



DET KONGELIGE
FINANS- OG TOLLDEPARTEMENT

Ot prp nr 1

(1998–99)

Skatteopplegget 1999 – Lovendringer

Innhold

0	Innledning	7	3.6.3.4	Konsernbidrag til morselskap	25
1	Standardisering av fradragsreglene for reise mellom hjem og arbeidssted	9	3.6.3.5	Omtale av andre mulige tiltak ved utdelinger fra morselskap innenfor ordningen	25
1.1	Innledning	9	3.6.4	Nærmere om virkningstidspunktet for de foreslåtte endringstiltak	26
1.2	Behandling i Ot prp 1 (1997-98)	9	3.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	26
1.3	Departementets generelle vurderinger og forslag	10	4	Skattlegging av skipsaksjeselskap (reiarlag) som tek del i poolsamarbeid	27
1.4	Ikrafttreden	11	4.1	Innleiing og samandrag	27
2	Sjømannsfrådrag for arbeid i offshoreverksemd	12	4.2	Nærmere om poolsamarbeid	27
2.1	Innleiing	12	4.3	Gjeldande rett	27
2.2	Bakgrunn og gjeldande rett	12	4.4	Departementet sine vurderingar og framlegg	28
2.3	Framlegget i høyringsutkastet	12	5	Rett til aksjer og grunnfondsbevis i arbeidsforhold - endring i skatteloven § 42 trettende ledd	29
2.4	Høyringsinstansane sine merknader ..	13	5.1	Innledning og sammendrag	29
2.5	Departementet sine vurderingar	14	5.2	Departementets vurderingar og forslag	29
3	Innstramminger i rederibeskatningen	16	6	Fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner	31
3.1	Innledning	16	7	Økning av satsen for minstefradraget	32
3.2	Innstramming i fradragsretten for gjeldsrenter	16	8	Økning av nedre grense for trygdeavgift	33
3.3	Økt beskatning ved høy egenkapital ..	18	9	Heving av ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretnings-eiendommer mv	34
3.4	Innføring av skatteplikt for valuta-gevinster	18	10	Endringer i skatteavgivningen som følge av det økonomiske opplegget for kommunesektoren i statsbudsjettet for 1999	35
3.5	Økning av tonnasjeskatten	19	10.1	Innledning	35
3.6	Tiltak for å hindre at beskattet inntekt deles ut uten beskatning, når det er ubeskattet inntekt i selskapet	19	10.2	Statlig inntekts- og formuesskatt fra etterskuddspliktige skattytere	35
3.6.1	Innledning og sammendrag	19	10.2.1	Omlegging av inntektsskatten	35
3.6.2	Speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum slik at ubeskattet inntekt skal anses utdelt før beskattet inntekt	21	10.2.2	Omlegging av formuesskatten	35
3.6.2.1	Bakgrunn for forslaget	21	10.2.3	Behov for videre gjennomgang av skatteregler	36
3.6.2.2	Konsekvenser av å speilvende regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum	22			
3.6.3	Andre tiltak for å sikre at prinsippet om at ubeskattet inntekt skal deles ut først blir effektivt	23			
3.6.3.1	Innledning	23			
3.6.3.2	Utdeling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs	23			
3.6.3.3	Opphevelse av bestemmelsen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 fjerde punktum ..	24			

10.3	Endring av skatteloven § 19 A-2 nr 3 - økning av skattesatsen for naturressursskatt til kommunen	36	15	Endringer i kraftverkbeskatningen	49
			15.1	Endring i skatteloven § 19 bokstav d - fordeling av formue i kraftanlegg mellom kommuner	49
			15.2	Overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr 29 om egedomsskatt (eigedomsskattelova) § 8 mv for kraftverk - fordeling av eiendomsskatt mellom kommuner.	49
11	Vilkårsbunde skattefritak ved innløysing av festetomt	38	15.2.1	Innledning	49
11.1	Innleiing og samandrag	38	15.2.2	Overgangsregel - fordeling av eiendomsskatt mellom kommuner	50
11.2	Gjeldende rett	38	15.3	Endring i skattelova § 37 bokstav a tredje ledd andre og tredje punktum .	50
11.3	Departementet sitt høyringsutkast	38	15.4	Videre arbeid	51
11.4	Departementet sine vurderingar og framlegg	39	16	Tilpasninger i skatte- og avgiftslovgivningen til ny regnskaps- og aksjelovgivning	52
11.4.1	Innløysing av festetomt er ufrivillig realisasjon	39	16.1	Innledning og sammendrag	52
11.4.2	Krav til reinvesteringsobjektet	39	16.2	Orientering om arbeidet med skatte- og avgiftsmessig oppfølging av ny regnskapslov	52
11.4.2.1	Omsyn som ligg til grunn for at det blir stilt krav til reinvesteringsobjektet kontinuitetssynspunktet	39	16.3	Behov for tilpasninger i reglene om skattefri fusjon og fisjon	52
11.4.2.2	Framlegg om nye og meir lempelige krav til reinvesteringsobjektet ved innløysing av festetomt	39	16.3.1	Innledning	52
12	Fradrag for utenlandske arbeidstakere med familie i utlandet	41	16.3.2	Transaksjonsprinsippet som hovedregel ved fusjon og fisjon	52
12.1	Innledning	41	16.3.3	Konsernfusjon og -fisjon etter fordringsmodellen	54
12.2	Gjeldende rett	41	16.3.4	Fisjon med overføring til eksisterende aksjeselskap	55
12.2.1	Generelt	41	16.4	Petroleumsskatteloven § 5 a - videreføring av utbyttebegrensning	55
12.2.2	Utenlandske pendlere	41	16.5	Selskapsskatteloven § 1-6 nr 7 - oppskrivningsfond	56
12.3	Departementets forslag til endringer .	42	16.6	Regnskapsplikt m v for foretak som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk	57
13	Nye skatteregler for arbeidsgiverfinansiert utdanning	43	16.7	Periodisering for deklarerer og innberetning av merverdiavgift og investeringsavgift	57
13.1	Innledning og sammendrag	43	16.7.1	Innledning	57
13.2	Gjeldende rett	43	16.7.2	Gjeldende rett	57
13.3	Departementets vurderinger	44	16.7.3	Departementets merknader og forslag	58
13.3.1	Innledning og hovedhensyn	44	16.8	Redaksjonelle endringer i merverdiavgiftsloven som følge av ny regnskapslov	59
13.3.2	Utdanningens relevans som vilkår for skattefritak	44	17	Endringer i skattebetalingsloven ...	60
13.3.3	Skatteplikt for særlig langvarig utdanning mv	45	17.1	Endring av bestemmelser i skattebetalingsloven som legger myndighet til Kongen	60
13.3.4	Generelt skattefritak for intern utdanning	46	17.1.1	Innledning og sammendrag	60
13.3.5	Ulike typer utdanningsutgifter som skattefritaket kan gjelde for	46			
13.3.6	Endelig vurdering etter høring	47			
13.4	Ikrafttredelse	47			
14	Skattemessige sider av kontantstøtten	48			
14.1	Innledning og bakgrunn	48			
14.2	Departementets vurderinger og forslag	48			
14.2.1	Skattefritak for kontantstøtte	48			
14.2.2	Kontantstøtten og foreldrefradraget ...	48			

17.1.2	Departementets vurderinger og forslag	60	19.3.5	Omdanning fra andelslag, gjensidige selskap, foreninger, stiftelser m m til aksjeselskap	73
17.2	Endringer i skattebetalingsloven som følge av omorganiseringen av Postverket	60	19.3.6	Fusjon og fisjon av selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge	73
17.2.1	Innledning og sammendrag	60	19.3.7	Transaksjoner med implikasjoner over landegrensene	74
17.2.2	Departementets vurderinger og forslag	61	19.3.8	Departementets vurderinger	74
17.3	Oppretting av lovtekst - skattebetalingsloven § 32 nr 5	61	19.4	Overføring av avgjørelseskompetansen etter loven fra Kongen til departementet - lovforslag	75
18	Autorisasjonsordningen for regnskapsførere	62	20	Innføring av prøveordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave og øvrige vedlegg) fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene	76
18.1	Innledning og sammendrag	62	20.1	Innledning	76
18.2	Bakgrunnen for ordningen med autorisasjon av regnskapsførere	62	20.2	Bakgrunn og formål	76
18.3	Gjeldende ordning	62	20.3	Generelle merknader fra høringsinstansene	77
18.4	Kredittilsynets tilsynsrapporter	63	20.4	Departementets vurderinger og forslag	78
18.5	Departementets høringsnotat	64	20.4.1	Hvordan elektronisk overlevering og mottak skal gjennomføres	78
18.5.1	Innledning	64	20.4.2	Nærmere om prøvedriften	78
18.5.2	Videreføring av ordningen	64	20.4.3	Hvilke skattytere skal få tilbud om å levere ligningsoppgavene elektronisk	79
18.5.3	Frivillig eller obligatorisk ordning	64	20.4.4	Krav til signatur	80
18.5.4	Organiseringen av ordningen	64	20.4.4.1	Ligningslovens regler	80
18.6	Høringsinstansenes merknader	65	20.4.4.2	Alternative løsninger	80
18.6.1	Høringsinstansene	65	20.4.5	Når skal ligningsoppgavene anses levert ved elektronisk overlevering	81
18.6.2	Videreføring av ordningen	65	20.4.5.1	Tidspunkt for når oppgavene skal anses levert	81
18.6.3	Frivillig eller obligatorisk ordning	66	20.4.5.2	Aksept/avvisning av oppgave ved mottak	82
18.6.4	Organiseringen av ordningen	66	20.4.6	Leveringssted for elektronisk overleverte ligningsoppgaver	83
18.6.5	Forlengelse av overgangsordningen ..	67	20.4.7	Taushetsplikt	83
18.7	Departementets vurderinger og forslag	67	20.4.8	Særlig om ektefeller	84
18.7.1	Videreføring av ordningen	67	20.4.9	Økonomiske og administrative konsekvenser	84
18.7.2	Frivillig eller obligatorisk ordning	68	20.4.10	Hjemmel for prøveprosjektet	84
18.7.3	Nærmere om organiseringen av autorisasjonsordningen	68	21	Prøveordning med forhåndsutfyllt selvangivelse for inntektsåret 1998	85
18.7.4	Forlengelse av overgangsordningen ..	69	21.1	Innledning	85
18.7.5	Klageadgang	70	21.2	Bakgrunn	85
18.7.6	Andre endringer	70	21.3	Erfaringer fra prøveprosjektet	85
18.8	Økonomiske og administrative konsekvenser	71	21.4	Departementets vurderinger	85
19	Saker etter lov av 9. juni 1961 nr 16 (omdanningsloven) - praksis i 1997 og lovendringsforslag	72			
19.1	Innledning og sammendrag	72			
19.2	Generelt om loven	72			
19.3	Praksis etter loven i 1997	73			
19.3.1	Generelt om materialet	73			
19.3.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot fullt vederlag i kontanter	73			
19.3.3	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det ervervende selskap	73			
19.3.4	Likvidasjon av selskap	73			

22	Om særfradrag for store sykdoms- utgifter - behandling ved ufrivillig barnløshet	87	23.2	Arbeidsgruppens rapport om et mulig aksjonærregister	88
			23.3	Om det videre arbeid med evaluering av aksjegevinstbeskatningen	89
23	Orientering om arbeidet med eva- luering av aksjegevinstbeskat- ningen	88	24	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	91
23.1	Departementets omtale av arbeidet med evaluering av aksjegevinstbe- skatningen i Ot prp nr 1 (1997-98)	88		Forslag til lov	93



DET KONGELIGE
FINANS- OG TOLLDEPARTEMENT

Ot prp nr 1

(1998–99)

Skatteopplegget 1999 – Lovendringer

*Tilråding fra Finans- og tolldepartementet av 25. september 1998,
godkjent i statsråd samme dag.*

0 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til:

- Lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr 2 om betaling av innkreving av skatt (skattebetalingsloven)
- Lov om endringer i lov av 9. juni 1961 nr 16 om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8
- Lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- Lov om overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr 29 om eidegdomsskatt til kommunane (eidegdomsskattelova)
- Lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumskomster mv
- Lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)
- Lov om endringer i lov av 18. juni 1993 nr 109 om autorisasjon av regnskapsførere
- Lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I denne proposisjonen inngår:

1. Forslag om regler om standardisert reisefradrag
2. Forslag om endring av skatteloven § 44 syttende ledd om sjømannsfradrag i offshorevirksomhet
3. Forslag om innstramming i rederibeskatningen
4. Forslag om endring av beskatningen av redere som deltar i poolsamarbeid
5. Forslag om endring av beskatningen av opsjoner i arbeidsforhold
6. Omtale av fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner
7. Forslag om økning av satsen for minstefradrag
8. Forslag om økning av nedre grense for trygdeavgift
9. Forslag om heving av ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretningseiendommer mv
10. Forslag om endringer i skattelovgivningen som følge av det økonomiske opplegget for kommunesektoren i statsbudsjettet for 1999
11. Forslag om endring i skatteloven § 45 åttende ledd vedrørende betinget skattefritak ved innløsning av festetomt
12. Forslag om endring vedrørende fradrag for utenlandske arbeidstakere med familie i utlandet

13. Forslag om nye skatteregler for arbeidsgiverfinansiert utdanning
14. Forslag om endring av skatteloven § 42 tredje ledd – skattefritak for kontantstøtte og omtale av kontantstøtte og foreldrefradrag
15. Forslag om endringer i kraftverksbeskatningen
16. Forslag om tilpasninger til ny regnskapslov og nye aksjelover samt omtale av den videre skatte- og avgiftsmessige oppfølging av nevnte lover
17. Forslag om endringer i skattebetalingsloven
18. Forslag om omorganisering av autorisasjonsordningen for regnskapsførere
19. Omtale av saker etter omdanningsloven og forslag om lovendring
20. Forslag om endring i ligningsloven – innføring av prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver
21. Omtale av utvidelse av prøveordningen med forhåndsfylt selvangivelse for inntektsåret 1998
22. Omtale av særfradrag for store sykdomsutgifter – behandling ved ufrivillig barnløshet
23. Orientering om arbeidet med evaluering av aksjegevinstbeskatningen
24. Fremleggelse av fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

1 Standardisering av fradragsreglene for reise mellom hjem og arbeidssted

1.1 Innledning

Stortinget vedtok 31. oktober 1996 på bakgrunn av forslag i Budsjett-innst S nr I (1996–97) følgende:

«Stortinget ber Regjeringen om å vurdere forenklinger og/eller sjablonregler for fradrag for nødvendige utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted, og legge dette fram for Stortinget på en egnet måte.»

Departementet fremmer med dette forslag om standardiserte regler for fradrag for nødvendige utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted. Det foreslås en reiseavstandsmodell der fradraget bestemmes av reiseavstanden mellom hjem og arbeidssted, uten hensyn til faktisk reisemåte og faktiske reisekostnader. For 1999 foreslås fradraget basert på en sats på kroner 1,40 pr kilometer.

1.2 Behandling i Ot prp 1 (1997–98)

Arbeidet med utformingen av standardiserte regler for fradrag for arbeidsreiser ble omtalt i Ot prp nr 1 (1997–98) kapittel 13. Det ble ikke konkludert i noen bestemt retning, da en forutsatte å komme tilbake med en endelig vurdering på et senere tidspunkt.

I Innst O nr 5 (1997–98) under kapittel 13 fremgår det at komiteen tok orienteringen til etterretning.

I Ot prp nr 1 (1997–98) gjennomgikk departementet gjeldende ordning. Den bygger på det syn at utgifter til reise mellom hjem og arbeidsplass er privatutgifter, men likevel knyttet til inntektsgivende erverv, og dermed fradragsberettigete med visse begrensninger. Det innrømmes fradrag for nødvendige utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted i den utstrekning utgiftene i løpet av året overstiger 7 000 kroner, jf skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 4. At fradragsretten er begrenset til utgifter som overstiger 7 000 kroner pr år, er først og fremst begrunnet i forenklingshensyn og i at fradraget er viktigst for skattytere med reiseavstand og reiseutgifter ut over det alminnelige.

Reiseutgifter mellom hjem og arbeidssted er

fradragsberettigete når avstanden er minst 2,5 km hver vei. Fradrag kan likevel innrømmes for kortere strekninger når dette er rimelig på grunn av uførhet, alder eller helbredstilstand.

Hvis vilkårene for fradrag er oppfylte, vil det være utgiftene ved bruk av rutegående transportmiddel som anses som nødvendige utgifter. Fradrag beregnes på grunnlag av månedskort eller andre rabattordninger. Dersom det ikke går rutegående transportmiddel på strekningen, og avstanden er minst 2,5 km hver vei, kan det innrømmes fradrag for bruk av egen bil etter standardsatser som fastsettes årlig av Skattedirektoratet.

Det innrømmes videre fradrag for utgifter til bil på hele reisestrekningen når skattyter faktisk bruker bil og minst ett av følgende vilkår er oppfylt:

- bruk av egen bil medfører at den daglige reisetiden blir to timer kortere enn ved bruk av rutegående transportmiddel,
- avstanden fra siste rutegående transportmiddel fram til arbeidsstedet er minst 2,5 km,
- utgifter til bruk av bil på hele strekningen mellom hjem og arbeidssted fører til et lavere fradrag enn kombinert bruk av bil og rutegående transportmiddel.

Det kan dessuten på nærmere vilkår innrømmes fradrag for utgifter til bruk av bil mellom hjemmet og nærmeste stoppested for rutegående transportmiddel, dersom ikke vilkårene for fradrag for utgifter til bruk av bil på hele reisestrekningen er oppfylt.

På bakgrunn av at det store flertall yrkesaktive, om lag 2 mill, har reiseutgifter mellom hjem og arbeidssted er det svært viktig at skattereglene for slike reiseutgifter er enklest mulig, og at manuell saksbehandling under likningen kan begrenses til en svært liten andel av tilfellene. Departementet viser til at ett minutt endring i saksbehandlingstiden for 2 mill skattytere betyr ca 20 årsverk. Bunnbeløpet på 7 000 kroner gjør at en stor andel av skattyterne, drøye 70 pst, ikke skal ha fradrag og ikke belaster saksbehandlingen. Det bør fortsatt være et mål at fradrag bare gis til det mindretall av skattyterne som har forholdsvis lange, og dermed økonomisk belastende, arbeidsreiser utover det vanlige.

For den andelen av skattyterne som har reiseutgifter over bunnbeløpet (om lag 550 000 skattytere), kan de praktiske problemer ved likningen inndeles i et generelt problem i forhold til rapportering, et spesielt problem i forhold til rett til fradrag for bil og et unndragelsesproblem.

