dokumentasjon som ligger til grunn for selskapets vurdering av riktig markedspris. OLF understreker imidlertid at relevant dokumentasjon i utgangspunktet må være den dokumentasjon selskapet har hatt tilgjengelig og lagt til grunn for sin vurdering av markedsmessige vilkår for den aktuelle kontrakten, forutsatt at selskapet har foretatt en forsvarlig vurdering basert på OECDs retningslinjer om internprising. Foreningen støtter forslaget om at krav til dokumentasjon reguleres nærmere i forskrift. Ordningen bør imidlertid etter OLFs syn åpne for at selskapene kan ettersende informasjon ved forespørsel fra Oljeskattekontoret uten at anmodningen om bindende forhåndsuttalelse blir avvist på grunn av manglende innsendt dokumentasjon. OLF går mot et eventuelt forslag om å pålegge selskapene å sende inn inngåtte kontrakter om salg av tørrgass.

Etter *departementets* oppfatning må skattyter i søknaden om bindende forhåndsuttalelse, i tillegg til (utkast til forestående) gassalgsavtale, legge fram annen informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris. Det må redegjøres for alle forhold som kan tenkes å påvirke prisen (leveringssted og leveringstidspunkt, risiko- og funksjonsdeling, fordeling av kostnader og rabatter osv., jf. blant annet OECDs retningslinjer for internprising). Relevant dokumentasjon kan for eksempel være sammenlignbare priser i det uavhengige markedet, videresalgspris til tredjepart, faktisk noterte priser osv. Det er opp til skattyter å fremlegge et godt grunnlag for Oljeskattekontorets avgjørelse. Grundig dokumentasjon vil lette saksbehandlingen og gi raskere saksbehandlingstid. Det er i utgangspunktet ikke noe i veien for at selskapet ettersender eventuell tilleggsinformasjon, men forutsetningen må være at nødvendig dokumentasjon så langt som mulig legges fram i anmodningen.

Dersom Oljeskattekontoret ikke anser prisen tilstrekkelig godtgjort, kan det velge å ikke avgi bindende forhåndsuttalelse, jf. avsnitt 23.5.3.7. Hvis selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opp-

lysninger, kan virkningen også bli at uttalelsen ikke er bindende ved ligningen, jf. avsnitt 23.5.2.4 ovenfor. Departementet vil vurdere om det i forskrift skal gis mer spesifikke krav til hvilke opplysninger som må legges ved anmodningen om bindende forhåndsuttalelse. For å bedre ligningsmyndighetenes grunnlag for å vurdere markedspris, kan det etter departementets oppfatning også være aktuelt å pålegge selskapene å fortløpende sende inn alle inngåtte kontrakter om salg av gass fra norsk sokkel. Fram til i dag har oljeselskapene forelagt avtalene om salg av tørrgass fra norsk sokkel for Olje- og energidepartementet. Etter departementets oppfatning er det imidlertid mest hensiktsmessig å vurdere behovet for regulering av kravet til dokumentasjon når en har fått mer erfaring med den foreslåtte ordningen, og departementet vil eventuelt komme tilbake med forskrifter på dette punktet senere. Det vises også til pågående arbeid med å vurdere regelverket om informasjons- og dokumentasjonsplikt angående internprising, jf. omtale i avsnitt 23.3.1.

Det foreslås ikke noen uttrykkelig frist i loven for å sende inn anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Det betyr at selskapet kan sende inn anmodning løpende gjennom hele inntektsåret. Normalt antas det at selskapet vil avvente gjennomføringen av gassalget til anmodningen om bindende forhåndsuttalelse er ferdigbehandlet. Men hvis skattyter velger å gjennomføre et salg før en bindende forhåndsuttalelse foreligger, vil ligningsmyndighetene likevel kunne avgi bindende forhåndsuttalelse om prisen som skal legges til grunn ved ligningen. Særlig for langsiktige kontrakter som strekker seg over flere år, kan det være aktuelt å behandle anmodningen uavhengig av ligningsbehandlingen det enkelte inntektsår. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse vil dermed være et eget, alternativt system for fastsettelse av skatteavregningsprisen ved ligningen som løper parallelt med den ordinære ligningsbehandlingen. Dersom behandlingen av en bindende forhåndsuttalelse for et kortsiktig salg strekker seg inn i den ordinære ligningsperioden, må Oljeskattekontoret kunne velge den behandlingsmåten som anses mest hensiktsmessig. Det vises til at kontoret har anledning til å ikke avgi forhåndsuttalelse, se nedenfor.

23.5.3.7 Behandling av anmodningen

For selskapene vil det være viktig å få avklart prisen så raskt som mulig. Det legges derfor opp til at Oljeskattekontoret bør behandle anmodningen med relativt kort saksbehandlingstid. Her vil det være opp til selskapene å gi fyldig dokumentasjon, slik at kontoret har et godt grunnlag for å treffe sin avgjørelse. Oljeskattekontoret kan også be om ytterligere opplysninger hvis det er behov for det.

Oljeskattekontoret kan godkjenne den prisen selskapet har anmodet om å få lagt til grunn basert på den foreliggende søknad og øvrig faktum. Før bindende uttalelse avgis, må kontoret sende selskapet et utkast til bindende forhåndsuttalelse til selskapet for aksept. Hvis selskapet aksepterer, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Hvis kontoret kommer til at prisen mellom uavhengige parter ville vært høyere eller lavere (eventuelt at enkelte vilkår ikke ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. skatteloven § 13–1 og OECDs retningslinjer om internprising), kan kontoret be om en justering av avtalevilkårene eller selv foreslå en justert pris (eventuelt vilkår) for skatteformål. Selskapet bør deretter få en kort frist for å akseptere dette forslaget fra Oljeskattekontoret.

I høringsnotatet forslo departementet at Oljeskattekontoret ikke skulle ha plikt til å avgi bindende forhåndsuttalelse. Videre ble det foreslått at kontorets avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse, ikke kunne påklages.

OLF er uenig i departementets forslag om at Oljeskattekontoret ikke skal ha plikt til å avgi en bindende forhåndsuttalelse. OLF uttaler blant annet:

> «OLF anbefaler på det sterkeste at Finansdepartementet pålegger kompetent organ en plikt til å gi en forhåndsuttalelse, forutsatt at de formelle krav til søknaden er oppfylt. Dersom kompetent organ nekter å akseptere de vilkår som selskapet har søkt godkjent, må organet i det minste ha en plikt til å gi en begrunnelse for hvorfor de aktuelle vilkår ikke aksepteres.
>
> Selskapene vil ofte legge ned et betydelig arbeid og ressurser for å kunne legge frem en søknad som oppfyller alle formalia og dokumentasjonskrav. Selskaper som søker om forhåndsuttalelse, med alt det arbeid en slik søknad krever, bør da kunne kreve at saken behandles.
>
> Dersom det mot formodning likevel blir avslått å avgi forhåndsuttalelse, vil det virke prosessbesparende og styrke forutberegneligheten for industrien dersom avslagene begrunnes.»

Videre mener OLF at ordningen med forhåndsuttalelser for oljeselskapenes interne gassalg bør åpne for en mer forhandlings- og avtalebasert ordning enn den formelle søknadsbaserte ordningen som departementet legger opp til. OLF uttaler blant annet:

> «Årsaken er at det er tale om til dels svært komplekse vurderinger når det gjelder å komme frem til akseptable markedsvilkår samtidig som det er et stort behov for individuelle tilpasninger for den enkelte kontrakt. OLF ber derfor de-

partementet se på erfaringene fra Storbritannia og Nederland der skattemyndighetene ved tilsvarende ordninger om ulike forhåndsuttalelser (særlig Advance Pricing Agreements) er åpne for både forhandlinger og mer avtalebaserte ordninger.[...]

Når det gjelder antallet langsiktige internsalgskontrakter det er tale om, er det OLF sin oppfatning at en forhandlingsbasert ordning ikke vil skape en uoverkommelig arbeidsmengde for det organ som blir tillagt kompetansen.»

Departementet viser til at utgangspunktet er at ligningsmyndighetene ved ligningsbehandlingen skal fastsette hva som er riktig pris ved salg av gass, det vil si den prisen som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter. Spørsmålet om hvilken pris som skal legges til grunn i en bindende forhåndsuttalelse, kan derfor ikke være gjenstand for forhandlinger mellom selskapene og ligningsmyndighetene. Samtidig vil det i saker om internprising normalt måtte utøves en stor grad av skjønn.

Etter departementets oppfatning gir den foreslåtte ordningen noe større fleksibilitet enn ordinær ligningsbehandling når det gjelder å komme fram til en pris som kan aksepteres av selskapene og myndighetene i det enkelte tilfellet. Uttalelsen er formelt bare bindende for hvilken faktisk pris som skal legges til grunn for en begrenset periode eller nærmere angitte salg. Det stilles ikke samme krav til sannsynliggjøring fra ligningsmyndighetenes side som ved ordinær ligningsbehandling, for å godta, eventuelt foreslå fraveket, en anmodet pris. Den bindende forhåndsuttalelsen vil dermed legge mindre føringer på hva som skal legges til grunn for fremtidige kontrakter, og kan dermed være lettere å akseptere for selskapene og ligningsmyndighetene. Det forholdet at den bindende forhåndsuttalelsen etter forslaget ikke kan påklages, vil også kunne legge et visst press på selskapene og ligningsmyndighetene om å komme fram til en pris som er akseptabel. Hvis bindende forhåndsuttalelse ikke avgis, vil forholdet gå til ordinær ligningsbehandling.

Departementet foreslår etter dette at det ikke bør oppstilles et absolutt krav om at Oljeskattekontoret må sannsynliggjøre hvorfor det foreslås en justert pris, men kontoret bør så langt mulig oppgi grunnen til at den anmodede prisen ikke aksepteres. Hvis selskapet godtar den justerte prisen innen fristen, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Dersom selskapet ikke godtar forslaget fra Oljeskattekontoret, avgjøres prisen for skatteformål ved ordinær ligningsbehandling.

Departementet foreslår videre at Oljeskattekontoret ikke skal ha plikt til å avgi en bindende forhåndsuttalelse, men stå fritt til selv å velge å ikke avgi uttalelse. Manglende ønske om eller mulighet til å avgi forhåndsuttalelse kan for eksempel skyldes at det faktiske grunnlaget anses for dårlig. Etter departementets oppfatning ville det være uheldig om kontoret hadde plikt til å fastsette en pris dersom det ikke har tilstrekkelig informasjon til å fastsette en forsvarlig pris. Videre kan årsaken til at det ikke avgis uttalelse være at et spørsmål ikke hører under ordningen, dvs. at vilkårene ikke er oppfylt. Oljeskattekontorets beslutning om å ikke behandle anmodningen bør så langt mulig begrunnes. Spørsmålet om skattepliktig inntekt for gassalget avgjøres da ved ordinær ligningsbehandling.

Departementet fastholder forslaget om at Oljeskattekontorets vedtak om ikke å behandle en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, ikke kan påklages. Det vises her til departementets drøftelse i avsnitt 23.5.3.4 om at selskapene ikke kan påklage en akseptert bindende forhåndsuttalelse.

23.5.3.8 Kompetanse til å gi utfyllende forskrifter

Det kan være behov for i forskrift å gi mer detaljerte og utfyllende regler om krav til innholdet i anmodningen, saksbehandlingsregler osv. Departementet legger til grunn at den generelle bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 8 gir hjemmel til å gi utfyllende regler om dette.

23.5.3.9 Forslag om § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven – ikrafttredelse

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av naturgass tas inn i petroleumsskatteloven § 6 ny nr. 5. Det vises til vedlagte forslag til lovbestemmelse.

Det kan være behov for noe mer tid til å forberede ordningen før den trer i kraft, eventuelt også å fastsette nærmere forskrifter, jf. ovenfor. Departementet foreslår at ordningen trer i kraft fra den tid departementet bestemmer. Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

23.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget om frivillig bindende forhåndsuttalelse for skatteavregningspris bygger på at ligningsmyndighetene får grunnlag til å vurdere og fastsette skatteavregningspriser som i størst mulig grad gjenspeiler markedsbaserte priser. Økt sikkerhet for at skatteavregningsprisene sammenfaller med

markedspriser kan gi en samfunnsøkonomisk gevinst gjennom riktigere beslutninger om produksjon og salg av gass. For en gitt gassalgskontrakt vil ikke forslaget ha provenyvirkning idet det forutsettes at ordinær ligningsbehandling i samme grad ville ført til at markedsbaserte priser ble lagt til grunn.

Med den foreslåtte ordningen kan en unngå den tid- og ressurskrevende prosessen som er knyttet til endringsvedtak, klagebehandling og eventuelle rettstvister ved ordinær ligning. I den grad ordningen blir brukt, antar departementet at den på lang sikt kan bidra til å redusere ressursbruken hos selskapene og ligningsmyndighetene. På kort sikt vil det imidlertid kreves ressurser for å bygge opp et nytt system.

24 Unntak fra plikten til å betale renter

24.1 Innledning

Under Stortingets behandling av Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven), jf. Innst. O. nr. 130 (2004–2005) avsnitt 15.2 ble det etter forslag fra flertallet i finanskomiteen (alle unntatt medlemmene fra Høyre, Kristelig Folkeparti og Venstre) fattet følgende vedtak:

> «Stortinget ber Regjeringen vurdere om renteberegning med hjemmel i skattebetalingsloven § 11–1 og § 11–2 bør unnlates dersom den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- og avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Stortinget ber om at en slik vurdering blir lagt frem for Stortinget innen utgangen av 2005.»

Den nye skattebetalingsloven ble vedtatt i Stortinget 17. juni 2005. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer og vil erstatte gjeldende skattebetalingslov samt en rekke regler om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav i annet regelverk.

24.2 Departementets vurderinger og forslag

24.2.1 Renter ved forsinket betaling

Det følger av den nye skattebetalingsloven § 11–1 første ledd første punktum at det skal beregnes renter av skatte- og avgiftskrav som ikke blir betalt innen forfallstidspunktene i lovens kapittel 10.

I lovens § 11–3 reguleres retten til forsinkelsesrente dersom skatte- og avgiftsmyndighetene foretar for sen tilbakebetaling av for mye betalt skatt eller avgift.

Finanskomiteen skriver i Innst. O. nr. 130 (2004–2005) avsnitt 15.2 «at dersom skatte- og avgiftsmyndighetene f.eks. ikke har oppgitt korrekt kontonummer eller KID-nummer slik at skattyter dermed ikke får innbetalt gjeldende beløp rettidig, bør det ikke kreves ekstra renter pga. denne forsinkelsen.» Finanskomiteen viser videre til at det er foreslått å lovfeste en unntaksregel fra kravet på rentegodtgjørelse i § 11–3 der forsinket tilbakebetaling av for mye innbetalt skatt eller avgift skyldes forhold som kan legges den skatte- eller avgiftspliktige til last, eller som han er nærmest til å bære ansvaret for. Komiteen etterlyser en tilsvarende regel for de tilfeller der den skatte- eller avgiftspliktiges forsinkede betaling skyldes forhold på skatte- eller avgiftsmyndighetenes side.

Departementet er enig i at en slik endring vil gi større grad av symmetri i forholdet mellom disse to bestemmelsene. Bestemmelsen i § 11–3 annet ledd er ment å ha samme innhold som forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd. Departementet foreslår derfor at ordlyden i § 11–3 annet ledd endres til en direkte henvisning til forsinkelsesrenteloven § 2 annet ledd, slik at det kommer tydelig fram at innholdet i reglene er det samme. Videre foreslår departementet at det tas inn en tilsvarende henvisning i § 11–1 annet ledd.

Det vises til forslag til endring av § 11–1 annet ledd og § 11–3 annet ledd. Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av den nye skattebetalingsloven.

24.2.2 Renter ved vedtak om endring mv.

Det følger av ny skattebetalingslov § 11–2 at det skal betales rente av økning i skatt og avgift som fastsettes ved vedtak om endring mv. Regelen er objektiv. Det vil si at det skal svares rente uavhengig av årsaken til at kravet ikke ble fastsatt riktig i første omgang.

Finanskomiteen viser til at regelen kan føre til urimeligheter. Som eksempel nevnes et tilfelle der skattyter ved ligningen får fastsatt for lite i skatt og gjør ligningskontoret oppmerksom på dette. Når utlignet skatt økes ved et senere endringsvedtak i samsvar med informasjonen fra skattyter, skal det svares rente av økningen etter reglene i § 11–2.

Det har sine grunner at det ilegges rente også i et slikt tilfelle. I tilfellene som omfattes av § 11–2, herunder i eksemplet over, har den skatte- eller avgiftspliktige rådet over penger som etter de alminnelige regler om utligning og betaling av skatt skulle vært innbetalt. Den skatte- eller avgiftspliktige

har en likviditetsfordel som motsvares av et likviditetstap for skattekreditorene. For den skatte- eller avgiftspliktige vil likviditetsfordelen fremkomme ved at han har penger disponibelt som kan plasseres på rentebærende konti i bank, investeres på annen måte eller benyttes til reduksjon av kortsiktig gjeld. Spørsmålet blir om det er rimelig at den skatte- eller avgiftspliktige beholder denne likviditetsfordelen eller om skatte- og avgiftskreditorenes motsvarende likviditetstap skal kompenseres.

Departementet er av den oppfatning at en objektiv renteplikt er i samsvar med den generelle utviklingen i samfunnet. Som eksempel kan nevnes Høyesteretts uttalelse i Rt 2002 s. 71 om at:

> «(...) det nok i dag er en allmen oppfatning – også utenfor kommersielle forhold – at rådighet over penger og annen likviditet har en pris, og at det derfor i økende grad både kreves renter av pengefordringer, og at renter må betales.»

Departementet er enig i at en objektiv renteregel kunne fått urimelige utslag dersom rentesatsen ikke var tilpasset formålet med renten. Formålet med renten i § 11–2 er som nevnt å erstatte den likviditetsfordelen den skatte- eller avgiftspliktige har hatt. Ideelt sett skulle man tatt hensyn til den enkelte skatte- eller avgiftspliktiges likviditetsfordel ved utmålingen av erstatningen. I et masseforvaltningssystem er imidlertid dette praktisk umulig. Rentesatsen må derfor fastsettes ut fra gjennomsnittsbetraktninger. Rentesatsen er i lovforslaget satt til den pengepolitiske styringsrenten slik denne er fastsatt av Norges Bank per 1. januar det aktuelle året, tillagt ett prosentpoeng. Renten er dermed tilpasset og vil svinge med rentenivået i pengemarkedet. For 2005 ville rentesatsen vært 2,75 pst. pro anno. For de som benytter likviditetsfordelen til å plassere pengene på høyrentekonto, vil renten som skal betales bli noe høyere enn gevinsten. Dersom man har pengene stående på en lønnskonto vil man måtte betale en del mer i rente enn den reelle fordelen man har hatt. Har man derimot brukt pengene til å nedbetale et lån eller man har unngått å ta opp lån, vil renten som må betales bli betydelig lavere enn den reelle gevinsten man har hatt ved å disponere pengene.

I tillegg bør det etter departementets syn legges vekt på at en objektiv regel om renter er en effektiv ordning i et masseforvaltningssystem. Det vil innebære en betydelig arbeidsbyrde for skatte- og avgiftsmyndighetene dersom det i det enkelte tilfelle skal tas stilling til om den skatte- eller avgiftspliktige er uten skyld i den forsinkede utligningen. Samtidig gir en regel om renter de skatte- og avgiftspliktige et visst insitament til aktivt å søke å avklare sine skatte- og avgiftsforpliktelser.

Den objektive regelen om renteplikt i § 11–2 har sitt motstykke i § 11–4. § 11–4 pålegger skatte- og avgiftsmyndighetene å betale rente i de tilfellene for mye betalt skatt eller avgift skal betales tilbake som følge av vedtak om endring mv. Det er ikke foreslått noe unntak fra regelen i de tilfellene der feilen skyldes forhold på den skatte- eller avgiftspliktiges side. Det er således ikke et problem med manglende symmetri mellom bestemmelsene, slik tilfellet er mellom § 11–1 og § 11–3. Den objektive regelen om renteplikt for skattekreditorene er begrunnet i erkjennelsen av at staten, uansett årsak til at det er innbetalt for mye skatt eller avgift, har hatt en likviditetsfordel som bør omgjøres.

Slik renteregelen i § 11–2 i den nye skattebetalingsloven er utformet, mener departementet at det ikke er nødvendig eller hensiktsmessig med et unntak fra renteplikten i tilfeller der den forsinkede innkrevingen eller innbetalingen skyldes forhold som skatte- eller avgiftsmyndighetene er nærmest til å bære ansvaret for. Departementet foreslår derfor ingen endring i § 11–2.

25 Endringer i merverdiavgiftsloven

25.1 Oppfølging av Porthuset-dommen

Virksomheter som har omsetning både innenfor og utenfor avgiftsområdet (delt virksomhet) har delvis fradragsrett for inngående merverdiavgift. Er en anskaffelse til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, såkalte fellesanskaffelser, kan deler av merverdiavgiften fradragsføres med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 23 jf. § 21. Fradraget skal som hovedregel tilsvare faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det har vært ført en fast og entydig forvaltningspraksis for at det ikke foreligger fradragsrett etter merverdiavgiftsloven for inngående merverdiavgift på anskaffelser som er til bruk til formål utenfor avgiftsområdet. Dette gjelder også anskaffelser som har en mer avledet betydning for virksomhet innenfor avgiftsområdet. I forvaltningspraksis har utgangspunktet vært at anskaffelsen i disse tilfellene ikke har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige virksomheten til at det foreligger fradragsrett.

Regelverket for delte virksomheter skaper vanskelige grensedragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Det vises til omtale under avsnitt 3.2.5 i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak der det fremgår at bedrifter med delt virksomhet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Videre fører regelverket til uønsket avgiftskumulasjon. Fordi avgiften ikke kan fradragsføres blir den en endelig utgift på bedriftens hånd. Når bedriften omsetter til en avgiftspliktig næringsdrivende og anskaffelsen er til bruk i dennes virksomhet oppstår avgiftskumulasjon.

I 2003 avsa Høyesterett dom i saken om Hunsbedt Racing AS, se Rt. 2003 s. 1821. Hunsbedt racing AS ble gitt fradrag for inngående merverdiavgift ikke bare for kostnader i forbindelse med påtrykk av reklame for sine sponsorer, men også for kostnadene knyttet til anskaffelse og drift av selskapets rallycrossbil og annet kjøreutstyr. Høyesterett sa at det forelå en integrert, avgiftspliktig virksomhet. Om lag 95 prosent av inntektene Hunsbedt Racing AS hadde kom fra reklame, og Høyesterett anså at bilen var et driftsmiddel i reklamevirksomheten til selskapet.

Dommen må sammenholdes med tidligere dommer i Høyesterett om hva som skal til for at en anskaffelse skal anses for å være til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Høyesterett har i den såkalte Porthuset-dommen, avsagt 30. juni 2004, behandlet et nytt tilfelle med delt virksomhet. Dommen omhandler fradragsretten for hotell som også har avgiftspliktig omsetning blant annet på rommene. Dommen er nærmere omtalt i avsnitt 25.2.2. Utleie av fast eiendom, herunder romutleie, er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Derfor innrømmes det ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til hotellvirksomhet. Servering på hotellene samt tjenester som Internett-tilgang og betalingsfjernsyn er imidlertid merverdiavgiftsbelagt. Anskaffelser til disse delene av virksomheten kan fradragsføres. Høyesteretts flertall fastslo i Porthuset-dommen at oppføringskostnadene til hotellrom har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftsbelagte omsetningen som skjer på rommene til at fradragsrett foreligger. Dommen innebærer at overnattingsbedrifter kan delvis fradragsføre avgift knyttet til anskaffelser også til overnattingsdelen, så lenge rommene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder ved både oppføring og vedlikehold av hotellfløyer.

Høyesterett har gjennom dommene presisert lovens vilkår om at en vare eller tjeneste må være til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at oppofrelsen må være relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Høyesterett slår fast at dette er tilstrekkelig, og at det ikke kan knyttes andre vilkår til fradragsretten.

Vurderingene må gjøres konkret, men generelt sett innebærer dommene en rettstilstand som fraviker langvarig forvaltningspraksis.

Som nevnt skal fradrag for inngående merverdiavgift som hovedregel tilsvare faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Dommene gir imidlertid, etter departementets oppfatning, ingen avklaring på de vanskelige avgrensningsspørsmålene knyttet til vurderingen av hva som er riktig antatt bruk.

Dommene medfører, slik departementet ser det, utvidet fradragsrett for også andre næringsdrivende med delt virksomhet. Dette gjelder eksempelvis kommersielle idrettsaktiviteter, deler av kultursektoren og i noen grad opplevelsessentra. Den

unntatte virksomheten vil i slike tilfeller også i større eller mindre grad være finansiert med inntekter fra avgiftspliktig reklamevirksomhet.

Endringen i rettstilstanden vil gjøre regelverket enda mer komplisert enn tidligere ved at en rekke områder, eksempelvis innen idrettssektoren og kultursektoren, nå gis utvidet fradragsrett. Endringen vil også ha store provenykonsekvenser. Etter departementets oppfatning medfører disse sidene av dommen at det er behov for å vurdere lovendringer som først og fremst kan gi enklere og mer forutsigbare bestemmelser.

Et alternativ er å endre loven slik at den tidligere forvaltningspraksisen med mer begrenset fradragsrett gjeninnføres. Problemene knyttet til dagens vanskelige avgrensningsspørsmål og problemene med avgiftskumulasjon vil imidlertid da ikke bli løst. Vurderingen må sees i sammenheng med at de nevnte tjenesteområdene, i likhet med hotellnæringen, allerede er belastet med større administrative byrder enn andre avgiftspliktige. Selv om det for tiden arbeides med flere prosjekter med sikte på å forenkle regelverket, se omtale under avsnitt 3.2.5 i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak, ser departementet behovet for en vurdering av om flere berørte tjenesteområder bør innlemmes i avgiftsområdet. En innlemmelse i avgiftsområdet vil gi næringene full fradragsrett for merverdiavgift på alle relevante anskaffelser. Dette vil gi det enkleste og mest forutsigbare regelverket for bedriftene. Ved vurderingen av de fremtidlige merverdiavgiftsbestemmelsene må det også legges vekt på rammevilkårene for blant annet idrett og kultur. Flere av de tjenestene som er unntatt i Norge er merverdiavgiftsbelagt i de fleste EU-land. Eksempelvis er adgang til idrettsarrangementer avgiftsbelagt i alle EU-land unntatt Irland. Ofte benyttes lav sats. I Sverige er det 6 prosent merverdiavgift for adgang til kommersielle idrettsarrangementer. Samme sats gjelder ved deltagelse i idrettsaktiviteter med mindre aktiviteten er i regi av staten, kommunen eller allmennyttig, ideell forening.

Særlig på grunn av Porthuset-dommen mener Regjeringen at det er ønskelig å forenkle regelverket så raskt som mulig for hotellnæringen. En løsning for hotellnæringen er å avvikle dagens unntak for merverdiavgift på romutleie i hoteller mv. Dette innebærer at hoteller og andre overnattingsbedrifter i sin helhet blir omfattet av merverdiavgiftssystemet, og får full fradragsrett for merverdiavgift på alle relevante anskaffelser. Overnattingstjenester er merverdiavgiftsbelagt i samtlige EU-land. Flere land benytter seg imidlertid av reduserte satser. I Danmark benyttes den generelle satsen på 25 prosent, mens Sverige benytter en lav sats på 12 prosent. Rent avgiftsteknisk ville det vært fordelaktig å benytte den generelle satsen som gjelder for de øvrige tjenestene som vanligvis omsettes i tilknytning til hotelldrift. Dette skyldes at bruk av en lavere sats innebærer at det må benyttes forskjellige satser ved fakturering. Av hensyn til næringen og det faktum at de fleste andre land også har lav merverdiavgiftssats, foreslår imidlertid departementet nå bruk av den lavere satsen på 8 prosent. Selv om bruk av flere satser er mer administrativt krevende enn bruk av én generell sats innebærer en avgiftsplikt med redusert sats likevel, etter departementets vurdering, betydelige forenklinger for næringen. En slik løsning vil også være i samsvar med hva flere EU-land har valgt. På grunn av den nære tilknytningen mellom overnattingstjenester og formidlingen av slike tjenester omfatter forslaget også formidlingstjenestene på dette området.

Regjeringen foreslår derfor at overnattingsbedrifter i sin helhet og formidling av slike tjenester, blir omfattet av merverdiavgiftssystemet og ilegges den foreslåtte lave satsen på 8 prosent. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 25.2

I avsnitt 3.2.6 i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak er det gitt en nærmere redegjørelse for forslaget om å innføre redusert sats på romutleie i hotellvirksomhet mv. og dessuten formidling av slike tjenester.

25.2 Merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv.

25.2.1 Innledning

Regjeringen foreslår at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. med lav merverdiavgiftssats på 8 prosent fra 1. januar 2006.

Utleie av fast eiendom, herunder romutleie i hotellvirksomhet mv., er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Derfor innrømmes det ikke fradrag for inngående merverdiavgift ved anskaffelser til slik virksomhet. Omsetning av serveringstjenester er imidlertid merverdiavgiftsbelagt. Merverdiavgift knyttet til anskaffelser til denne virksomheten kan fradragsføres. Mange overnattingssteder har også avgiftspliktig omsetning som for eksempel servering. De fleste hoteller har derfor såkalt delt virksomhet i forhold til merverdiavgiftsregelverket. Delt virksomhet innebærer delvis fradragsrett. Dette skaper vanskelige grensedragninger som gir administrative problemer og uheldige tilpasninger. Ved at det ikke oppkreves merverdiavgift av romut-

leie i hotellvirksomhet mv. blir avgiften en endelig utgift på hotellets hånd. Dermed oppstår avgiftskumulasjon når brukeren er en avgiftspliktig næringsdrivende og oppholdet er til bruk i dennes virksomhet.

Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Disse problemene gjør seg gjeldende særlig i hotellbransjen. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2005- 2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.5.

Den nylig avsagte Porthuset-dommen som det er nærmere redegjort for nedenfor og i avsnitt 25.1, åpner for at overnattingsbedrifter får utvidet rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift. Dette innebærer at overnattingsbedrifter delvis kan fradragsføre avgift knyttet til anskaffelser også til for eksempel bygging og vedlikehold av hotellfløyer. Dommen innebærer en omlegging av forvaltningspraksis som også får betydning for andre delvis unntatte virksomheter. Dommen vil derfor gi et betydelig provenytap. På grunn av at det er uklart i hvor stort omfang det foreligger fradragsrett ved oppføring og vedlikehold av byggene, og fordi det åpnes for delvis fradragsrett på flere nye områder, vil regelverket bli mer komplisert enn tidligere.

Innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil derfor innebære betydelige forenklinger i regelverket, som vil komme både de næringsdrivende og forvaltningen til gode. Inngående merverdiavgift knyttet til hotellvirksomheten vil kunne fradragsføres i sin helhet. Dette gjelder eksempelvis alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen.

Forslaget som fremmes gjelder også formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv. Bakgrunnen for dette er den nære sammenhengen mellom denne tjenesten og tjenester som romutleie i hotellvirksomhet mv.

Regjeringen Stoltenberg la frem forslag om å innføre merverdiavgift på overnatting med en sats på 12 prosent i forbindelse med forslaget til merverdiavgiftsreformen i 2001. Som kjent ble det ikke flertall i Stortinget for dette forslaget. Særlig på grunn av dommen i Porthuset-saken mener Regjeringen at dette forslaget nå bør fremmes på nytt. Imidlertid foreslås det på dette området at det innføres merverdiavgiftsplikt med laveste sats i vårt nåværende system, det vil si 8 prosent.

En nærmere beskrivelse av de budsjettmessige konsekvensene av forslaget som fremmes finnes i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.6. Der fremmes også forslaget til avgiftsvedtak om at romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester skal ilegges den laveste merverdiavgiftssatsen på 8 prosent.

25.2.2 Gjeldende rett

Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsområdet, se merverdiavgiftsloven § 5a første ledd første punktum. Det følger av dette generelle unntaket at også romutleie i hotellvirksomhet mv. faller utenfor merverdiavgiftsavgiftsområdet. Slik virksomhet ble som nevnt foreslått inntatt i merverdiavgiftsområdet som ledd i merverdiavgiftsreformen i 2001, jf. Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) kapittel 6.2.3. Reformen innebar en speilvending av bestemmelsen om avgift på tjenester, samtidig ble en rekke tidligere unntatte områder avgiftsbelagt. Når det gjaldt forslaget om romutleie i hotellvirksomhet mv. ble dette imidlertid unntatt som ledd i budsjettavtalen for 2001, jf. Innst. O. nr. 24 (2000 – 2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) m.v. (Merverdiavgiftsreformen 2001) kapittel 2.4. En nærmere beskrivelse av unntaket ble tatt inn i Finansdepartementets fortolkningsuttalelse 15. juni 2001 om reiselivsnæringen.

Foruten hotellvirksomhet gjelder unntaket virksomhet som driver utleie av fast eiendom til camping, og utleie i næring av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom.

Unntaket innebærer at det ikke skal oppkreves merverdiavgift av vederlaget for romutleie i hotteller mv. Tilsvarende foreligger det heller ingen fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

Mange hoteller og overnattingssteder omsetter også serveringstjenester og tilbyr også enkelte varer og tjenester til rommene. Dette gjelder eksempelvis betalingsfjernsyn, minibar, Internett-tilgang etc. Disse ytelsene er avgiftspliktige når de leveres mot vederlag. Etter merverdiavgiftsloven § 21 har den avgiftspliktige fradragsrett for inngående merverdiavgift knyttet til den avgiftspliktige delen av virksomheten, eksempelvis ved anskaffelse av kjøleskapet til minibar og fjernsynet til bruk for betalingsfjernsyn.

Er en anskaffelse til bruk i både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, såkalte fellesanskaffelser, kan deler av merverdiavgiften fradragsføres med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 23 jf. § 21. Fradraget skal som hovedregel tilsvare faktisk bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Slike fellesanskaffelser kan typisk være PC-utstyr, oppfø-

ring av fellesområder som lobby, inngangsparti, lagerrom etc.

Høyesterett har i tidligere saker tolket fradragsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven slik at anskaffelsen må være relevant for og ha en nær og naturlig tilknyting til virksomheten. I dette ligger blant annet at enhver sammenheng mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten ikke er tilstrekkelig for fradrag. Det kreves noe mer. Med hjemmel i merverdiavgiftsloven §§ 21 og 23 har konsekvent forvaltningspraksis fra merverdiavgiften ble innført, gått ut på at det har vært for løs og avledet tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen som skjer på rommene og i restauranten, til at fradrag kan gis ved oppføring av hotellfløyer, innkjøp av inventer til rommene etc.

I den såkalte Porthuset-dommen – avsagt av Høyesterett 30. juni 2005 – er spørsmålet om avgiftspliktiges krav på fradrag for inngående merverdiavgift på oppføringskostnader til hotellrom behandlet. Avgiftspliktige i saken er utleier av et bygg som benyttes til hotelldrift. Kravet er begrunnet med at rommene er til bruk i avgiftspliktig virksomhet, se merverdiavgiftsloven § 21. Forskrift 6. juni 2001 om frivillig registrering av utleier av bygg eller anlegg til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven (forskrift nr. 117) gjør merverdiavgiftsloven § 21 anvendelig også i utleietilfeller slik at drift i eide og leide lokaler skal likestilles. Høyesterett har presisert lovens vilkår om at en vare eller tjeneste må være til bruk i avgiftspliktig virksomhet, slik at oppofrelsen må være relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til den avgiftspliktige virksomhet. Høyesterett slår fast at dette er tilstrekkelig, og at det ikke kan knyttes andre vilkår til fradragsretten. Det uttales at det ikke er et vilkår at virksomhetene innenfor og utenfor avgiftsområdet utgjør integrerte deler av hverandre. Høyesteretts flertall fastslo i dommen at oppføringskostnader til hotellrom har en tilstrekkelig nær og naturlig tilknytning til den avgiftspliktige omsetningen som skjer på rommene til at fradragsrett foreligger. Flertallet tar utgangspunkt i at hoteller med samme forretningsområde som det angjeldende hotell, nesten uten unntak driver tilnærmet samme avgiftspliktige virksomhet i tilknytning til hotellrommene. Etter departementets vurdering tyder dette på at det ved relevans- og tilknytningsvurderingen også vil være et moment om det innenfor bransjen er en vanlig og sterkt utbredt forretningspraksis å ha samme bruk av en tilsvarende anskaffelse i forbindelse med avgiftspliktig virksomhet. Dommen innebærer at overnattingsbedrifter kan delvis fradragsføre avgift knyttet til anskaffelser også til overnattingsdelen, så lenge rommene er til bruk også i avgiftspliktig virksomhet. Dette gjelder ved anskaffelser knyttet til både oppføring og vedlikehold av hotellfløyer. Porthuset-dommen danner et foreløpig punktum i flere saker der Høyesterett har behandlet spørsmålet om omfanget av fradragsretten for inngående merverdiavgift. Dommen har, slik departementet ser det, virkning også for andre næringsdrivende som har virksomhet både innefor og utenfor merverdiavgiftsområdet. Som en følge av dommen ser departementet et behov for en vurdering av mulige endringer i regelverket også utover forslaget om å innføre merverdiavgift på romutleie i hoteller mv. Dette er omtalt i avsnitt 25.1.

Det gjelder ikke noe generelt unntak fra avgiftsplikt for omsetning av formidlingstjenester. Fordi romutleie av hotellvirksomhet mv. er unntatt er imidlertid også formidling av slike tjenester unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 10.

25.2.3 Utenlandsk rett

EU

I EFs sjette avgiftsdirektiv (Rdir. 77/388/EØF) artikkel 13(B) er det fastsatt at medlemslandene skal unnta utleie av fast eiendom fra merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder likevel ikke utleie i hotellsektoren og sektorer med tilsvarende virksomhet, herunder utleie i ferieleirer eller i områder som er innrettet som campingplasser. Slik virksomhet skal være innenfor merverdiavgiftsområdet i alle medlemslandene. I tabell 3.1 i avsnitt 3.2.6 i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak fremgår hvilke satser som anvendes på dette området innen EU.

Når det gjelder retten til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til avgiftspliktig virksomhet og begrensninger i denne, var det meningen at Rådet skulle fastsette nærmere bestemmelser om hva slags utgifter som ikke er fradragsberettiget. Slike bestemmelser er ennå ikke gitt, og medlemslandene kan inntil videre opprettholde de unntak som gjaldt på det tidspunktet sjette merverdiavgiftsdirektiv trådte i kraft. Imidlertid går det frem av EFs sjette avgiftsdirektiv at utgifter til luksusforbruk, underholdning eller representasjon ikke skal være fradragsberettiget. Merverdiavgift på utgifter til hotellopphold er ikke særskilt nevnt.

Sverige

Etter svensk rett er utleie av fast eiendom unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Det foreligger imidlertid avgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet samt utleie av fast eiendom til

camping. Dette fremgår av den svenske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen [1994:2000]) 3 kap. 3 §. For slik virksomhet er det en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent, jf. 7 kap. 1 § ML.

Virksomheter som driver med slik utleie har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på virksomhetens anskaffelser, eksempelvis kostnader til oppføring av hotellbygninger. Dette fremgår av hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 8 kap. 3 § ML.

Det er gitt begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester i forbindelse med representasjon, jf. 8 kap. 9 § ML. Det foreligger imidlertid ikke begrensninger i fradragsretten ved overnattinger i hoteller. Dette innebærer derfor at avgiftspliktige virksomheter får fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold, forutsatt at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylt.

Danmark

Etter den danske merverdiavgiftsloven (Bekendtgørelse af merværdiafgiftsloven [momsloven] LBK nr 703 af 8. august 2003 med senere endringer) § 13 stk. 1 nr. 8 er utleie av fast eiendom generelt unntatt fra avgiftsområdet. Det foreligger imidlertid merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hoteller og lignende, samt for utleie av rom i annen virksomhet der utleien foretas for kortere tidsrom enn én måned. Utleie av fast eiendom til camping er også avgiftspliktig. For denne type virksomheter foreligger det full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten, samtidig som det skal beregnes merverdiavgift med 25 prosent (standardsats) av vederlaget for romutleien.

Det er begrenset fradragsrett for utgifter til blant annet hotellopphold. Fradragsretten er satt til 25 prosent av merverdiavgiften forutsatt at utgiftene står i forbindelse med virksomhetens avgiftspliktige aktiviteter og er av «strengt erhvervsmæssig karakter», jf. den danske merverdiavgiftsloven § 42 stk. 2 jf. stk. 1 nr. 5 og nr. 6.

Finland

Som et unntak fra det som ellers gjelder for utleie av fast eiendom, er romutleie i hotellvirksomhet og fra andre overnattingssteder også merverdiavgiftsbelagt i Finland. Det samme gjelder blant annet også ved utleie av fast eiendom til camping. Disse bestemmelsene fremgår av den finske merverdiavgiftsloven (mervärdesskattelagen 1501/93) 29 §. Slik virksomhet har en redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent, jf. 85a § i loven.

Virksomheter som omsetter slike tjenester har full fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Dette fremgår av hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift, jf. 102 § i loven.

Det er gitt begrensninger i fradragsretten for inngående merverdiavgift ved virksomhetenes kjøp av varer og tjenester i forbindelse med representasjon, jf. 114 § i loven. Det foreligger imidlertid ikke begrensninger i fradragsretten for virksomhetenes kjøp av overnattingstjenester fra hoteller. Dette innebærer således at avgiftspliktige virksomheter får fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold, forutsatt at vilkårene for fradragsrett for øvrig er oppfylt.

25.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Nedenfor gis det en nærmere begrunnelse og redegjørelse for forslaget om å innføre merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester.

Romutleie i hotellvirksomhet mv.

Fordi romutleie i hotellvirksomhet mv. i dag er unntatt fra merverdiavgiftsomådet, skal det ikke beregnes utgående merverdiavgift av vederlaget. Samtidig gis det ikke rett til fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Fradragsretten skal sikre at den endelige avgiften belastes kun sluttbrukeren. Den manglende fradragsretten for overnattingsbedriftene gjør at disse må betrakte avgiften som en ordinær kostnad. Når de omsetter sine tjenester, vil inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten være innbakt som en kostnad i deres vederlag. På denne måten betales det indirekte merverdiavgift på overnattingstjenester. Dagens regelverk fører derfor til en skjult avgiftsbelastning – avgiftskumulasjon. En innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i avgiftsområdet gjør at denne uønskede avgiftskumulasjonen elimineres.

Også av hensyn til forenkling av regelverket bør merverdiavgiftsplikten omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. Etter gjeldende rett driver de fleste overnattingsbedrifter delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften. For slike virksomheter er som nevnt romutleie ikke avgiftspliktig, mens servering av mat og andre varer og tjenester som ytes i tilknytning til romutleien er avgiftspliktig. For anskaffelser til begge virksomhetsområdene, fellesanskaffelser, skal det foretas en fordeling av inngåen-

de merverdiavgift. Omfanget av fradragsretten vil vanligvis bero på den antatte bruken i den avgiftspliktige delen av virksomheten. Regelverket er krevende å praktisere både for forvaltningen og for de næringsdrivende. På oppdrag fra Nærings- og handelsdepartementet har Rambøl Norge AS foretatt en måling av administrative kostnader av merverdiavgiftsregelverket for de næringsdrivende. Virksomheter med omsetning både innenfor og utenfor merverdiavgiftssystemet har større administrative kostnader enn ordinære avgiftspliktige. Disse problemene gjør seg gjeldende særlig i hotellbransjen. Selv om Porthuset-dommen medfører at næringen har fått en utvidet fradragsrett hva gjelder oppførings- og vedlikeholdskostnader for overnattingsdelen, innebærer dommen ikke en forenkling av vurderingene som må gjøres for å fastsette verdien av bruken i avgiftspliktig virksomhet.

Den fordelingsproblematikk som foreligger etter gjeldende rett, vil bli fjernet ved at det innføres merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil innebære betydelige forenklinger i regelverket, som vil komme både de næringsdrivende og forvaltningen til gode. Ved en avgiftsplikt også for romutleie vil inngående merverdiavgift vedrørende utgifter til bruk i hotellvirksomheten kunne fradragsføres i sin helhet. Dette gjelder eksempelvis alle anskaffelser til vedlikehold og drift av hotellbygningen.

Også Storvikutvalget (NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester) foreslo merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet mv. Det ble fremhevet at avgiftsplikt på slik overnattingsvirksomhet ikke reiser de rettslige og systemtekniske problemene som utleie av fast eiendom for øvrig. Utvalget kunne ikke se at det forelå momenter som ga grunnlag for å unnta denne virksomheten fra merverdiavgiftsområdet. Utvalget understreket at en avgiftsplikt tvert imot vil løse mange av de kompliserte avgrensningsproblemene som gjaldt den gangen. Avgrensningsproblemene er ikke løst i tiden som har gått siden utredningen ble gitt ut.

For å motvirke konkurransevridninger, fant utvalget at også den virksomheten som drives av moteller, campingplasser mv., må gis den samme avgiftsbehandlingen som hotellene. For å avgrense merverdiavgiftsplikten mot romutleie til boligformål, foreslo utvalget at det er utleie for kortere tidsrom enn én måned som utløser avgiftsplikt. Romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet måtte etter utvalgets syn likevel forutsettes å være avgiftspliktig selv om utleien skjer for lengre tidsrom. I forhold til utleie av hytter, foreslo utvalget at avgiftsplikten skulle være begrenset til utleie av hytter som ikke prosentlignes etter skatteloven. På denne måten mente utvalget at privat utleie av hytter i all hovedsak ville holdes utenfor avgiftsområdet.

Basert på prinsippene bak merverdiavgiftssystemet kan departementet ikke se at det foreligger særlige hensyn som tilsier at romutleie i hotellvirksomhet mv. bør holdes utenfor avgiftsområdet. Etter departementets mening vil en utvidelse av merverdiavgiftsplikten til å omfatte romutleie i hotellvirksomhet mv. innebære betydelige forenklinger i regelverket, noe som vil bidra til å redusere de administrative kostnadene både for de næringsdrivende og for avgiftsetaten. Dessuten vil dette bidra til større konkurransenøytralitet i merverdiavgiftsregelverket. Departementet foreslår derfor at romutleie i hotellvirksomhet mv. blir merverdiavgiftspliktig. Når det gjelder det nærmere omfanget av hva som bør omfattes av merverdiavgiftsplikten, vises det til avsnitt 25.2.5.

Rent avgiftsteknisk ville det vært fordelaktig å benytte den generelle satsen som gjelder for de øvrige tjenestene som vanligvis omsettes i tilknytning til hotelldrift. Dette skyldes at bruk av en lavere sats innebærer at det må benyttes forskjellige satser ved fakturering. Av hensyn til næringen og det faktum at de fleste andre EU-land også har lav merverdiavgiftssats foreslår imidlertid departementet nå bruk av den laveste satsen på 8 prosent. Selv om bruk av flere satser er mer administrativt krevende enn bruk av én generell sats innebærer en avgiftsplikt med redusert sats likevel, etter departementets vurdering, betydelige forenklinger for næringen.

Formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

Ved en innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i merverdiavgiftssystemet, bør også formidling av slike tjenester komme innenfor. Dette er nødvendig for at det ikke skal oppstå konkurransevridninger mellom reisebyråenes virksomhet med formidling og overnattingsbedrifters virksomhet direkte overfor kundene. For å unngå slike konkurransevridninger er det viktig at reisebyråer står overfor det samme regelverket som overnattingsbedriftene. Dette ble påpekt også av Storvikutvalget.