Nevnte problemstillinger er gitt en nærmere vurdering i Ot prp nr 1 (1997–98) der det blant annet er uttalt:

«Med rapporteringsproblemet menes at konkret utgiftsnivå må innrapporteres årlig av hver enkelt skattyter, registreres og eventuelt overprøves ved påfallende rapportering. Det er bare skattyteren selv som kjenner kostnadene og som derfor må rapportere dem.»

Vedrørende problemene i forhold til vurderingen av retten til fradrag for bruk av bil ble det uttalt:

«Det spesielle bilproblemet gjelder det forhold at en del av de reisende har krav på fradrag for bruk av bil, fordi reisetilbudet med offentlige transportmidler ikke er tilpasset deres bopels- og arbeidsforhold. Bilfradrag betyr normalt et atskillig høyere fradrag enn billettfradrag, fordi stipulerte kostnader ved bilkjøring er høyere. Dette stimulerer til krav om bilfradrag og press på grensdragningen mellom rett til slikt fradrag og bare rett til billettfradrag. Det stimulerer også til faktisk bilbruk selv om slik transport ikke var strengt nødvendig, for å kunne underbygge en påstand om rett til bilfradrag.»

Felles for de to nevnte problemer er at likningsmyndighetene må bruke til dels store ressurser på saksbehandling både ved vurderingen av rapporteringen fra den enkelte skattyter og ved avgjørelsen av krav om bilfradrag.

Dersom skattyter har rett til fradrag for bruk av egen bil, kan han trekke fra kroner 1,95 pr kilometer i 1998. Nivået på denne kilometersatsen ble i Ot prp nr 1 (1997–98) påpekt som et viktig moment, og det ble blant annet uttalt følgende:

«En viktig side ved bilfradraget gjelder nivået for kilometersatsen, som ventelig blir 1,95 kroner for 1997. Satsen gjelder uansett biltype, og innebærer i praksis et sjablonfradrag etter reiseavstand. Satsen må anses som romslig (19,50 kroner pr mil) når utgangspunktet for fradragsrett er at det bare skal gis fradrag for de variable merutgifter ved selve arbeidsreisene, i første rekke drivstoffutgifter og økt vedlikehold. Utgifter til det faste bilholdet skal ikke tas i betraktning når det gjelder arbeidsreise-fradrag. Dette kan illustreres ved at departementet på bakgrunn av sta-

tistikk fra Opplysningsrådet for veitrafikk anslår de variable kostnader ved bilbruk i 1997 til 1,05–1,59 kroner pr km (10,50–15,90 kroner pr mil) avhengig av bilens størrelse og årlig kjørelengde. Som variable utgifter er da ansett bensin, olje, dekk, service, vedlikehold og reparasjoner. I tillegg kan det være enkelte andre variable kostnader, f.eks. økt forsikringspremie ved økt kjørelengde.

Dagens fradragsnivå på 1,95 kroner pr km for bilfradrag skaper et spenn i forhold til det ofte langt lavere kostnadsnivå ved bruk av offentlig transportmiddel. Inndelingen av de reisende i en stor gruppe med bare billettfradrag og en mindre dagpendlergruppe med bilfradrag er i praksis alt i alt lite tilfredsstillende etter departementets syn.»

Vedrørende problemer knyttet til faren for unndragelse uttalte departementet følgende:

«.....det er fristende å føre opp et forventet standard utgiftsnivå til fradrag selv om skattyteren i det konkrete tilfelle ikke har hatt utgiften. Skattyteren kan ha lavere arbeidsreisekostnader enn forventet på grunn av sykefravær, tjenestereiser, sykling over lengre avstander, kameratkjøring, gratis bruk av arbeidsgivers transportmiddel osv. Ligningsmyndighetenes begrensede kontrollmuligheter gjør at rapportering av forventet standard utgiftsnivå i forhold til reiseavstanden vil ha svært lett for å bli godtatt også i slike tilfeller. Dermed blir det de ærlige skattytere som får sitt fradrag redusert tilsvarende reduksjonen i faktiske kostnader, mens andre skattytere med like lave kostnader nyter godt av standard fradragsnivå etter reiseavstanden ved å misbruke systemet på en ukontrollerbar måte.»

1.3 Departementets generelle vurderinger og forslag

Det gjeldende systemet er blitt for tungvint, og bør reformeres. Et system med standardiserte regler for fastsetting av det faktiske og nødvendige kostnadsnivå i forhold til de kostnader forskjellige grupper av skattytere har, er etter departementets syn ikke noen realistisk reformløsning. Et slikt system kunne kanskje vært aktuelt for den gruppen pendlere som reiser innenfor områder med godt utbygde kollektivnett, der nettet er inndelt i billettprissoner. Systemet vil imidlertid ikke virke godt i forhold til langpendlere som reiser utenfor disse godt utbygde by- og forstadssoner.

Departementet er kommet til at det fra 1999 bør

innføres en fradragsmodell basert på reiseavstand (reiseavstandsmodellen). Modellen tenkes bygget på registrering av reiseavstanden en gang for alle (så lenge bopelen og arbeidsforholdet består) og automatisk fradragsberegning etter satser pr km eller kilometerintervaller, uavhengig av reisemåte. Ved fastsetting av kilometersatsene forutsettes en tilnærming til et alminnelig kostnadsnivå over ulike avstander. Det ikke-fradragsberettigede bunnbeløpet på 7 000 kroner fører til at det ikke gis fradrag for de korteste avstandene.

Fradragsnivået pr km bør fastsettes slik at det dekker de variable kostnadene ved bruk av middels stor bil. En tilpasning til antatte variable kostnader for bilbruk synes passende fordi det både gir et romslig fradrag for de aller fleste som nytter offentlig transportmiddel, og fordi de egentlig variable bilkostnader ved nødvendig bilbruk da også blir dekket. Ut fra dette foreslås at fradragssatsen settes til 1,40 kroner pr km for 1999.

Fradrag for utgifter til arbeidsreiser etter reiseavstandsmodellen vil innebære klare forbedringer i forhold til problemene i tilknytning til dagens regler, jf ovenfor under kapittel 1.2. Standardiserte regler for fradrag for arbeidsreiser etter en reiseavstandsmodell reduserer både problemet med rapportering, spørsmålene om fradrag for bruk av bil og faren for unndragelse i forhold til dagens regler. Rapporteringen forenkles betraktelig ved at likningen ikke vil være avhengig av skattyterens opplysninger om reiseutgifter. En vil kunne komme fram til korrekt fradrag ved bruk av mindre omtvistelige forhold som skattyterens bosted, arbeidsstedet og arbeidsforholdets varighet. Behovet for å etterprøve skattyterens opplysninger vil reduseres tilsvarende. Spørsmålet om skattyteren har rett til fradrag for bruk av egen bil forsvinner når fradragets størrelse ikke lenger vil være avhengig av reisemåte. Faren for unndragelse reduseres ved at skattyteren ikke får noen fordel ved å gi feil opplysninger med hensyn til hvordan transporten foregår.

I tillegg vil departementet fremheve miljøgevinsten som oppstår ved at reglene gir mindre motiver til bruk av bil og større motiver til å velge kollektive transportløsninger.

Det kan anses som en innvending mot en reiseavstandsmodell at den vil innebære en skatte-skjerpelse for visse grupper med særlig høye fradrag i dag. I hovedsak vil dette imidlertid gjelde dem som i dag har rett til bilfradrag, der det med dagens satser skjer en overkompensasjon. Innstramningen overfor dem som har rett til bilfradrag, innebærer derfor en overgang fra et system med overkompensasjon til et system med kostnadsdekning, ut fra en gjennomsnittsbetraktning av reelle variable kostnader ved bruk av bil.

Reiseavstandsmodellen reiser noen praktiske spørsmål om beregning av reiseavstand og håndtering av reisemønstre som avviker fra de vanlige ca 230 reiser tur retur på årsbasis. Dette må løses konkret i det forskriftsarbeid som en legger opp til etter behandlingen av lovsaken. Departementet legger til grunn at reiselengden må fastsettes uavhengig av faktisk reisemåte, ved at det tas utgangspunkt i den korteste strekning av vei og eventuelt tog, ferge eller annet rutegående transportmiddel. Ved særlig lange eller atypiske reisemønstre kan særregulering bli aktuelt, slik at ikke overdrevne fradrag oppnås. Forskriftene må også regulere hvordan fradraget skal beregnes når skattyteren har flere arbeidsforhold på ulike steder.

Den foreslåtte modell tar i likhet med gjeldende ordning bare sikte på å kompensere nødvendig reising mellom hjem og arbeidssted. Både ved utformingen av forskrifter og ved likningsmyndighetenes skjønnsutøvelse vil dette måtte tillegges vekt.

Fradragsreformen med omlegging til en reiseavstandsmodell bør også gjelde pendleres besøkstreiser i hjemmet (ukependling mv). Det er sterkt ønskelig å ha likeartede fradragsregler for disse to gruppene skattytere.

1.4 Ikrafttreden

Det vises til de foreslåtte endringer i skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 2 og nr 4. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

2 Sjømannsfrådrag for arbeid i offshoreverksemd

2.1 Innleiing

Finansdepartementet foreslår å fjerne retten til sjømannsfrådrag etter skattelova § 44 syttande ledd for dei som arbeider på flytande installasjonar i offshoresektoren. Dermed blir skattereglane dei same som for tilsette på faste installasjonar, der det ikkje har vore rett til sjømannsfrådrag.

2.2 Bakgrunn og gjeldande rett

Med verknad frå og med inntektsåret 1989 blei sjømannsskattelova oppheva. Sjømenn blei frå dette inntektsåret likna etter skattelova. Som kompensasjon for bortfallet av visse skattelettar i den gamle sjømannsskattelova blei det innført eit særskilt frådrag for sjømenn i skattelova § 44 syttande ledd (sjømannsfrådraget). Frådraget er på 30 pst – maksimalt 70 000 kroner – av inntekt om bord.

Etter gjeldande reglar har skattytar som har arbeid om bord på skip eller flytande installasjon som hovudvirke, rett til sjømannsfrådrag. For tilsette i offshoresektoren er retten til sjømannsfrådrag avhengig av kva for ei innretning dei arbeider på. Arbeid på faste installasjonar kvalifiserer ikkje til sjømannsfrådrag, medan arbeid på flytande installasjonar kvalifiserer til sjømannsfrådrag, dersom nærare vilkår er oppfylt.

I Ot prp nr 9 (1990–91), der nye reglar for sjømannsfrådrag blei foreslått, blei det uttalt:

«Arbeidstakere på flytende installasjonar i virksomhet på norsk sokkel har en arbeidssituasjon som i stor utstrekning tilsvarer forholdene for arbeidstakere på faste installasjonar, og som ikkje har krav på sjømannsfrådrag. Arbeidstakere på flytende plattformer vil likeledes som hovedregel ha hyppigare og mer regelmessige heimreiser enn andre som har arbeid om bord på skip i langfart som hovedbeskjeftigelse. Departementet har likevel kommet til at fradragsretten inntil videre fortsatt kan opprettholdes for arbeidstakere på flytende plattformer på lik linje med andre sjømenn, hvor vilkårene ellers er oppfylt. Spørsmålet om å opprettholde frådraget vil imidlertid bli løpende vurdert, blant annet i forhold til rimeligheten i forhold til ansatte på faste installasjonar, som under ingen omstendighet gis rett til særskilt frådrag.»

Eit framlegg om å oppheve sjømannsfrådraget for flytande installasjonar blei sendt på høyring ved brev av 26. juni 1992. Høyringsrunden førte ikkje til endringar i reglane.

I samband med omlegginga av krava for å få sjømannsfrådrag, som blei gjort gjeldande frå inntektsåret 1992, blei det lagt til grunn at sjømannsfrådraget må vere grunnleggjande i omsynet til den enkelte sine personlege og sosiale forhold. Det blei lagt til grunn at krava måtte vere utforma slik at dei trekkjer ei klar og eintydig grense mellom sjømenn som typisk har lange frávær og store belastningar som følgje av yrket, og sjømenn som har ein arbeids- og livssituasjon som kan samanliknast med situasjonen for forskjellige andre yrkesgrupper i land, sjå Ot prp nr 9 (1990–91) s 7.

2.3 Framlegget i høyringsutkastet

Departementet sende framlegg om nye avgrensingsreglar ut til høyring 12. januar 1998 med høyringsfrist 24. mars 1998.

I høyringsutkastet foreslo departementet å oppheve retten til sjømannsfrådrag for tilsette på flytande installasjonar.

Arbeidstakarar på flytande installasjonar har typisk ein arbeidssituasjon som i stor utstrekning svarer til situasjonen for arbeidstakarar på faste installasjonar. Likeins har denne gruppa som hovudregel hyppigare og meir regelbundne heimreiser enn dei som har arbeid om bord på skip i langfart som hovudverksemd.

Etter departementet sitt syn er det mykje som taler for no å oppheve retten til sjømannsfrådrag for arbeidstakarar på flytande installasjonar. Ved ei slik lovending vil ein oppnå større skattemessig likskap for personell i offshoresektoren. Ein vil også unngå vanskelege avgrensingar mellom faste og flytande installasjonar.

Ved ei oppheving av retten til sjømannsfrådrag for tilsette på flytande installasjonar, vil avgrensinga av omgrepet «skip i fart» bli avgjerande for retten til sjømannsfrådrag. Denne grensa er i dag presisert i § 1 i forskrift av 13. februar 1992 nr 88 om avgrensning mv vedrørende kretsen av sjømenn som skal ha frådrag i inntekten etter skatteloven § 44 syttande ledd. I høyringsnotatet skisserte de-

partementet etter kva for retningsliner dette omgrepet kunne avgrensast gjennom ei endring i forskrifta. Omgrepet blei avgrensa til arbeidstakarar som driv i meir tradisjonell skipsfart, altså skip som i hovudsak blir nytta til transport av varer eller passasjerar/personell, i motsetning til skip som i hovudsak driv verksemda si i stasjonær posisjon. Denne avgrensinga blei foreslått å gjelde både for verksemd på norsk og på utanlandsk sokkel.

Endringa blei foreslått å få verknad frå og med inntektsåret 1999.

2.4 Høyringsinstansane sine merknader

Desse har avgitt høyringsfråsegn:

Arbeids- og administrasjonsdepartementet
De Samarbeidende Organisasjoner
Barne- og familiedepartementet
Fiskeridepartementet
Forsvarsdepartementet
Fylkesskattesjefenes forening ved Rogaland fylkes-
skattekontor
Justis- og politidepartementet
Kyrkje- utdannings og forskingsdepartementet
Kommunal- og regionaldepartementet
Landbruksdepartementet
Ligningsutvalget
Norges Rederiforbund
Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund
Norsk Sjømannsforbund
Norsk Sjøoffisersforbund
Oljearbeidernes fellessammenslutning
Oljeindustriens Landsforening
Olje- og energidepartementet
Samferdselsdepartementet
Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Skattebetalerforeningen
Skattedirektoratet
Sosial- og helsedepartementet
Utanriksdepartementet

Høyringsinstansane har sær s ulike oppfatningar om framlegget.

Dei som er for å oppheve retten til sjømannsfradrag for arbeidstakarar på flytande installasjonar, viser i stor mon til grunnnginga i høringsnotatet.

Skattedirektoratet uttaler:

«I likhet med departementet finner vi det rimelig at ansatte på flytende installasjoner behandles likt som ansatte på faste installasjoner, som ikke har krav på sjømannsfradrag. Mannskap på flytende installasjoner har i liten grad arbeidsfor-

hold som kan sammenlignes med dem som i utgangspunktet begrunner det spesielle sjømannsfradraget. Den vanskelige grensedragningen medfører til dels stor arbeidsbelastning for etaten.»

Fylkesskattesjefenes forening ved Rogaland fylkesskattekontor, Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Ligningsutvalget og Skattebetalerforeningen gir uttrykk for liknande synspunkt.

Fleire av høyringsinstansane går mot framlegget. Norges Rederiforbund grunngir dette mellom anna med at det er relevant likskap mellom ordinær skipsfart og flytande installasjonar og relevant uliks-
skap mellom flytande installasjonar og faste installasjonar med omsyn til geografisk virkeområde, utreisestad for mannskapa, rekruttering av mannskap, kvalifikasjonane til mannskapa, personellutgifter og jobbsikkerheit. Forbundet legg vekt på kostnadsnivået i norsk offshoreverksemd og konkurransevna til norske arbeidstakarar på flytande installasjonar i utlandet. Også omsynet til rettferd mellom nordmenn i utanlandsk sokkelverksemd blir framheva.

Dei fleste høyringsinstansane strekar under at dersom retten til sjømannsfradrag for arbeidstakarar på flytande installasjonar blir oppheva, må det setjast ei klar grense mot dei fartøya som skal vere omfatta av fradraget.

Fylkesskattesjefenes forening foreslår ei kasuistisk avgrensing. Ligningsutvalget meiner det er svært viktig at avgrensingsreglane er mest mogleg konkrete, og meiner at virkeområdet til skipet framleis bør nyttast som avgrensingskriterium, slik at tenesteytande verksemd, og då særleg supplytenesten og beredskapstenesten, framleis skal omfattast av sjømannsfradraget.

Enkelte høyringsinstansar har komme med konkrete forslag til avgrensing.

Norges Rederiforbund, De Samarbeidende Organisasjoner, Norsk Olje- og Petrokjemisk fagforbund, Norsk Sjøoffisersforbund og Norsk Sjømannsforbund foreslår, for det tilfellet at retten til sjømannsfradrag blir oppheva for flytande installasjonar, at grensa må setjast lik grensa mellom virkeområdet til arbeidsmiljølova og sjømannslova, slik at dei som arbeider på fartøy som er underlagt sjømannslova, vil kvalifisere til sjømannsfradrag i motsetnad til dei som er underlagt arbeidsmiljølova. Vidare meiner dei at avgrensinga berre skal gjelde for skip i fart på norsk territorium.

Fleire høyringsinstansar går inn for at ein må fastsetje ei overgangsordning ved ei eventuell endring, idet endringa vil føre til krav om kompensasjon frå arbeidstakarane og deira organisasjonar.

2.5 Departementet sine vurderingar

Departementet meiner at overvegande grunnar taler for å oppheve retten til sjømannsfrådrag for arbeidstakarar på flytande installasjonar, slik at sjømannsfrådraget berre blir gitt i meir tradisjonell skipsfart.

Ein vil då oppnå større grad av skattemessig likskap for personell i offshoresektoren.

Ved ei slik lovendring kan ein unngå vanskelege avgrensingar mellom faste og flytande installasjonar. Dei mange ulike typane installasjonar skapar problem for likningsstyresmaktene ved avgjerda av om ein installasjon skal bli rekna som «flytende installasjon» etter lova.