Merverdiavgift på reisebyråtjenester vil blant annet innebære avgift på provisjon som belastes oppdragsgiverne. Oppdragsgiverne kan være overnattingsbedrifter, avgiftspliktige næringsdrivende som bestiller overnattingstjenester og andre som bestiller overnattingstjenester. Ved avgiftsplikt ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. vil

merverdiavgiften på provisjonen imidlertid ikke representere noen reell kostnad for oppdragsgiverne når disse er overnattingsbedrifter. Dette skyldes at merverdiavgiften kan føres til fradrag hos disse. Det samme gjelder når oppdragsgiveren er en avgiftspliktig næringsdrivende som benytter formidlingstjenesten og denne er til bruk i virksomheten og vilkårene for øvrig er oppfylt. Merverdiavgiften vil derfor ikke føre til økte kostnader for overnattingsbedriftene eller de avgiftspliktige næringsdrivende som nevnt. Merverdiavgiften vil heller ikke endre konkurranseforholdet mellom reisebyråene og overnattingsbedriftene. Tvert imot vil avgiftsplikt ved omsetning av reisebyråers formidlingstjenester skape bedre nøytralitet i forhold til merverdiavgiften, fordi byråene da kan fradragsføre inngående merverdiavgift av egne anskaffelser. På denne måten vil kumulative avgiftseffekter bli fjernet gjennom fradragsretten.

Departementet kan ikke se at det foreligger særlige grunner som tilsier at reisebyråers formidlingstjenester bør holdes utenfor merverdiavgiftsområdet. For reisebyråene vil dette også innebære en forenkling ved at en større andel av de tjenestene disse formidler nå blir merverdiavgiftsbelagte. Departementet mener også at det kan få uheldige utslag dersom reisebyråers formidlingstjenester skal stå overfor et annet regelverk enn virksomheter som driver med overnatting. Det samme gjelder for turoperatører og andre reisearrangører som yter slike formidlingstjenester. Tilsvarende vurderinger ligger til grunn når det gjelder avgiftsplikten ved formidling av persontransport som etter gjeldende rett er innenfor merverdiavgiftsområdet med lav sats, se Ot.prp. nr. 1 (2003–2004) Skatte- og avgiftsopplegget 2004 – lovendringer kapittel 19.1.

Når reisebyråer og lignende formidler hotellopphold i utlandet anser departementet at det er naturlig at formidlingstjenesten inntil videre følger hovedtjenesten. Hovedtjenesten forbrukes fullt ut i utlandet og kommer ikke til beskatning i Norge. Det vil si at det ikke skal oppkreves merverdiavgift på vederlaget for formidlingen av romutleie i hotellvirksomhet mv. i utlandet. At formidlingstjenesten inntil videre følger hovedtjenesten medfører at de omhandlede formidlerne i Norge ikke får en konkurranseulempe i forhold til tilsvarende virksomheter i utlandet.

På denne bakgrunnen foreslår Regjeringen at det innføres merverdiavgift ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidlingstjenester som ytes av reisebyråer, turoperatører og andre reisearrangører med en redusert sats på åtte prosent. Forslaget om å innføre merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester vil innebære et provenytap på om lag 200 mill. kroner påløpt og om lag 170 mill. kroner bokført i 2006. Dette er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.6.

Det foreslås inntatt en bestemmelse i merverdiavgiftsloven om merverdiavgiftsplikt ved romutleie i hotellvirksomhet mv. Dette vil være et unntak fra bestemmelsen om at utleie av fast eiendom mv. ikke skal være avgiftspliktig. Departementet viser til forslag til § 5a annet ledd ny nr. 2 i merverdiavgiftsloven. Videre foreslås det at dagens unntak for formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv. oppheves. Avgiftsplikt ved omsetning av slike tjenester vil da følge av hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester. Departementet viser til forslag til opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven.

Forslaget om redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester nødvendiggjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

25.2.5 Nærmere om omfanget av merverdiavgiftsplikten

Her gis det en nærmere omtale av rekkevidden av forslaget om merverdiavgiftsplikt ved omsetning av romutleie i hotellvirksomhet mv. og formidling av slike tjenester. Den foreslåtte avgrensningen er i overensstemmelse med forslaget som ble lagt frem av Regjeringen Stoltenberg i forbindelse med reformen i 2001.

Romutleie i hotellvirksomhet mv.

Avgiftspliktig romutleie i hotellvirksomhet mv. må avgrenses mot det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv., herunder utleie til boligformål. Det viktigste området som vil bli omfattet av merverdiavgiftsplikten, er romutleie i hoteller. Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det tatt sikte på at det skal virke mest mulig nøytralt på forbruksvalget. Av hensyn til dette grunnleggende prinsippet bør avgiftsplikten også gjøres gjeldende for de virksomheter som driver i direkte konkurranse med hotellene. Dette innebærer at næringsvirksomhet som drives av moteller, pensjonater, campingplasser, turisthytter mv. også bør omfattes av merverdiavgiftsplikten.

For å avgrense merverdiavgiftsplikten mot boligformål, foreslo Storvikutvalget at det for annen virksomhet enn hoteller og lignende, kun skulle være romutleie for kortere tidsrom enn én måned

som skulle utløse avgiftsplikt. I Danmark er det unntak for andre virksomheter enn hotellvirksomhet som leier ut rom på månedsbasis og lenger. Departementet vil understreke at det er behov for klare avgrensninger i forhold til utleie av fast eiendom som etter gjeldende rett er utenfor avgiftsområdet. Det er viktig å utforme regelverket slik at blant annet utleie til boligformål ikke blir avgiftsbelagt. Det er samtidig viktig å ha et system som fungerer slik at det ikke skjer konkurransemessig vridning i disfavør av vanlig hotellvirksomhet og lignende virksomhet. Departementet mener imidlertid at forslaget fra Storvikutvalget kan medføre avgrensnings- og kontrollproblemer og vil derfor ikke nå foreslå en slik bestemmelse som Storvikutvalget gikk inn for.

Ved romutleie i hoteller og lignende virksomhet (moteller, pensjonater og lignende) synes det klart at utleie fullt ut må trekkes innenfor merverdiavgiftsområdet uten hensyn til om romutleien skjer for et lengre eller kortere tidsrom. Et slikt leieforhold kan etter departementets mening ikke likestilles med ordinær utleie av bolig. Det kan derfor ikke være avgjørende for merverdiavgiftsplikten om et hotell leier ut et rom for en lengre periode, når det er på det rene at det drives ordinær hotellvirksomhet eller lignende virksomhet. Dette er også i samsvar med regelverket i blant annet Sverige og Danmark, hvor enhver romutleie i hoteller og lignende virksomhet er ansett avgiftspliktig uavhengig av lengden av det enkelte leieforhold. Dersom det viser seg at det blir vanskelige grensedragninger i praksis, vil departementet vurdere behovet for nærmere bestemmelser om dette.

Utleie av lokaler til konferanser og møter fra annen virksomhet er omfattet av det generelle avgiftsunntaket for utleie av fast eiendom mv. Utleie av møtelokaler, konferanselokaler mv. i hotellvirksomhet eller lignende virksomhet bør imidlertid likevel omfattes av merverdiavgiftsplikten. En annen avgrensning vil etter departementets mening innebære at flere av dagens problemer med hensyn til fordeling av inngående merverdiavgift blir videreført. Departementet mener at det ikke vil føre til særlige konkurransevridninger i forhold til andre næringsdrivende som leier ut slike lokaler.

Virksomhet som består i utleie av fast eiendom til camping bør også omfattes av merverdiavgiftsplikten.

Ved vurderingen av om utleie av hytter også skal omfattes av merverdiavgiftsplikten, må det foretas en avveining mellom hensynet til et nøytralt system og hensynet til et system som lar seg praktisere på en grei måte. Departementet viser til at det er flere grunner som taler for å holde privat hytteutleie utenfor avgiftsområdet, selv om utleien kan anses som næringsvirksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Det vil blant annet kunne medføre både avgiftstekniske og kontrollmessige problemer. Dette gjelder imidlertid etter departementets mening ikke for den utleie av hytter og ferieleiligheter som drives i regi av for eksempel hoteller, campingplasser og andre profesjonelle aktører. Dette er som regel hytter eller leiligheter som er oppført utelukkende til utleieformål. Etter departementets oppfatning er det nødvendig av nøytralitetshensyn at den profesjonelle utleievirksomheten underlegges merverdiavgiftsplikt.

Nærmere avgrensning mellom merverdiavgiftspliktig utleie av hytter eller ferieleiligheter og unntaket for utleie av fast eiendom til camping vil bli vurdert fastsatt i forskrift.

Ved en innlemmelse av romutleie i hotellvirksomhet mv. i avgiftsområdet vil overnattingstjenester kunne omfattes uavhengig av om de drives i tilknytning til fast eiendom. Det er etter departementets syn klart at overnattingstjenester som ytes fra for eksempel båter etter en konkret vurdering vil kunne falle innefor avgiftsområdet i likhet med tilsvarende virksomhet som ytes fra et hotellbygg på land.

Departementet foreslår etter dette at avgiftsplikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent skal omfatte romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping og yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom, jf. forslag til § 5a annet ledd ny nr. 2 i merverdiavgiftsloven.

Formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

Ved å innføre en lav merverdiavgiftssats på formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv., blir det nødvendig å avgrense området for den lave merverdiavgiftssatsen. I denne avgrensningen må det sees hen til avgrensningen av romutleie i hotellvirksomhet mv. som er omtalt ovenfor. Kun formidling av slike tjenester foreslås omfattet av området for den lave satsen. Det innebærer at formidling som etter gjeldende rett er innenfor avgiftområdet – eksempelvis formidling av boligutleie – fortsatt skal avgiftsberegnes med den generell satsen.

De som formidler romutleie i hotellvirksomhet mv. skal beregne merverdiavgift med lav sats av den provisjonen som belastes oppdragsgiverne. Det skal også beregnes merverdiavgift med lav sats når disse tar direkte betalt av de reisende i form av gebyrer for bestilling av romutleie i hotellvirksomhet mv.

Departementets forslag etter dette er at avgifts-

plikten med redusert merverdiavgiftssats på 8 prosent skal omfatte formidling av romutleie i hotellvirksomhet mv., jf. forslag til opphevelse av § 5b første ledd nr. 10 i merverdiavgiftsloven.

25.2.6 Nærmere om enkelte problemstillinger

Fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten

Alle anskaffelser av varer og tjenester utelukkende til bruk i romutleie i hotellvirksomhet mv. blir etter gjeldende rett belastet med merverdiavgift. Dette er en direkte konsekvens av at romutleie i hotellvirksomhet mv. etter dagens regelverk er utenfor merverdiavgiftsområdet.

Ved innføring av merverdiavgift på romutleie i hotellvirksomhet mv. vil disse næringsdrivende få fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester til bruk i virksomheten. Dette nødvendiggjør ingen endringer i regelverket, men vil fremgå av merverdiavgiftsloven § 21.

Fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester

Departementet har vurdert og kommet til at det ikke bør innføres begrensninger i fradragsretten for brukerne av overnattingstjenestene.

På bakgrunn av bestemmelsene om avskjæring av fradragsretten for serveringstjenester, fant Storvikutvalget det naturlig å vurdere om avgiftspliktige bør ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på utgifter til hotellopphold mv. Utvalgets flertall gikk inn for at fradragsretten burde avskjæres. Det ble blant annet vist til at det er vanskelig å kontrollere om utgifter til hotellopphold reelt vedrører virksomheten eller om utgiften er av privat karakter, samt at ulike avgiftsbestemmelser for utgifter til servering og opphold vil føre til avgiftstekniske problemer.

En avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift på kjøp av overnattingstjenester, vil bety at avgiftspliktige ikke får fradragsrett selv om overnattingen er til bruk i virksomheten – avgiftskumulasjon.

Departementet vil fremheve at retten til fradrag for inngående merverdiavgift står helt sentralt i merverdiavgiftssystemet. Det må derfor foreligge tungtveiende grunner for å fastsette bestemmelser som begrenser denne fradragsretten. En avskjæring av fradragsretten vil særlig bryte med prinsippet om at merverdiavgiftssystemet i størst mulig grad skal motvirke kumulative effekter. Ideelt sett bør det derfor gis fradragsrett for inngående merverdiavgift av de utgifter en avgiftspliktig har til bruk i sin virksomhet. Det er imidlertid flere forhold som gjør at det kan oppstå kontrollmessige og avgiftstekniske problemer dersom fradragsretten blir gjennomført fullt ut. Etter gjeldende rett er blant annet fradragsretten for inngående merverdiavgift på omkostninger til servering og leie av selskapslokaler avskåret. Bakgrunnen for denne bestemmelsen er å ha klare bestemmelser mot privatanskaffelser.

Etter departementets mening foreligger det ikke tilstrekkelige grunner til å gjøre endringer i bestemmelsen om avskjæring av fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av serveringstjenester. Både kontrollmessige og avgiftstekniske hensyn taler imot et system med ulike bestemmelser om fradrag for servering og overnatting. Departementets forslag om innføring av merverdiavgift med redusert merverdiavgiftssats på romutleie i hotellvirksomhet mv., vil medføre at serveringstjenester og overnattingstjenester skal omsettes med ulike merverdiavgiftssatser. Ulike bestemmelser med hensyn til fradragsretten vil dessuten i noen grad komplisere regelverket og gi rom for tilpasninger og omgåelser. Det vises videre til at overnattingstjenester er egnet til privat forbruk slik som private utflukter eller feriemål og andre frynsegoder, sosiale formål og representasjon. Dokumentasjonen for overnattingstjenester gir i liten utstrekning veiledning om formålet med utgiften er tilknyttet virksomheten eller gjelder privat forbruk. En fradragsrett på dette området vil derfor kunne muliggjøre uberettigete fradrag som vanskelig lar seg kontrollere. Disse hensyn gjør seg etter departementets mening gjeldende både på omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, leie av fast eiendom til camping og leie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom. For omkostninger ved leie av møte- og konferanselokaler i hotellvirksomhet mv., mener imidlertid departementet at det ikke foreligger hensyn som taler for å avskjære fradragsretten.

Når departementet likevel har kommet til at det ikke bør foreslås avskjæringsbestemmelser for omkostninger til leie av rom i hotellvirksomhet mv. skyldes dette fradragsrettens betydning for å unngå avgiftskumulasjon. Også ved andre typer anskaffelser er det fare for omgåelse – det ligger i merverdiavgiftssystemets selvdeklarasjonsprinsipp. I merverdiavgiftsloven er det avskjæringer mot blant annet naturalavlønninger, representasjonsutgifter, gaver og private utgifter. Disse avskjæringene ligger i bunnen når det gjelder alle typer anskaffelser. Det

vises også til at det ikke er avskåret fradragsrett ved persontransport.

Departementets forslag er etter dette at fradragsretten for inngående merverdiavgift ved kjøp av overnattingstjenester ikke skal avskjæres.

25.3 Merverdiavgiftsunntak for tannleger og annet helsepersonells utleie av utstyr mv.

25.3.1 Innledning og bakgrunn

Avgiftsunntaket for helsetjenester omfatter omsetningen til pasientene, men ikke omsetning fra en helsevirksomhet til en annen. Dette skaper problemer når flere helsevirksomheter samarbeider om driften.

En vanlig måte å organisere en tannlegevirksomhet på, er at en såkalt assistenttannlege leier kontor, utstyr og eventuelt tannhelsesekretær hos eieren av en tannlegepraksis. I en del tilfeller behandler assistenttannlegen også praksiseiers pasienter. Som vederlag for disse tjenestene betales det en prosentandel av innbetalt pasienthonorar. Organisasjonsform og hvor mange tannleger som inngår i et slikt samarbeid varierer.

Også for andre typer helsepersonell er dette en aktuell problemstilling. Det gjelder eksempelvis for fysioterapeuter og kiropraktorer. Det samme vil kunne være tilfelle innenfor helserelaterte tjenester. Med helserelaterte tjenester menes tjenester innen alternativ behandling. Etter det departementet er gjort kjent med er det imidlertid blant leger vanlig å organisere virksomheten som et kontorfellesskap der det opprettes et driftsselskap som skaffer lokaler, eier inventar/utstyr, kjøper inn forbruksmateriell mv., og som er arbeidsgiver for ansatte helsepersonell. Reglene om trygderefusjon gjør at det for leger ikke synes å være like aktuelt å ha en assistent som arbeider samtidig med legen i praksisen. Ved fravær fra praksisen grunnet ferie, sykdom og lignende, vil imidlertid en lege kunne ha vikar.

Bakgrunnen for at virksomheter innen helsesektoren innrettes på en slik måte varierer. Det kan være hensiktsmessig med tanke på sykdom, ulike former for permisjoner, eller med tanke på framtidig overtakelse av virksomheten.

Praksiseiers utleie av utstyr til en assistenttannlege er i utgangspunktet merverdiavgiftspliktig. Det samme gjelder et driftsselskaps omsetning av tjenester til deltakende leger. I Dokument nr. 8:95 (2002–2003) ble det foreslått at merverdiavgiftsloven skulle endres slik at denne type utleie ikke lenger skal være avgiftspliktig. Begrunnelsen for forslaget var at ordningen med at tannleger som eier sin egen praksis leier ut deler av lokalet mv. til en annen selvstendig tannlege, er en praktisk måte å organisere denne type virksomhet på. Forslagsstillerne viste også til at oppkreving av merverdiavgift på de aktuelle tjenestene vil fordyre kostnaden til behandling, og at det er i strid med de politiske intensjonene bak merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester, dvs. at pasientene skal skjermes for merutgifter på disse tjenestene.

Selv om avgiftsplikten i utgangspunktet er en konsekvens av grunnleggende prinsipper i vårt merverdiavgiftssystem, sa departementet seg enig i at det kan fremstå som upraktisk og lite hensiktsmessig at spesielt mindre tannlegevirksomheter må inn i merverdiavgiftssystemet fordi en helt marginal del av virksomheten er avgiftspliktig. I departementets svarbrev til Stortinget ble det derfor uttalt at det var satt i gang et arbeid med tanke på et unntak for tjenester som ytes mellom selvstendig næringsdrivende tannleger i samme praksis. Det ble samtidig gitt uttrykk for at et slikt unntak også måtte gjelde for andre selvstendig næringsdrivende helsepersonell.

I Innst. S. nr. 211 uttaler Finanskomiteen:

> «at den difor er glad for at finansministeren i sitt svarbrev skriv at han har sett igong ett arbeid med tanke på å få eit unnatak for tenester som vert ytt mellom sjølvstendige næringsdrivande tannlegar i samme praksis.
>
> Komiteen er likevel også av den meining at innføring av særordningar for einskilde grupper av næringsdrivande er uheldig, og er såleis einig i at det må setjast klåre avgreinsingar for eit slikt fritak. Komiteen ser og at ei slik særordning i tillegg må gjelde andre grupper av sjølvstendige næringsdrivande helsepersonell som organiserer seg på tilsvarande måte. Komiteen har merka seg at finansministeren vil slå nærare på dette og komme tilbake med forslag om unntak i samband med statsbudsjettet for 2004.»

Det har imidlertid vært behov for å bruke noe lengre tid på arbeidet med regelutformingen, bl.a. fordi forslaget til nye regler har vært på alminnelig høring. Stortinget ble orientert om dette i Ot.prp. nr.1 (2003- 2004). I Innst. O. nr. 20 (2003–2004) tar komiteen dette til orientering.

Komiteen uttaler også i Innst S. nr. 211:

> «Når det gjeld tannlegar er komiteen tifreds med at finansministeren med heimel i meirverdiavgiftslova § 70 etablerer ei avgrensa unntaksordning for utleige i dei nevnte tilfella.»

På bakgrunn av stortingsbehandlingen besluttet Finansdepartementet ved vedtak av 8. juli 2003 å innvilge tannleger som leier ut utstyr mv. til en assistenttannlege et midlertidig fritak fra plikten til registrering i avgiftsmanntallet med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70. Fritaket gjelder fram til arbeidet med et unntak er ferdig. Unntaket gjelder også andre selvstendig næringsdrivende helsepersonell.

Departmentet følger nå opp dette ved å fremme lovforslag om unntak fra avgiftsplikten på dette helseområdet.

25.3.2 Gjeldende rett

Helsetjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1. Unntaket omfatter også varer og tjenester som leveres som et naturlig ledd i en helsetjeneste. Dette gjelder imidlertid kun levering av varer og tjenester fra den som yter helsetjenesten til pasienten. Omsetning av andre varer og tjenester ellers mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell omfattes ikke av unntaket. Det gjelder også mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell i samme praksis.

Utleie av utstyr fra en praksiseier til en assistenttannlege omfattes dermed ikke av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester. Det samme gjelder for et driftselskaps utleie av utstyr mv. til legene i kontorfellesskapet. De alminnelige vilkårene for merverdiavgiftsplikt, om at tjenesten må omsettes dvs. leveres mot vederlag og at det må være næringsvirksomhet, må imidlertid også være oppfylt.

Andre unntak kan imidlertid komme til anvendelse i disse tilfellene. Utleie av fast eiendom er eksempelvis unntatt merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Det samme gjelder utleie av helsepersonell, jf. merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd annet punktum. Utleie av varer (for eksempel tannlegeutstyr) har imidlertid vært merverdiavgiftspliktig fra innføringen av merverdiavgift i Norge. Dette gjelder også når utleien skjer mellom selvstendig næringsdrivende som yter unntatte helsetjenester. Dersom assistenttannlegen mot vederlag nyter godt av å kunne benytte praksiseiers pasientportefølje, kan også dette utløse avgiftsplikt. Dette er å anse som en tjeneste som er avgiftspliktig dersom den omsettes. Også videresalg av varer og tjenester som praksiseier har anskaffet til praksisen, eksempelvis rengjøringstjenester, vil kunne være merverdiavgiftspliktig.

Omsetning av helsetjenester er som nevnt unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Selvstendig næringsdrivende helsepersonell har dermed ikke rett til fradrag for inngående avgift på anskaffelser av varer og tjenester til den unntatte virksomheten. Den manglende fradragsretten for inngående avgift, gjør at virksomheten ikke får «løftet av» merverdiavgiften på disse anskaffelsene. Merverdiavgiften vil utgjøre en endelig kostnad som vil inngå i vederlaget for den omsatte tjenesten. Den manglende fradragsretten betyr for eksempel at dersom en tannlege kjøper et nytt avansert tannlegebor, så vil denne anskaffelsen være inklusive merverdiavgift. En anskaffelse påplusset merverdiavgift kan utgjøre et betydelig kostnadselement som på vanlig måte forutsettes dekket inn i den prisen tannlegen tar for sine tjenester.

Det er ikke fordi praksiseier tar inn en assistent at denne avgiftsbelastningen oppstår. Etablerer assistenttannlegen egen praksis i stedet for å leie seg inn hos en praksiseier, vil hun ha tilsvarende merverdiavgiftskostnader på sine etablerings- og driftskostnader. At det påløper merverdiavgift på anskaffelser av nødvendig utstyr til en tannlegevirksomhet, enten det skjer ved kjøp eller leie, er dermed en konsekvens av grunnleggende prinsipper i vårt avgiftssystem.

For praksiseier innebærer det å følge hovedregelen om avgiftsplikt at det vil foreligge rett til forholdsmessig fradrag ved anskaffelse av tannlegeutstyr som delvis er til eget bruk og delvis er utleid.

Tannleger som leier utstyr mv. til en assistenttannlege er imidlertid innvilget et midlertidig fritak for plikten til å svare merverdiavgift med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70.

25.3.3 Organisering av de ulike helsepraksiser

På bakgrunn av Dokument nr. 8:95 (2002–2003) har departementet i samarbeid med Skattedirektoratet sett nærmere på utformingen av et lovfestet merverdiavgiftsunntak. For å få nærmere oversikt over hvordan de ulike grupper helsepersonell organiserer sin virksomhet har Skattedirektoratet innhentet opplysninger fra noen aktuelle foreninger og forbund.

Den norske tannlegeforening opplyser at så vel praksiseiere som assistenttannleger overveiende er organisert som enkeltmannsforetak. En liten andel er registrert som AS, og en ubetydelig andel er registrert med DA i navnet. Det er innhentet statistikk fra Brønnøysundregistrene som bekrefter dette. Tannlegeforeningen opplyser videre at det vanlige er at en praksiseier har en assistenttannlege, men at det forekommer mange variasjoner der både tallet på «praksiseiere pr. assistenttannlege» og «assistenttannleger pr. praksiseier» kan variere.

Den innhentede statistikk fra Brønnøysundregistrene gir ingen opplysninger om dette eller hvilken organisasjonsform disse har.

Også den offentlige tannhelsetjenesten leier ut sine lokaler til fast ansatte tannleger, slik at disse for eksempel på kveldstid behandler betalende voksenklientell for egen regning og risiko.

Norsk Fysioterapeutforbund opplyser at de fleste av foreningens privatpraktiserende fysioterapeuter er selvstendig næringsdrivende med ulike organisasjonsformer. Av aktuelle driftsformer nevnes både enkeltmannsforetak, AS, ANS og DA.

Blant de som har valgt enkeltmannsforetak som driftsform, forekommer det ulike former for organisering av utstyr og lokalleie. Der det foreligger et eier-/leieforhold, forekommer det både en eller flere eiere av instituttet/utstyret, og en eller flere selvstendig næringsdrivende fysioterapeuter som leier seg inn i instituttet og betaler leier for utstyret. Også organisering i kontorfellesskap, samt gruppepraksis (sameie) forekommer.

Både store og små institutt kan være organisert som AS, ANS eller DA. Det nevnes som eksempel at det kan være 1- 4 aksjeeiere i et AS. Utstyret eies av AS'et, som leier det ut til aksjonærene og til andre selvstendig næringsdrivende fysioterapeuter som leier seg inn, ev. bare til aksjonærene.

Norsk kiropraktorforening opplyser at mellom 30 og 40 % av medlemmene er organisert slik at praksiseier leier ut deler av lokalet til en annen selvstendig næringsdrivende kiropraktor. Det er vanligvis 1 praksiseier og 1–2 andre selvstendig næringsdrivende kiropraktorer ved de fleste klinikkene. Bare ved et fåtall av klinikkene (3–5 stk.) er flere tilknyttet. I tillegg er det til enhver tid om lag 25 praksiseiere som er veiledere for en turnuskandidat. Også turnuskandidaten er selvstendig næringsdrivende, men veileder har et opplæringsansvar.

Tall fra levekårsundersøkelsen av 1998 viser at 80 % av klinikkene var enkeltmannsforetak, og de resterende 20 % var organisert som AS eller ANS.

Den norske lægeforening opplyser at privatpraktiserende leger driver sin virksomhet med ulike organisasjonsformer, men at de ikke har noen statistikk over dette. Det antas imidlertid at de fleste driver i enkeltmannsforetak eller AS, men at det også finnes en rekke DA/ANS. Fastlegeordningen setter ingen begrensinger på hvilken organisasjonsform som kan velges.

Det opplyses videre at flere medlemmer har organisert virksomheten som kontorfellesskap med et AS, DA eller ANS som driftsselskap. Driftsselskapet står som eier av inventar/utstyr, leiertaker av lokaler, innkjøp av forbruksmateriell og er arbeidsgiver for helsepersonell. Legene i kontorfellesskapet betaler sin del av kostnadene til driftsselskapet etter en fastsatt fordelingsnøkkel. Ifølge legeforeningen er driftsselskapet en ren utgiftssentral uten profittformål.

De fleste privatpraktiserende leger driver sin virksomhet med trygderefusjon fra folketrygden. Reglene om trygderefusjon innebærer at refusjonsretten er personlig, og en assistent som jobber samtidig med legen i praksisen vil ikke kunne generere refusjon. Dersom legen er fraværende fra sin praksis grunnet ferie, sykdom og videre-/etterutdanning, kan legen derimot ha vikar. I forskrift om trygderefusjon er det lagt til rette for at legen tar inn vikar ved at vedkommende vil ha refusjonsrett som følge av å være vikar for fastlege/lege med driftstilskudd. Vikaren dekker praksisinnehavers utgifter og gir ev. en kompensasjon for den opparbeidede praksis, dvs. immateriell verdi i form av pasientgrunnlag, rutiner, samarbeidsavtaler m.m.

Videre kan en fastlegevirksomhet være organisert slik at legen er selvstendig næringsdrivende, men leier inventar, utstyr, lokaler og hjelpepersonell fra kommunen. Det forekommer også at en lege går inn i en gruppepraksis uten å kjøpe andel av utstyr og inventar mv., men betaler en leie for dette.

Norsk Tannpleierforening opplyser at de ikke kjenner til medlemmer som er organisert på en slik måte.

25.3.4 Utenlandsk rett

I *Sverige* er sykebehandling (sjukvård) og tannbehandling (tannvård) som ytes av den som er særskilt legitimert til å yte slik tjeneste, unntatt etter den svenske merverdiavgiftsloven [märverdesskattelagen (1994:200)]3 kap. 4 til 7 §§. Unntaket omfatter alle varer og tjenester som ytes pasienten som ledd i en slik helsetjeneste.

Utleie av fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsområdet. Stilles inventar og goodwill mv. til rådighet, vil det foreligge merverdiavgiftsplikt.

En tannlege som leier en del av en annen tannleges virksomhet og selv i egen regi yter slike tjenester til pasientene, vil være omfattet av unntaket for helsetjenester. Vederlaget mellom tannlegene for utleien er derimot ikke omfattet av dette unntaket. Ved slik virksomhetsutleie vil lokalutleie likevel kunne anses som en separat tjeneste som er unntatt avgiftsplikt. Det å stille inventar og goodwill til rådighet vil derimot være avgiftspliktig.

I *Danmark* er helsetjenester (sundhedspleje) unntatt avgiftsplikt, herunder legevirksomhet, kiropraktikk, fysioterapi og tannlegevirksomhet, jf. den danske momsloven (lov nr. 375 af 18. mai 1994 om

merværdiavgift § 13, stk. 1, nr. 1). Ytelser som skjer i nær tilknytning til behandling av personer er omfattet av dette unntaket.

Også i Danmark er utleie og bortforpakning av fast eiendom unntatt merverdiavgift etter momsloven § 13, stk. 1, nr. 8, mens utleie av driftsmidler og løsøregjenstander i utgangspunktet er merverdiavgiftspliktige ytelser.

Fysioterapeuters klinikkfellesskaper, hvor det inngås avtale mellom klinikkeier og en fysioterapeut, som gir fysioterapeuten adgang til å praktisere i klinikkens lokaler, benytte klinikkens fasiliteter og tildeling av pasienter fra klinikken, er ansett som unntatt bortforpakning av fast eiendom.

25.3.5 Høringsinstansenes synspunkter

Forslaget til nye regler ble sendt på høring 24. juni 2004. Høringsfrist ble satt til 16. august 2004. En del høringsinstanser ble gitt utvidet høringsfrist. Departementet mottok i alt 14 høringsuttalelser.

Det er bred enighet blant høringsinstansene om at det er positivt at det innføres unntak for denne type tjenester. Flere høringsinstanser har imidlertid samtidig en del innvendinger mot den avgrensing av unntaket som ble lagt frem i høringsnotatet. Det vises særlig til at en organisering i driftselskap/kontorfellesskap ikke er foreslått omfattet av unntaket. *Advokatforeningen, Norsk Fysioterapeutforbund* og *Den norske lægeforening* er blant høringsinstansene som påpeker dette.

Også andre høringsinstanser tar til orde for at unntaket bør gjøres mer generelt. Det gjelder for eksempel *Norsk Kiropraktorforening, PraksiseierForeningen* og *Tannlegeforeningen.* Det vises til at det vil gjøre regelverket mer konkurransenøytralt, og ikke innvirke på valg av organisasjonsform. Videre anses en slik avgrensing for å være rettsteknisk enkel, idet en unngår vanskelige avgrensingsspørsmål. Den avgrensing som er foreslått er for uklar og gir rom for tilpasninger. I tillegg vises det til at avgrensingen vil kunne innebære ytterligere konkurransefortrinn for den offentlige tannhelsetjenesten.

Norsk Øko-forum mener leievederlagene fra assistenttannlegene ofte utgjør betydelige beløp. Den merverdiavgiftspliktige delen av leievederlaget representer derfor ikke kun en marginal del av virksomheten slik som departementet har lagt til grunn i sitt forslag. Det vises i den forbindelse til det kontrollprosjektet som har vært gjennomført i tannlegenæringen i Oslo. Forumet er enig i avgrensingen mot profesjonell, forretningsbasert utleie og organisering i driftsselskap, men er for øvrig kritisk til den foreslåtte avgrensing. Dette fordi man mener at forslaget stiller så små krav til å drive egen tannlegevirksomhet at det i praksis ikke vil være noen begrensing mht. å drive avgiftsfri utleie av tannlegepraksis.

25.3.6 Departementets vurderinger og forslag

Et sentralt kjennetegn ved vårt merverdiavgiftssystem er at de som er merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for inngående avgift ved anskaffelser av varer og tjenester til virksomheten. Motsatt vil virksomheter utenfor avgiftsområdet ikke ha slik fradragsrett. Merverdiavgiften utgjør for disse en kostnad ved kjøp av varer og tjenester. Dette er en konsekvens av grunnleggende prinsipper i avgiftssystemet, som også gjelder innenfor andre unntatte tjenesteområder enn helsetjenester.

For tannleger og andre selvstendig næringsdrivende helsepersonell betyr dette at de betaler merverdiavgift på sine innkjøp av varer og tjenester, men ikke beregner utgående merverdiavgift på vederlaget av helsetjenesten. De merverdiavgiftskostnader som påløper ved anskaffelse av varer og tjenester blir da en del av prisen på helsetjenesten. Det kan for eksempel dreie seg om avansert og kostbart tannlegeutstyr, diverse forbruksmateriell, rengjørings-, regnskaps- og IT-tjenester eller vedlikeholdskostnader. Eksempelvis benytter tannleger seg av avansert og kostbart utstyr der merverdiavgiften kan utgjøre betydelige beløp.

Som nevnt følger det av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1 hva som er en helsetjeneste. Helsetjenester er tjenester som ytes pasienten. Omsetning av varer og tjenester mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell omfattes ikke av unntaket for helsetjenester. Det gjelder også når slik omsetning skjer mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell i samme praksis.

Når slike virksomheter er organisert i flere selvstendige rettssubjekt istedenfor i ett, kan det derfor oppstå merverdiavgiftsplikt når varer og tjenester som ikke er helsetjenester omsettes mellom disse. Det betyr eksempelvis at utleieren må registrere seg som merverdiavgiftspliktig og beregne utgående merverdiavgift på leievederlaget. I så fall vil det påløpe merverdiavgiftskostnad hos leietager på samme måte som når praksiseier eller driftsselskapet kjøper inn varer eller tjenester til virksomheten fra eksterne leverandører. Som nevnt vil assistenttannlegen ha tilsvarende merverdiavgiftskostnader ved å etablere egen praksis. En tannlege vil dermed ha merverdiavgiftskostnader ved å drive sin virksomhet, enten han er praksiseier eller assistent-

tannlege. Det samme vil være tilfelle for leger organisert i driftsselskap. Dette er en konsekvens av at en del tjenesteområder fortsatt er unntatt merverdiavgiftslovens bestemmelser.

Da utleie av varer er merverdiavgiftspliktig, vil innføring av særordninger for enkelte grupper næringsdrivende reise prinsipielle spørsmål i forhold til avgiftssystemet. Det må derfor foreligge forhold som begrunner et unntak for en særskilt gruppe næringsdrivende.

Departementet ser at den omtalte måten å organisere en tannlegevirksomhet på er en praktisk driftsform både for praksiseier og assistent. Organisasjonsformen er hensiktsmessig med tanke på å unngå driftsavbrudd pga. sykdom. Den legger også til rette for utdannelsespermisjoner og lignende, samt for en mer fleksibel arbeidsdag. I tillegg gir den mulighet for en effektiv utnyttelse av kostbart utstyr som små virksomheter ikke har økonomi til å investere i. For assistenten betyr denne driftsformen dessuten at det er mulig å få erfaring i en privat praksis uten å måtte etablere sin egen praksis og den åpner for fleksible generasjonsoverganger. Større enheter betyr også større faglig miljø. Utviklingen synes derfor å gå mot flere og større gruppepraksiser.

Tilsvarende anses det å organisere virksomheten i et kontorfellesskap, der det opprettes et driftsselskap som står som leietaker av lokaler mv., som en hensiktsmessig organisasjonsform. Også her er det en utvikling mot at flere slår seg sammen. Fastlegeordningen antas å medvirke til dette. Det er også blitt vanligere å være tilknyttet tverrfaglige sentre.

Departementet hadde ved utformingen av unntaksbestemmelsen i høringen som utgangspunkt at det først og fremst var mindre tannlegepraksiser en slik særordning var ment å omfatte. Det ble ansett som lite hensiktsmessig at spesielt små virksomheter måtte inn i merverdiavgiftssystemet fordi en marginal del av virksomheten var avgiftspliktig. Det ble antatt at disse virksomhetene ville få uforholdsmessig mye merarbeid med å skille ut den avgiftspliktige delen av virksomheten. Det gjaldt spesielt der praksiseier selv benytter tannlegeutstyret og utfører storparten av det administrative arbeidet. I slike tilfeller kan også utleieavtalen være utformet på en slik måte at det ikke er naturlig å si at praksiseierens utleie her er næringsmessig. Tilgang til pasientportefølje, dvs. goodwill, ble dessuten opplyst å være særskilt vanskelig å beregne. Med dette som utgangspunkt ble det i høringsbrevet satt som vilkår for å være omfattet av unntaket at den som yter utleietjenesten også selv må yte helsetjenester i praksisen. Av den grunn ble det også avgrenset mot driftsselskap som kun er ansvarlig for lokaler/utstyr og ev. kontortjenester.

En rekke høringsinstanser har hatt innsigelser mot den foreslåtte avgrensingen av unntaket. Innsigelsene går både på unntakets omfang og på at kriteriene er for upresise. Departementet har på bakgrunn av høringsinnspillene foretatt en nærmere vurdering av unntakets avgrensing og kommet til at det bør gjøres enkelte justeringer. Departementets prinsipielle utgangspunkt er likevel fortsatt at unntaket tar sikte på å omfatte mindre virksomheter der praksiseier selv yter helsetjenester og hvor utleieinntektene er beskjedne i forhold til inntektene fra helsetjenestene, og ikke tilfeller hvor det gjøres betydelige påslag også på leiebeløpene.

Departementet vil derfor understreke at foretak som driver med profesjonell og forretningsbasert utleie, eller leasing, av for eksempel tannlegeutstyr eller annet utstyr til utøvere av helsetjenester på samme måte som andre utleieforretninger, skal være merverdiavgiftspliktig. Med foretak som kun driver profesjonell og forretningsbasert utleie menes her fortrinnsvis rene utleievirksomheter. Dette vil være virksomheter uten tilknytning til en praksis hvor det ytes helsetjenester, men som omsetter sine varer *til* slike praksiser. Det skal etter hovedregelen beregnes merverdiavgift ved utleie av varer, og det er ingen grunn til at reglene bør være annerledes når det dreier seg om utleie av tannlegeutstyr og lignende.

Tilsvarende gjelder rene passive praksiseiere. Det vil si eiere som ikke selv yter helsetjenester i praksisen, men som kun driver med næringsmessig utleie av lokaler, utstyr, pasientportefølje mv. Departementet antar at dette først og fremst vil være aktuelt i praksiser av en viss størrelse. Det vil være virksomheter med ansatte som tar seg av de ulike administrative oppgavene, og som i tillegg til utleie av lokaler og utstyr kan tilby andre administrative fellestjenester slik som IT- og regnskapstjenester, rengjøringstjenester m.m. Dersom vederlaget for tjenestene i tillegg inneholder et fortjenesteelement, dreier det seg ikke bare om en hensiktsmessig organisering av og tilnærmet kostnadsfordeling i en mindre praksis, men om en profesjonell og kommersiell produksjon av fellestjenester. Også en slik organisering vil selvsagt kunne innebære en fordel for den enkelte tannlege bl.a. ved at han da kan konsentrere seg om å yte tannhelsetjenester, istedenfor å ta hånd om administrative oppgaver. Departementet finner likevel ikke grunnlag for å unnta slik profesjonell og kommersiell produksjon av fellestjenester.

Selv om den enhet som produserer fellestjenestene ikke leverer disse til andre enn de tannleger

som er tilknyttet enheten, vil et unntak for en slik intern produksjon av tjenester i tillegg kunne være konkurransevridende. Det vil gjøre det mer fordelaktig å produsere tjenestene med egne ansatte framfor å kjøpe tjenestene fra private med merverdiavgift.

Det er vanskelig å sette grensen for hva som er å anse som en mindre praksis. Departementet anser derfor at kravet om at utleier også selv må yte helsetjenester til pasienter i praksisen for å være omfattet av unntaket, bør opprettholdes. Dette vurderes å være den mest hensiktsmessige måten å avgrense unntaket på. Som flere av høringsinstansene påpeker, er imidlertid dette vilkåret noe upresist. Etter en nærmere vurdering har departementet derfor kommet til at det bør settes krav til at den hovedsakelige delen av utleiers omsetning må komme fra avgiftsfri omsetning av helsetjenester. Dette sammenlignes da med den avgiftspliktige omsetningen som utleier har. I tillegg til at helsetjenester må utgjøre hovedvirksomheten, forutsettes det at det ikke tas påslag på utleiebeløpene av en slik størrelse at denne virksomheten framstår som en tilnærmet vanlig utleievirksomhet.

På bakgrunn av høringsrunden er det også foretatt en ny vurdering av avgrensingen mot driftsselskapsformen. Departementet ser at avgiftssituasjonen for et slikt driftsselskap langt på vei er den samme som for tannlegers utleie av praksis. Hadde en av legene stått som aleneeier av driftsselskapet, ville det ikke vært noen praktisk forskjell mellom disse organisasjonsformene. Unntaket er i utgangspunktet ment å gjelde for alle typer selvstendig næringsdrivende helsepersonell og ikke bare tannleger. Leger har tradisjonelt valgt å organisere seg på en annen måte enn tannleger. Endringen av merverdiavgiftsloven § 5 b siste ledd slik den fremkom i høringen, kan av den grunn blir noe snever, idet avgrensingen først og fremst går mellom og ikke innenfor de ulike organisasjonsformene. Etter nærmere overveielse er departementet derfor kommet til at det også bør gjøres unntak der selvstendig næringsdrivende helsepersonell som driver sin virksomhet i kontorfelleskap, oppretter et felles driftsselskap.

Forutsetningen for et slikt unntak er at eierne av driftsselskapet også yter helsetjenester i virksomheten. Også her forutsettes at det ikke tas påslag på leievederlagene i et slikt omfang at det dreier seg om en forretningsmessig utleievirksomhet.

Selv om avgiftsunntaket i utgangspunktet tar sikte på tannlegepraksiser og lignende der praksiseier benytter utstyret selv, vil kortvarige og mer tilfeldige avbrudd i utleiers egen virksomhet likevel ikke medføre at avgiftsunntaket faller bort. Med kortvarige og tilfeldige avbrudd menes for eksempel utdanning, sykdom, svangerskap, omsorgspermisjon, offentlige ombud og lignende. Det samme gjelder forholdet mellom driftsselskapet og for eksempel legene som arbeider i kontorfellesskapet. Dersom en av de deleiende legene har slike kortvarige og tilfeldige avbrudd, og det tas inn en vikar som kun leier hos driftsselskapet, vil ikke merverdiavgiftsunntaket bortfalle. Det vil heller ikke være tilfelle ved utleie til en turnuslege. Departementet vil i samråd med Skattedirektoratet vurdere om det er aktuelt å fastsette nærmere bestemmelser om dette i forskrift.

Enten utleier er merverdiavgiftspliktig eller ikke, vil det altså ligge merverdiavgiftskostnader i det leiebeløp som assistenttannlegen/legen betaler. Fordi omsetning av helsetjenester er unntatt merverdiavgift, vil en tannlege eller lege uansett være den sisteleddsbrukeren som belastes merverdiavgiften. Dette vil fortsatt kunne påvirke prisen på helsetjenesten, slik tilfellet også er i dag.

Både praksiseier og assistent må være selvstendig næringsdrivende. Om det foreligger et samarbeid mellom likeverdige kontraktsparter, eller et lønnstakerforhold, må avgjøres etter en konkret vurdering ut fra de reelle avtaler som foreligger. Det gåes ikke nærmere inn på dette spørsmålet her. At det kreves at begge parter må være selvstendig næringsdrivende, innebærer at både enkeltmannsforetak, ulike selskaper og andre fellesforetak vil være omfattet av unntaket såfremt de aktuelle rettssubjekt i sin virksomhet yter helsetjenester eller helserelaterte tjenester til pasienter og vilkårene ellers er oppfylt.

Tilfeller hvor den offentlige helsetjenesten leier ut lokaler/utstyr til andre eller til fast ansatte som utenfor ordinær arbeidstid behandler pasienter for egen regning, mener departementet fortsatt bør være omfattet av unntaket. Departementet ser at det vil kunne innebære et visst konkurransefortrinn, men mener likevel at de beste grunner taler for å unnta en slik utleie. Det gjelder selv om lokalleien utgjør den vesentligste del av leiebeløpet i disse tilfellene.

Et unntak bør etter departementets mening også omfatte utøvere av helserelaterte tjenester. Unntaket bør videre omfatte både utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje, utnyttelse av goodwill og lignende.

Det vises til forslag om nytt fjerde, femte og sjette punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd. Departementet anser det hensiktsmessig at de næringsdrivende gis noe tid til å tilpasse seg regelendringene og at avgiftsmyndighetene gis tid til å vurdere behovet for forskriftsendringer og til in-

formasjon. Det foreslås derfor at lovendringene trer i kraft 1. mars 2006. Det midlertidige fritaket fra plikten til registrering i avgiftsmanntallet som ble gitt med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 70, vil gjelde inntil lovendringen trer i kraft. Fritaket er praktisert liberalt, og det forutsettes ingen endring av praksis som følge av lovendringsforslaget.

25.3.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

På grunn av usikkerheten knyttet til praktiseringen av dagens merverdiavgiftsregelverk på området, er det vanskelig å anslå provenyvirkningene av et slikt unntak. Det er likevel ikke grunn til å anta at forslaget vil ha merkbare provenyvirkninger.

For avgiftsmyndighetene vil forslaget ha små administrative konsekvenser.

25.4 Dansetilstelninger med levende musikk

25.4.1 Innledning

Som følge av forslag fra familie-, kultur- og administrasjonskomiteen om å unnta fra avgiftsplikt dansetilstelninger med levende musikk, se Innst.S. nr. 230 (2004–2005), jf. St.meld. nr. 22 (2004–2005), vedtok Stortingets flertall, bestående av Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet 8. juni 2005 følgende anmodningsvedtak:

> «Stortinget ber Regjeringen sørge for at dansetilstelninger med levende musikk defineres som konserter og dermed fritas for merverdiavgift fra 1. januar 2006.»

Departementet legger til grunn at det er tjenester i form av rett til å være tilstede på dansetilstelninger med levende musikk som Stortinget ønsker å unnta fra avgiftsplikt. Et unntak vil dermed gjelde omsetning av inngangsbilletter, adgangsbevis mv. til slike arrangementer. Omsetning av andre tjenester enn retten til å være til stede på dansetilstelninger vil ikke omfattes av unntaket. Dersom en arrangør driver for eksempel varesalg fra kiosk og servering i forbindelse med en dansetilstelning, vil dette fremdeles være ordinære avgiftspliktige tjenester.

En dansetilstelning er i denne sammenheng et arrangement der det er mulighet for og meningen at gjestene selv skal kunne danse til levende musikk.

25.4.2 Gjeldende rett

Da man i forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 innførte generell avgiftsplikt på tjenester ble det samtidig innført enkelte unntak. For tjenesteområder innenfor kultur- og underholdningssektoren ble det i NOU 1990:11 (Storvikutvalget) opprinnelig lagt frem forslag om å kun gi unntak for tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera- og ballettforestillinger. Begrunnelsen var at dette er tjenesteområder som i særlig grad mottar offentlig støtte og avgiftsgrunnlaget ved billettsalget blir derfor langt lavere enn verdien av den tjenesten som omsettes. En avgiftsplikt med motsvarende fradragsrett ville derfor føre til et negativt proveny til statskassen. Ut i fra likhetshensyn og for å unngå vanskelige avgrensningsspørsmål valgte imidlertid Regjeringen Stoltenberg også å la kinoforestillinger, utstillinger i gallerier og museer, konserter og idrettsarrangementer være omfattet av unntaket. For en nærmere omtale av begrunnelsen vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Merverdiavgiftsreformen. Stortinget utvidet unntaket ytterligere til også å omfatte sirkusforestillinger, fornøyelsesparker og opplevelsessentra. Se Innst.O. nr. 24 (2000–2001).