For at ein ikkje skal skape nye avgrensingsproblem er det viktig, slik mange av høyringsinstansane har framheva, å ha klare avgrensingskriterium for kva slag fartøy som etter endringa ikkje skal vere omfatta av sjømannsfrådraget.

Departementet meiner at avgrensinga må skje ved at ein i forskrift gir ei ny avgrensing av kva slag fartøy som skal reknast å vere «skip i fart».

I høyringsutkastet blei det skissert ei løysing som la vekt på om fartøyet vart nytta til transport av varer og personar/personell i motsetnad til meir stasjonære fartøy.

Etter departementet sitt syn vil ein slik løysing gi ein regel godt i tråd med føremålet med endringa, nemleg at sjømannsfrådraget berre skal bli gitt til sjøfolk i meir tradisjonell skipsfart. I dei fleste tilfella vil det gi ein klar og forholdsvis lett handterbar regel.

Departementet har merkt seg dei innvendingane som har kome mot ei slik avgrensing.

Departementet har på grunnlag av framlegget til Norges Rederiforbund, Norsk Olje- og Petrokjemisk Fagforbund, De Samarbeidende organisasjonar, Norsk Sjøoffisersforbund og Norsk Sjømannsforbund vurdert ei avgrensing tilsvarande avgrensinga av virkeområdet til arbeidsmiljølova i petroleumssektoren, slik at verksemd som fell innanfor arbeidsmiljølova, ikkje kvalifiserer til sjømannsfrådrag.

Arbeidsmiljølova gjeld, med lovbestemte unntak, for alle verksemder som sysselset arbeidstakarar, jf lova § 2. Unntake frå lova er mellom anna sjøfart. Den nærare avgrensinga av kva som blir rekna som sjøfart i motsetnad til anna petroleumsvirksomheit, er gjort i forskrift av 27. november 1992 om arbeidsvern og arbeidsmiljø i petroleumsvirksomheit § 1. Etter forskrifta vil i utgangspunktet fartøy/installasjonar som driv med undersøking, leiting, utvinning, utnytting og rørledningstransport i petroleumsvirksomheit, falle utanfor reglane om

sjømannsfrådrag. Reglane gjeld i indre norsk farvatn, på norsk sjøterritorium og på norsk del av kontinentalsokkelen bortsett frå område som er undergitt privat eigedomsrett.

Forsynings-, beredskaps- og ankerhandterings-teneste med fartøy, seismiske og geologiske undersøkingar med fartøy og annan samanliknbar verksemd er unnatekne frå forskrifta og ville såleis vere omfatta av omgrepet «skip i fart». Det same gjeld fartøy som utfører konstruksjons-, rørleggings- eller vedlikehaldsaktivitet. Fartøy eller innretning som blir nytta til undervatnsoperasjonar, fell innanfor forskrifta, og ville då falle utanfor sjømannsfrådraget.

Om ein legg desse kriteria til grunn for avgrensinga av sjømannsfrådraget, inneber dette at nokre fleire fartøy fell innanfor sjømannsfrådragsreglane enn det som var utgangspunktet i høyringsnotatet. Når det gjeld den saklege avgrensinga av verksemd, vil likevel avgrensinga stort sett vere i tråd med føremålet om at retten til sjømannsfrådrag berre skal gjelde for sjømenn innan meir tradisjonell skipsfart. Ein vil også få ei avgrensing som er brukbart innarbeidd gjennom praksis i forhold til arbeidsmiljølova. Det er grunn til å tru at ei slik avgrensing vil gi færre praktiske avgrensingsspørsmål enn dei retningslinjene som følgjer av høyringsutkastet.

Departementet vil derfor leggje opp til at ovannemde avgrensing i stor grad kan leggjast til grunn for avgrensinga av sjømannsfrådraget i offshoresektoren.

Arbeidsmiljølova gjeld, som det framgår ovanfor, innan eit avgrensa geografisk område. Etter departementet sitt syn bør ein ikkje leggje opp til nokon geografisk avgrensing i forhold til sjømannsfrådraget. Føremålet med lovendringa er, som nemnt, at sjømannsfrådraget berre skal bli gitt i meir tradisjonell sjøfart. Det bør derfor vere verksemda si art, og ikkje kor den blir utført, som skal vere avgjerande. Det avgjerande for retten til sjømannsfrådrag bør vere om arten av sjølve verksemda som arbeidstakaren arbeidar i, kan samanliknast med verksemd på land. Ei geografisk avgrensing vil også kunne føre til problem ved forflytting av fartøy mellom utanlandsk og norsk sokkel.

Departementet vil på denne bakgrunnen endre sjømannsforskrifta slik at det blir fastsett ei grense mot skip og innretningar i petroleumsvirksomheit som ikkje skal kvalifisere til sjømannsfrådrag i tråd med det no gjeldande virkeområdet til forskrift om arbeidsvern og arbeidsmiljø i petroleumsvirksomheit. Den geografiske avgrensinga i den nemnde forskrifta vil likevel ikkje bli gjort gjeldande for sjømannsfrådraget.

Den endringa i forskrifta som blir naudsynt som følgje av lovendringa, meiner departementet at ein har heimel til i forskriftsheimelen i § 44 syttande ledd nr 4.

Departementet syner til vedlagde forslag til endring i skattelova § 44 syttande ledd nr 1.

Departementet foreslår at lovendringa trer i kraft med verknad frå og med inntektsåret 1999. Etter departementet sitt syn vil dette gi partane tilstrekkeleg tid til å innrette seg når det gjeld lønsskompensasjon og liknande.

3 Innstramminger i rederibeskatningen

3.1 Innledning

Departementet foreslår nedenfor flere endringer i det særskilte skattesystemet for rederiselskaper. Det foreslås en innstramming i fradragsretten for gjeldsrenter, økt beskatning ved høy egenkapital i rederiselskap, innføring av skatteplikt for valutagevinster og økt tonnasjeskatt. Departementet varsler også at en vil fremme forslag om en omlegging av utbyttebeskatningen slik at utdelinger fra selskap innenfor ordningen først anses tatt fra ubeskattet inntekt.

Det særskilte skattesystemet for rederiselskaper ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1996. Skattesystemet innebærer at rederiselskaper i utgangspunktet er fritatt fra skatteplikt på alminnelig inntekt. I stedet beskattes utdeling av utbytte til aksjonærene som alminnelig inntekt på selskapets hånd. Bakgrunnen for innføringen av skattesystemet var å gi norsk rederivirksomhet internasjonalt konkurransedyktige rammevilkår.

Regjeringen er av den oppfatning at det nye skattesystemet har oppfylt de forutsetninger som Stortinget la til grunn da skattesystemet ble vedtatt. Rammevilkårene for skipsfartsvirksomhet i andre i land tilsier at det er nødvendig med særregler også i Norge. Flere andre europeiske land har innført særskilte skatteregler for rederivirksomhet de senere årene.

Da det nye regelverket ble vedtatt ble det gitt uttrykk for at en slik ny modell for skattlegging sannsynligvis kunne være beheftet med utilsiktede skjevvirkninger og at det derfor i tiden framover kunne være behov for å følge opp med utfyllende bestemmelser og korrigeringer i tråd med intensjonene i Stortingets vedtak, se Innst O nr 37 (1996–97) s 6. For å sikre intensjonene bak det særskilte skattesystemet for rederiselskaper fremmer Regjeringen følgende forslag til innstramminger:

- Innstramming i fradragsretten for gjeldsrenter, jf kapittel 3.2
- Økt beskatning ved høy egenkapital, jf kapittel 3.3
- Innføring av skatteplikt på valutagevinster, jf kapittel 3.4
- Økning av tonnasjeskatten, jf kapittel 3.5
- Omlegging av utbyttebeskatningen slik at utdelinger først anses tatt fra ubeskattet inntekt, jf kapittel 3.6

Når det gjelder forslagene i kapittel 3.6, vil Regjeringen komme tilbake med forslag til nødvendige lovendringer i en proposisjon som vil bli fremmet

senere i år. I kapittel 4 fremmes det også forslag om enkelte endringer i det særskilte skattesystemet for rederiselskaper. Forslagene innebærer at rederier også kan være omfattet av det særskilte skattesystemet selv om de driver skip gjennom polsamarbeid.

3.2 Innstramming i fradragsretten for gjeldsrenter

Det følger av skatteloven § 51 A-6 nr 1 at rederiselskap innenfor det særskilte rederiskattesystemet er fritatt fra beskatning av alminnelig inntekt med de unntak som er inntatt i bestemmelsens nr 2–6. Bestemmelsen innebærer at selskap innenfor ordningen ikke er skattepliktig for inntekt fra rederivirksomhet som det er tillatt å drive i ordningen. Inntekten vil i stedet komme til beskatning på selskapets hånd når den deles ut til aksjonærer utenfor ordningen. Bestemmelsen innebærer også at tilsvarende utgifter ikke er fradragsberettiget innenfor ordningen.

Fritaket for inntektsbeskatning gjelder ikke for finansielle inntekter. Dette innebærer at det vil foreligge skatteplikt for renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer og andre finansielle inntekter. Tilsvarende finansielle utgifter vil dermed også være fradragsberettiget. I Innst O nr 37 (1996–97) s 23 er det pekt på flere forhold som begrunner at selskap ikke skal fritas fra løpende skatteplikt på netto finansinntekt. For det første er det lagt vekt på at skatteplikt for netto finansinntekt bidrar til å forhindre at selskaper innenfor ordningen tar form av skattefrie sparekasser med ubetydelig skipsfartsvirksomhet i forhold til finanskapitalen. Det er videre fremhevet at skatteplikt for netto finansinntekt medfører at gjeldsrenter i selskap innenfor ordningen kan få skattemessig verdi som fradragspost. Dette kan dempe motivene til unormalt høy grad av egenkapitalfinansiering av selskap innenfor ordningen, mens nødvendig opplåning skjer på aksjonærenes hender utenfor ordningen, hvor renteutgifter kommer til fradrag i aksjonærenes alminnelige inntekt.

Alle gjeldsrenter er i utgangspunktet fradragsberettiget i netto finansinntekt, også renter på gjeld som er etablert for å finansiere selskapets realaktiva (skip). I Ot prp nr 11 (1996–97) foreslo Regjeringen Brundtland at det kun skulle gis fradrag for den andel av gjeldsrentene som tilsvarer finanskapitalens andel av selskapets balanseførte total kapital. Bakgrunnen for forslaget var at hvis skatteplikten på finansinntekter skulle ha noen realitet, så

måtte fradragsrett for de renteutgifter som relaterte seg til skattefrie inntekter avskjæres, se Ot prp nr 11 (1996-97) s 31-32. Et flertall i Stortinget gikk den gang i mot forslaget.

Regjeringen er av den oppfatning at den reelle finansinntekten i rederiene må beskattes etter ordinære regler. Det fremmes derfor forslag om at det ved beregning av netto finansinntekter bare innrømmes fradrag for den andel av gjeldsrentene som tilsvarende finanskapitalens andel av selskapets total kapital.

Et eksempel kan illustrere hvordan selskapets total kapital skal fordeles mellom finanskapital og annen kapital:

Et rederiselskap innenfor ordningen har en samlet regnskapsmessig kapital på 20 000, som er fordelt på bankinnskudd med 5 000 og skip med 15 000. Selskapet har faktiske gjeldsrenter på 300, og det oppnår en avkastning på finanskapitalen på 5 pst. Netto finansinntekt kan da beregnes som følgende:

Finansinntekt:	$5\,000 * 0,05 =$	250
- Gjeldsrentefradrag:	$300 * (5\,000/20\,000) =$	75
= Netto finansinntekt		175

Selskap innenfor ordningen kan ha aksje eller

Finanskapital:	5 000 (bankinnskudd)	+ $\frac{1}{4} * 10\,000$ (eierandel)	= 7 500
Annen kapital:	15 000 (skip)	+ $\frac{3}{4} * 10\,000$ (eierandel)	= 22 500
Total kapital			= 30 000

Ved beregning av netto finansinntekt skal eierselskapet etter dette innrømmes fradrag for $(7\,500/30\,000) * 100$ pst = 25 pst av selskapets faktiske renteutgifter.

Eierandel i underliggende deltakerlignet selskap kan også regnskapsføres etter en bruttometode, der en andel (tilsvarende eierandelen) av de enkelte balanseposter i det underliggende selskap føres opp på tilsvarende måte i eierselskapets balanse. I tillegg kan eierselskapet ha balanseført eventuell merverdi av eierandelen ut over andelen av regnskapsmessig egenkapital i det underliggende selskap. Ved bruk av bruttometoden føres ikke eierandelen i det underliggende selskap som en egen balansepost i eierselskapet. Det blir derfor ikke samme behov for å foreta en fordeling mellom finanskapital og annen kapital ved beregning av fradragsberettiget andel av gjeldsrenter.

Ved beregningen av den fradragsberettigede andel av gjeldsrentene, skal det tas utgangspunkt i middelverdien av selskapets inngående og utgående balanseførte verdier i inntektsåret. Det er i den

andel i et annet selskap som også lignes etter de særskilte reglene for rederiselskaper. Dersom aksjen eller andelen er ført som en egen post i eierselskapets balanse, oppstår det spørsmål om aksjen eller andelen ved beregningen av rentefradraget skal tilordnes eierselskapets finanskapital eller den øvrige kapital. Departementet legger til grunn at verdien av aksjen eller andelen må fordeles mellom finanskapital og annen kapital, og at fordelingen må skje etter forholdet mellom finanskapital og annen kapital i det underliggende selskapet. Dette kan vises med et eksempel:

Det tas utgangspunkt i samme eksempel som over, men det legges nå til grunn at selskapet i tillegg til skipet og bankinnskuddet også eier halvparten av et underliggende selskap innenfor ordningen. Eierandelen i det underliggende selskapet er ervervet for 10 000, og er ført opp med denne verdien i eierselskapets balanse. Det underliggende selskapet har en total regnskapsmessig kapital på 48 000, hvorav 12 000 er finanskapital og 36 000 er skip. I datterselskapet utgjør derved finanskapitalen $\frac{1}{4}$ av den totale kapitalen. De regnskapsmessige verdiene i eierselskapet kan da fordeles på følgende måte:

ne sammenheng uten betydning om en betydelig del av selskapets transaksjoner er foretatt helt i starten eller slutten av inntektsåret. Dersom et selskap stiftes midt i inntektsåret og umiddelbart trer inn i ordningen, skal den fradragsberettigede andel av gjeldsrentene i inntredelsesåret beregnes med utgangspunkt i middelverdien av verdiene i åpningsbalansen og utgående balanse i inntredelsesåret.

Som nevnt skal den balanseførte verdien av aksjer eller andeler i underliggende selskaper innenfor ordningen fordeles mellom finanskapital og annen kapital i eierselskapet etter forholdet mellom finanskapital og annen kapital i det underliggende selskapet. Ved beregningen av dette forholdstallet i det underliggende selskapet, skal det tas utgangspunkt i middelverdien av det underliggende selskaps inngående og utgående balanseførte verdier i inntektsåret. Dette gjelder også i de tilfeller aksjene eller andelene i det underliggende selskapet er ervervet i løpet av inntektsåret.

Som en konsekvens av at det nå foreslås å inn-

føre full skatteplikt på rederiselskapenes finansinntekter, foreslås det også at netto finanskostnader skal kunne fremføres til fradrag i senere års netto finansinntekter etter de alminnelige regler for underskudd, jf skatteloven § 53. Dette ble også foreslått i Ot prp nr 11 (1996–97), men forslaget ble forkastet da Stortinget vedtok en begrenset skatteplikt for finansinntekter.

Det foreslås at endringen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 1999. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 51 A-6 nr 2

3.3 Økt beskatning ved høy egenkapital

Selskaper som er undergitt særskilt rederibeskatning er i utgangspunktet fritatt fra overskuddsbeskatning av inntekt fra utleie og drift av skip. Netto finansinntekter skal beskattes ordinært med en skattesats på 28 pst. Dette vil i utgangspunktet stimulere til full egenkapitalfinansiering i det skipseide selskapet, mens nødvendig opplåning skjer på aksjonærenes hender hvor renteutgiftene fullt ut vil komme til fradrag (også i andre inntekter).

For å unngå at skattesubjekter med alminnelig skatteplikt tilordnes gjeldsrentefradrag som reelt sett burde vært tilordnet selskaper undergitt særskilt rederibeskatning, er det i skatteloven § 51 A-6 nr 6 gitt regler om skatteplikt ved høy egenkapitalandel i selskap innenfor ordningen. Det følger av denne bestemmelsen at det skal fastsettes et minste gjeldsrentefradrag i selskap innenfor ordningen. Dersom selskapets totale faktiske renteutgifter er mindre enn det beregnede minste gjeldsrentefradraget, skal differansen anses som skattepliktig finansinntekt. Det minste gjeldsrentefradraget skal beregnes som produktet av en normgjeldsrente (6 pst for 1998) og 30 pst av middelverdien av de regnskapsmessige verdier av selskapets eiendeler ved inntektsårets begynnelse og slutt.

Bestemmelsen i skatteloven § 51 A-6 nr 6 vil bare i begrenset utstrekning motvirke skattemotivert egenkapitalfinansiering av selskap innenfor ordningen. Hovedårsaken til det er at den gjeldsgrad på 30 pst som er lagt til grunn ved beregning av minste gjeldsrentefradrag, er betydelig lavere i forhold til det som var den faktiske situasjonen i rederinæringen da det særskilte rederiskattesystemet ble innført. I Ot prp nr 11 (1996–97) ble det foreslått en gjeldsgrad på 50 pst ved beregning av minste gjeldsrentefradrag. Bakgrunnen for at Stortinget likevel fastsatte en sats på 30 pst fremgår av Innst O nr 37 (1996–97) på s 25:

«Komiteens medlemmer fra Senterpartiet, Høyre, Kristelig Folkeparti, Venstre og representanten Stephen Bråthen har merket seg at ulike undersøkelser av egenkapitalgraden i norske rederier viser varierende tall mellom 34 pst og 44 pst. Disse medlemmer viser til at dette er gjennomsnittstall som spenner over rederier med ulik soliditet og egenkapitalbase. Disse medlemmer viser videre til at utsatt skatt regnes som gjeld ved beregningen av egenkapitalandelen. Utsatt skatt kan ha et relativt betydelig omfang i mange selskaper og vil ha betydning for vurderingen av nivået for egenkapitalgraden i et selskap under den særskilte ordningen for rederibeskatning. Etter disse medlemmers mening bør grensen for egenkapital i selskaper med særskilt beskatning settes slik at også selskaper med soliditet noe over gjennomsnittet, permanent eller midlertidig, ikke rammes av en for lav grense.»