Dansetilstelninger ble ikke tatt inn i unntaket. Om dette uttales det i Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) avsnitt 7.2.6.5: «Restauranter og bevertningssteder er avgiftspliktig for serveringsvirksomhet. Disse må beregne avgift av den delen av inngangspengene som gjelder servering, dans, diskotek eller lignende, mens det for eventuelt særskilte inngangspenger i forbindelse med arrangementet av konserter i nevnte lokaler, ikke skal beregnes avgift».

Etter gjeldende regler er derfor tjenester i form av adgang til dansetilstelninger med levende musikk ansett for å være avgiftspliktig.

25.4.3 Departementets vurderinger og forslag

I forbindelse med innføringen av merverdiavgift for kino- og filmbransjen varslet Regjeringen i St.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte-, avgifts- og tollvedtak at den vil komme tilbake med en mer helhetlig vurdering av merverdiavgiftsplikten i kultursektoren. En slik gjennomgang reiser imidlertid kompliserte juridiske og økonomiske problemstillinger. Siktemålet vil være at de aktuelle bestemmelsene bl.a. i større grad sikrer nøytraliteten i regelverket og at meningsinnholdet i de ulike bestemmelsene klargjøres. Arbeidet er krevende og vil ta tid.

Regjeringen viser til at det i utgangspunktet ville være hensiktsmessig at det blir foretatt en grundig og bred gjennomgang av merverdiavgiftsplik-

ten innenfor kulturområdet før det gjøres ytterligere endringer.

I tråd med stortingsflertallets ønske fremmes det imidlertid nå forslag om en endring av merverdiavgiftsloven som sikrer at også dans til levende musikk unntas fra merverdiavgiftsplikten. Forslaget foreslås gjennomført ved at unntaket for dansetilstelninger med levende musikk inntas i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 første punktum. På denne måten vil man oppnå en avgiftsmessig likebehandling av inngangsbilletter til konserter og inngangsbilletter til dansetilstelninger med levende musikk.

Departementet legger til grunn at det i utgangspunktet ikke vil være problematisk å slå fast hva som er en dansetilstelning. Både store dansegallaer og dans i mindre lokaler vil være omfattet. I de tilfellene der dansingen kun utgjør et av elementene i arrangementets samlede underholdningstilbud, må det avgjøres konkret om det foreligger en tilstelning som omfattes av unntaket.

Det foreslåtte unntaket er avgrenset til å gjelde dansetilstelninger med levende musikk. Kravet til levende musikk vil i utgangspunktet innebære at den etablerte merverdiavgiftsplikten for diskotek videreføres. Det samme vil gjelde andre arrangementer der det danses til musikk fra radio, CD-plater eller andre musikklagringsenheter.

Departementet finner grunn til å understreke at unntaket relaterer seg til arrangementets art og ikke til lokalet hvor arrangementet finner sted. Dette betyr for eksempel at billetter til en dansetilstelning med levende musikk kan omsettes uten beregning av avgift selv om tilstelningen finner sted på et sted hvor det også tilbys diskotek.

Konsekvensen av forslaget vil være at arrangørene ikke skal beregne utgående avgift på inngangsbilletter til dansetilstelninger med levende musikk. Motstykket til dette er at arrangørene ikke vil få adgang til å fradragsføre inngående merverdiavgift på anskaffelse til bruk i denne virksomheten.

Det vises til forslag til lovendring.

25.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget til lovendring vil innebære en økonomisk fordel for aktører som vil falle innunder unntaket. Forslaget antas imidlertid i liten grad å ha økonomiske eller administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene. Avgrensningsproblemene mellom avgiftsfrie konserter og avgiftspliktige dansetilstelninger med levende musikk blir borte, men samtidig vil det bli nye avgrensningsproblemer knyttet til hva som anses som dansetilstelninger og levende musikk. Det antas at unntaket vil gi et provenytap på i størrelsesorden 4 millioner kroner.

Det må antas at en del arrangører av denne typen tidligere ikke har vært ansett å drive næringsvirksomhet, som er et generelt krav for at det skal foreligge merverdiavgiftsplikt.

25.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft 1. januar 2006.

25.5 Merverdiavgiftsunntak for alternativ behandling

I forbindelse med behandlingen av budsjettet for 2003 ble det i Stortinget lagt til grunn at tjenester innen alternativ behandling skulle unntas fra merverdiavgiftsplikten. Fra 1. juli 2003 ble derfor akupunktur, homøopati, naprapati, osteopati, soneterapi, samt ernæringsterapi og urtemedisinbehandling unntatt fra merverdiavgift. Etter en faglig gjennomgang av Helsedepartementet ble også kinesiologi og klassisk (svensk) massasje omfattet av unntaket fra 1. oktober 2003. I tillegg vil alternativ behandling være unntatt når tjenestene utøves av helsepersonell med autorisasjon etter helsepersonelloven. Dette antas å omfatte en vesentlig del av pasientgrunnlaget på området.

Enkelte behandlingsformer, som eksempelvis psykoterapi, er fremdeles avgiftspliktige. Da det ikke finnes noen autorisasjonsordning eller annen form for godkjenningsordning for disse gruppene, har det teknisk sett vært svært vanskelig å legge fram forslag om et mer generelt unntak. Med bakgrunn i Ot.prp. nr. 27 (2002–2003) Om lov om alternativ behandling av sykdom mv., er det nå etablert en frivillig registerordning for utøvere av alternativ behandling.

Registeret er en frivillig ordning som er åpent både for personer som er helsepersonell etter helsepersonelloven og som utøver alternativ behandling, og andre som utøver alternativ behandling. Selv om registerordningen ikke innebærer noen vurdering og godkjenning på faglig grunnlag av den enkelte utøverorganisasjon, utøver eller behandlingsform, stilles det en del formelle krav for å kunne bli registrert. Utøveren må være medlem av en forening som er godkjent av Helsedepartementet. Utøvelsen må skje i tilknytning til en virksomhet som er registrert i Enhetsregisteret og utøvelsen må skje på heltid. I tillegg er det krav om forsikringsordninger og opplysningsplikt overfor pasientene.

Finansdepartementet og Helsedepartementet er enige om at det nå synes mest hensiktsmessig å vurdere en tilknytning av merverdiavgiftsunntaket til dette registeret. Et forslag om å knytte merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling til dette registeret har nylig vært på høring. Høringsfristen var 1. oktober 2005. Spørsmålet om denne tilknytningen også bør gjelde for autorisert helsepersonell ble stilt åpent i høringen. På bakgrunn av høringsrunden vil det bli tatt endelig stilling til en slik tilknytning og eventuelt omfanget av tilknytningen. En endring vil bli gjennomført ved forskriftsendring og vil bli gjennomført så raskt som mulig. Forslaget antas ikke å gi vesentlige provenyvirkninger.

26 Endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

Fra 1. januar 2004 er det innført en generell kompensasjonsordning for merverdiavgift i kommunesektoren. Den generelle kompensasjonsordningen er hjemlet i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. (kompensasjonsloven).

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven), med unntak av § 18 som omhandler endringer i andre lover, trådte i kraft 1. januar 2005, jf. forskrift 1. desember 2004 om ikrafttredelse og overgangsregler til bokføringsloven.

Som følge av dette er det etter departementets vurdering nødvendig å gjøre enkelte mindre endringer i kompensasjonsloven.

Det er for det første nødvendig å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd. I forbindelse med spørsmålet om i hvilken periode krav om kompensasjon skal medtas, viser § 6 fjerde ledd blant annet til lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven). I følge bokføringsloven § 18 nr. 2, som etter forskriften § 1 annet ledd trer i kraft 1. januar 2006, oppheves da blant annet regnskapsloven kapittel 2 (kapitteloverskriften og §§ 2–1 til 2–8). Regnskapsloven kapittel 2 gir regler om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Siden regler om dette nå gis i bokføringsloven, foreslår departementet at kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd endres slik at det her i stedet vises til bokføringsloven. Departementet viser til at tilsvarende endring av henvisning allerede er vedtatt for merverdiavgiftsloven § 32, som i forbindelse med spørsmålet om i hvilken termin et beløp skal tas med i omsetningsoppgaven, også har vist til regnskapsloven. Endringen av henvisningen i kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd innebærer at det blir bestemmelsene i bokføringsloven som blir bestemmende for i hvilken periode et kompensasjonskrav skal medtas.

Videre er det nødvendig å gjøre en endring i kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum. Her fastslås det at bestemmelsen om oppbevaring av bøker og bilag mv. i regnskapsloven kapittel 2 også gjelder for de som ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven. Hensikten med § 12 første ledd annet punktum er å pålegge også kompensasjonsberettigede som ikke er regnskapspliktige de plikter med hensyn til oppbevaring av regnskapsmateriale som følger av regnskapsloven kapittel 2.

Som nevnt ovenfor oppheves regnskapsloven kapittel 2 (kapitteloverskriften og §§ 2–1 til 2–8) 1. januar 2006. Det er etter departementets vurdering derfor også nødvendig å endre kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum slik at det her i stedet vises til bestemmelsene om oppbevaring av regnskapsmateriale i bokføringsloven. Slike bestemmelser er gitt i bokføringsloven § 13. Endringen innebærer at bokføringslovens bestemmelser blir bestemmende for de kompensasjonsberettigede både når det gjelder hva som anses som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, men også med hensyn til oppbevaringspliktens lengde.

Departementet foreslår i forbindelse med endringen av henvisningen i kompensasjonsloven § 12 første ledd annet punktum å gå over til å bruke formuleringen «oppbevaring av regnskapsmateriale» i stedet for dagens formulering; «oppbevaring av bøker og bilag mv.». Departementet viser til at bokføringsloven ikke bruker uttrykkene «bøker» og «bilag». Uttrykket «regnskapsmateriale» er dessuten benyttet i bokføringsloven § 13. Innføringen av nytt begrep vil ikke medføre noen materiell endring.

Departementet viser til forslag til endring av kompensasjonsloven § 6 fjerde ledd og § 12 første ledd annet punktum. Det foreslås at lovendringene trer i kraft 1. januar 2006.

27 Oppretting av lovtekst

27.1 Egen bolig og skatt – opprettinger

27.1.1 Skatteloven § 4–30

Skatteloven § 4–30 regulerer fordelingen av gjeldsfradrag mellom kommuner. Paragrafens annet ledd angir at når skattyterens formue i en kommune bare består av formue i prosentlignet fritidsbolig, skal denne formuen ikke tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner.

Når prosentligningen er opphevet, og tidligere prosentlignede fritidsboliger dermed er omfattet av skattefritaket i skatteloven kapittel 7, er det behov for å tilpasse regelen om fordeling av gjeldfradrag mellom kommuner til dette. For å ha samme materielle innhold som tidligere, må regelen endres. Formue som ikke skal tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner, må være skattyterens formue i en kommune som bare består av formue i fritidsbolig som omfattes av skattefritaket i kapittel 7. Dette vil omfatte fritidsbolig med begrenset skattefritak for utleieinntekter etter skatteloven § 7–2 fjerde ledd, men ikke rene utleiehytter.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4–30 annet ledd.

27.1.2 Skatteloven 6–90 tredje ledd

Skatteloven § 6–90 regulerer fordeling av fradrag mellom kommuner når skattyter har inntekt i flere kommuner. Paragrafens tredje ledd gir anvisning på hvordan beregningen skal foretas når prosentligning av fritidsbolig er eneste inntekt i en kommune. Etter at ordningen med prosentligning er opphevet, er det ikke lenger behov for en slik regel, og den bør følgelig oppheves.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 6–90 tredje ledd.

27.1.3 Skatteloven § 7–2

27.1.3.1 Bolig brukt i egen næringsvirksomhet

Det fremgår av skatteloven § 7–2 annet ledd at fordel ved bruk av egen bolig er fritatt for beskatning selv om eieren bruker en del av boligen i egen ervervsvirksomhet. Når eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdien, er hele boligen fritatt for fordelsbeskatning. I tillegg skal det i henhold til paragrafens annet punktum gis fradrag for ervervsbruken.

Før bortfallet av fordelsbeskatning ved egen bruk fra 2005 fulgte det av skatteloven § 7–10 femte ledd at boligen ble prosentlignet selv om inntil halvparten av den ble brukt til egen ervervsvirksomhet. Prosentligning av slik bolig ville i realiteten innebære dobbeltbeskatning av ervervsdelen, ettersom denne også bidro til å forbedre virksomhetens skattepliktige resultat ved at en unngikk å pådra seg leiekostnader. Ved prosentligningen skulle det derfor gis fradrag for ervervsbruken for å forhindre dobbelbeskatning.

Boliger som tidligere var prosentlignet, er nå fritatt for slik fordelsbeskatning. Utleieinntekter som tidligere var omfattet av prosentligningen, er blitt skattefrie. Bestemmelsen i skatteloven § 7–2 annet ledd om at boliger som brukes dels i egen ervervsvirksomhet og dels som egen bolig, er fritatt for beskatning såfremt minst halvparten benyttes til egen bruk, er dermed blitt overflødig. Når prosentligningsordningen er erstattet med skattefritak, er det etter departementets vurdering heller ikke grunnlag for å videreføre regelen om at skattyter skal gis fradrag for ervervsbruken. Dette gjelder bruksverdien av næringsarealet i boligeiendommen. Løpende driftsutgifter på dette arealet (oppvarming, renhold mv.) vil fortsatt være fradragsberettiget som næringskostnader.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 7–2 annet ledd.

27.1.3.2 Flermannsboliger

Flermannsboliger var ikke omfattet av de tidligere reglene om prosentligning. Slike boliger skulle alltid regnskapslignes, og eierne kunne ikke motta leieinntekter skattefritt.

De nye reglene om skattefritak for bruk av egen bolig omfatter også flermannsboliger, jf. skatteloven § 7–1 første ledd bokstav a. Bakgrunnen for dette var at en ønsket å frita eierens eget boligkonsum for inntektsbeskatning uansett hvordan boligen for øvrig ble benyttet.

Leieinntekt fra egen bolig er i utgangspunktet skattepliktig, men kan på visse vilkår være unntatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 7–2. Denne paragrafen inneholder imidlertid ingen særskilt regulering av skatteplikten for leieinntekter fra flermannsboliger.

Skattefritaket for leieinntekter var ment å omfatte de samme boligene som tidligere var omfattet av prosentligning. Hensikten var at de leieinntektene som inngikk i prosentligningen skulle være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 3.3.2. Det vises også til Innst.O. nr. 10 avsnitt 3.2, hvor finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, gir uttrykk for følgende:

> «Flertallet understreker at leieinntekter som i dag inngår i eieres prosentligning, skal være skattefrie også etter avviklingen av fordelsbeskatningen, og at grensen mot skatteplikt for leieinntekter trekkes på samme måte som mellom prosentligning og direkte ligning i dag.»

Når grensen mellom skattefrie leieinntekter og skatteplikt for leieinntekter trekkes på samme måte som mellom prosentligning og direkte ligning, innebærer dette at leieinntekter fra flermannsboliger vil være skattepliktige. Etter departementets vurdering er det imidlertid ønskelig at lovteksten uttrykkelig gir veiledning om dette. Det bør følgelig presiseres i loven at skattefritaket for leieinntekter ikke omfatter flermannsboliger. Dette begrepet omfatter boligeiendommer med tre eller flere boenheter.

Det vises til forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 7–2.

27.1.4 Skatteloven § 7–10

Skatteloven § 7–10 om fradrag for vedlikehold etter endring av ligningsmåte skal tilsvare den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 7–20 annet ledd, men har fått en noe annerledes formulering.

Etter den tidligere § 7–20 annet ledd skulle vedlikeholdsfradrag ut over 10 000 kroner reduseres med 10 prosent for hvert år boligen var blitt prosentlignet de siste fem årene ved overgang fra prosentligning til direkte ligning.

Den nye regelen i § 7–10 innebærer at man ved overgang fra skattefri egen bruk til skatteplikt for leieinntekter mv., skal redusere fradraget for vedlikehold ut over 10 000 kroner med 10 prosent for hvert år utleieinntekten/boligbruken har vært fritatt for beskatning. I motsetning til tidligere, er den nye regelen ikke begrenset til å ta bare de fem siste årene i betraktning. Konsekvensen av en slik regel kan være at man ved regnskapsligning ikke lenger får fradrag for vedlikehold ut over 10 000 kroner årlig dersom huset tidligere har vært egen bolig i minst ti år.

Etter departementets vurdering har denne tilsynelatende innstrammingen i retten til fradrag for vedlikeholdskostnader ved overgang til regnskapsligning ikke vært tilsiktet. Bortfallet av begrensningen til at det bare er de siste fem årene som skal tas i betraktning ved fastsettelsen av vedlikeholdsfradraget, er ikke behandlet i forarbeidene til lovendringen. Etter departementets syn er det heller ikke rimelig at regelen om reduksjon av vedlikeholdskostnader ved endret ligningsmåte skal gjelde uten begrensning til et visst antall rett foregående inntektsår. Det foreslås derfor å gjeninnføre begrensningen til at det bare er de siste fem årene som skal tas i betraktning ved fastsettelsen av vedlikeholdsfradraget ved overgang fra skattefri bruk til skatteplikt for leieinntekt.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 7–10 annet punktum.

27.1.5 Endring av henvisninger i skatteloven §§ 4–10, 9–5 og 10–1

Skatteloven §§ 4–10 annet ledd første punktum, 9–5 og 10–1 annet ledd inneholder henvisning til skatteloven § 7–12 om boligselskaper. Fra og med inntektsåret 2005 er imidlertid § 7–12 opphevet, og reglene om boligselskaper er flyttet til § 7–3. Det riktige vil derfor være at §§ 4–10 annet ledd første punktum, 9–5 og 10–1 annet ledd isteden henviser til skatteloven § 7–3.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4–10 annet ledd første punktum, 9–5 og 10–1 annet ledd.

27.2 Skatteloven § 2–30

27.2.1 Opphevelse av skattefriheten for Statens Fiskeriredskapsimport

I skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g nr. 3 gis det skattefrihet for Statens Fiskeriredskapsimport, som ble opprettet ved lov 13. februar 1953. Statens Fiskeriredskapsimport hadde i utgangpunktet monopol på innførsel av alle slags tekstilfibre og produkter derav for så vidt innførsel skjer til bruk som fiskeredskap eller for fremstilling av fiskeredskaper. Loven åpnet for at det ble gitt tillatelse til privat innførsel.

Statens Fiskeriredskapsimport ble lagt ned ved lov 20. mai 1988 nr. 31, fra 1. januar 1990. Skattefri-

heten som bestemt i skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g nr. 3 er derfor ikke lenger aktuell og foreslås opphevet. Det vises til lovforslag om endring av skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g.

27.2.2 Endring av nummereringen i enkelte bestemmelser i § 2–30

I skatteloven § 2–30 er oppregnet en rekke institusjoner og foretak som er skattefrie. Departementet foreslår i det følgende en lovteknisk opprydding i bestemmelsen. Forslagene endrer ikke gjeldende rett.

I § 2–30 første ledd bokstav e nr. 1 til 8 gis det skattefrihet for banker mv. Nr. 2 og 8 er opphevet. Det foreslås at nummereringen endres slik at de seks aktuelle bankene blir nummerert fra 1 til 6. Det vises til forslag til endring av § 2–30 første ledd bokstav e.

I § 2–30 første ledd bokstav g er nr. 2 opphevet. I punkt 27.2.1 foreslår departementet at nr. 3 oppheves. Departementet foreslår at de gjenstående bedrifter nummereres fra 1 til 5. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2–30 første ledd bokstav g.

I § 2–30 bokstav k er nr. 2 og 3 opphevet. Departementet foreslår at de fritatte sikringsfondene nummereres fra 1 til 3. Det vises til forslag til endring av § 2–30 første ledd bokstav k.

27.3 Skatteloven § 10–30

I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer ble det lagt fram følgende forslag til endringer i skatteloven § 10–30:

> «§ 10–30 skal lyde:
>
> (1) Bestemmelsene i §§ 10–31 til 10–37 gjelder for aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Likt med aksje regnes *grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av § 10–1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv.* Bestemmelsen gjelder ikke for aksje i boligselskap som nevnt i § 7–3.
>
> (2) Bestemmelsene i *§ 10–31 og § 10–32 første ledd får* anvendelse på fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis.
>
> § 10–30 tredje ledd oppheves. Nåværende fjerde ledd blir tredje ledd.»

Forslaget ble vedtatt ved lov av 10. desember 2004 nr. 77. Alle endringene skal ha virkning fra og med inntektsåret 2006.

I innledningen til lovendringen er det ved en inkurie falt ut en henvisning til første og annet ledd i § 10–30. Det har ikke vært meningen at § 10–30 bare skal ha to ledd. Det påfølgende forslaget om opphevelse av tredje ledd og endring av fjerde ledd til tredje ledd, vil i så fall være meningsløs. For å rette opp dette, legger departementet fram forslag som klargjør at skatteloven § 10–30 fjerde ledd ikke skal oppheves, men videreføres som tredje ledd. Se vedlagte forslag til endring i skatteloven § 10–30. Forslaget får virkning fra og med inntektsåret 2006.

27.4 Skatteloven § 11–7

I skatteloven § 11–7 om skattemessig kontinuitet er det i fjerde ledd en henvisning til skatteloven § 10–44 tredje ledd. Skatteloven § 10–44 ble endret i forbindelse med innføringen av skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignede selskaper, jf. Ot.prp. nr. 92 (2005–2006), med virkning fra og med inntektsåret 2006. Endringen av skatteloven § 10–44 innebærer at henvisningen i § 11–7 til § 10–44 tredje ledd ikke lenger har selvstendig betydning.

Departementet foreslår at henvisningen til skatteloven § 10–44 tredje ledd i skatteloven § 11–7 fjerde ledd oppheves. Resten av bestemmelsen skal stå uendret. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

27.5 Skatteloven § 14–8

Skatteloven § 14–8 har bestemmelser om tidfesting av beregnet personinntekt etter delingsmodellen for aktive eiere i delingspliktige aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper og deltakerlignede selskaper. Fra og med inntektsåret 2006 erstattes delingsmodellen av skjermingsmetoden. Etter skjermingsmetoden skal det verken beregnes personinntekt for aksjonærer eller deltakere i deltakerlignede selskaper. Eiere i slike selskaper skal da kun personinntektsbeskattes om de mottar lønn eller særskilt arbeidsgodtgjørelse. Tidfestingen av dette arbeidsvederlaget må skje etter de alminnelige reglene for slike inntekter. Skatteloven § 14–8 blir derfor uten praktisk betydning fra 2006 og det foreslås at bestemmelsen oppheves fra dette inntektsår. Gjeldende § 14–9 blir samtidig ny § 14–8.

27.6 Skatteloven § 14–81 første ledd bokstav c nr. 1

Ved lov av 10. desember 2004 nr. 77 ble bestemmelsen om gjennomsnittsligning av skogbruk opphevet fra inntektsåret 2005. Denne lovbestemmelsen tok med verdien av eget husvær i skogbruksinntekten, jf. skatteloven § 14–81 første ledd bokstav c nr. 1. Samtidig ble eiers fordel ved bruk av egen bolig gjort skattefri. Fritaket omfatter også våningshus i landbruket, jf. skatteloven § 7–1 første ledd bokstav c, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 3.3.4.

Gjennomsnittsligning av skogbruk ble gjeninnført ved lov av 17. juni 2005 nr. 74, jf. Innst. O. nr. 125 (2004–2005). Dette skjedde ved at den tidligere teksten for gjennomsnittsligning i skatteloven § 14–81 da ble benyttet uten at det ble tatt hensyn til at verdien av eget husvær fra 2005 er skattefri og derfor ikke lengre skal inngå i gjennomsnittsligningen.

Det foreslås at skatteloven § 14–81 første ledd bokstav c nr. 1 oppheves med virkning fra 1. januar 2005.

27.7 Svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd annet punktum

Ordningen med skattefradrag ved aksjesparing (AMS) etter skatteloven § 16–11 ble opphevet ved lov av 17. desember 1999 nr. 94. Som en følge av dette foreslår departementet å fjerne henvisningen til § 16–11 i svalbardskatteloven § 3–1 annet ledd annet punktum.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

27.8 Ny Skattebetalingslov § 19–3

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav(skattebetalingsloven) vil tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Den nye skattebetalingsloven gjør også endringer i tilstøtende regelverk, herunder lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 1. Ved en feiltakelse ble det ved vedtakelsen av skattebetalingsloven ikke tatt høyde for at særavgiftsloven § 1 også ble endret i forbindelse med moderniseringen av regelverket for teknisk sprit, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer. Særavgiftsloven § 1 første ledd ble da gitt et nytt annet punktum, som vil falle ut når skattebetalingsloven trer i kraft. Dette foreslås rettet opp slik at særavgiftsloven § 1 ved iverksettelsen av skattebetalingsloven får den tiltenkte ordlyd.

Det vises til forslag om endring i § 19–3 nr. 2. Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene trer imidlertid først i kraft gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av den nye skattebetalingsloven.

27.9 Merverdiavgiftsloven § 63

Ved lov 10. desember 2004 om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv. ble merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2 opphevet. Avgiftsunntaket for omsetning av frimerker, sedler og mynt som samleobjekt, som inntil da hadde stått i § 5 første ledd nr. 3, ble § 5 første ledd ny nr. 2. Merverdiavgiftsloven § 63 første ledd første punktum gir unntaket i § 5 første ledd nr. 3 tilsvarende anvendelse ved innførsel, men henvisningen ble ikke oppdatert ved lovendringen. Departementet foreslår å rette dette opp, slik at bestemmelsen korrekt viser til § 5 første ledd nr. 2 slik den nå lyder. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

28 Omtale av departementets arbeid med forslag om skattemessige tilpasninger til vedtatte endringer i regnskapslovgivningen med forutsatt virkning fra og med inntektsåret 2005

Med forutsatt virkning for regnskapsåret 2005 er det vedtatt vesentlige endringer i regnskapslovgivningen, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 81 og endringslov 10. juni 2005 nr. 46. Det har vært en forutsetning at disse regnskapslovendringene skal være skattemessig nøytrale. I høringsnotat av 3. juni 2005 fremla departementet en gjennomgang av de skattemessige konsekvenser av de endrede regnskapsregler samt forslag til skattemessige nøytraliseringstiltak og lovendringer som alle ble forutsatt å tre i kraft fra og med inntektsåret 2005.

Med hensyn til reglene om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag, ble det i høringsnotatet som utgangspunkt foreslått som tilstrekkelig å lovfeste følgende:

– Regnskapsreglene om tidspunktet for inntektsføring av inntekt eller fradragsføring av kostnader, kan bare ha betydning for skattemessig tidfesting av inntekter som allerede anses innvunnet og av fradrag for kostnader som er faktisk pådratt etter gjeldende skatteregler i skatteloven § 5–1, jf. § 5–3 og i skatteloven § 6–1 første ledd.

Forslaget innebar en lovfesting av at inntrådt innvinning og pådragelse som utgjør alminnelige vilkår for skatteplikt og fradragsrett, også skal fungere som generelle terskler eller vilkår for på hvilket tidspunkt inntekter og fradrag skal tidfestes for regnskapspliktige. I høringsnotatet ble angitt at de prinsipielle spørsmål om forholdet mellom reglene om skattemessig innvinning/pådragelse og skattemessig tidfesting for regnskapspliktige etter skatteloven § 14–4 annet, jf. tredje ledd, har vært omdiskutert og ansett tvilsomme i teori og praksis, men at man likevel fant det nødvendig og hensiktsmessig å ta stilling til disse spørsmål.

Ovennevnte forslag skulle også innebære at regnskapsmessige avsetninger til fremtidige, ikke faktisk pådratte kostnader med grunnlag i forsiktighets- og eller sammenstillingsprinsippet, ikke kan fradragsføres med virkning for beskatningen. Denne løsning avviker fra det resultat Høyesterett la til grunn i en dom av 14. desember 2004 (Shell-saken). Høringsforslaget innebar at Høyesteretts oppfatning av gjeldende rett på dette punkt, ikke skal videreføres.

Som særskilt unntak fra ovennevnte utgangspunkt ble foreslått innført en særlig regel om at banker og finansieringsforetak også ved beskatningen skal benytte markedsverdi for finansielle instrumenter og derivater som tilfredsstiller kriteriene for vurdering til virkelig verdi etter regnskapsloven § 5–8.

Høringsforslaget om endring av de alminnelige regler om skattemessig tidfesting av inntekter og fradrag, har avstedkommet omfattende, kritiske høringsuttalelser fra skatterettslærde, ligningsetaten og næringsorganisasjoner. Innsigelsene går bl.a. på forslagets underliggende forutsetning om forholdet mellom innvinning/pådragelse og tidfestingsreglene, om innholdet i begrepene innvinning og pådragelse generelt, om nødvendigheten av å etablere den kopling forslaget bygger på samt øvrige skattemessige konsekvenser av denne koplingen, om forslagets egnethet som skatterettslig avklaringstiltak og om nøytralitetsvirkningene er tilstrekkelige.

Etter departementets oppfatning gir høringsuttalelsene grunnlag for å foreta en fornyet og nærmere gjennomgang av det skatterettslige grunnlag for nødvendige skattemessige nøytraliseringstiltak med hensyn til tidfestingsreglene for regnskapspliktige, samt av mulige utforminger og lovteknisk gjennomføring av slike tiltak. I en slik vurdering vil det være nødvendig å se tidfestingsreglene for inntekt og fradrag, herunder adgangen til fradrag for avsetninger for fremtidige kostnader, i sammenheng. Også spørsmål om innføring av et markedsverdiprinsipp for den skattemessige behandling av finansielle instrumenter i banker mv., må vurderes i sammenheng med de alminnelige tidfestingsregler. En slik gjennomgang vil imidlertid være mer tidkrevende enn en fremleggelse i forbindelse med statsbudsjettet for 2006 tillater. Av hensyn til behovet for å etablere avklarte og tilfredsstillende løsninger, er det viktig at arbeidet gis tilstrekkelig tid.

Departementet finner at det videre arbeid med å fremlegge forslag om skattemessige tilpasninger til de endrede regnskapsreglene, fortsatt bør bygge på de intensjoner ovennevnte forslag i høringsnotatet av 3. juni 2005 gir uttrykk for. Dette gjelder nøytralitetsforutsetningen generelt og i forhold til tidfestingsreglene spesielt, men det gjelder også øns-

keligheten av å lovfeste at det ikke skal være adgang til skattemessig fradrag for regnskapsmessige avsetninger for fremtidige, ikke pådratte (ikke realiserte) kostnader. Departementet legger fortsatt til grunn at denne regelrevisjonen bør gis virkning fra og med inntektsåret 2005.

29 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2004

29.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11–22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11–21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak vedrørende skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfellesskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak: «Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.» På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2004 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 40 søknader avgjort i 2004, mot 49 året før. 8 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene. Med virkning fra og med 26. mars 2004 ble fritaksmetoden innført for aksjebeskatningen i selskapssektoren, jf. endringslov 10. desember 2004 nr.77 og ny § 2–38 i skatteloven med overgangsregler. Omtalen nedenfor vil også belyse noen av konsekvensene av fritaksmetoden for fritakspraksis i overgangsåret 2004.

29.2 Generelt

29.2.1 Grunnlaget for departementets fritakspraksis

De alminnelige regler om skattlegging av gevinster i Norge har en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel makeskifte, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfeller kan skattlegging være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (fsfin). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11–1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11–20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11–20 og 11–21 med tilhørende forskrifter i fsfin. § 11–20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 10–40. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer 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 2004 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 29.3.

Etter skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen kan 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. Departementets vedtak i 2004 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under avsnittene 29.4 og 29.5.

29.2.2 Konsekvenser av fritaksmetoden

Fritaksmetoden for aksjebeskatning i selskapssektoren, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 med ny § 2–38 i skatteloven, ble gitt virkning for alle latente aksjegevinster/tap som ikke var realisert, dvs. innvunnet/oppofret før 26. mars 2004. Metoden har betydning både for grunnlaget for fritak og for de vilkår som oppstilles i fritakspraksis etter skatteloven § 11–21 og § 11–22. I St.meld. nr. 29 (2003–2004) avsnitt 10.4.5.4 (ii) ble uttalt følgende om effektene av fritaksmetoden for reglene om skattefritak ved omorganiseringer:

> «I skatteloven kapittel 11 med tilhørende forskriftsregulering er det gitt regler om skattefritak ved fusjoner/fisjoner, omdannelser og konserninterne overføringer. Dessuten kan departementet gi samtykke til skattefritak («skattelempning») ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet. Et fellestrekk ved disse reglene er at de bygger på skattemessig kontinuitet, dvs. at den fritatte gevinsten videreføres som latent skatteforpliktelse etter omorganiseringen.
>
> Av avsnitt 10.4.5.2 (i) fremgår at skattefritaket for aksjegevinster også skal omfatte den del av gevinsten som skriver seg fra perioden før fritaksmetoden begynner å virke. Departementet legger til grunn at dette vil gjelde selv om den latente aksjegevinsten på virkningstidspunktet forutsetningsvis skal beregnes med utgangspunkt i skattemessig inngangsverdi som er tilordnet aksjen ved tidligere skattefri fusjon/fisjon, omdannelse, konsernintern overføring eller transaksjon som det er gitt skattelempning for.
>
> Departementet legger til grunn at reglene om skattefritak ved omorganiseringer i næringslivet må videreføres etter at fritaksmetoden er innført. Det kan imidlertid være behov for visse innstramninger for å hindre tilpasninger ved at transaksjoner som ellers ville vært skatteutløsende kan gis form av skattefri aksjerealisasjon. Departementet vil derfor vurdere skjerpede vilkår for skattefrie omdannelser av virksomhet som eies av selskap. Departementet vil også vurdere hvorvidt det er behov for endringer av reglene om skattefritak ved konserninterne overføringer. Dessuten kan det bli aktuelt å legge om lempningspraksis i tilfeller der det har vært vanlig med skattefritak på vilkår om at skattemessige verdier skal videreføres som inngangsverdi på vederlagsaksjer.»

Under henvisning til ovenstående, ble det angitt bl.a. følgende i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) avsnitt 6.5.10:

> «Departementet vil komme tilbake til ovennevnte spørsmål i løpet av høsten 2004. Det tas sikte på å gjennomgå hvordan de gjeldende kontinuitetsmekanismer som fastsettes ved de ulike former for skattefrie omorganiseringer vil bli påvirket ved innføring av fritaksmetoden i tilfeller hvor overdragende og/eller overtakende part ved omorganiseringen er omfattet av fritaksmetoden; herunder hvordan kontinuitetsmekanismer etablert før 26. mars 2004 vil påvirkes ved overgangen til fritaksmetoden og hvordan kontinuitetsmekanismene bør utformes for fremtiden.
>
> Det tas sikte på å avklare hvordan gjeldende regler om videreføring og etablering av kontinuitetsmekanismer ved de ulike typer skattefrie omorganiseringer skal tolkes i lys av fritaksmetoden. På bakgrunn av dette kan det i noen utstrekning bli foreslått presiserende forskriftsendringer. Det kan også bli tatt opp forslag om endring av ulike forskriftsbestemmelser om etablering av kontinuitetsmekanismer for overdragende selskap ved omorganiseringer som gjennomføres etter 26. mars 2004. Det vil bl.a. bli vurdert innstramminger i form av endrede vilkår om skatteplikt knyttet til realisasjon av vederlagsaksjer som tildeles overdragende selskap som er omfattet av fritaksmetoden, i forbindelse med skattefri omdanning av virksomhet til aksjeselskap, jf. skattelovforskriften § 11–20.»

Departementet har senere ikke kommet tilbake til ovennevnte spørsmål i generell form, og det er ikke fremmet generelle forslag om lov- eller forskriftsendringer. Dette skyldes bl.a. at behovet for slike regelendringer er påvirket av senere forslag om utvidelse av fritaksmetodens objektsbegrensning, jf. NOU 2005: 2 Uttaksutvalget, Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) avsnitt 1.8.1 og ny bokstav e til skatteloven § 2–38. I forbindelse med ikraftsetting av del-

takermetoden er det også vedtatt at fritaksmetoden skal omfatte realisasjon av andeler i deltakerlignede selskaper med virkning fra 2006, jf. endringslov 17. juni 2005 nr. 74.

Noen generelle standpunkter med hensyn til konsekvenser av fritaksmetoden er imidlertid kommet til uttrykk i en publisert departementsuttalelse av 7. februar 2005, inntatt i publikasjonen Utv. 2005 s. 373. På forespørsel fra berørte skattytere har departementet avgitt konkrete tolkningsuttalelser om hvordan fastsatte lempningsvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden, er å forstå. Konsekvensene av den innførte fritaksmetoden for transaksjoner som gjennomføres etter 26. mars er dessuten kommet til uttrykk ved departementets stillingtaken til konkrete lempningssøknader for slike tilfeller.

Konsekvensene av fritaksmetoden for fastsatte fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden, vil bli søkt belyst i tilknytning til de ulike kategorier saker som beskrives nedenfor. Tilsvarende vil konsekvensene av fritaksmetoden for grunnlaget for fritak og for fastsetting av vilkår angående transaksjoner som gjennomføres etter innføring av fritaksmetoden, bli belyst i den utstrekning slik «ny» praksis ble etablert i 2004.

Om de videre planene for nærmere regulering, vises til avsnitt 29.6.

29.3 Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

29.3.1 Generelt om praksis

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11–21 tredje ledd supplerer de generelle reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11–21 første ledd, jf. fsfin § 11–21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der overføringen av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. Departementet har behandlet 18 søknader. 17 av disse sakene gjaldt fritak for gevinst ved konvertering av såkalt fusjons- eller fisjonsfordring til aksjekapital. Alle søknadene ble innvilget.

29.3.2 Konvertering/realisasjon av fordringer etablert ved konsernfusjoner/fisjoner

29.3.2.1 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden

Bakgrunn og innhold i fritakspraksis

Søknadene vedrørende konvertering av fordringer som nevnt, har sin bakgrunn i at aksjelovene åpner for at det i forbindelse med fusjon og fisjon i konsern kan ytes vederlag i aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Etter aksjeloven kan slike konsernfusjoner/fisjoner gjennomføres etter en fordringsmodell. I slike tilfeller etablerer morselskapet en fordring på datterselskapet med regnskapsmessig verdi/pålydende tilsvarende den egenkapital det overtakende datterselskap blir tilført. Slike konsernfusjoner/fisjoner kan gjennomføres uten skattlegging etter reglene i skatteloven §§ 11–1 til 11–10. Ut fra en tolkning av kravet i skatteloven § 11–7 første ledd om skattemessig kontinuitet for overtakende selskap ved fusjoner/fisjoner, legger departementet til grunn at skattemessig inngangsverdi på fordringen skal være lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen/fisjonen. Den skattemessige inngangsverdi fastsettes uavhengig av fordringens pålydende. Realisasjon av fordringen, herunder konvertering til aksjekapital i datterselskapet, utløser skatteplikt for gevinst på fordringen på kreditorselskapenes hånd, uavhengig av fordringens næringstilknytning. Motsvarende har departementet lagt til grunn at det også på debitorselskapets hånd foreligger skatteplikt for gevinst (og fradragsrett for tap) ved konvertering av fordringer som nevnt, jf. også departementets uttalelse av 16. september 2003 inntatt i Utv. 2003 s. 1282. Det er slike fordringsgevinster de aktuelle søknader gjelder.

Søknadene om skattefritak for kreditors gevinst ved konvertering av fordringer som nevnt, er innvilget etter skatteloven § 11–21 tredje ledd. Det er fastsatt vilkår om skattemessig kontinuitet, slik at inngangsverdien på de aksjene som mottas ved konvertering av fordringen, settes lik den skattemessige inngangsverdi på fordringen. Videre at tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs i datterselskapet. Når det innvilges skattefrihet slik at morselskapet ikke skattlegges for gevinst ved konverteringen, er det satt vilkår om at debitorselskapet heller ikke kan kreve tapsfradrag.

Søknader om fritak for gevinst hos debitor ved konvertering av fordringer, er blitt innvilget på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på aksjene

kreditorselskapet mottar ved konverteringen, settes lik fordringens pålydende fratrukket den fritatte gevinsten på debitors hånd. Tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløpet som kan anses som innbetalt aksjekapital, herunder overkurs. Videre blir det satt vilkår om at konverteringen ikke har andre skattemessige konsekvenser for kreditorselskapet.

Konsekvenser av den senere innførte fritaksmetoden

Som konsekvens av fritaksmetoden, vil fastsatte vilkår om skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjer mottatt ved konvertering av fusjons/fisjonsfordringer som nevnt, ikke lenger gi grunnlag for gevinstbeskatning ved mottakende morselskaps realisasjon av vederlagsaksjene. Dette gjelder uansett om den forutgående konsernfisjon eller -fusjon innebar overføring bare av aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden eller også av andre typer eiendeler. De fastsatte vilkår om særskilt fastsetting av inngangsverdi på vederlagsaksjene, vil bare ha betydning i forhold til overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38.

29.3.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden

Departementet har bl.a. i en publisert uttalelse av 7. februar 2005, lagt til grunn at innføring av fritaksmetoden ikke endrer de utgangspunkter for den skattemessige behandling av fusjons/fisjonsfordringer som er angitt i forrige avsnitt.

Tilsvarende vil det også etter innføring av fritaksmetoden være behov for skattefritak for skattytere som ikke ønsker de skattemessige konsekvenser konvertering/realisasjon av fusjons- eller fisjonsfordringer vil medføre etter de alminnelige regler.

Etter innføring av fritaksmetoden har departementet videreført skattefritakspraksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd for disse tilfellene, men har funnet det nødvendig å justere de vilkårene som fastsettes ved konvertering av fusjons- og fisjonsfordringer i forhold til de som er angitt over. Etter den endrede praksis skal realisasjon av vederlagsaksjene tildelt ved konverteringen utløse beskatning av en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst ved konverteringen, dvs. differansen mellom skattemessig inngangsverdi på fordringen og virkelig verdi på tildelte vederlagsaksjer. Dobbeltbeskatning tilsiktes unngått ved fastsetting av vilkår etter mønster av tilsvarende regler i fsfin § 11–21. På den ene side fastsettes at den latente skatteplikt ved realisasjon av vederlagsaksjene kan nedjusteres med eventuell skattepliktig gevinst hos overtakende datterselskap ved realisasjon av eiendeler overført ved den forutgående konsernfusjon/fisjon. På den andre side fastsettes at i den utstrekning den latente skatteplikt på vederlagsaksjene blir utløst ved realisasjon, kan datterselskapet foreta forholdsmessig oppskrivning av den skattemessige inngangsverdi på overførte eiendeler med det skattlagte beløp. Som etter tidligere praksis skal innbetalt aksjekapital, herunder overkurs på de tildelte vederlagsaksjer, maksimalt tilsvare den skattemessige inngangsverdi på den realiserte fusjonsfordringen.

29.3.3 Andre fritaksvedtak etter skatteloven § 11–21 tredje ledd

Før innføring av fritaksmetoden ble det innvilget samtykke etter § 11–21 tredje ledd i en sak som gjaldt gevinstbeskatning for et utenlandsk selskap ved overføring av selskapets virksomhet ved norsk filial (registrert i enhetsregisteret som NUF), til heleid norsk datterselskap mot vederlag i aksjer og fordring i det mottakende norske selskap. Departementet samtykket blant annet under henvisning til uttalelser fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1995 s. 478 og Utv. 2002 s. 887 om at skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser gir grunnlag for en viss utvidet anvendelse av reglene i skatteloven § 11–21 om skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper, jf. fsfin § 11–21.

Det ble forutsatt at anvendelse av skatteloven § 11–21 i slike tilfeller, krever at samtlige vilkår i fsfin §§ 11–21-1 til 11–21-10 må være oppfylt. I tillegg ble forutsatt at det utenlandske overdragende selskapet pålegges den betingede skatteplikt i Norge som følger av fsfin § 11–21-10 (det såkalte konsernbruddvilkåret) uavhengig av selskapets skatteplikt til Norge på annet grunnlag. Styret i det overdragende selskapet må overfor det likningskontor som ligner filialen i Norge, akseptere denne skatteplikten. Det utenlandske selskapet må overfor norske ligningsmyndigheter fremlegge en verdsettelse av filialens aktiva og passiva, samt en beregning som viser den gevinst som ellers ville blitt utløst ved transaksjonen (dvs. «den fritatte inntekten» jf. fsfin § 11–21-10).

Departementet legger til grunn at fritaksmetoden ikke har betydning for vilkår fastsatt i henhold til vedtak som angitt foran, men viser til følgende generelle uttalelse av 14. januar 2005, inntatt i Utv. 2005 s. 373 om betydningen av fritaksmetoden i forhold til det såkalte konsernbruddvilkåret etter fsfin § 11–21:

«Departementet vil dessuten bemerke at innføring av fritaksmetoden for beskatning av aksjeinntekter i selskapssektoren, jf. skatteloven § 2–38 vedtatt ved lov 10. desember 2004 nr. 77, også kan ha betydning for overdragende selskaps latente skatteplikt etter fsfin § 11–21-10, jf. § 11–21-1. Dette gjelder i den utstrekning den latente skatteplikt for overdragende selskap er etablert ved konsernintern overføring gjennomført før 26. mars 2004 som knytter seg til fritatt inntekt ved overføring av aksjer mv. som er blitt skattefri hos overtakende selskap ved innføring av fritaksmetoden. Departementet legger til grunn at innføring av fritaksmetoden innebærer at det ikke lenger knytter seg latent inntektsskatteplikt ved konsernbrudd etter fsfin § 11–21-10, for «fritatt inntekt» som knytter seg til forutgående overføring av aksjer mv. som er omfattet av fritaksmetoden. Departementet antar imidlertid overdragende selskaps betingede skatteplikt knyttet til overførte aksjer mv. fortsatt må bli å legge til grunn som midlertidig forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i forhold til korreksjonsinntektsreglene i skatteloven § 10–5 så lenge overtakende selskap har de overførte aksjer i behold i forhold til overgangsregel D til skatteloven § 2–38. Den midlertidige forskjell som nevnt vil være maksimert til differansen mellom skattemessig inngangsverdi og den regnskapsmessig verdsettelse av de overførte aksjer mv. på overtakende selskaps hånd.»

29.4 Praksis etter skatteloven § 11–22

29.4.1 Innledning

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter skatteloven § 11–22 inndelt i ulike grupper. I avsnitt 29.4 behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge og transaksjoner mellom parter hjemmehørende i Norge. I avsnitt 29.5 gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene. For ordens skyld nevnes at det ikke har vært behandlet noen saker etter bestemmelsen i skatteloven § 11–22 fjerde ledd om skattefritak for mottatt tilskudd til strukturrasjonalisering eller lignende.

29.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap

29.4.2.1 Generelt

Det var 6 saker i denne gruppen, hvorav en søknad ble avslått. Avslagsgrunnen var blant annet at overføringen var gjennomført før søknaden ble fremmet, og at omorganiseringen vil kunne gjennomføres uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede bestemmelsene i forskrift til skatteloven §§ 11–20-1 flg, jf. skatteloven § 11–20. De øvrige fem saker ble innvilget. To av sakene relaterte seg til kraftsektoren. En av disse sakene var foranlediget av et pålegg fra Norges vassdrags- og energidirektorat om å omorganisere virksomheten i samsvar med de krav som stilles til et energikonsern. Dette innebar at konsernet måtte omorganiseres slik at et kraftproduserende selskap ikke samtidig eier aksjer i et selskap som driver monopol/nettvirksomhet. Den andre saken gjaldt en flerleddet omorganiseringsrekke med sikte på å samle kraftproduksjonen i flere kraftselskaper i ett selskap.

29.4.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden

Det tilfellet hvor vilkårene for skattefritak ble ansett oppfylt, gjaldt et selskaps innskudd av aksjer i et annet selskap mot vederlag i aksjer. I samsvar med langvarig praksis ble det fastsatt vilkår om skattemessig kontinuitet både for overdragende og overtakende part. Det vil si at de skattemessige verdier og ervervstidspunkt på de overførte eiendeler videreføres hos det overtakende selskap, og at overførte skattemessige nettoverdier også blir skattemessig inngangsverdi på de aksjer som mottas som vederlag til overdragende foretak. Eventuell tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte, skal skattlegges som utbytte.