Etter departementets oppfatning tilsier intensjonene bak det særskilte skattesystemet at minste gjeldsgrad i rederiselskaper vurderes på nytt. Det vises i denne forbindelse til at den gjeldende gjeldsgrad bare i begrenset utstrekning oppfyller formålet om å avskjære gjeldsrentefradrag i skattepliktig inntekt utenfor det særskilte rederiskatteregimet. Hensynet til at utsatt skatt skal føres som gjeldsforpliktelse, gjør seg gjeldende i begrenset utstrekning. Årsaken til det er at det ved føring av utsatt skatt i stor utstrekning er hensyntatt at skatt først påløper ved en fremtidig utdeling av utbytte. I motsetning til det som gjelder ellers hensyntas det at utsettelsen påvirker nåverdien av fremtidig skattebetaling.

Departementet foreslår at minste gjeldsgrad settes til 50 pst ved beregning av minste gjeldsrentefradrag. Dette vil fortsatt åpne for en egenkapitalgrad som er høyere enn det som var gjennomsnittet før det særskilte rederiskattesystemet ble vedtatt, og dermed i en viss utstrekning ivareta hensynet til at egenkapitalgraden varierer mellom de enkelte rederier. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 51 A-6 nr 6.

3.4 Innføring av skatteplikt for valutagevinster

Etter skatteloven § 51 A-6 nr 2 er renteinntekter, gevinst ved realisasjon av aksjer og andre finansielle inntekter skattepliktig for selskap innenfor ordningen, mens tilsvarende utgifter og tap er fradragberettiget. Skatteplikten for finansinntekter omfatter imidlertid ikke gevinst eller tap som følge av kurssvingninger på valuta.

I Ot prp nr 11 (1996-97) ble det ikke fremmet forslag om å innføre særregler for gevinst og tap på valuta. Etter dette forslaget ville valutagevinster og valutatap blitt medtatt ved beregningen av netto skattepliktig finansinntekt. I Innst O nr 37 (1996-97) ble dette endret, og det ble tatt inn en bestemmelse om at gevinst og tap ved kurssvingninger på valuta ikke skulle medregnes ved beregningen av netto skattepliktig finansinntekt. Som begrunnelse for dette standpunktet ble det vist til at valutagevinster og valutatap anses som direkte knyttet til skipsfartsvirksomheten, og derfor burde være unntatt fra beskatning på linje med selve skipsfartsinntektene.

Etter departementets vurdering er det flere grunner som taler for at valutagevinster og valutatap bør inngå ved beregning av netto skattepliktig finansinntekt på linje med andre finansinntekter og finansutgifter.

For det første er det liten grunn til at valutagevinst ved realisasjon av en finansiell eiendel, for eksempel en obligasjon i utenlandsk valuta, skattemessig skal behandles på annen måte enn gevinst på selve eiendelen (obligasjonen). Det er lite naturlig å skille ut valutaelementet til en særskilt skattemessig behandling. Når derfor gevinsten på eiendelen er skattepliktig for et selskap innenfor ordningen, bør også den tilknyttede valutagevinst være skattepliktig.

For det andre synes det heller ikke å være behov for spesielle regler om skattefrihet for valutagevinst oppstått i tilknytning til skipsinvesteringene. Det vises her til at slike valutagevinster i stor utstrekning ikke følger særlige regler for valutagevinster i det ordinære skattesystemet. For eksempel vil en gevinst knyttet til salg av et skip også inkludere gevinst som følge av kursendringer frem til salgstidspunktet. Bare valutagevinst på en eventuell fordring på salgssummen i perioden fra salget til fordringen innfris, vil bli behandlet som en valutagevinst i det ordinære skattesystemet. En slik valutagevinst er ikke like nært knyttet til skipsfartsvirksomheten som gevinsten ved skipssalg, men kan heller likestilles med en finansinntekt. Finansinntekter bør i størst mulig grad komme til beskatning innenfor rederiskattesystemet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve skattefritaket for valutagevinst og å innføre fradragsrett for valutatap. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 51 A-6 nr 2 tredje punktum. Grensen mellom hva som regnes som valutagevinst (tap) og ordinære gevinster på driftsmidler vil måtte trekkes som i det ordinære skattesystemet, jf omtalen ovenfor.

Det foreslås at endringen gjelder fra og med

inntektsåret 1999. Når det gjelder innstrammings-effekten av dette forslaget, er det grunn til å bemerke at denne er usikker, siden motstykket til skatteplikt for valutagevinster er fradragsrett for valutatap.

3.5 Økning av tonnasjeskatten

Etter skatteloven § 51 A-7 skal selskap innenfor det særskilte rederiskattesystemet svare en årlig tonnasjeskatt til staten beregnet på grunnlag av netto-tonnasjen av de skip og flyttbare innretninger selskapet eier. Satsene for tonnasjeskatten fastsettes for hvert inntektsår i statsskattevedtaket, jf kapittel 6 i statsskattevedtaket for 1998. Satsene for tonnasjeskatten er for inntektsåret 1998 fastsatt til:

Kr 0 for de første 1000 nettotonn, deretter
kr 18 pr dag pr 1000 nettotonn opp til 10000 nettotonn, deretter
kr 12 pr dag pr 1000 nettotonn opp til 25000 nettotonn, deretter
kr 6 pr dag pr 1000 nettotonn.

Det er foreløpig ikke fastsatt utlignet tonnasjeskatt for inntektsåret 1997, da ligningen av rederiselskapene ennå ikke er avsluttet. På usikkert grunnlag anslås tonnasjeskatten å gi om lag 50 mill kroner for 1997. Regjeringen foreslår at satsene for tonnasjeskatt heves med 100 pst. Dette innebærer en antatt provenyøkning med omlag 50 mill kroner.

Aksjeselskaper er etterskuddspliktige. Det innebærer at skatten forfaller til betaling i året etter inntektsåret. For at forslaget skal gi budsjettvirkninger i 1999, foreslås det at økningen av tonnasjeskatten skal gjelde fra og med inntektsåret 1998. Det vises til utkast til endring av statsskattevedtaket kapittel 6 for 1998, samt utkast til skattevedtak for 1999, i St prp nr 1 (1998-99).

3.6 Tiltak for å hindre at beskattet inntekt deles ut uten beskatning, når det er ubeskattet inntekt i selskapet

3.6.1 Innledning og sammendrag

Innledning

Aksjeselskap som omfattes av særreglene i skatteloven § 51 A om beskatning av rederiselskap, er som hovedregel fritatt for beskatning av alminnelig inntekt. Skattefritaket er betinget av at inntekten beholdes i selskapet. Dersom ubeskattet inntekt deles ut til aksjonærene, vil dette utløse skatteplikt

for rederiselskapet på utdelingstidspunktet. Selskapet skal da inntektsføre et beløp som svarer til den inntekt som ville gitt grunnlag for å foreta en tilsvarende utdeling av beskattede midler, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 første punktum.

Etter gjeldende rett skal utdelinger til aksjonærene først anses tatt fra selskapets konto for beskattet inntekt, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum. Også ved utdeling av utbytte og overføring av konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen, skal konto for beskattet inntekt anses belastet først. Disse regler innebærer at selskapet kan dele ut beskattet inntekt som utbytte uten at selskapet skattlegges, samtidig som opptjent og ubeskattet inntekt beholdes i selskapet eller i eventuelle konsernbeslektede selskaper innenfor det særskilte rederiregimet.

Dagens regler medfører også at eierne i en viss utstrekning kan prioritere skattefrie utdelinger av beskattet inntekt fremfor skattepliktige utdelinger av ubeskattet inntekt. Selskapene kan velge å foreta utdeling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, som ikke utløser beskatning etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 selv om selskapet på utdelingstidspunktet også har ubeskattede inntekter som kunne ha vært utdelt.

Etter Regjeringens vurdering er dette uheldige utslag av de særlige reglene for beskatning av rederiselskap i skatteloven § 51 A. På denne bakgrunn har Regjeringen vurdert tiltak for å hindre at aksjeselskaper innenfor ordningen kan dele ut beskattet inntekt til aksjonærer utenfor ordningen, så lenge det er ubeskattet inntekt i selskapet.

I det følgende gis en omtale av de aktuelle endringstiltak. Det varsles om konkrete tiltak, men forslag til konkrete lovendringer utformes i en senere proposisjon. Regjeringen vil derfor fremme forslag til lovendringer i samsvar med de angitte endringstiltak i en senere proposisjon for Odelstinget i løpet av høsten 1998.

De forslag til lovvedtak som forutsettes fremsatt senere i 1998, vil bli foreslått vedtatt med ikrafttredelse 5. oktober 1998 og etter nærmere angitte retningslinjer med virkning for disposisjoner som anses gjennomført etter ikrafttredelsestidspunktet. Det vises til kapittel 3.6.4. Dette anses nødvendig for å motvirke eventuelle illojale tilpasninger til de varslede tiltak.

Sammendrag

Departementet vil foreslå at skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum endres slik at utdelinger fra aksjeselskap etter lovens § 51 A-6 nr 4 annet punktum, først skal anses tatt fra selskapets ubeskattede inntekt, jf kapittel 3.6.2.

Departementet vil videre foreslå at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, generelt skal likestilles med øvrige utdelinger fra selskapet etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum bokstav a til c, jf kapittel 3.6.3.2. Tilbakebetaling av innbetalt kapital skal således kunne medføre beskatning av selskapet dersom selskapet også har ubeskattet inntekt ved utløpet av tilbakebetalingsåret. Selskapets valgadgang etter de alminnelige regler med hensyn til hvilken del av egenkapitalen utdelinger skal anses tatt fra, forutsettes videreført.

For aksjonærene skal tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, fortsatt behandles som skattefrie tilbakebetaling etter de alminnelige regler, jf selskapskatteloven §§ 3–2 nr 2 og 5–6. Tilbakebetaling av innbetalt kapital som medfører inntektsføring og beskatning på selskapets hånd etter de endrede regler, skal likestilles med utbytteutdeling i forhold til reglene om beregning av endringen i selskapets skattlagte kapital, jf selskapskatteloven § 5–5 nr 2.

Også tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i forbindelse med innløsning av enkeltaksjer, forutsettes likestilt med øvrige utdelinger fra selskapet etter skatteloven § 51 A-6 nr 3 annet punktum. Regelen i skatteloven § 51 A-9 nr 3 forutsettes videreført. Utdeling til aksjonærene utover innbetalt aksjekapital og overkurs ved innløsning av enkeltaksjer, skal fortsatt behandles som utbytte på mottakende aksjonærs hånd.

Regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 fjerde punktum om adgangen til å belaste selskapets konto for beskattet inntekt ved utdelinger i forbindelse med innløsning av enkeltaksjer, vil bli foreslått opphevet, jf kapittel 3.6.3.3.

Regelen i skatteloven § 51 A-9 nr 4 annet avsnitt foreslås endret slik at konsernbidrag fra datterselskap til morselskap innenfor ordningen, først skal anses tatt fra det datterselskapets ubeskattede inntekt, jf kapittel 3.6.3.4.

Departementet vil foreslå at samtlige endringer trer i kraft 5. oktober 1998 og med virkning for følgende disposisjoner:

- Utbytteavsetninger for regnskapsåret 1998. Utbytteavsetninger for selskaper med avvikende regnskapsår som utløper i 1998, som er godkjent av selskapets generalforsamling etter 5. oktober 1998.
- Ekstraordinære utbytteutdelinger i 1998 i henhold til generalforsamlingsvedtak fattet etter 5. oktober 1998.
- Utdelinger til aksjonærene i henhold til vedtak om kapitalnedsettelse som er anmeldt til Foretaksregisteret, jf aksjeloven § 6–1 femte ledd, etter 5. oktober 1998.

- Konsernbidrag ydet i henhold til generalfor-samlingsvedtak fattet etter 5. oktober 1998.

3.6.2 Speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum slik at ubeskattet inntekt skal anses utdelt før beskattet inntekt

3.6.2.1 Bakgrunn for forslaget

Ved innføringen av det særlige skattesystemet for rederiselskaper var det et bærende hensyn å skjerme rederivirksomheten fra ordinær beskatning så lenge opptjent overskudd ble beholdt i virksomheten. Skatteplikt for selskapet skulle først bli utløst ved utdeling av inntekten til eierne. Et system som i utgangspunktet skal skattefavourisere selskapet, og ikke dets eiere, betinger likevel ikke at utdelinger til eierne først skal kunne foretas med midler som er beskattet på selskapets hånd, og før utdeling av ubeskattede inntekter. Det prinsipp som i dag følger av skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum om at utdelinger fra selskapene først skal anses tatt av beskattet inntekt, er på denne bakgrunn tatt opp til ny vurdering.

I Ot prp nr 11 (1996-97) Oppfølging av nytt skattesystem for rederiselskaper s 36, vurderte departementet et prinsipp om at utdelinger fra selskapet først skulle anses tatt fra den ubeskattede inntekt, og deretter fra den beskattede inntekt. En slik regel gjør det påkrevet å holde oversikt over den ubeskattede inntekt i selskapet for hvert inntektsår. Da skattytere innenfor ordningen ikke skal levere fullt skatteregnskap, kan ikke denne størrelsen fastsettes direkte. Under et slikt system må den ubeskattede inntekten eventuelt beregnes indirekte, ved hjelp av særlige hjelpeberegninger. Departementet antok i Ot prp nr 11 (1996-97) at dette ville bli vanskelig å gjennomføre for skattyterne og for ligningsmyndighetene. Det korte tidsrommet fra vedtaket om innføring av et særskilt skattesystem for rederiselskaper ble truffet, til de endelige vedtak skulle foreligge, utelukket også en grundigere utredning av dette alternativet. På denne bakgrunn ble løsningen ikke anbefalt.

Departementet har foretatt en ny vurdering av de ligningstekniske sidene ved å innføre et prinsipp om at ubeskattet inntekt skal anses utdelt først. En har herunder både vurdert mulighetene for en beregning av ubeskattet inntekt etter en indirekte metode og mulighetene for å pålegge selskaper innenfor ordningen å utarbeide et eget skatteregnskap som kan danne grunnlag for en direkte beregning av selskapets ubeskattede inntekt.

Beregning av ubeskattet inntekt etter en *indirekte metode* som skissert i Ot prp nr 11 (1996-97) s

36 vil kreve kompliserte, nye hjelpeberegninger. Ubeskattet inntekt, før eventuelle utdelinger, beregnes da med utgangspunkt i selskapets totale regnskapsmessige egenkapital (etter tilbakeføring av regnskapsført utsatt skatt/frivillig tillegg for utsatt skattefordel) ved utløpet av inntektsåret, fratrukket innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og saldo på konto for beskattet inntekt ved utgangen av inntektsåret. Utdelinger som nevnt i skatteloven § 51 A-6 nr 4 a-c i løpet av inntektsåret, skal først redusere selskapets ubeskattede inntekt ved utgangen av inntektsåret, og øke utgående saldo på selskapets konto for beskattet inntekt tilsvarende.

Metoden for å beregne ubeskattet inntekt ved utgangen av inntektsåret før skattepliktige utdelinger og for å beregne skattepliktige utdelinger fra selskapet i løpet av inntektsåret, må eventuelt utvikles videre. Prinsippene for å fastsette selskapenes ubeskattede inntekt etter en indirekte metode vil muligens også kreve særlig lovregulering. Fastsettelse av selskapets ubeskattede inntekt vil inngå som en del av ligningen, og således undergis ligningsmessig behandling. Departementet antar imidlertid at ligningstekniske hensyn ikke vil være til hinder for å innføre en indirekte beregningsmetode som angitt.

Beregning av ubeskattet inntekt basert på en *direkte metode* vil kreve at selskapene pålegges å innlevere et eget skatteregnskap med beregning av selskapets skattepliktige inntekter som i utgangspunktet må bygge på de ordinære skattereglene. Et slikt skatteregnskap vil i det vesentlige fremstå som et skyggeregnskap, utarbeidet som om selskapet var underlagt alminnelige skatteregler. Det antas blant annet å bli behov for særlige regler om hvordan man ved føringen av et slikt skatteregnskap skal håndtere de valgmuligheter med hensyn til inntektsføring, fradrag m v som kan følge av de ordinære skatteregler. En beregning av selskapenes skattepliktige inntekter etter de ordinære reglene vil forutsette en videreføring av de skatteposisjonene selskapene måtte ha ved inntreden i den særlige rederibeskatningsordningen, og må hensynta disposisjoner selskapet har foretatt etter inntreden. Det vil således være aktuelt å pålegge selskapene å levere skatteregnskaper for samtlige inntektsår fra og med inntreden i ordningen. Dette vil kreve betydelige ressurser både for skattyterne og ligningsmyndighetene. Dette gjelder særlig ved ligningen for det første inntektsår en slik omlegging vil få virkning, hvor ligningsmyndighetene vil få en betydelig merbelastning som må avvikles under stort tidspress.

Departementet vil imidlertid peke på at deltakerlignede selskaper med deltakere utenfor ordnin-

gen, allerede i dag må føre nærings- og selskapsoppgaver etter ordinære skatteregler. Departementet vil videre peke på at et slikt skatteregnskap også gjør det enklere å beregne skatteutgiftene knyttet til det særskilte skattesystemet for rederivirksomhet.

Etter en ny vurdering er departementet kommet til at ligningstekniske problemer ikke vil være til hinder for en speilvending av prinsippet i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum. På bakgrunn av de uheldige virkninger gjeldende regel kan anses å innebære, vil departementet foreslå at regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum endres slik at utdelinger fra selskapet først skal anses tatt fra selskapets ubeskattede inntekter.

Departementet har foreløpig ikke tilstrekkelig grunnlag for å ta stilling til hvilken av de to angitte metodene for beregning av selskapets ubeskattede inntekt som kan anses som best utfra en samlet vurdering. En vil arbeide videre med disse spørsmål som vil bli avklart i forbindelse med fremleggelse av det senere lovforslaget.

3.6.2.2 *Konsekvenser av å speilvende regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum*

I dette avsnittet drøftes de skattemessige konsekvenser av en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum, slik at ubeskattet inntekt skal anses utdelt før beskattet inntekt. Det forutsettes i første omgang at det ikke foretas andre endringer i lovens § 51 A-6 eller endring i § 51 A-9. I kapittel 3.6.3 er angitt hvilke andre endringer departementet vil foreslå og hvilke konsekvenser dette vil få blant annet for utgangspunktene nedenfor.

Konsekvenser for utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum til aksjonærer utenfor ordningen

Den prinsipielle endring består i å speilvende gjeldende regel i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum om at utdelinger fra selskapet først anses tatt fra selskapets konto for beskattet inntekt. Gjeldende regel vil bli foreslått erstattet med en regel om at utdelinger fra selskapet etter lovens § 51 A-6 nr 4 annet punktum, først skal anses tatt fra selskapets ubeskattede inntekt. Speilvendingen vil i utgangspunktet ramme alle typer utdelinger som er angitt i skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum bokstav a til c.

Etter de alminnelige regler antas det at selskapet kan velge hvilken del av egenkapitalen utbytteutdelinger skal anses tatt fra. Dersom selskapets reservefond er større enn aksjelovens minimums-

krav, kan selskapet foreta utdelinger også fra reservefondet etter aksjelovens utbytteregler. Dette gjelder uansett om reservefondet består både av opptjent overskudd og av innbetalt overkurs. Selskapet kan i slike tilfeller velge om utdelingen fra reservefondet skal anses tatt fra opptjent overskudd eller fra innbetalt overkurs, jf Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv 1995 s 108.

Departementet legger til grunn at en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 tredje punktum i utgangspunktet vil medføre at denne valgrett bortfaller. Utbytteutdelingen skal først anses tatt fra den del av egenkapitalen som tilsvarer opptjent overskudd.

Ved kapitalnedsettelse mot nedskrivning av pålydende skal utbetaling til aksjonær, utover innbetalt aksjekapital og overkurs, anses som utdeling etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum og beskattes etter utbyttereglene på aksjonærens hånd, jf selskapsskatteloven § 3-2 nr 1 og 2. Dette gjelder også utbetalinger ved kapitalnedsettelse mot innløsning av enkeltaksjer, jf skatteloven § 51 A-9 nr 3, jf § 51 A-6 annet punktum bokstav c.

En speilvending av prinsippet i § 51 A-6 nr 4 tredje punktum fører til at det heller ikke ved kapitalnedsettelse blir mulig å dele ut beskattet inntekt som skattemessig utbytte, og før utdeling av ubeskattet inntekt. Dette gjelder uansett om utdelingen foretas ved kapitalnedsettelse mot nedskrivning av pålydende eller innløsning av enkeltaksjer.

I tilfeller hvor det er foretatt en eller flere fondsemisjoner i selskapet, følger det av selskapsskatteloven § 3-2 nr 4 at fondsemittert aksjekapital skal anses utdelt før innbetalt aksjekapital. Den fondsemitterte aksjekapital kan være tatt fra overkursen på reservefondet eller fra opptjent overskudd, som enten vil være beskattet eller ubeskattet på selskapets hånd. Ved en senere kapitalnedsettelse med tilbakebetaling til aksjonærene, kan selskapet velge hvilken av flere kilder for den forutgående fondsemisjon utdelingen skal anses tatt fra, jf Finansdepartementets uttalelse inntatt i Utv 1997 s 1080. Departementet legger til grunn at en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum i utgangspunktet vil medføre at selskapet ikke vil ha en slik valgrett. Tilbakebetalingen ved kapitalnedsettelse med utdeling av fondsemittert aksjekapital, skal først anses tatt fra opptjent overskudd.

Konsekvenser for utbytteutdelinger fra et aksjeselskap innenfor ordningen til et annet aksjeselskap innenfor ordningen

Etter skatteloven § 51 A-6 nr 5 kan ubeskattet inntekt utdeles fra et aksjeselskap innenfor ordningen

til et annet aksjeselskap innenfor ordningen uten beskatning. Utdeling av beskattet inntekt fra et aksjeselskap innenfor ordningen til et annet, skal tillegges det mottakende selskaps konto for beskattet inntekt.

En speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum, slik at utdelingen først skal anses tatt fra ubeskattet inntekt, vil uten annen særlig regulering få anvendelse også for utdelinger fra et aksjeselskap innenfor ordningen til et annet aksjeselskap innenfor ordningen. Departementet legger til grunn at speilvendingen av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum også skal gjelde for utbytteutdelinger fra et aksjeselskap innenfor ordningen til et annet. Dette er nødvendig for å hindre at beskattet inntekt i underliggende selskap overføres til morselskapet via utbytteutdelinger, samtidig som ubeskattet inntekt beholdes i underliggende selskap. Utdeling til morselskap innenfor ordningen skal som tidligere ikke utløse beskatning.

3.6.3 Andre tiltak for å sikre at prinsippet om at ubeskattet inntekt skal deles ut først blir effektivt

3.6.3.1 Innledning

Dersom speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum bare skal ha de konsekvenser som er angitt i kapittel 3.6.2 foran, vil det fortsatt foreligge muligheter for rederiselskapene til å prioritere utdeling av beskattet inntekt selv om det er ubeskattet inntekt i det utdelende selskap. Det samme gjelder innenfor et konsern hvis det foreligger ubeskattet inntekt i datterselskaper. Departementet har derfor kommet til at forslaget bør følges opp av ytterligere endringer som sikrer at formålet bak de foreslåtte innstramningstiltak blir effektive.

Nedenfor omtales tiltak som vil bli foreslått og som innebærer en utvidelse av hvilke typer utdelinger fra selskapet til aksjonærer utenfor ordningen, som skal kunne utløse beskatning av ubeskattet inntekt på selskapets hånd dersom selskapet også har slik inntekt ved utløpet av utdelingsåret. Det foreslås også ytterligere speilvending slik at konsernbidrag fra datterselskap til morselskap innenfor ordningen, først anses tatt fra det utdelende selskaps ubeskattede inntekt.

3.6.3.2 Utdeling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, anses etter dagens regler som utdeling av beskattet inntekt på selskapets hånd og som

skattefri tilbakebetaling til aksjonærene. Innbetalt overkurs kan tilbakebetales til aksjonærene som direkte utbytteutdeling etter aksjeloven dersom selskapets reservefond oppfyller aksjelovens minimumskrav. Innbetalt overkurs kan også utdeles til aksjonærene i forbindelse med kapitalnedsettelse i selskapet med tilbakebetaling utover det beløp aksjekapitalen nedsettes med. Dette gjelder både etter de alminnelige skatteregler og etter de særlige regler for rederiselskaper.

Innbetalt aksjekapital, herunder fondsemittert overkurs, kan bare tilbakebetales til aksjonærene i forbindelse med kapitalnedsettelse.

Etter dagens regler kan et selskap innenfor ordningen velge å foreta tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital og overkurs som angitt ovenfor, selv om selskapet også har ubeskattet inntekt som kunne ha vært utdelt. Dette vil i stor grad være tilfellet selv om det vedtas en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum med konsekvenser som angitt i kapittel 3.6.2.2. Departementet antar at dette forhold vil medføre at regelen om at ubeskattet inntekt skal anses utdelt først, i praksis vil kunne bli uthulet.

Departementet har derfor vurdert mer vidtgående tiltak for å hindre at selskapet ved utdelinger som nevnt, kan velge å prioritere utdeling av innbetalt, beskattet kapital framfor opptjent, ubeskattet overskudd.

Det aktuelle tiltak er å fastsette at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, generelt skal sidestilles med øvrige utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum i forhold til en speilvending av bestemmelsen i tredje punktum. En slik endring vil også omfatte tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i forbindelse med innløsning av enkeltaksjer, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet ledd bokstav c. Tilbakebetaling av innbetalt kapital ved likvidasjon av selskapet vil ikke omfattes, men behandles etter reglene om uttreden av ordningen.

En likestilling mellom tilbakebetaling av innbetalt kapital med andre utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum, må forutsettes bare å få betydning for beskatning av selskapet. Det må forutsettes at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, fortsatt skal behandles som skattefri tilbakebetaling for aksjonærene. Dette vil gjelde ubetinget både for norske og utenlandske aksjonærer. Det beløp som tilbakebetales aksjonæren skal komme til fradrag i aksjonærens kostpris på aksjene, jf selskapsskatteloven § 5-6. Dette er nødvendig for å hindre at utdelingen blir undergitt dobbeltsbeskatning.

Det må forutsettes at tilbakebetaling av innbe-

talt aksjekapital, herunder overkurs, som medfører inntektsføring av ubeskattet inntekt på selskapets hånd, må behandles på samme måte som annen skattepliktig inntekt og som utbytteutdeling i forhold til RISK-reglene. Dette innebærer at inntektsføringen og utdelingen samlet sett ikke vil medføre noen endring av selskapets RISK-beløp for det aktuelle inntektsår. Også RISK-reglene vil således forhindre dobbeltbeskatning av aksjonærene.

Det presiseres for øvrig at utdelinger utover innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, til aksjonærer i forbindelse med innløsning av enkeltaksjer, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum bokstav c, fortsatt skal behandles som utbytte på den mottakende aksjonærs hånd. Denne regel har betydning for den skattemessige behandling av slike utdelinger til utenlandske aksjonærer, og har virkninger som det ikke er grunnlag for å endre i denne forbindelse. Regelen i skatteloven § 51 A-9 nr 3 forutsettes videreført.

Forslaget om generelt å likestille tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, med andre utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum, vil overflødiggjøre at det innføres begrensning i selskapenes valgadgang med hensyn til hvilken del av egenkapitalen utbytteutdelinger, herunder fondsemittert kapital, skal anses tatt fra, jf kapittel 3.6.2.2. Dersom tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, likestilles med øvrige utdelinger i forhold til spørsmålet om beskatning av ubeskattet inntekt i selskapet på utdelings-tidspunktet, vil det heller ikke være hensiktsmessig å begrense selskapets valgadgang på dette punkt. En endring av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum, om at ubeskattet inntekt skal anses utdelt først, bør ikke få de konsekvenser for valgadgangen som er forutsatt i kapittel 3.6.2.2. Departementet vil vurdere om det er grunn til å presisere i loven at selskapets valgadgang som nevnt, ikke skal anses berørt av en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum.

Departementet kan ikke se prinsipielle betenkeligheter eller vesentlige ligningstekniske problemer ved innføring av en regel som angitt ovenfor. Ved beregning av selskapets ubeskattede inntekt ved utløpet av tilbakebetalingsåret etter en indirekte metode som angitt i kapittel 3.6.2.2, legges det til grunn at en eventuell beskatning ved reduksjon av selskapets innbetalte aksjekapital, herunder overkurs, vil avspeiles i en økning av selskapets konto for beskattet inntekt ved utløpet av utdelingsåret. Selskapets ubeskattede inntekt ved inngangen til neste inntektsår, blir tilsvarende redusert.

På bakgrunn av at den angitte endring må anses hensiktsmessig med sikte på at formålet bak en

speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje ledd skal bli effektivt, vil departementet senere i høst komme med forslag om at lovens § 51 A-6 nr 4 annet punktum endres i samsvar med ovenstående.

3.6.3.3 *Opphevelse av bestemmelsen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 fjerde punktum*

Vederlag ved innløsning av enkeltaksjer, utover innbetalt aksjekapital og overkurs, anses som utdeling fra selskapet etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum bokstav c og beskattes som utbytte på aksjonærens hånd, jf § 51 A-9 nr 3. For dette tilfellet er regelen om at utdelingen først skal anses tatt fra selskapets beskattede inntekt modifisert, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 fjerde punktum. Hvis selskapets eierstruktur har endret seg som følge av en partiell likvidasjon, kan selskapets konto for tilbakeholdt beskattet inntekt bare belastes en så stor del av utdelingen som svarer til andelen av aksjene som er innløst. Regelen innebærer at en aksjonær ikke kan tre ut av et selskap innenfor ordningen uten at en forholdsmessig del av selskapets skatteforpliktelse utløses.

Som det fremgår av kapittel 3.6.3.2 vil forslaget om at tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal sidestilles med øvrige utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet punktum, også omfatte utdeling av slik kapital i forbindelse med innløsning av enkeltaksjer. Reglene om at tilbakebetaling av innbetalt kapital skal behandles som skattefri tilbakebetaling til aksjonærene, forutsettes ikke endret. Det samme gjelder særregelen i skatteloven § 51 A-9 nr 3 om at utdeling til aksjonæren utover innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal behandles som utbytte på mottakende aksjonærs hånd.

I Ot prp nr 11 (1996–97) s 43 er særregelen i fjerde punktum begrunnet med at det vil være enklere å fastsette vederlaget for de innløste aksjer og den underliggende skatteforpliktelse knyttet til eierandelen som utløses ved innløsningen. Dette er neppe noe tungtveiende argument i forhold til de hensyn som ligger bak forslaget om generell speilvending av prinsippet i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum, og om likestilling av tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, med øvrige utdelinger i forhold til beskatning av selskapet etter denne speilvendte regel. En forutsetter at selskapet ved verdsettelsen av de innløste aksjer vil være i stand til å hensynta det forhold at den skatt som måtte bli ilignet på selskapet på grunn av utdelingen, ikke korresponderer med den underliggende skatteforpliktelse som relaterer seg

til de innløste aksjer. På denne bakgrunn er departementet kommet til at særregelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 fjerde punktum bør oppheves.

3.6.3.4 *Konsernbidrag til morselskap*

Det følger av skatteloven § 51 A-9 nr 4 første ledd at selskaper innenfor ordningen kan yte og motta konsernbidrag fra andre selskaper innenfor ordningen forutsatt at vilkårene i selskapskatteloven § 1-5 er oppfylt. Det er imidlertid ikke adgang til å yte konsernbidrag mellom selskap som lignes etter de ordinære regler og selskap som lignes etter skatteloven § 51 A.

Konsernbidrag som ytes av ubeskattet inntekt skal ikke beskattes på det mottakende selskaps hånd. Konsernbidrag som ytes av beskattet inntekt, skal tillegges det mottakende selskaps konto for beskattet inntekt, jf skatteloven § 51 A-6 nr 4 annet ledd første og annet punktum. Det følger av skatteloven § 51 A-9 nr 4 annet ledd siste punktum at konsernbidrag først skal anses tatt fra selskapets konto for beskattet inntekt. Det ytende selskap kan ikke kreve skattemessig fradrag for overføringen.

Departementet har vurdert gjeldende regler for konsernbidrag mellom selskaper innenfor ordningen i lys av den foreslåtte speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum. Utgangspunktet for departementets vurdering har vært at det fortsatt bør være anledning til å yte konsernbidrag mellom selskap innenfor ordningen. En har videre lagt til grunn at det fortsatt bør være slik at overføring av ubeskattet inntekt ikke skal beskattes, og at overføring av beskattet inntekt skal tillegges det mottakende selskaps konto for beskattet inntekt. Videre forutsettes det at det fortsatt skal legges til grunn at ytende selskap ikke kan kreve skattemessig fradrag for konsernbidrag til annet selskap innenfor ordningen.

Departementet har vurdert hvorvidt speilvendingen av skatteloven § 51 A-6 nr 4 tredje punktum også bør medføre en speilvending av regelen i skatteloven § 51 A-9 nr 4 annet ledd siste punktum, slik at konsernbidrag først skal anses tatt fra ubeskattet inntekt. Etter departementets vurdering kan dette ikke anbefales som en generell regel. Dette vil åpne for tilpasningsmuligheter ved at ubeskattet inntekt overføres til underliggende eller sidestilte driftsselskaper, samtidig som beskattet inntekt i det ytende selskap frigjøres for utdeling til eiere utenfor ordningen. En speilvendt regel synes imidlertid egnet for overføringer fra datterselskap til morselskap.

Anvendt på overføringer fra datterselskap til morselskap, kan dagens regel medføre at beskattet inntekt i underliggende selskap frigjøres for skatte-

fri utdeling til morselskapets eiere, samtidig som det i datterselskapet er inntekt som ikke er skattlagt. Dette vil særlig være aktuelt der morselskapet er et rent holdingselskap, og hvor beskattet inntekt ved inntreden i ordningen er lagt i morselskapet. Etter departementets vurdering vil en regel om at konsernbidrag først skal anses tatt fra beskattet inntekt ved overføringer fra datterselskap til morselskap, medvirke til å uthule formålet bak regelen om at ubeskattet inntekt skal deles ut før beskattet inntekt.

Departementet vil på denne bakgrunn foreslå at konsernbidrag ved overføring fra datterselskap til morselskap først skal anses tatt fra ubeskattet inntekt. Ved overføring fra mor- til datterselskap og mellom datterselskaper videreføres dagens regel om at konsernbidraget først skal anses tatt fra beskattet inntekt. Skatteloven § 51 A-9 nr 4 siste punktum må endres i tråd med dette.

3.6.3.5 *Omtale av andre mulige tiltak ved utdelinger fra morselskap innenfor ordningen*

Morselskap i konsernforhold med underliggende selskap innenfor den særskilte rederbeskatningsordningen vil ofte ikke selv akkumulere ubeskattede driftsinntekter. Selve redervirksomheten vil gjerne være lagt til de underliggende selskaper. Etter de endringstiltak som er foreslått foran, skal vurderingen av om utdelinger etter skatteloven § 51 A-6 nr 4 fra et morselskap skal anses tatt fra ubeskattet eller beskattet inntekt, fortsatt foretas i forhold til dette selskaps kapitalbase og uavhengig av hvilken ubeskattet inntekt som måtte ligge i de øvrige konsernselskaper innenfor ordningen på utdelingstidspunktet.

Etter de regler som vil bli foreslått, vil utbytte eller konsernbidrag fra de underliggende selskaper først anses tatt fra ubeskattet inntekt i disse selskaper. Selv om det selskapsrettslig foreligger adgang til å foreta utdeling av utbytte eller konsernbidrag til morselskapet, har selskapene ingen plikt til å foreta slike overføringer. Også etter innføring av endrede regler om behandling av utdelinger som er angitt foran, vil rederiselskaper i konsern fortsatt kunne velge å beholde ubeskattet overskudd i datterselskapene. De foreslåtte tiltak vil således ikke kunne forhindre at et morselskap innenfor ordningen deler ut beskattet inntekt, selv om det er ubeskattet inntekt i de underliggende selskaper. For at innføring av prinsippet om at ubeskattet inntekt skal anses utdelt først skal bli effektivt også i slike tilfeller, har departementet vurdert ytterligere tiltak for tilfeller som angitt.

Et mulig tiltak kunne være å fastsette at utdelinger fra morselskap også skal kunne utløse inntektsføring og beskatning hos det utdelende morselskaps datterselskap(er). Slik beskatning hos datterselskap kunne tenkes utløst dersom, og i den utstrekning, datterselskapet på tidspunktet for morselskapets utdeling, har ubeskattet kapital.

Endringstiltak som angitt kan tenkes utformet og avgrenset etter ulike kriterier og retningslinjer. Etter departementets oppfatning vil dette kreve ytterligere utredning. Det bør også utredes nærmere hvordan tiltak på konsernbasis som antydnet, vil kunne slå ut i forhold til de øvrige endringsforslag som varsles nå. På det nåværende tidspunkt finner departementet ikke tilstrekkelig grunnlag til å fremsette konkrete endringsforslag for å avskjære også ovennevnte effekter av reglene. Departementet vil komme tilbake til dette når de endelige lovforslag fremmes.