For vilkår fastsatt som angitt ovenfor, vil den senere vedtatte fritaksmetoden få betydning i to retninger. Dersom transaksjonen innebar overføring av aksjer mv. som etter de fastsatte fritaksvilkårene skal behandles med skattemessig kontinuitet, vil de overførte aksjer mv. kunne realiseres skattefritt av det mottakende selskap som er omfattet av fritaksmetoden. Dersom overdragende part var et selskap omfattet av fritaksmetoden, vil mottatte vederlagsaksjer ved transaksjonen etter innføring av fri-

taksmetoden kunne realiseres skattefritt. Fritaksvilkår om skattemessig inngangsverdi for overførte aksjer og for utstedte vederlagsaksjer, vil imidlertid bli å legge til grunn i forhold til overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38.

29.4.2.3 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden

Fire av vedtakene gjaldt omorganiseringer som forutsetningsvis ville bli gjennomført etter innføring av fritaksmetoden. I det vesentlige gjaldt sakene overføring av aksjer e.l. i et norsk selskap til et annet norsk selskap mot vederlag i aksjer. Det ble fastsatt vilkår på lignende måte som angitt ovenfor, dvs. med kontinuitetsvilkår både for overtakende og overdragende part. Et av tilfellene gjaldt overføring av aksjer dels fra personlige aksjonærer og dels fra selskapsaksjonærer. Som konsekvens av fritaksmetoden ble det presisert at de særskilt fastsatte vilkår om skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjer tildelt overdragende selskapsaksjonærer, bare skulle legges til grunn i forhold til overgangsreglene til skattereformen, jf. overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38. Tilsvarende ble angitt at vilkår om videreføring av skattemessig inngangsverdi på overførte aksjer hos mottakende selskap, bare ville ha betydning i forhold til overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38.

I den utstrekning selskapene i disse tilfellene velger å påberope seg vedtaket i stedet for å bli behandlet etter de alminnelige regler, herunder fritaksmetoden, vil vedtaket ha effekt slik at overdragende selskap slipper å beregne ikke skattepliktig aksjegevinst realisert i tiden 26. mars til 31. desember 2004 med virkning i forhold til overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38.

En av sakene (i kraftsektoren) gjaldt en konsernintern overføring av deler av et selskaps virksomhet (ikke aksjer mv. omfattet av fritaksmetoden) til et annet selskap mot vederlag i aksjer. Samtykke ble gitt på vilkår om at overtakende selskap viderefører skattemessige verdier mv. knyttet til det overførte og at realisasjon av vederlagsaksjer utstedt til overdragende selskap skulle utløse beskatning av en forholdsmessig andel av den samlede gevinst overføring av virksomheten i utgangspunktet hadde utløst. Det ble videre satt vilkår som forhindrer dobbelbeskatning mellom overdragende og overtakende selskap etter tilsvarende regler som er fastsatt i fsfin § 11–21 om skattefri konserninterne overføringer.

29.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter

29.4.3.1 Generelt

I 2004 ble det tatt stilling til tre saker vedrørende skattefrihet for gevinst ved overføring av aksjer, eiendom eller virksomhet mot kontantvederlag. To av sakene ble avslått.

Den ene saken gjaldt en organisasjons planlagte salg av en eiendom til en ekstern kjøper. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at det foreligger lang og fast praksis for at lovens vilkår ikke anses oppfylt dersom det ved transaksjonen ytes kontantvederlag som overstiger 20 prosent av det totale vederlaget. Dessuten ble det pekt på at fritaksbestemmelsen i skatteloven § 11–22 var myntet på næringsvirksomhet.

Den andre saken gjaldt søknad om fritak for beskatning som følge av overføring av en ideell andel av et tingsrettslig sameie i fast eiendom mot kontantvederlag i tilknytning til forestående oppløsning av sameiet ved naturaldeling. Hensikten var å seksjonere eiendommen i en boligdel som skulle eies av et borettslag, og i en forretningsdel som skulle eies av et aksjeselskap eiet av borettslaget. Avslaget ble begrunnet med at det etter praksis normalt ikke gis skattefritak hvor vederlaget ved realisasjonen er kontanter, og at dette også gjelder (tilleggs)vederlag i annen form enn eierandeler i overtakende foretak ved fisjons eller fusjonslignende transaksjoner som de samlede transaksjoner vedrørende sameiet måtte sammenlignes med.

29.4.3.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden

Den ene saken hvor samtykke ble innvilget, gjaldt et norsk selskap som planla realisasjon av aksjer i et utenlandsk selskap mot kontantvederlag. Realisasjonen skulle gjennomføres etter 26. mars 2004. Etter en konkret vurdering og på særskilte vilkår om reinvestering av gevinsten ble lempningsvedtak avgitt under forutsetning av at fritaksmetoden ikke ble vedtatt. Ettersom fritaksmetoden senere ble vedtatt, vil den planlagte realisasjon av aksjer i ovennevnte sak ikke utløse gevinstbeskatning som forutsatt, og grunnlaget for lempningsvedtaket falt bort. Realisasjon av aksjene innen 31. desember 2004 vil imidlertid ha effekter ved senere utdelinger fra det overdragende selskap etter overgangsregel C til skatteloven § 2–38.

29.4.4 Omdanning

29.4.4.1 Generelt

Departementet har behandlet to søknader om skattefri omdanning, dvs. overføring av eiendeler mv. i forbindelse med endring av et foretaks organisasjonsform, i medhold av skatteloven § 11–22. En av søknadene ble avslått. Den gjaldt omdanning av et deltakerlignet partrederi til aksjeselskap. Avslaget ble begrunnet med at det etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 11–20-3 kreves at det mottakende, nystiftede selskap må etableres med positive, ligningsmessige verdier. Dette vilkåret var ikke oppfylt.

29.4.4.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden

Den søknaden som ble innvilget, gjaldt omdanning av et gjensidig forsikringsselskap til aksjeselskap. Omdanningen skulle gjennomføres etter 26. mars 2004. Departementet samtykket i fritak for gevinstbeskatning ved det gjensidige selskaps overføring av virksomhet til aksjeselskapet, og at skatteposisjoner, herunder fremførbart underskudd, ubenyttet godtgjørelsesfradrag, gevinst- og tapskonti og differansesaldi, overføres uten beskatning, jf. de særlige regler i skatteloven § 11–22 tredje ledd siste punktum. Det ble samtykket i at medlemmer som ikke er skattefrie institusjoner, men som omfattes av fritaksmetoden som subjekt, fritas fra eventuell skatteplikt ved realisasjon av medlemskap med tilhørende egenkapitalinnskudd. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige verdier og ervervstidspunkt på eiendelene som overføres fra det gjensidige selskap videreføres hos aksjeselskapet. Videre ble det satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene settes lik skattemessig nettoverdi av den virksomhet som overføres. Dette vilkår skulle tillegges effekt i forhold til overgangsregel C og D til skatteloven § 2–38, men innebar ingen latent gevinstbeskatning ved selskapets senere realisasjon av vederlagsaksjene.

29.4.5 Andre søknader etter § 11–22

Departementet avslo en søknad om fritak for gevinstbeskatning på deltakernes hånd. Beskatningen ble utløst ved en planlagt oppløsning av ansvarlig selskap, jf skatteloven § 10–44 som ledd i en større omorganisering av en selskapsgruppe. Begrunnelsen for avslaget var at omorganiseringen hovedsakelig bare ville ha administrative konsekvenser, og dermed ikke oppfylte lovens krav om at omleggingen må medføre rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster. Det ble også bemerket at fritaksmetoden innebærer at aksjeselskapsdeltakere i et ansvarlig selskap er fritatt for aksjegevinst som innvinnes indirekte gjennom det deltakerlignede selskapet. Den ønskede omstruktureringen kan gjennomføres uten beskatning av aksjene etter de generelle reglene. Skattereglene var således ikke et hinder for den ønskede omleggingen.

Departementet behandlet en søknad som bl.a. gjaldt samtykke til skattefritak i forbindelse med en planlagt utdeling av et selskaps aksjer i et datterselskap til selskapets aksjonærer som etter regler før innføring av fritaksmetoden ville utløse uttaksgevinst for selskapet. Utdelingen skulle skje etter 26. mars 2004. Under forutsetning om at fritaksmetoden ikke skulle bli vedtatt, slik at skatteplikten kunne bli aktuell, ble det gitt skattefritak blant annet på vilkår om at gevinsten som utløses på selskapets hånd ved utdeling av selskapets A-aksjer i datterselskapet forfaller forholdsmessig til beskatning dersom selskapet realiserer B-aksjer i datterselskapet.

Vedtakelsen av fritaksmetoden innebar at grunnlaget for vedtaket bortfalt, da utdelingen ville bli skattefri i medhold av fritaksmetoden. Den skattefri uttaksgevinst ved foretatt utdeling i tiden 26. mars til 31. desember 2004 ville imidlertid omfattes av overgangsregel C til § 2–38.

29.5 Transaksjoner med virkning over landegrensene

29.5.1 Innledning

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere individuelle fritak i medhold av skatteloven § 11–22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Fritak er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket. Med virkning fra 26. mars 2004 vil norske selskaper som omfattes av fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2–38, være unntatt fra gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjer mv. som omfattes av metoden.

Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene.

29.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet

29.5.2.1 Generelt

Det har vært 6 saker vedrørende overføring av samtlige aksjer i norske selskaper fra norske selskaps- og/eller personlige aksjonærer til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap (konserndannelse i utlandet). Det ble gitt samtykke i alle sakene. Ettersom departementet gir samtykke til planlagte transaksjoner, er det på vedtakstidspunktet ikke alltid klart om eller når de fremlagte planer faktisk blir gjennomført. Vedtak kan således ha blitt truffet under forutsetninger og på vilkår som om fritaksmetoden ikke ville få betydning for vedkommende transaksjon.

29.5.2.2 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført før innføring av fritaksmetoden

Bakgrunn og innhold i fritakspraksis

Ettersom de aksjetransaksjoner som her er aktuelle, i utgangspunktet ville utløse skatteplikt både for personlige og selskapsaksjonærer, har det i vedtakene ikke vært nødvendig å skille mellom de to typer skattesubjekter. I disse sakene er det i samsvar med tidligere års praksis, satt vilkår om at overdragende norske aksjonærer skal videreføre skattemessig inngangsverdi mv. på de overførte aksjer som inngangsverdi på vederlagsaksjene i det utenlandske selskap. I tillegg settes særlige vilkår som anses nødvendige for å sikre det norske skattefundamentet. Et standardvilkår er at gevinst ved senere realisasjon av mottatte vederlagsaksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. For det tilfellet at norske aksjonærers eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer etter skatteavtalen med vedkommende land vil være skattepliktig der, suppleres vilkåret om skattlegging i Norge uten fradrag for utenlandsk skatt, normalt med et vilkår om at den gevinst som fritaksvedtaket gjelder, tilsvarende skal forfalle til betaling.

Videre settes vilkår om at vederlagsaksjene skal anses realisert for aksjonærer som skal ta fast opphold i utlandet, jf. skatteloven § 2–1, eller som ikke lenger er hjemmehørende i riket, jf. skatteloven § 2–2. Dersom aksjonærene realiserer sine vederlagsaksjer etter at de har tatt fast opphold i utlandet, vil norske skattemyndigheter bare ha tidsbegrenset beskatningshjemmel for en eventuell gevinst ved realisasjonen av disse vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd. Kontrollmulighetene vil være ytterligere begrenset. Vilkåret anses derfor nødvendig for å sikre at gevinster ikke blir endelig skattefrie. Departementet har i et fåtall saker åpnet for at dette vilkåret kan frafalles mot at det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet i form av garanti fra bank, forsikringsselskap eller tilsvarende uavhengig institusjon.

I fritakspraksis som bare berører norske skattytere, blir det gjennomgående stilt vilkår om at mottakende part skal videreføre overdragende parts skattemessige inngangsverdier mv. på det overførte, herunder overførte aksjer. I de her aktuelle tilfeller hvor mottakende part er et utenlandsk selskap uten filial eller annet grunnlag for beskatning til Norge, har det vært nødvendig å gjøre unntak fra dette utgangspunkt. I stedet for det vanlige kontinuitetskrav for mottakende selskap om videreføring av skattemessige inngangsverdier mv, har det i slike tilfeller normalt blitt stilt vilkår om at dersom det mottakende utenlandske selskap ikke lenger eier minst 90 pst. av aksjene i det overførte selskap (konsernbrudd), vil den fritatte inntekt i sin helhet komme til beskatning hos den overdragende skattyter som vil være skattepliktig til Norge. Styret i det norske selskapet må i slike tilfeller avgi erklæring om at styret forplikter seg til å informere departementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt.

Konsekvenser av fritaksmetoden

Fastsatte vilkår om fremtidig gevinstbeskatning ved realisasjon av vederlagsaksjer basert på vilkår om særregulering av aksjenes skattemessige inngangsverdi, vil ikke lenger gi grunnlag for gevinstbeskatning av selskapsaksjonærers realisasjon av aksjene. Fastsatte vilkår om inngangsverdi på vederlagsaksjene vil imidlertid kunne få betydning også for selskapsaksjonærene etter overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38. Departementet har for øvrig lagt til grunn at fastsatte vilkår om at den betinget fritatte gevinst skal komme til beskatning hos overdragende aksjonær vil falle bort som følge av fritaksmetoden, dersom det ikke lenger foreligger konserntilknytning mellom det overtakende utenlandske selskap og det overførte norske selskap. Dette gjelder både for overdragende personlige aksjonærer og for selskapsaksjonærer.

For overdragende personlige, aksjonærer, vil

fritaksmetoden ikke påvirke innholdet i de fastsatte vilkår for transaksjoner gjennomført før 26. mars 2004.

29.5.2.3 Fritaksvilkår for transaksjoner gjennomført etter innføring av fritaksmetoden

De aktuelle saker har i all hovedsak dreiet seg om overføring av aksjer både fra norske, personlige aksjonærer og fra selskapsaksjonærer.

I alle tilfellene er det i utgangspunktet fastsatt vilkår tilsvarende de som er angitt i avsnitt 29.5.2.2. Som konsekvens av fritaksmetoden vil vilkår om senere gevinstbeskatning ved realisasjon av vederlagsaksjer i det mottakende, utenlandske holdingsselskap falle bort for overdragende selskapsaksjonærer. I noen av vedtakene er det presisert at dersom selskapsaksjonærene påberoper seg vedtaket, vil vilkårene om skattemessig inngangsverdi på mottatte vederlagsaksjer ha betydning i forhold til overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38.

For øvrig er det også presisert at vilkår om beskatning av overdragende aksjonærer ved konsernbrudd mellom det overførte norske selskap og dets utenlandske holdingsselskap, vil falle bort ved innføring av fritaksmetoden. Dette gjelder både overdragende personlige aksjonærer og selskapsaksjonærer. For personlige aksjonærer vil de øvrige vilkår fastsatt i vedtakene ikke bli påvirket av den innførte fritaksmetoden.

29.5.3 Andre typer transaksjoner over landegrensene

Departementet har samtykket i skattefritak i to saker som gjaldt ombytte av norsk aksjeselskapers aksjer i utenlandske selskaper (henholdsvis svensk og britisk) mot vederlag i aksjer i annet utenlandsk eierselskap. I begge sakene var det sannsynlig at transaksjonene ble gjennomført etter 26. mars 2004. Det ble fastsatt vilkår som i all hovedsak tilsvarer de vilkår som er angitt i avsnitt 29.5.2.2. Dersom de selskapsaksjonærer som omfattes av vedtakene påberoper seg vedtaket etter vedtakelsen av fritaksmetoden, vil virkningen bli som angitt i avsnitt 29.5.2.3.

Videre er det behandlet en søknad om skattefritak fra et utenlandsk selskaps norske filial i forbindelse med overføring av filialens virksomhet til en filial i Norge eiet av det utenlandske selskaps morselskap. Det ble samtykket på vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler og den virksomhet som overføres videreføres hos den overtakende filial, som også trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overdratte.

29.6 Departementets vurderinger

Det fremgår av gjennomgangen foran at innføring av fritaksmetoden for aksjebeskatning i selskapssektoren vil innebære at behovet for skattefritak i noen av de aktuelle sakskategorier, helt eller delvis vil falle bort. Dette gjelder særlig sakene om overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er omfattet av fritaksmetoden, herunder sakene om konserndannelser i utlandet. I den utstrekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er omfattet av fritaksmetoden, vil transaksjonene etter utløp av virkningstiden for overgangsregel B, C og D til skatteloven § 2–38, ikke lenger ha skattekonsekvenser med behov for skattefritak. Hvor overdragende part er personlige aksjonærer vil skattefritak fortsatt være aktuelt også i slike tilfeller. Ved ulike transaksjoner som innebærer realisasjon av andre type objekter enn aksjer mv som omfattes av fritaksmetoden, vil det fortsatt være behov for individuelle skattefritaksvedtak i den utstrekning transaksjonsformen ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kap. 11. Som det fremgår vil det også fortsatt være behov for skattefritak etter skatteloven § 11–21 tredje ledd ved konvertering/realisasjon av fordringer etablert ved forutgående konsernfusjoner- eller fisjoner. Denne type saker har i flere år utgjort en relativt stor andel av de samlede fritakssøknader.

Departementet har i tidligere orienteringer til Stortinget uttalt at skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling i størst mulig grad bør lovfestes, og at en har som mål å foreta en bred lovregulering av fritakspraksis. Grunnlaget for dette arbeid er nå til dels blitt vesentlig endret som følge av innføring av fritaksmetoden og av den forestående iverksetting av deltaker- og aksjonærmodellen fra 2006. Det videre arbeid vil kreve at det høstes erfaring med de nye reglene.

30 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst.S. nr. 41 (1995–1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen fremlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–1997) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelser også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2005.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv.
- lov om endring 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 endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

---

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 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.
- lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv.
- lov om endring 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 endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift av arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

I

§ 20 første ledd innledningen skal lyde:

Med de unntak som følger av annet og tredje ledd i denne paragraf, *§ 20 A* og av § 21, forfaller avgiften til betaling med følgende frister, regnet fra det tidspunkt da rådigheten over midlene i henhold til §§ 9 og 10 skal ansees ervervet:

Ny § 20 A skal lyde:

§ 20 A Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil syv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 20. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn syv år kan denne senere utvides til inntil syv år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når følgende vilkår er oppfylt:

a) Enkeltpersonforetaket eller selskapet må oppfylle kravene som stilles til små foretak etter regnskapsloven § 1–6 i det siste årsregnskap før rådighetsåret; og

b) overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer må umiddelbart før overdragelsen eie direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av § 11 A legges verdien etter § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdier som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdier beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de motatte vederlagsaksjer eller – andeler. Overføres enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6)Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

§ 22 første ledd første punktum skal lyde:

Oversitter den avgiftspliktige eller testamentfullbyrderen den forfallstid som følger av §§ 20, *20 A* eller 21, plikter han å svare forsinkelsesrenter.

§ 27 nytt fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i § 20 A plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 20 A femte ledd.

§ 32 nytt fjerde ledd skal lyde:

Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 20 A.

§ 33 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til §§ *20 A* eller 21.

§ 33 a første ledd skal lyde:

Krav på avgift etter denne lov foreldes etter 10 år. Fristen regnes fra det tidspunkt avgiften forfaller til betaling ifølge § 20 første eller annet ledd, *§ 20 A* eller § 21.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten, jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10, går over 1. januar 2006 eller senere.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

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

I

§ 5 a annet ledd nr. 2 skal lyde:

2. romutleie i hotellvirksomhet og lignende virksomhet, utleie av fast eiendom til camping samt yrkesmessig utleie av hytter, ferieleiligheter og annen fritidseiendom,

§ 5 b første ledd nr. 5 første punktum skal lyde:

Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøyelsesparker, *opplevelsessentra og dansetilstelninger med levende musikk.*

§ 5 b første ledd nr. 10 oppheves.

II

§ 5 b annet ledd nytt fjerde, femte og sjette punktum skal lyde:

Unntaket i første ledd nr. 1 omfatter også utleie av utstyr, tilgang til pasientportefølje og lignende mellom selvstendig næringsdrivende helsepersonell der begge yter helsetjenester eller helserelaterte tjenester. Unntaket omfatter også utleie fra virksomhet eiet av næringsdrivende utøvere av helsetjenester eller helserelaterte tjenester til bruk i deres helsetjenestevirksomhet. Det samme gjelder slik utleie fra offentlig helsetjeneste til selvstendig næringsdrivende utøver av helsetjenester.

III

§ 63 første ledd punktum skal lyde:

Det skal ikke betales avgift ved innførsel av varer som nevnt i *§ 5 første ledd nr. 2*, § 5 b første ledd nr. 4 bokstav d, § 16 første ledd nr. 7, 8 og 14 og § 17 første ledd nr. 1.

IV

Endringene under I trer i kraft fra og med 1. januar 2006.

Endringen under II trer i kraft 1. mars 2006.
Endringen under III trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endring:

I

§ 6 ny nr. 5 skal lyde:

5. Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av naturgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf. skatteloven § 13–1. Første punktum gjelder tilsvarende når skattepliktig etter § 5 tar naturgass ut av særskattepliktig virksomhet. Avgitt forhåndsuttalelse kan ikke påklages eller bringes inn for domstolene. Oljeskattekontorets avgjørelse om ikke å avgi forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

Avgitt forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved ligningen hvis den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, og den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ligning der forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan ikke påklages eller prøves for domstol for så vidt gjelder spørsmål som er avgjort ved bindende forhåndsuttalelse.

Departementet kan bestemme at første ledd ikke skal gjelde for enkelte typer naturgass.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Forslag
til lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

I

§ 3–1 annet ledd skal lyde:

I skatteloven unntas fra anvendelse bestemmelsene om vilkår for skatteplikt til riket, om fordeling av beskatningsretten mellom kommuner, om sambeskatning av ektefeller, om minstefradrag og særfradrag, om skipsaksjeselskaper og om skipsallmennaksjeselskaper. Videre unntas §§ 2–30 til 2–32 fjerde ledd, § 6–13 første ledd, § 6–18 til 6–20, §§ 6–42 til 6–44, §§ 6–47 til 6–49, § 6–61, *§ 10–12, § 10–31 første ledd annet punktum, reglene i § 10–34 gjelder bare i forhold til endring av aksjens kostpris, § 10–42 femte til tiende ledd, § 10–44 annet ledd annet punktum,* § 16–10, samt kapittel 15 og 17. Ved anvendelsen av bestemmelsene om gjelds- og gjeldsrentefordeling i skatteloven §§ 4–31 og 6–91

likestilles unntak fra skattlegging på Svalbard etter denne lov med unntak fra skattlegging i Norge etter overenskomst med fremmed stat.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forslag

til lov om endring i lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v.

I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. gjøres følgende endring:

I

§ 1 annet ledd skal lyde:

Skatteplikt etter denne lov faller bort, og avløses av skatteplikt etter skatteloven, når vilkårene i skatteloven § 2–1 annet ledd for å anses som bosatt, er oppfylt. *I inntektsår når artist bosatt i annen EØS-stat ikke anses skattemessig bosatt i riket, kan artisten etter inntektsårets utløp kreve å bli lignet etter skattelovens regler for begrenset skattepliktige.* Trukket skatt etter denne lov § 7 omgjøres *i tilfeller som nevnt i første og andre punktum* til forskudd på skatt etter *skattebetalingsloven.*

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forslag

til lov om endring i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

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

I

§ 23–2 tolvte ledd annet punktum oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Forslag
til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

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

I

§ 2–30 første ledd bokstav e skal lyde:
e. følgende banker mv.:
1. Norges Bank
2. Den Norske Stats Husbank
3. Statens lånekasse for utdanning
4. Statens bankinvesteringsfond
5. Innovasjon Norge
6. Statens investeringsfond for næringsvirksomhet i utviklingsland

§ 2–30 første ledd bokstav g skal lyde:
g. følgende offentlige bedrifter:
1. Petoro a.s.
2. Andelslaget Biblioteksentralen
3. Norsk Tipping A/S
4. Stiftelsen Norsk Rikstoto
5. Regionalt helseforetak og helseforetak

§ 2–30 første ledd bokstav k skal lyde:
k. følgende sikringsfond mv.:
1. Bankenes sikringsfond
2. Samvirkelagenes Garantifond A/L når vedtektene er godkjent av departementet
3. Boligbyggelagenes sikringsfond

II

§ 2–5 nytt tredje ledd skal lyde:
(3) Skatteplikten etter denne paragraf gjelder ikke så langt inntekten er fritatt etter skatteloven § 2–38.