3.6.4 Nærmere om virkningstidspunktet for de foreslåtte endringstiltak

Regjeringen vil fremme forslag til lovvedtak i samsvar med de angitte endringstiltak i en senere proposisjon, som forutsettes fremmet i løpet av høsten 1998. De senere lovvedtak vil bli foreslått gitt med ikrafttredelse fra det tidspunkt Ot prp nr 1 (1998–99) Skatteopplegget 1999 fremlegges, det vil si den 5. oktober 1998. Dette anses påkrevet for hindre eventuelle tilpasninger til de varslede lovtiltak.

De senere lovvedtak forutsettes ikke gitt anvendelse på disposisjoner som er gjennomført før 5. oktober 1998. Nedenfor presiseres departementets vurdering av hvilke disposisjoner som først skal anses gjennomført etter 5. oktober 1998 og som de endrede regler vil bli gitt virkning for. De varslede lovendringer forutsettes gitt virkning for :

- Utbytteavsetninger for regnskapsåret 1998. Utbytteavsetninger for selskaper med avvikende regnskapsår som utløper i 1998, som er godkjent av selskapets generalforsamling etter 5. oktober 1998.
- Ekstraordinære utbytteutdelinger i 1998 i henhold til generalforsamlingsvedtak fattet etter 5. oktober 1998.
- Utdelinger til aksjonærene i henhold til vedtak om kapitalnedsettelse som er anmeldt til Foretaksregisteret, jf aksjeloven § 6–1 femte ledd, etter 5. oktober 1998.
- Konsernbidrag ydet i henhold til generalforsamlingsvedtak fattet etter 5. oktober 1998.

Etter departementets vurdering er ikke grunnloven § 97 til hinder for å fastsette at lovendringen skal ha virkningstidspunkt som angitt over.

3.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

På svært usikkert grunnlag anslås forslagene samlet sett å innebære en provenyøkning på om lag 120 millioner kroner. Provenyanslagene er usikre da det ikke finnes tilstrekkelig grunnlagsdata for å beregne disse. Provenyøkningen vil også være avhengig av skattyternes tilpasninger til forslagene. Dette gjelder særlig omleggingen av beskatningen ved utdelinger.

Etter departementets vurdering vil forslagene innebære en økning av arbeidsbelastningen for ligningsmyndighetene. Departementet vil komme tilbake til dette etter at en har foretatt en nærmere vurdering av om forslagene vil innebære behov for økte ressurser.

4 Skattlegging av skipsaksjeselskap (reiarlag) som tek del i poolsamarbeid

4.1 Innleiing og samandrag

Skattelova § 51-A har reglar om skattlegging av skipsaksjeselskap (reiarlag). Ordninga bygger på ein uttaksmodell, slik at inntektene i reiarlaget ikkje blir skattlagt løpande, men først når dei blir teke ut av selskapet (til dømes ved utdeling av utbytte) eller når selskapet trer ut av ordninga. Ordninga er meint å tilgodesjå *skipseigande* selskap. For å oppfylle denne målsettinga stiller regelverket krav til eigedelar skipsaksjeselskapet må eige for å vere omfatta av ordninga (kvalifiserande eigedelar), samstundes som reglane inneber avgrensingar med omsyn til eigedelar selskapet har høve til å eige (tillatne eigedelar).

Det er vanleg at norske reiarlag tek del i ulike formar for poolsamarbeid. Dersom dette poolsamarbeidet må reknast som eit deltakarlikna selskap etter selskapsskattelova § 6-1, vil reglane slik dei er utforma i dag diskvalifisere reiarlaga frå å bli skattlagt etter ordninga som følgjer av skattelova § 51-A. Etter departementet si vurdering var det ikkje meininga da dette skattesystemet blei utforma at deltaking i poolsamarbeid skulle diskvalifisere reiarlaga frå å vere omfatta av ordninga.

Departementet gjer på denne bakgrunnen framlegg om å endre reglane i skattelova § 51-A, slik at reiarlaga kan vere omfatta av systemet sjølv om dei tek del i poolsamarbeid. Departementet gjer framlegg om at endringane skal gjelde frå og med inntektsåret 1996. Endringa blei varsla i Revidert nasjonalbudsjett 1998, og fleirtalet i finanskomiteen slutta seg til departementet sine vurderingar (jf B. Innst. S. nr II (1997-98) Innstilling frå finanskomiteen om Revidert nasjonalbudsjett 1998).

4.2 Nærmare om poolsamarbeid

Det er vanleg at norske reiarlag tek del i ulike formar for poolsamarbeid. Poolsamarbeid er ein type shippingsamarbeid som har lange tradisjonar og som er utbreidd både nasjonalt og internasjonalt. Ordninga går normalt ut på at reiarlag som ønskjer å samarbeide om ein spesiell fart eller ein spesiell marknad sluttar skipa sine saman i ein pool gjen-

nom ei langsiktig fraktavtale. På denne måten skaffar reiarlaga seg ulike formar for stordriftsfordelar. Poolsamarbeidet inngår kontraktar med brukarane, og resultatet frå desse kontraktane blir samla i poolen og nettoresultatet blir fordelt på deltakarane (reiarlaga) etter ein nærmare avtalt fordelingsnøkkel. Det er ikkje vanleg at poolen eig fartøy sjølv.

Poolsamarbeidet vil kunne vere eit selskap etter lov av 21. juni 1985 nr 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) § 1-1, eventuelt eit partreiarlag etter lov av 24. juli 1994 nr 39 om sjøfarten (sjøloven) § 101. Det er ikkje avgjerande om deltakarane (reiarlaga) har valt å formalisere samarbeidet som eit selskap. For å avgjere om det poolsamarbeidet det enkelte reiarlag tek del i er eit selskap, må ein ta utgangspunkt i dei alminnelige selskapsrettslege reglane i selskapslova. Etter desse reglane ligg det føre eit selskap når *«en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakers felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser»*. Det må vurderast konkret for det enkelte poolsamarbeid om desse vilkåra er til stades, slik at poolsamarbeidet utgjer eit selskap.

Poolen vil ofte vere organisert som eit aksjeselskap. I desse tilfella kan det vere aktuelt å sjå på den samarbeidsavtala som er inngått *reiarlaga imellom* som danning av eit deltakarlikna selskap. Reiarlaga vil i slike tilfelle kunne seiast å drive for *«felles regning og risiko»* overfor aksjeselskapet. Reiarlaga inngår avtale med eit anna skattesubjekt (poolen), der nettoinntekta for reiarlaga er avhengig av poolen sitt totale resultat.

4.3 Gjeldande rett

Skattelova § 51-A stiller krav til eigedelar skipsaksjeselskapet må eige for å vere omfatta av ordninga (kvalifiserande eigedelar), samstundes som reglane inneber avgrensingar med omsyn til kva eigedelar selskapet har høve til å eige (tillatne eigedelar). Det går fram av skattelova § 51 A-2 nr 1 bokstav d at skipsaksjeselskapet har høve til å eige partar i deltakarlikna selskap mv som er nemnd i lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selska-

per og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) § 6–1. For det deltakarlikna selskapet er part i eit anna deltakarlikna selskap ikkje ein tillaten eigedel. Dersom det deltakarlikna selskapet eig slike partar, vil skipsaksjeselskapet vere utanfor ordninga som følgjer av skattelova § 51-A. I tilfelle der skipsaksjeselskapet tek del i poolsamarbeid gjennom eit deltakarlikna selskap, og poolsamarbeidet må sjåast som eit deltakarlikna selskap mv etter selskapskattelova § 6–1, vil reiarlaget ikkje kunne bli skattlagt etter dei gunstige reglane i skattelova § 51-A. Situasjonen blir den same dersom reiarlaget tek del i poolsamarbeidet gjennom NOKUS-selskap.

Dersom skipsaksjeselskapet tek direkte del i poolsamarbeidet (utan anna deltakarlikna selskap mv som mellomledd), vil reiarlaget vere diskvalifisert frå likning etter skattelova § 51-A dersom poolsamarbeidet ikkje eig fartøy som nemnd i skattelova § 51 A-2 nr 1 bokstav a eller b, det vil seie skip i fart eller flyttbar innretning for bruk i petroleumsverksemd. Dette følgjer av skattelova § 51 A-2 nr 3, som stiller krav til eigedelar deltakarlikna selskap mv (poolsamarbeidet) må eige for at reiarlaget skal vere omfatta av ordninga (tillaten og kvalifiserande eigedel).

Også i tilfelle der poolsamarbeidet er organisert som eit aksjeselskap, vil reiarlaget vere diskvalifisert frå ordninga dersom reiarlaget eig aksjar i poolen, og poolen ikkje eig fartøy. Det følgjer av § 51 A-2 nr 1 at slike aksjar ikkje er tillatne eigedelar for reiarlag som skal vere omfatta av ordninga. Også i tilfelle der reiarlaget ikkje eig aksjar i poolen, vil reiarlaget kunne vere diskvalifisert frå likning etter § 51-A. Dette kan bli tilfellet dersom reiarlaget ved å inngå poolavtale med dei andre reiarlaga som tek del i poolen må seiast å ha danna eit deltakarlikna selskap (jf kapittel 4.2).

Departementet reknar med at ein del av dei norske reiarlaga vil vere diskvalifisert frå likning etter § 51-A på desse grunnlaga.

4.4 Departementet sine vurderingar og framlegg

Departementet gjer framlegg om å endre skattelova § 51 A-2 slik at reiarlag innanfor ordninga skal kunne ta del i ordinært poolsamarbeid. Endringa inneber at krinsen av tillatne eigedelar blir utvida til og å gjelde partar og aksjar i poolsamarbeid. Part eller aksje i poolsamarbeid vil vere ein tillaten eigedel også når parten eller aksjen er eigd av eit deltakarlikna selskap eller NOKUS-selskap, og sjølv om poolsamarbeidet ikkje eig fartøy.

Poolsamarbeidet må oppfylle dei same krav til innhald og drift som andre tillatne underliggjande selskap, med unntak av kravet om sjølv å eige fartøy. Departementet gjer framlegg om at endringa gjerast ved å innføre ein ny bokstav d i § 51 A-2 nr 1.

Endringa vil gjelde for ordinært poolsamarbeid der to eller fleire selskap som eig fartøy inngår avtale om felles drift av fartøya, og der samarbeidet utgjer eit selskap etter selskapsloven eller aksjeloven. Det er ikkje vanleg at poolsamarbeid eig fartøy som nemnd i § 51 A-2 nr 1 bokstav a eller b. Departementet gjer derfor framlegg om at regelen i den nye bokstav d skal gjelde for poolsamarbeidet som berre eig finansaktiva som nemnt under § 51 A-2 nr 1 bokstav c.

Dersom poolsamarbeidet likevel skulle eige fartøy, må dei vanlege reglane leggjast til grunn for avgjersla av om fartøyet er ein kvalifiserande og lovleg eigedel, og om poolen er innafor ordninga. Dersom poolsamarbeidet er eit deltakarlikna selskap, og reiarlaget tek del i poolsamarbeidet gjennom eit anna deltakarlikna selskap, er part i poolsamarbeidet ikkje ein tillaten eigedel dersom poolen eig skip. Dette følgjer av dei ordinære reglane, som seier at reiarlaget ikkje kan eige fartøy gjennom fleire ledd av deltakarlikna selskap. Departementet ønskjer med lovendringa å opne for deltaking i *ordinært* poolsamarbeid, og finn ikkje grunn til å utvide reglane slik at tilfelle der fartøy er eigd i fleire ledd av deltakarlikna selskap er omfatta av ordninga.

For at part i poolsamarbeid skal vere ein lovleg eigedel er det eit vilkår at poolen driv slik verksemd som nemnd i § 51 A-4. Poolsamarbeidet må såleis drive verksemd i form av utleige eller drift av fartøy som nemnd i § 51 A-2 nr 1 bokstav a eller b. Poolsamarbeidet kan i tillegg drive verksemd i form av transport av personell eller forsyningar med skip, drift av taubåtar, forsyningsfartøy eller andre hjelpfartøy, jf § 51 A-4 nr 3 andre punktum. Det er ikkje eit vilkår at dei andre selskapa som tek del i poolsamarbeidet kvalifiserer til likning etter § 51-A. Såleis kan reiarlaget inngå poolsamarbeid med selskap som ikkje eig fartøy sjølv, men som til dømes leiger det fartøyet som er slutta inn i poolen.

Dersom det konkrete poolsamarbeidet ikkje inneber at det er danna eit selskap, vil poolavtalen ikkje diskvalifisere reiarlaget frå likning etter § 51-A.

Innføringa av ein ny bokstav d inneber at det må gjennomførast endringar i paragrafar som viser til reglane i § 51 A-2 nr 1. Departementet viser til vedlagte framlegg til endringar i skattelova § 51-A. Departementet gjer framlegg om at endringane skal gjelde med verknad frå og med inntektsåret 1996.

5 Rett til aksjer og grunnfondsbevis i arbeidsforhold – endring i skatteloven § 42 trettende ledd

5.1 Innledning og sammendrag

Fra og med inntektsåret 1996 ble det ved endring av skatteloven § 42 trettende ledd innført nye regler om beskatning av opsjoner i arbeidsforhold.

Tidligere ble opsjon på aksje eller grunnfondsbevis i arbeidsforhold beskattet ved innløsning eller salg, altså ved en *oppgjør*beskatning. Fordelen ved innløsning ble satt til differansen mellom markedskursen ved innløsningen og innløsningskursen fratrukket ev opsjonspremie. Fordelen ved salg ble satt til salgssummen fratrukket opsjonspremie. En opsjon som bortfalt som verdiløs, ble ikke beskattet.

De nye reglene innebærer at fordelene ved en opsjon i arbeidsforhold lønnsbeskattes allerede ved ervervet av opsjonen. Det gjelder bare et unntak for verdier under 1 000 kroner. Fordelen blir beregnet etter sjablonregler, som er nærmere beskrevet i forskrift til § 42 trettende ledd. Dette er altså en *utstedelses*beskatning av opsjonen. Dersom senere innløsning eller salg av opsjonen gir en fordel utover den allerede beskattede inntekt, vil den ytterligere fordelene også bli beskattet som arbeidsinntekt. Dette blir en *oppgjør*beskatning som reduseres med det allerede skatlagte beløp ved utstedelsen. Dersom opsjonen innløses eller selges med lavere gevinst enn det beskattede beløp, eller bortfaller som verdiløs, gis det fradrag i alminnelig inntekt.

I St meld nr 40 (1997-98) Eierskap i Næringslivet varslet Regjeringen at den ville gå inn for å innføre endret tidspunkt for skattlegging av opsjoner i arbeidsforhold med et avgrenset beløp.

Departementet følger her opp dette med konkrete forslag til endring i reglene for beskatning av opsjoner i arbeidsforhold.

5.2 Departementets vurderinger og forslag

En *oppgjør*beskatning av rett til aksje eller grunnfondsbevis er nokså selvsagt, og har vært praktisert greit i en del år. Bakgrunnen for at det ble innført nye beskatningsregler for slike rettigheter (utste-

delsessbeskatning) var blant annet at det ble kjent at ledere i større bedrifter hadde opsjonsavtaler med en høy latent gevinst. Hensikten var å begrense interessen for å gi og motta slike opsjoner, ved at det ble en skattebelastning med en gang. Denne hensikten må antas i stor grad å være oppnådd. Det lå også under et resonnement om at en utstedt opsjon har en formuesverdi i seg selv, selv om dens *fremtidige* verdi kan være høyst usikker.

I tillegg til å begrense bruken av opsjoner med betydelig verdi til ledere, har en også begrenset bruken av mer generelle og moderate opsjonsordninger som er gitt for eksempel som motivasjonsordninger for en større gruppe ansatte i bedriften eller for å tilknytte seg/beholde særlig kvalifiserte ansatte.

Ofte har ordninger som gir rett til aksjer eller grunnfondsbevis positive sider. Ordningene gjør at de ansatte får ta del i bedriftens overskudd og kan dermed bidra til økt innsats og derigjennom økt produktivitet. Slike ordninger kan også benyttes for å tilknytte seg særlig kvalifiserte ansatte. Dette antas å være særlig aktuelt for bedrifter i oppstartsfasen med lav likviditet, men hvor vekstpotensiale for aksjene er høyt. Ansatte vil i slike tilfeller kunne godta lav kontant lønn i begynnelsen mot at de i stedet får opsjoner og dermed kan nyte godt av en eventuell stigning i aksjenes verdi.

Det er uheldig at skattereglene kan være til hinder for at slike ordninger etableres.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres et fritak fra *utstedelses*beskatning dersom den beregnede fordel av de samlede rettigheter til aksjer eller grunnfondsbevis som arbeidstakeren erverver pr år ikke overstiger et angitt beløp. Dette grensebeløpet bør settes så høyt at utstedelsesbeskatningen forbeholdes tilfeller hvor verdien av rettighetene er særlig betydelig. Det foreslås at grensebeløpet settes til 300 000 kroner pr år. I de tilfeller fritaket fra utstedelsesbeskatningen får anvendelse, vil det i stedet bli full lønnsbeskatning av senere gevinst ved innløsning eller salg av opsjonen. Det er således ikke tale om et endelig skattefritak, gitt at opsjonen ender med gevinst.

Dersom den beregnede fordel av de samlede rettigheter til aksjer eller grunnfondsbevis overstiger 300 000 kroner i inntektsåret, skal opsjonenes

fulle verdi beskattes, også de første 300 000 kroner. Skattefritaket vil dermed bare gjelde mer moderate opsjonsordninger og det vil ikke bli lettelse i beskatningen av mer lukrative opsjonsavtaler.

Unntaket fra utstedelsesbeskatningen bør imidlertid som hovedregel ikke få anvendelse dersom bare en svært begrenset krets av de ansatte mottar opsjonstilbud. Etter departementets syn bør det derfor som hovedregel settes som vilkår for fritaket fra ervervsbeskatningen at minst fem ansatte får tilbud om opsjoner. I større bedrifter er ikke dette noe urimelig krav.

I mindre bedrifter kan imidlertid et slikt krav til minst fem ansatte bli for strengt og virke hemmende på den ønskede fleksibiliteten mht å kunne gi aksjer bare til visse grupper ansatte. Etter departementets syn bør det derfor ikke settes vilkår om et minste antall opsjonsmottakere i de aller minste bedriftene. I bedrifter med inntil 10 ansatte bør det godtas at skattefritaket skal gjelde selv om det tilbys opsjon til bare én ansatt. En vil dermed ivareta behovet for bedrifter i oppstartsfasen til å tilby opsjoner til erstatning for kontant lønn for å knytte til seg særlig kvalifiserte ansatte.

I bedrifter med litt over 10 ansatte bør det imidlertid stilles et krav til at en viss andel av de ansatte får opsjonstilbudet. For å få en fleksibel regel for bedrifter med noe flere ansatte, foreslås at det settes et krav om at minst en fjerdedel av de ansatte må få opsjonstilbud når bedriften har mellom 11 og 20 heltidsansatte. Samlet betyr dette minst 3 av 11–12 ansatte, minst 4 av 13–16 ansatte og minst 5 av 17 eller flere ansatte.

Med et slikt forslag antas det at både intensjonen om ikke å foreta lettelse i opsjonsbeskatningen for opsjoner bare til topplederen eller en svært liten gruppe av ledere, vil være ivaretatt. Samtidig vil en slik ordning også ivareta bedrifters behov for bare å tilby opsjoner til mindre grupper av ansatte.

Idet det må gis relativt detaljerte regler om skattefritaket, finner departementet det hensiktsmessig at regelen gis i form av en departementsforskrift og ikke inntas direkte i skatteloven § 42 trettende ledd. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi forskrift om skattefritaket. Det vises til vedlagte forslag til endring i skatteloven § 42 trettende ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

6 Fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner

Med virkning fra 1998 vedtok Stortinget i 1997 en rekke skattelem্পninger for å styrke de frivillige organisasjonenes økonomi: Enklere arbeidsgiverrutiner, fritak for arbeidsgiveravgift innen visse grenser og heving av grensene for inntektsskatt og plikt til registrering i merverdiavgiftsmanntallet ved næringsvirksomhet. I Ot prp nr 1 (1997-98) la regjeringen Jagland fram en skisse til en ordning med fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner, men med en vurdering som konkluderte med at en slik ordning ikke burde innføres. Som et ledd i Regjeringen Bondeviks budsjett ble vurderingen og tilrådingen trukket tilbake, men selve skissen ble ikke trukket, jf. Ot meld nr 2 (1997-98). Samtidig ble det gitt uttrykk for at Regjeringen ville vurdere temaet nærmere før en endelig konklusjon trekkes. Under Stortingets behandling av budsjettet tok flertallet (alle unntatt Ap og SV) i finanskomiteen skissen til orientering, jf. Innst O nr 5 (1997-98) s 34, og viste til at Regjeringen Bondevik ville vurdere videre spørsmålet om fradragsrett for gaver til frivillige organisasjoner.

Før det fremmes et konkret lovforslag må det utarbeides forslag til detaljerte regler om avgrensning, innberetningsplikt osv. Dette forslaget bør sendes på en bred høring, slik at organisasjonene

kan komme med merknader til de ulike sidene ved en eventuell gjennomføring. En slik høring vil også bidra til å sikre at en eventuell ordning best mulig tilpasses de administrative systemene i ligningsetaten. Utkast til et slikt regelverk vil kunne sendes på høring våren 1999.

En eventuell innføring av en slik ordning bør også fases inn på en måte som gir organisasjonene tid til å etablere hensiktsmessige rutiner for registrering av gaver, regnskapsføring, innberetning osv, og til å informere potensielle givere, i god tid før fradragsretten trer i kraft. Det bør også være mulig å innhente forhåndsgodkjenning før fradragsretten trer i kraft, slik at organisasjonene og giverne på donasjonstidspunktet vet om det er fradragsrett for gaven. Endelig må ligningsmyndighetene få mulighet til å etablere gode rutiner for forhåndsgodkjenning, mottak av kontrollopplysninger osv.

I lys av dette, vil Regjeringen ikke foreslå at det innføres fradragsrett med virkning for inntektsåret 1999. Finansdepartementet tar imidlertid sikte på å sende ut et forslag til konkret regelverk på høring våren 1999. Forslaget vil i hovedsak basere seg på skissen i Ot prp nr 1 (1997-98).

7 Økning av satsen for minstefradraget

Det vises til omtale i Nasjonalbudsjettet 1999 av forslaget om å øke satsen for minstefradraget fra 20 pst til 21 pst. Forslaget er varslet i St prp nr 54 (1997–98) Grønne skatter.

Dette følges nå opp med forslag til endring i

skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 1 annet ledd annet punktum. Det vises for øvrig til forslag om økning av beløpsgrensene i St prp nr 1 (1998–99) Skatte- avgifts- og tollvedtak.

8 Økning av nedre grense for trygdeavgift

Etter folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd skal det ikke betales trygdavgift når inntekten er mindre enn 17 000 kroner. Denne grensen foreslås økt til 21 400 kroner.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

9 Heving av ligningstakstene for boliger, fritidshus, forretningsseiendommer mv

Regjeringen foreslår å heve ligningstakstene for boliger, fritidshus og forretningsseiendommer mv med 10 pst. Dette gjelder takstene pr 1. januar 2000 som grunnlag for ligningen for inntektsåret 1999.

Departementet vil sørge for at det blir gitt regler for å øke ligningstakstene for slike eiendommer i takseringsreglene med hjemmel i ligningsloven § 7-1.

10 Endringer i skattelovgivningen som følge av det økonomiske opplegget for kommunesektoren i statsbudsjettet for 1999

10.1 Innledning

I statsbudsjettet for 1999 legger Regjeringen opp til at innteks- og formuesskatten for etterskuddspliktige skattytere gjøres om til fullt ut statlige skatter. Etterskuddspliktige skattytere er i første rekke aksjeselskaper, men også andre juridiske enheter med selvstendig skatteplikt. Bortfall av kommunale og fylkeskommunale etterskuddsskatter vil isolert sett gi et inntektsbortfall på om lag 6 mrd kroner. Dette inntektsbortfallet foreslås kompensert ved å øke de kommunale og fylkeskommunale inntektskattørene for personer tilsvarende. Regjeringen foreslår videre en viss økning i satsen for den kommunale naturressursskatten for kraftproduksjon, for delvis å kompensere inntektsbortfallet for kraftkommunene som følge av at skattene fra etterskuddspliktige gjøres statlige. Omleggingene foreslås med virkning fra og med inntektsåret 1998. Det vises til nærmere omtale i Nasjonalbudsjettet 1999.

Finansdepartementet foreslår nødvendige endringer i skatteloven og selskapsskatteloven for å kunne gjennomføre det økonomiske opplegget for kommunesektoren som er lagt til grunn i statsbudsjettet for 1999.

10.2 Statlig innteks- og formuesskatt fra etterskuddspliktige skattytere

10.2.1 Omlegging av inntektsskatten

Det fremgår av Nasjonalbudsjettet 1999 at omleggingen av inntektsskatten for etterskuddspliktige skattytere skal skje ved at den kommunale og fylkeskommunale inntektsskatten avskaffes, samtidig som det foretas en tilsvarende økning i den statlige fellesskatten fra denne gruppen skattytere. Den samlede skattebelastningen på alminnelig inntekt for etterskuddspliktige skattytere blir derved uendret.

Finansdepartementet antar at innføring av en

statlig inntektsskatt for etterskuddspliktige skattytere i første omgang kan gjennomføres uten lovendring, ved at den kommunale og fylkeskommunale inntektsskattøren settes til null, mens satsen for fellesskatt heves tilsvarende (til 28 pst for 1998 og til 29 pst for 1999). Det vises til St prp nr 1 (1998–99) med forslag til endring i Stortingets skattevedtak for inntektsåret 1998, forslag til nytt stortingsvedtak om fastsettelse av den kommunale og fylkeskommunale inntektsskattøren for inntektsåret 1998, forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 1999, og forslag til Stortingets vedtak om fastsettelse av den kommunale og fylkeskommunale inntektsskattøren for inntektsåret 1999. Departementet legger for senere år opp til at den rene statsskatteplikten for etterskuddspliktige skattytere innarbeides i skatteloven.

10.2.2 Omlegging av formuesskatten

Det følger av skatteloven § 15 at selskaper og innretninger mv er formuesskattepliktige til kommunen. Aksjeselskap, likestilt selskap og sammenslutning hvor deltakerne til sammen eier selskapets formue, verdipapirfond og visse statsforetak er imidlertid i dag fritatt fra formuesskatt etter selskapsskatteloven § 1–2 første og annet punktum. Formuesskatt blir for selskap og fond i stedet utlignet på aksjonærenes eller andelshavernes hånd. Selskapsskatteloven § 1–2 fjerde punktum fastsetter at sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og samvirkeforetak bare er forpliktet til å svare formuesskatt til kommunen etter reglene i skatteloven. Det følger av skatteloven § 72 annet ledd at den kommunale formuesskattesatsen skal utgjøre 0,3 pst for disse foretakene. Selskap og sammenslutning som ikke omfattes av selskapsskatteloven § 1–2 første til fjerde punktum, men som faller inn under anvendelsesområdet angitt i selskapsskatteloven § 1–1, skal betale formuesskatt til staten etter reglene i skatteloven, jf selskapsskatteloven § 1–2 siste punktum. Det følger av Stortingets skattevedtak for inntektsåret 1998 § 2–2 at selskap og sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1–2

siste punktum skal svare formuesskatt til staten med 0,3 pst av formue over 10 000 kroner.

Etterskuddspliktige skattytere som ikke omfattes av selskapsskatteloven § 1–2 er forpliktet til å svare kommunal formuesskatt etter reglene i skatteloven. Dette gjelder blant annet visse foreninger (som har medlemmer, men ikke eiere) og stiftelser (som verken har medlemmer eller eiere). Det følger av skatteloven § 72 første ledd at for disse skattyterne skal formuesskatten til kommunen ikke utgjøre mer enn 7 kroner og ikke mindre enn 4 kroner av hvert 1 000 kroner. Kommunestyrene fastsetter den kommunale formuesskattesatsen innenfor dette intervallet, jf skatteloven § 139. Dersom kommunen ikke vedtar noe annet, skal høyeste sats legges til grunn. I praksis blir alltid høyeste sats benyttet.

Finansdepartementet foreslår at omleggingen av formuesskatten gjennomføres ved at alle etterskuddspliktige skattytere som i dag er underlagt kommunal formuesskatteplikt, i stedet ilegges en statlig formuesskatt på 0,3 pst med et fribeløp på 10 000 kroner.

Finansdepartementets forslag innebærer at alle etterskuddspliktige skattytere som er forpliktet til å svare formuesskatt, vil bli gjenstand for samme formuesbeskatning. De fleste etterskuddspliktige skattytere som berøres av omleggingen vil bli beskattet med samme formuesskattesats som tidligere, men de vil få et fribeløp på 10 000 kroner. Visse foreninger og stiftelser mv får en reduksjon i formuesskattesatsen fra 0,7 pst til 0,3 pst. Dette gjelder eksempelvis interesseorganisasjoner med formue som er nedlagt i eller har tilknytning til økonomisk virksomhet, og familienstiftelser.

Lovteknisk kan dette gjennomføres ved å endre selskapsskatteloven § 1–2 fjerde punktum, slik at det framkommer at alle selskaper og sammenslutninger som ikke omfattes av første eller annet punktum, men som faller inn under virkeområdet i § 1–1, kun skal svare formuesskatt til staten etter reglene i skatteloven. Dette vil blant annet omfatte sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper og samvirkeforetak. Videre må det inntas en bestemmelse i selskapsskatteloven § 1–2 femte punktum som fastsetter at også etterskuddspliktige skattytere som ikke omfattes av § 1–1, kun skal betale formuesskatt til staten etter reglene i skatteloven. Skatteloven § 72 annet ledd vil etter dette bli uten praktisk betydning, og kan oppheves. Det vises til vedlagte forslag til endring i selskapsskatteloven § 1–2 og skatteloven § 72.

Som nevnt ovenfor framkommer det av Stortingets skattevedtak for innteksåret 1998 § 2–2 at selskap og sammenslutning som omfattes av selskaps-

skatteloven § 1–2 siste punktum skal svare formuesskatt til staten med 0,3 pst av formue over 10 000 kroner. Ovennevnte lovendring gjør det nødvendig å endre skattevedtaket, slik at vedtakets § 2–2 kommer til anvendelse for selskap og sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1–2 fjerde og femte punktum. Det vises til St prp nr 1 (1998–99) med forslag til endring i Stortingets skattevedtak for innteksåret 1998 og forslag til Stortingets skattevedtak for innteksåret 1999.

10.2.3 Behov for videre gjennomgang av skatteregler

Innføring av en fullt ut statlig inntekts- og formuesskatt fra etterskuddspliktige skattytere reiser behov for en nærmere gjennomgang av skattereglene for denne gruppen. Ved en slik gjennomgang bør det blant annet vurderes å endre skatteloven § 15, slik at det ikke lenger framgår av denne bestemmelsen at selskaper mv er pliktig til å svare inntekts- og formuesskatt til kommunen. Videre bør skattelovens bestemmelser om stedbundet beskatning av selskaper tas opp til vurdering. Det samme gjelder ligningsloven § 4–6 som fastsetter at selvangivelsen skal leveres til ligningskontoret i den eller de kommuner hvor skattyteren er skattepliktig, og ligningsloven § 8–6 som bestemmer stedet for ligning. Det kan også være grunn til å se nærmere på bestemmelsene i selskapsskatteloven §§ 1–3 til 1–5 om konsernbidrag. Departementet vil komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

Departementet antar at omleggingen av inntekts- og formuesbeskatningen av etterskuddspliktige skattytere kan gi grunnlag for ressursbesparelser i ligningsbehandlingen av denne gruppen skattytere.

10.3 Endring av skatteloven § 19 A-2 nr 3 – økning av skattesatsen for naturressursskatt til kommunen

I lov av 28. juni 1996 nr 41 om endringer i lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) vedtok Stortinget nye regler om skattlegging av kraftforetak. Det ble blant annet vedtatt at skattepliktige som eier vannkraftverk eller som er berettiget til uttak av kraft, skal svare naturressursskatt til de kommuner som kan skattlegge kraftanleggsformuen i henhold til skatteloven § 19, jf skatteloven § 19 A-2. Naturressursskatt til kommunen beregnes etter en sats på 1,0 øre pr kWh.

I St prp nr 60 (1997-98) Om kommuneøkonomien 1999 foreslo Regjeringen at kraftkommunenes tap ved eventuelt bortfall av kommunal selskapskatt delvis skulle kompenseres ved at naturressursskatten økes med 0,1 øre pr kWh. Det vises til St prp nr 60 (1997-98), side 174:

«Dersom selskapskatten blir statlig, vil kommunenes inntekter fra kraftproduksjonen isolert sett bli redusert med om lag 200 millioner kroner.

(...)

Regjeringen har vektlagt at Stortinget ved gjennomføringen av kraftskattereformen forutsatte at det ikke skulle skje vesentlige endringer i kraftkommunenes inntekter.

(...)

Regjeringen legger på denne bakgrunn opp til at kraftkommunene skal kompenseres for om lag halvparten av tapet som følge av statlig selskapskatt. Kraftkommunene skal kompenseres gjennom en økning i naturressursskatten på om lag 0,1 øre. En økning i naturressursskatten på

0,1 øre, tilsvarer vel 110 millioner kroner på årsbasis.
(...)

Økningen i naturressursskatten vil ikke øke skattebelastningen for kraftforetakene, bl.a. fordi den kan trekkes fra mot fellesskatten, krone for krone.»

Kommunalkomiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Kristelig Folkeparti og Senterpartiet sluttet seg til Regjeringens forslag, jf Innst S nr 250 (1997-98).

Departementet foreslår på denne bakgrunn at satsen for beregning av naturressursskatt til kommunene økes med 0,1 øre pr kWh til 1,1 øre pr kWh. Endringen bør virke fra samme tidspunkt som selskapskatten blir statlig, ettersom den skal kompensere for kraftkommunenes inntektsbortfall. Departementet foreslår derfor at lovendringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 1998. Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 19 A-2 nr 3.

11 Vilkårsbunde skattefritak ved innløsning av festetomt

11.1 Innleiing og samandrag

Den 6. desember 1996 gjorde Stortinget dette vedtaket:

«Stortinget ber Regjeringen om å fremme en proposisjon til presisering av skatteloven slik at realisasjonsgevinster som skyldes innløsning av festetomt ikke gevinstbeskattes når det reinvesteres i lignende eiendom.»

Vedtaket blei gjort i samband med behandlinga av utkastet til ny lov om tomtefeste (lov av 20. desember 1996 nr 106 om tomtefeste). Denne lova gir festaren innløysingsrett overfor bortfestaren på visse vilkår, anten bortfestaren vil det eller ikkje. Også slik innløsning er skattepliktig realisasjon etter skattelova, men skattlegging kan verke urimeleg.

Departementet gjer på denne bakgrunn framlegg om å endre skattelova § 45 åttande ledd om vilkårsbunde skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Framlegget går ut på at skattyaren (bortfestaren) kan reinvestere den gevinsten han oppnår ved innløysinga i anten anna tomt som blir bortfesta, eller i areal som blir nytta i den næringa som den innløyste tomte har vore knytt til. Dette inneber ei utviding av regelen om vilkårsbunde skattefritak når det gjeld realisasjon ved innløsning av festetomt.

Departementet gjer framlegg om at endringane trer i kraft med verknad frå og med inntektsåret 1999.

11.2 Gjeldande rett

Kapitalgevinstar skal som hovudregel bli skattlagt uavhengig av den måten gevinsten blir realisert på. I visse tilfelle av ufrivillig realisasjon kan det verke urimeleg å skattleggje gevinsten. Skattelova § 45 åttande ledd bokstav a har reglar om skattefritak ved ufrivillig realisasjon som følgje av brann eller anna ulykke, eller ekspropriasjon. Det går i dag ikkje klårt fram av skattelova § 45 åttande ledd om innløsning av festa tomt er slik ufrivillig realisasjon som er omfatta av regelen.

For å vere omfatta av regelen er det eit vilkår at skattyaren nyttar det vederlaget han får ved realisasjonen til å skaffe seg eit nytt objekt «*av samme*

art». Regelen bygger såleis på eit kontinuitetssynspunkt som inneber at skattyaren må kjøpe eit nytt objekt som har tilnærma den same funksjonen for eigaren som det realiserte objektet hadde.

11.3 Departementet sitt høyringsutkast

Den 4. mars 1998 sendte departementet ut eit høyringsutkast om endringar i skattelova § 45 åttande ledd. Høyringsutkastet gjekk ut på skattefritak for gevinst skattyaren oppnår ved innløsning av festetomt dersom gevinsten blir reinvestert anten i anna tomt som blir bortfesta, eller i areal som blir nytta i den næringa som den innløyste tomte var knytt til. Framlegget innebar med andre ord ei utviding av regelen om vilkårsbunde skattefritak når det gjeld realisasjon ved innløsning av festetomt.