Nåværende § 2–5 tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

III

§ 3–1 åttende ledd annet punktum oppheves.

§ 3–1 åttende ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:
Person som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i den kommunen hvor vedkommende var skattepliktig på utflyttingstidspunktet. Norsk sjømann som faktisk har flyttet fra riket, men som fortsatt er skattemessig bosatt her, anses som bosatt i rederiets kontorkommune dersom vedkommende ble overført til ligning i denne kommunen for inntektsåret 2003 eller tidligere.

§ 4–10 annet ledd første punktum skal lyde:
Verdien av andel i boligselskap som omfattes av *§ 7–3*, settes til andelshavers andel av boligselskapets netto formue.

§ 4–30 annet ledd skal lyde:
(2) Hvis skattyterens formue i en kommune bare består av formue i *egen fritidsbolig,* skal denne formuen ikke tas med i grunnlaget for gjeldsfordelingen så langt skattyteren får dekket gjeldsfradraget i formue i andre kommuner. *Foregående punktum gjelder ikke for utleiehytter.*

Ny § 6–24 skal lyde:
§ 6–24 *Kostnader med tilknytning til skattefri aksjeinntekt mv.*
(1) Det gis fradrag for kostnad som pådras for å erverve inntekt som er fritatt for skatteplikt etter § 2–38.
(2) Det gis likevel ikke fradrag for ervervs- og realisasjonskostnader.

§ 6–90 tredje ledd oppheves.

Nåværende § 6–90 fjerde og femte ledd blir nytt tredje og fjerde ledd.

§ 7–2 annet ledd oppheves.

Nåværende § 7–2 tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd.

§ 7–2 nytt fjerde ledd skal lyde:
(4) Flermannsboliger omfattes ikke av skattefritaket i denne paragraf.

§ 7–10 annet punktum skal lyde:
Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år *det ikke har vært skattepliktig utleieinntekt de siste fem årene.*

§ 9–5 skal lyde:
§ 9–5 Beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av andel i boligselskap

Ved beregning av gevinst eller tap ved realisasjon av andel i boligselskap, jf. *§ 7–3*, tas det hensyn til endring i selskapets gjeld i eierens eiertid etter bestemmelser som fastsettes av departementet.

§ 10–1 annet ledd skal lyde:

(2) Bestemmelsene gjelder ikke for boligselskap som får inntekten fastsatt etter *§ 7–3*.

§ 10–4 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Utenlandsk selskap hjemmehørende i land innenfor EØS anses likestilt med norsk selskap hvis:

a. det utenlandske selskapet tilsvarer et norsk selskap eller sammenslutning som nevnt i § 10–2 første ledd,
b. selskapet er skattepliktig til Norge etter § 2–3 første ledd b og
c. det mottatte konsernbidrag er skattepliktig inntekt i Norge for mottakeren.

Nåværende § 10–4 annet ledd blir nytt tredje ledd.

Ny § 14–72 skal lyde:
§ 14–72 Betinget skattefritak ved skogvern etter naturvernloven

(1) Gevinst av vederlag for vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt jord- eller skogareal, eller til å erverve eller påkoste bygg eller anlegg til bruk i jord- eller skogbruksvirksomhet, eller i annen næring knyttet til slik virksomhet.

(2) § 14–70 tredje, fjerde og åttende ledd gjelder tilsvarende. Ved skogvern etter naturvernloven regnes fristen for reinvestering i tilfelle fra det senere tidspunkt da erstatningen fastsettes.

§ 14–81 første ledd bokstav c nr. 1 oppheves.

Nåværende § 14–81 første ledd bokstav c nr. 2 og nr. 3 blir første ledd bokstav c ny nr. 1 og nr. 2.

IV

§ 2–3 tredje ledd skal lyde:

(3) Person som har hatt skatteplikt etter § 2–1, er skattepliktig for gevinst på aksje og andel i norske og utenlandske selskap som nevnt i § 2–2 annet ledd og § 2–38, som han eier på det tidspunkt bostedskatteplikten til Norge opphører, som om aksjene eller andelene var realisert på dette tidspunktet. Tap gir tilsvarende fradragsrett ved flytting til en stat innenfor EØS. Beskatningen etter første punktum unnlates når slik beregnet gevinst ikke overstiger 200 000 kroner. Skatteplikten bortfaller hvis aksjene eller andelene ikke er realisert innen fem år etter at bostedsskatteplikten til Norge opphørte, eller hvis skattyter blir skattepliktig etter § 2–1 før aksjene er realisert.

§ 2–3 nytt fjerde ledd skal lyde:

(5) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i tredje ledd, herunder om rett til utsettelse med utligningen, gevinstberegning, sikkerhetsstillelse, rentefritak og oppgaveplikt.

§ 2–14 nytt femte ledd skal lyde:

(5) Barn som lignes sammen med foreldre etter reglene i første ledd og som har fått engangserstatning for personskade i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, kan lignes særskilt for formue og avkastning av engangserstatningen. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i foregående punktum.

2–35 annet ledd skal lyde:

(2) For skatt til Svalbard gjelder bestemmelser i egen lov. Ved anvendelse av denne lov skal

a. personer bosatt på Svalbard og selskaper hjemmehørende på Svalbard likestilles med personer som er bosatt i utlandet, eller selskaper som er hjemmehørende i utlandet. Foregående punktum gjelder likevel ikke § 2–38 og § 10–13.
b. § 2–3 tredje ledd gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, med untak for bunnbeløp etter bestemmelsens tredje punktum. Svalbard likestilles med stater innenfor EØS ved anvendelsen av § 2–3 tredje ledd. Det gis fradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt på gevinsten på Svalbard. Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av foregående punktum.
c. personer bosatt på fastlandet og selskaper hjemmehørende på fastlandet ikke ilignes skatt av inntekt og formue som er skattlagt til Svalbard.

Ny § 4–22 skal lyde:
§ 4–22 Skattefrihet for engangserstatning for personskade til barn

(1) Skattyter som fyller 21 år eller mindre i inntektsåret, og som har fått engangserstatning for personskade i henhold til skadeserstatningsloven kapittel 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet såfremt personskaden har ført til minst 50 prosent nedsatt ervervsevne.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

Ny § 5–12 femte ledd skal lyde:

(5) Fordel ved privat bruk av elektronisk kommunikasjon dekket av arbeidsgiver beregnes etter satser som fastsettes av departementet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første punktum.

§ 5–13 første ledd første punktum skal lyde:

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes til 30 prosent av bilens listepris som ny, inntil *et beløp fastsatt av departementet i forskrift,* og 20 prosent av overskytende listepris.

§ 5–15 første ledd bokstav e nr. 1 skal lyde:

1. inntekt om bord på skip i form *av*
   - *verdien* av fritt opphold om bord, *med unntak for fri kost på sokkelinnretning*
   - ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis
   - krigsrisikotillegg opptjent under fart i erklært krigssone,

Ny § 6–14 skal lyde:

§ 6–14 Elektronisk kommunikasjonskostnader

Fradrag for kostnad til elektronisk kommunikasjon reduseres med det beløp som faller på privatbruken. Reduksjonsbeløpet fastsettes etter § 5–16. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 6–32 første ledd skal lyde:

(1) *Minstefradrag fastsettes på følgende måte:*

a. *Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6–31 første ledd a, c, d og annet ledd, gis med 33.5 prosent av summen av slik inntekt. Tilsvarende gjelder for minstefradrag i tidsbegrenset uførestønad, rehabiliteringspenger og attføringspenger.*
b. *Minstefradrag i pensjonsinntekt, jf. § 6–31 første ledd b, gis med 24 prosent av summen av slik inntekt.*
c. *Beregningsgrunnlaget etter bokstav a og b avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 100.*
d. *Stortinget fastsetter nedre og øvre grenser for minstefradrag etter bokstav a og b. Minstefradraget kan likevel ikke overstige inntekten det beregnes av.*
e. *Skattyter som både har inntekt som nevnt i bokstav a og b, skal ha det høyeste fradraget av*
   - *minstefradrag i lønnsinntekt*
   - *summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjonsinntekt med følgende korreksjoner: Nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt settes lik nedre grense for minstefradrag i pensjonsinntekt. Summen av minstefradrag skal ikke overstige øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt. Bokstav d annet punktum gjelder tilsvarende.*

§ 6–50 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Det gis fradrag i inntekt for pengegave til politisk parti som er registrert i henhold til kapittel 2 i lov av 17. juni 2005 nr. 102 om visse forhold vedrørende de politiske partiene (partiloven). Bestemmelsene i fjerde, femte og syvende ledd gjelder slike gaver.

Nåværende § 6–50 tredje til sjette ledd blir fjerde til syvende ledd.

§ 6–50 nåværende femte ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med inntil *15 000* kroner årlig.

§ 6–70 med deloverskrift skal lyde:

Særlige bestemmelser om fradrag for utenlandske arbeidstakere og begrenset skattepliktige

§ 6–70. Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

(1) Skattyter som

a. *etablerer skatteplikt* som bosatt i riket, jf. § 2–1 første ledd, kan *ved ligningen for de to første inntektsårene* kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
b. har begrenset skatteplikt etter § 2–3 første ledd d og annet ledd, kan kreve standardfradrag etter denne paragraf i stedet for ordinære fradrag.
c. har begrenset skatteplikt etter § 2–3 første ledd h, skal ha standardfradrag etter denne paragraf. Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2–3 første ledd h, skal han ha standardfradrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

(2) Standardfradraget utgjør *10* prosent av samme beregningsgrunnlag som minstefradrag, jf. § 6–31. *Fradraget kan ikke settes høyere enn 40 000 kroner.*

(3) Standardfradraget trer i stedet for andre fradrag enn

a. fagforeningskontingent, jf. § 6–20
b. minstefradrag, jf. § 6–30
c. tilskudd til pensjonsordning, jf. § 6–47 a og b
d. særskilt fradrag for sjøfolk, jf. § 6–61.

(4) Valg av standardfradrag må gjelde begge ektefeller.

Ny § 6–71 skal lyde:
§ 6–71. Fradrag for personlig skattyter med begrenset skatteplikt

(1) Personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2–3 kan kreve fradrag som om skatteplikten gjaldt all formue og inntekt etter § 2–1 niende ledd, når skattyteren er bosatt i annen EØS-stat og hele eller tilnærmet hele skattyterens inntekt av arbeid, pensjon eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge. Fradrag for gjeldsrenter begrenses i samsvar med skatteloven § 6–40 fjerde ledd. For ektefeller legges ektefellenes samlede inntekt til grunn ved avgjørelsen av om inntektskravet er oppfylt.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 10–30 skal lyde:

(1) Bestemmelsene i §§ 10–31 til 10–37 gjelder for aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av § 10–1, samt i tilsvarende utenlandske selskaper mv. Bestemmelsen gjelder ikke for aksje i boligselskap som nevnt i § 7–3.

(2) Bestemmelsene i § 10–31 og § 10–32 første ledd får anvendelse på fortrinnsrett til tegning av aksje og tildelingsbevis.

(3) *Bestemmelsene i §§ 10–31 til 10–37 får ikke anvendelse på andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter §6–47 første ledd c når avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Tilsvarende gjelder for andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.*

§ 11–7 fjerde ledd skal lyde:

(4) For deltaker som får høyere eller lavere skattemessig verdi på andel i selskap som nevnt i § 10–40 etter fusjon eller fisjon, skal differansen behandles på samme måte som over- eller underpris ved beregning av inngangsverdi på andel ved realisasjon. Fradragsrammen for kommandittist og stille deltaker, jf. § 10–43 annet ledd, skal også korrigeres for differansen som nevnt i første punktum.

§ 14–1 femte ledd skal lyde:

(5) Går skattyteren over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, skal inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårets avslutning og det nye regnskapsårets begynnelse skattlegges særskilt. *Det gis fradrag for avskrivninger i denne perioden med en forholdsmessig del etter hvor mange påbegynte måneder skattyteren har benyttet det nye regnskapsåret.*

§ 14–6 første ledd første punktum skal lyde:

Det gis fradrag for underskudd som omfattes av § 6–3 første ledd, som skattyteren har hatt i *et* forutgående år.

§ 14–6 annet ledd oppheves.

Nåværende § 14–6 tredje til femte ledd blir annet til fjerde ledd.

§ 14–8 oppheves.

§ 14–9 blir ny § 14–8.

§ 14–43 første ledd bokstav d skal lyde:

d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv. – *25 prosent*

§ 14–70 første ledd bokstav c skal lyde:

c. er en festetomt til bolighus eller fritidshus, og er innløst ved tvang av festeren etter lov om tomtefeste eller opprinnelig festeavtale, eller er avhendet til en fester som kunne krevd tvungen innløsning.

§ 14–70 annet ledd annet til fjerde punktum skal lyde:

Ved innløsning av festet tomt kan det reinvesteres i *erverv av* annen tomt som bortfestes, eller i *erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Dette gjelder likevel ikke bolig- og fritidseiendom. Departementet kan i forskrift gir regler til presisering og avgrensning av reinvesteringsområdet etter annet og tredje punktum.*

§ 14–70 tredje ledd første og annet punktum skal lyde:

Nytt formuesobjekt må være ervervet eller bindende avtale om erverv må være inngått innen utløpet av *det tredje* året etter realisasjonsåret. *Departementet kan i forskrift gi bestemmelser om sikkerhetsstillelse i de tilfeller der reinvestering ikke har funnet sted innen utløpet av året etter realisasjonsåret.*

Nåværende § 14–70 tredje ledd annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 16–10 tredje ledd første punktum skal lyde:

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige *20.000* kroner pr. inntektsår.

V

§ 8–11 første ledd bokstav b skal lyde:

b. skip som driver transport av personell eller forsyninger, taubåter, entreprenørskip eller andre hjelpefartøy i petroleumsvirksomhet,

§ 8–13 tredje ledd skal lyde:

(3) Selskap innenfor ordningen kan ikke ha inntekt som oppebæres ved drift av entreprenørskip, når slik virksomhet omfattes av petroleumsskatteloven § 1.

VI

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med 26. mars 2004.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

VII

Overgangsbestemmelser.

Ved ikrafttredelse av endringene under V § 8–11 gjelder følgende overgangsregel:

1. *Denne overgangsregel gjelder for selskap som trer ut av den særskilte beskatningsordningen i henhold til skatteloven §§ 8–11 til 8–20 fra og med inntektsåret 2006, som følge av at selskapet eier flyttbar innretning til bruk i petroleumsvirksomhet.*
2. *Selskap som nevnt i foregående ledd kan kreve fritak for inntektsskatt av gevinst etter skatteloven § 8–17, så langt gevinst fradras i avskrivningsgrunnlagene for selskapets avskrivbare driftsmidler etter uttreden. Gevinst fordeles til forholdsmessig fradrag i samtlige av selskapets avskrivningsgrunnlag.*
3. *Dersom gevinst overstiger selskapets samlede avskrivningsgrunnlag etter uttreden, skal det overskytende føres på gevinst- og tapskonto.*
4. *Gevinst etter skatteloven § 8–17 kan ikke fradras i avskrivningsgrunnlag for driftsmiddel som eies gjennom et deltakerlignet selskap hvor det også er deltakere utenfor ordningen med skatteplikt til Norge.*

Forslag

til lov om endringer i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endringer:

I

§ 6 fjerde ledd skal lyde:

Krav om kompensasjon medtas i oppgaven for den periode beløpet er registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner eller *bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) eller i forskrift gitt i medhold av loven.*

§ 12 første ledd annet punktum skal lyde:

Bestemmelsene om oppbevaring av *regnskapsmateriale i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)* gjelder også for de som ikke er *bokføringspliktige* etter *bokføringsloven.*

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2006.

Forslag
til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I

Ny § 10–32 skal lyde:

§ 10–32 Avdragsordning ved arv og gave av næringsvirksomhet

(1) Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak og andel eller aksje i selskap omfattet av arveavgiftsloven § 11 A som oppfyller vilkårene i annet ledd, kan arvingen eller gavemottakeren kreve at beregnet arveavgift skal betales i like store årlige avdrag over inntil syv år regnet fra første forfall, uten renter av gjenstående avgiftsbeløp i denne perioden. Første avdrag forfaller på det tidspunkt som følger av § 10–31. Har den avgiftspliktige valgt kortere avdragstid enn syv år kan denne senere utvides til inntil syv år.

(2) Bestemmelsen i første ledd gjelder når følgende vilkår er oppfylt:

a) Enkeltpersonforetaket eller selskapet må oppfylle kravene som stilles til små foretak etter regnskapsloven § 1–6 i det siste årsregnskap før rådighetsåret; og

b) overdrageren eller dennes ektefelle eller samboer (som definert i arveavgiftsloven § 47 A) må umiddelbart før overdragelsen eie direkte eller indirekte minst 25 prosent av aksjene eller andelene i selskapet. Ved avgjørelsen av om dette vilkår er oppfylt, skal man også regne med andeler og aksjer som er eid av overdragers ektefelle eller samboer og arvinger omfattet av arveloven §§ 1 til 3, når disse tidligere var eid av arvelateren eller giveren eller dennes ektefelle eller samboer.

(3) Bestemmelsen i første ledd gjelder for enkeltpersonforetak bare verdier som er knyttet til virksomheten eller virksomhetene i foretaket. Verdien av børsnoterte aksjer, herunder aksjer notert på SMB-listen, derivater og aksjer og andeler omfattet av arveavgiftsloven § 11 A skal ikke regnes som verdier knyttet til virksomhet i enkeltpersonforetak. Ved overføring av aksjer eller andeler som omfattes av arveavgiftsloven § 11 A legges verdien etter arveavgiftsloven § 11 A til grunn.

(4) Hvor arvingen eller gavemottakeren også mottar verdier som ikke faller inn under reglene i første til tredje ledd, skal avdragsordningen gjelde for den del av beregnet arveavgift som etter en forholdsmessig fordeling faller på de nettoverdier som omfattes av første til tredje ledd. Nettoverdiene som omfattes av reglene i første til tredje ledd og andre nettoverdier beregnes ved at arvingens eller gavemottakerens andel av fradrag etter arveavgiftsloven § 15, jf. § 16, som klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra i denne. Fradrag som ikke klart knytter seg til en bestemt eiendel trekkes fra forholdsmessig etter forholdet mellom bruttoverdiene som faller inn under første til tredje ledd og bruttoverdiene som faller utenfor. Ved overføring av enkeltpersonforetak hvor det drives flere atskilte virksomheter skal den del av beregnet arveavgift som faller inn under avdragsordningen fordeles på virksomhetene etter forholdet mellom nettoverdiene knyttet til virksomhetene. Overføres aksjer eller andeler i flere selskaper skal arveavgiften knyttet til aksjene eller andelene fordeles mellom selskapene forholdsmessig etter nettoverdiene knyttet til aksjene eller andelene.

(5) Den rentefrie kreditten knyttet til det enkelte selskapet bortfaller i sin helhet hvis arvingen eller mottakeren dør, gir bort eller realiserer mer enn 50 prosent av de mottatte aksjene eller andelene. For enkeltpersonforetak bortfaller kreditten bare ved død. Realisasjon anses ikke å foreligge i den utstrekning fusjon, fisjon eller annen selskapsomdanning kan gjøres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven og reglene i dette ledd gjelder tilsvarende for de motatte vederlagsaksjer eller – andeler. Overføres enkeltpersonforetak eller aksjene eller andelene i et selskap ved dødsfall og en ektefelle eller en arving, som selv har rett til avdragsordning etter denne paragraf, overtar ansvaret for avdødes avgiftsgjeld, kan vedkommende ektefelle eller arving overta avdødes rettigheter og plikter etter avdragsordningen. Ved arv og gave av eiendeler og rettigheter i enkeltpersonforetak bortfaller den rentefrie kreditten hvis virksomheten på arvingens eller mottakerens hånd i det vesentlige opphører. Når den rentefrie kreditten bortfaller, skal gjenstående avgiftsbeløp betales innen tre måneder.

(6) Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige stiller sikkerhet for avgiften.

§ 11–1 annet ledd skal lyde:

Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

Nåværende § 11–1 annet ledd blir tredje ledd.

§ 11–3 annet ledd skal lyde:

Lov 17. desember 1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m. § 2 annet ledd gjelder tilsvarende.

§ 12–1 tredje ledd annet punktum skal lyde:

For krav på arveavgift løper foreldelsesfristen fra det tidspunktet kravet forfaller til betaling etter §§ 10–31 og 10–32.

§ 16–31 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) Reglene i første til tredje ledd gjelder ikke for avgiftsbeløp omfattet av avdragsordning etter § 10–32.

I § 19–3 nr. 2 om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

§ 1 skal lyde:

Når Stortinget med henvisning til denne loven vedtar særavgifter til statskassen som ikke omhandles i andre lover, fastsetter departementet nærmere bestemmelser om beregning og kontroll. *Gjelder særavgiften etanol til teknisk bruk, fastsetter departementet forskrifter om forbud, produksjon, innførsel, utførsel og omsetning.*

I § 19–3 nr. 5 om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift av arv og visse gaver, gjøres følgende tillegg og endring:

Tillegg:

§ 20 A oppheves.

§ 27 fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i skattebetalingsloven § 10–32 plikter innen tre måneder å melde fra til skattefogden hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. skattebetalingsloven § 10–32 femte ledd.

Endring:

§ 32 første ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10–31 tredje ledd og § 10–32.

II

Denne endringsloven trer i kraft straks.

Vedlegg 1

Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven)

§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.

annet ledd

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 4–20 Fribeløp i kontanter og privat innbo m.v.

første ledd

Personlig skattyters formue i

a. kontanter, sjekker, bankremisser eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner, (Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)
b. privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold

første ledd

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppstå ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansattebetaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

§ 5–15 Skattefri arbeidsinntekt

første ledd

Som inntekt regnes ikke:

bokstav a

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorgansiasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedommende departement,
2. tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

bokstav j

Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskaplig nedergave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond eller lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra fagorgranisasjon til lønnstaker
6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av egent innskudd i laget

7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nr. 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nr. 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

første ledd

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradaget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 12 800 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–44 Trygdedes tilskudd m.v. til forsikrings- og pensjonsordninger

første ledd

Det gis fradrag for

c. premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40 000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette egler om pantsettelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at regler i lov om forsikringsavtaler om begunstigelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale, (Beløpsgrensen i bokstav c ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998)

d) premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den skatteplitkige som følge av at medlemsskap i foretakspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Det samme gjelder innskudd til alderspensjon etter innskuddspensjonsloven § 6–5 første ledd som føge av at medlemsskap i innskuddspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Fradrag etter bokstavene c og d kan ikke samlet overstige 40 000 kroner. (Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

e) premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum.

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

fjerde ledd

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–60 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fiske og fangsten, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk

første ledd

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten om bord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

første ledd

a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygden. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

annet ledd

Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12–16, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned.

tredje ledd

Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførpensjon, tidsbegrenset uførstønad eller uførpensjon etter folketrygden eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 7–2 Utleieinntekt mv.

fjerde ledd

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for utleiehytter.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 7–10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv. jf. § 7–2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år utleieinntekt har vært fritatt for beskatning.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

tredje ledd

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

femte ledd

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 36.000 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradragsgrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 36.000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61.500 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensen i første punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2001. Beløpsgrensen i tredje punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003).

sjette ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på

inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av reineier som har drevet reindriftsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

syvende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 250 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 250 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

åttende ledd

Fradrag etter § 8–1 sjette, sjuende eller åttende ledd kan til sammen ikke overskride 61 500 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere

annet ledd

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

§ 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:

a) Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.
b) Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk

femte ledd

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 gjennom-

snittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 14–83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8–1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

§ 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

annet ledd

Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

tredje ledd

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

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

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

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

a) Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
b) Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 17–10 Begrensning i samlede skatter

første ledd

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal ormuesskatten til staten og dernest formuesskatten til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)