Desse har gitt høyringsfråsegn:
Arbeids- og administrasjonsdepartementet
Justisdepartementet
Kommunal- og regionaldepartementet
Landbruksdepartementet
Ligningsutvalget
Norges Bondelag
Norges Skogeierforbund
Skattedirektoratet

Ingen av høyringsinstansane kom med fråsegnar som går mot departementet sitt framlegg.

Ligningsutvalget har innleiingsvis peikt på behovet for enkelte tekniske justeringar i høyringsutkastet, mellom anna at det bør gå klarare fram av ordlyden at det ikkje er eit vilkår at skattyaren reinvesterer heile gevinsten, men at regelen om vilkårsbunde skattefritak gjeld for den delen av vederlaget som er reinvestert. Dette har departementet tatt til følgje.

Ligningsutvalget meiner vidare at det i lys av kontinuitetssynspunktet må leggjast ei streng fortolkning til grunn når ein skal vurdere hvilke reinvesteringssobjekt ein skal godta. Ligningsutvalget gjer og merksam på at det kan oppstå grensetilfelle der det er uklårt om regelen om vilkårsbunde skattefritak kjem til bruk.

11.4 Departementet sine vurderingar og framlegg

11.4.1 Innløyising av festetomt er ufrivillig realisasjon

Etter departementet si vurdering inneber innløyising av festa tomt som omtalt i kapittel 11.1 eit slikt element av tvang at realisasjonen kan seiast å vere ufrivillig. Også i slike tilfelle vil det derfor kunne vere rimeleg med reglar om betinga skattefritak. Ein bør på denne bakgrunnen presisere i lovteksta at realisasjon ved innløyising av festa tomt er omfatta av regelen om vilkårsbunde skattefritak.

Departementet ser ikkje god nok grunn til at frivillig overdraging av festetomt frå bortfestar til festar skal gå inn under skattefritaket, sjølv om festaren kunne ha kravd tvungen innløyising etter lova i staden. Det same gjeld innløyising med heimel i eit frivillig vilkår i ein festeavtale.

11.4.2 Krav til reinvesteringssubjektet

11.4.2.1 Omsyn som ligg til grunn for at det blir stilt krav til reinvesteringssubjektet – kontinuitetssynspunktet

I det stortingsvedtaket som er sitert i innleiinga heiter det at skattyaren skal få vilkårsbunde skattefritak for gevinsten når han reinvesterer i «*lignende eiendom*». Etter departementet si vurdering bør det skje ei utviding av retten til vilkårsbunde skattefritak ved innløyising av festetomt, slik at det strenge kravet til at det må bli investert i objekt av same art blir erstatta av eit vilkår som er enklare å oppfylle i praksis. Departementet viser i denne samanhengen til Innst O nr 85 (1995–96) der fleirtalet i justiskomiteen uttalte følgjande:

«Flertallet har merket seg at kravet til at det må reinvesteres i eiendom av samme art tolkes strengt. Et problem for mange bortfestere er at det ikke er mulig for dem å reinvestere i eiendom av samme art, simpelthen fordi det ikke finnes tilgjengelige eiendommer av «samme art» til salgs. Konsekvensen av dette er at slik ufrivillig realisasjon etter dagens skatteregler ofte vil medføre gevinstbeskatning. Flertallet mener slike realisasjonsgevinster ikke bør beskattes dersom det reinvesteres i lignende eiendom. Flertallet ber Regjeringen om å fremme en proposisjon til presisering på dette punkt.»

Det kan reisast reint lovtekniske innvendingar mot å bruke omgrepet «*lignende eiendom*» i lovteksten, fordi dette omgrepet ikkje gjev til kjenne kva

for reinvesteringssubjekt som skal vere omfatta av regelen. Kravet til kva gevinsten må bli reinvestert i må vere utforma slik at Stortinget sine intensjonar om å utvide regelen er ivareteke. Samtidig må rammene for bruksområdet til regelen komme klarare fram enn det som følgjer av omgrepet «*lignende eiendom*».

Kravet til reinvesteringssubjekt må vere utforma slik at det er i tråd med det kontinuitetssynspunktet som ligg til grunn for regelen. Dagens vilkår om at det må vere reinvestert i eit objekt av same art er eit utslag av dette kontinuitetssynspunktet. I tilfelle der skattyaren kjøper eit objekt som har ein *annan funksjon* for eigaren enn det realiserte objektet, er kontinuitetssynspunktet ikkje ivareteke. Det er til dømes ikkje grunn til å gi vilkårsbunde skattefritak dersom det realiserte objektet er ei næringstomt og det blir reinvestert i ei bustadtomt. Dersom skattyaren reinvesterer i eit objekt med eit anna funksjonsområde enn det realiserte objektet hadde, er det ikkje tale om å gjenopprette situasjonen frå før realisasjonen. Ei slik utviding vil vere vanskeleg å foreine med grunnprinsippa i skattereforma, mellom anna omsynet til eit breitt skattegrunnlag og skattemessig likebehandling av ulike investeringar. Ei utviding av regelen om vilkårsbunde skattefritak bør derfor ikkje gå ut over det som samsvarar med kontinuitetssynspunktet.

11.4.2.2 Framlegg om nye og meir lempelege krav til reinvesteringssubjektet ved innløyising av festetomt

For bortfestaren vil tomta kunne vere eigd anten i sjølvstendig bortfestenæring, eller som tilleggsnæring til drift av hovudnæring, typisk som tomtefeste på landbrukseigedom. Det kan og vere at tomta er festa bort i privat eigedomsforvaltning utanfor næring. For festaren vil tomta anten vere privat bustad- eller hyttetomt, eller inngå i festaren si eiga næring, til dømes som festetomt for drift av butikk, verkstad, kontor osb.

Vurderinga av kva for objekt bortfestaren skal kunne oppfylle reinvesteringssubjektet med må vere knytt til bortfestaren sin bruk av tomta. Festaren sin bruk av tomta må vere utan innverknad på vurderinga. Til dømes bør bortfestaren ikkje kunne reinvestere i privat bustadtomt til seg sjølv, jamvel om festaren bruker innløyisingstomta som eigen bustadtomt.

Det som kjenneteiknar bortfestaren sin bruk av tomta, er at han har utnytta grunnareal til å få langsiktige leigeinntekter, anten separat eller integrert i ein større næringssamheng. Ei rimeleg avgrensing vil vere å gi høve til å reinvestere i grunnareal

som anten blir leigd ut langsiktig innanfor festelovgjevinga sine rammer, altså ny festetomt, eller som inngår i den næringa festetomta var knytt til, typisk kjøp av landbruksareal for ein bonde som måtte avstå ein del av si tilleggsnæring gjennom den tvungne innløyninga av festetomta. Området for reinvestering kan da bli utforma slik at bortfestaren framleis må halde seg til grunnareal, men slik at han blir gitt høve til anten å skaffe seg nytt festeareal som gir nye festeinntekter, eller til å utvide arealet i den næringa som (indirekte) blei ramma av innløyninga av festetomta.

Eit høve til å utvide arealet i den næringa som blei ramma av innløyninga av festetomta inneber for det første eit vilkår om at festetomta har vore knytt til ei næring skattytaren driv. Dersom skattytaren ikkje driv næring, eller dersom festetomta ikkje hadde tilstrekkeleg tilknytning til slik næring, må skattytaren reinvestere i anna tomt som blir bortfesta for at reinvesteringsvilkåret skal vere innfridd. For at festetomta skal ha tilstrekkeleg tilknytning til næringa er det ikkje nødvendig at drifta av festetomta er ein del av næringa. Festetomta må likevel ha ei naturleg tilknytning til næringa. Det vil som hovudregel vere tilfelle der næringa inneber ei

eller anna form for arealutnytting, som til dømes skog- eller jordbruk.

For det andre er det eit vilkår at det arealet skattytaren reinvesterer i er til bruk i den næringa som festetomta var knytt til. At arealet er til bruk i denne næringa inneber i utgangspunktet eit vilkår om at arealet nyttast direkte i næringa, ikkje i anna næring eller utanfor næringa. Ved vurderinga av om vilkåret er oppfylt må ein legge til grunn dei alminnelege skattereglane om næringsverksemd og grensa mellom ei og fleire næringar. Departementet gjer framlegg om at ein og kan reinvestere i areal til bruk i binæring til den næringa som festetomta var knytt til. Departementet vil i forskrift gjere nærmare greie for kva for binæringar som er omfatta av regelen, og vil da ta utgangspunkt i forskrift av 8. desember 1995 nr 1085 til utfylling og gjennomføring av reglene om fastsettelse av personinntekt i skatteloven fjerde kapittel § 4–2 andre ledd.

Departementet gjer på denne bakgrunn framlegg om endringar i regelen om vilkårsbunde skattefritak i skatteloven § 45 åttande ledd, og viser til vedlagde utkast til endring. Departementet gjer framlegg om at endringane skal gjelde med verknad frå og med inntektsåret 1999.

12 Fradrag for utenlandske arbeidstakere med familie i utlandet

12.1 Innledning

Skattytere som pendler til sin familie i utlandet, har i dag ikke rett til fradrag for reiseutgifter og utgifter til kost og losji i Norge. Etter langvarig og fast likningspraksis gis det bare pendlerstatus til skattytere som pendler mellom bolig på arbeidsstedet og annen fast bolig i Norge. Skattytere med fast bolig utenfor Norge blir ansett som skattemessig bosatt på sin adresse i Norge og vil følgelig ikke få pendlerstatus på grunnlag av bosted i utlandet. EFTAs overvåkingsorgan (ESA) tok i 1997 opp en klagesak om ulovlig diskriminering av utenlandske skattytere med familie i utlandet i forhold til reglene om fradrag for reise, kost og losji. Finansdepartementet har på denne bakgrunn tatt regelverket opp til fornyet vurdering.

Etter forslaget som departementet her fremlegger, vil også personer som pendler mellom en bolig i EØS-området og en arbeidsplass i Norge, få rett til fradrag på lik linje med dem som har rett til pendlerfradrag i dag. Det foreslås at departementet gis forskriftskompetanse til å utforme det nærmere regelverk for den aktuelle gruppen av utenlandske pendlere. ESA er informert om dette i brev av 3. juli 1998. Det er i det aktuelle brev tatt forbehold om Stortingets tilslutning til lovforslaget.

12.2 Gjeldende rett

12.2.1 Generelt

Skattyter som på grunn av sitt arbeid overnatter utenfor sitt skattemessige bosted, har rett til fradrag i inntekten for merutgifter til dette, jf skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 2 første punktum. De merutgifter som er fradragsberettigete ved overnatting/opphold utenfor hjemmet, er utgifter til kost og losji, småutgifter og utgifter til besøksreiser til hjemmet.

Merutgifter til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet er fradragsberettigete så langt de er dekket av skattyteren selv. Også enslige har krav på fradrag for merutgifter til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet. Fradraget gis for faktiske utgifter eller etter særskilt fastsatte satser. Småutgifter er

fradragsberettigete, men i de tilfeller det gis fradrag for kost etter fastsatte satser er småutgiftene inkluderte i satsene.

Merutgifter til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet er fradragsberettigete forutsatt at boligen i hjemkommunen ikke er leiet ut. For enslige er retten til fradrag for merutgifter til losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet knyttet til hva slags bolig vedkommende har i hjemkommunen.

Det er også fradragsrett for reiseutgifter ved besøk i hjemmet (for den del av utgiftene som sammen med andre fradragsberettigete reiseutgifter overstiger 7 000 kroner). Det gis ikke fradrag for reiseutgifter for ektefelle, barn eller andre som besøker skattyter på arbeidsstedet.

Retten til fradrag er her knyttet til regelverket om skattemessig bosted, jf skatteloven § 24, jf forskrift av 29. september 1978 nr 1 om skattemessig bosted. Hvor en person anses skattemessig bosatt har både betydning for i hvilken kommune han skal betale skatt og for fradragsretten for merutgifter ved å bo utenfor hjemmet. En person anses bosatt der han har sitt virkelige hjem. Dette gjelder også når han pendler mellom to eller flere boliger i riket, jf § 1 i forskrift av 29. september 1978 nr 1 om skattemessig bosted.

Personer som bor sammen med ektefelle eller barn, anses å ha sitt virkelige hjem der ektefellen eller barna bor. For enslige som pendler mellom to boliger, er personens alder, boligens karakter og spørsmålet om hvor vedkommende har sin overveiende døgnhvile av betydning for vurderingen av hvor han har sitt skattemessige bosted.

For at en enslig person skal kunne anses å ha sitt skattemessige hjem et annet sted enn der hvor han arbeider, må hjembesøkene være så regelmessige og hyppige som forholdene gjør rimelig. Ved avgjørelsen av hva som er rimelig skal det tas hensyn til reiseavstand, reisemuligheter og økonomi. Enslige arbeidstakere over 21 år må normalt besøke hjemmet minst hver tredje uke.

12.2.2 Utenlandske pendlere

Skattytere som pendler til sin familie i utlandet, vil ikke få fradrag for reiseutgifter og utgifter til kost

og losji i Norge. Etter langvarig og fast likningspraksis gis det bare pendlerstatus til skattytere som pendler mellom bolig på arbeidsstedet og annen fast bolig i Norge. Skattytere med fast bolig utenfor Norge vil bli ansett som skattemessig bosatt på sin adresse i Norge og vil følgelig ikke få pendlerstatus på grunnlag av boligtilknytningen til utlandet.

For utlendinger som er midlertidig bosatt i Norge, er det gitt særskilte fradragsregler som i stor grad vil kompensere for at de ikke får pendlerstatus. Utlendinger som ikke har til hensikt å oppholde seg her i landet i mer enn fire år eller som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, har etter forskrift av 14. januar 1983 nr 18 om standardfradrag for utenlandske arbeidstakere krav på et særskilt fradrag som utgjør 15 pst av brutto arbeidsinntekt (standardfradraget). Dette fradraget er ment å kompensere for de fleste ordinære inntektsfradrag etter skatteloven, herunder merutgifter til dobbelt husholdning i Norge og utgifter til besøksreiser til hjemmet. Skattyteren kan velge om han vil ha standardfradraget eller om han vil ha fradrag for de faktiske utgifter som standardfradraget er ment å dekke.

Utlendinger som på innreisetidspunktet har til hensikt å oppholde seg i Norge i mer enn fire år, har ikke krav på standardfradrag. Også utlendinger som i utgangspunktet hadde planlagt å ta midlertidig opphold i Norge, mister retten til å kreve standardfradrag dersom det viser seg at oppholdet her i landet likevel overstiger fire år. Utlendinger som ikke har krav på standardfradrag, må kreve fradrag etter de ordinære skattereglene og vil etter gjeldende praksis følgelig ikke få fradrag for merutgifter til reise, kost og losji dersom familien er bosatt i utlandet.

Utlendinger som har rett til 15 pst standardfradrag og som har familie i utlandet, skattlegges kun for eventuelt overskudd når arbeidsgiver dekker merutgiftene til reise og opphold. For enslige vil arbeidsgivers dekning av hjemreise bli regnet som en dekning av privatutgift og således være skattepliktig.

12.3 Departementets forslag til endringer

Regelen om at skattytere med familie i utlandet ikke får pendlerstatus bygger på likningspraksis, og er ikke lovfestet. Bakgrunnen for denne likningspraksisen er at det har vært ansett for å være vanskelig å kontrollere i hvilken grad disse skattyterne faktisk har de aktuelle utgifter og om skattyterens familie- og bosituasjon i utlandet er av en slik karakter at han har krav på pendlerstatus. Det kan videre ved pendling til utlandet være vanskelig å skille mellom hva som er pendlerreiser og hva som er feriereiser.

Departementet antar at det for skattytere bosatt innen EØS-området vil være en overkommelig oppgave for likningsmyndighetene å kontrollere om vilkårene for pendlerfradrag er oppfylt og at de påståtte utgiftene er reelle. Det kan reises spørsmål om det bare skal gis pendlerstatus til skattytere som pendler fra en EØS-stat, eller om det også skal gis rett til pendlerfradrag for skattytere som pendler fra andre land. Både kontrollhensyn og hensynet til hvor store utgifter det er naturlig at kommer til fradrag i inntekten i Norge, taler for at retten til fradrag bare gis skattytere som pendler innen EØS-området. Reiser utenfor EØS-området vil dessuten ofte avstandsmessig bli såpass lange at det er lite naturlig å betrakte dem som pendling. Departementet foreslår derfor at det gis en utvidet forskriftshjemmel i skatteloven § 44 første ledd bokstav g nr 2 slik at også de som er bosatt i en annen EØS-stat kan få fradrag for merutgifter som følge av pendling. Vilråene for å bli ansett som pendler bør gjelde likt for innenlandske og utenlandske pendlere. Det vil i forskriften blant annet måtte stilles krav til dokumentasjon av familieforhold og bolig i utlandet og til dokumentasjon med hensyn til boligen i Norge. Videre kan det være aktuelt med krav til reisehyppighet osv på linje med det som gjelder for enslige pendlere etter dagens regler.

Det foreslås at endringen gjøres med virkning fra og med inntektsåret 1998.

13 Nye skatteregler for arbeidsgiverfinansiert utdanning

13.1 Innledning og sammendrag

Den 30. april 1998 fattet Stortinget dette vedtaket:

«Stortinget ber Regjeringen i Nasjonalbudsjettet for 1999 legge frem en prinsipiell gjennomgang av skatteplikten når det gjelder opplæring og utdanning. Målsettingen med avklaringen bør være at det offentlige gjennom bl.a. skattesystemet og andre tiltak stimulerer til positive holdninger i samfunnet til etter- og videreutdanning. Ut fra likhetshensyn og ønske om en forenkling av et komplisert regelverk ber Stortinget Regjeringen vurdere å gjøre etter- og videreutdanning skattefri og slik oppmuntre partene i arbeidslivet til å etterspørre slik utdanning.»

En har funnet det hensiktsmessig at redegjørelsen gis i denne proposisjonen.

Departementet tar på denne bakgrunn sikte på å utarbeide nye regler for beskatning av arbeidsgiverfinansiert utdanning. Departementet legger i denne proposisjonen frem et forslag om endring i skatteloven § 42 første ledd. Forslaget går ut på at helt eller delvis fri utdanning i arbeidsforhold skal være skattefri etter nærmere regler gitt av departementet. Det tas sikte på at et utkast til nye regler vil bli sendt på høring i løpet av 1998.

Utgangspunktet bør være at fordel ved helt eller delvis fri utdanning i arbeidsforhold ikke regnes som skattepliktig inntekt. Etter departementets oppfatning bør det imidlertid oppstilles et vilkår om at utdanningen gir kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver eller til å søke arbeid hos ny arbeidsgiver. Departementet ser videre for seg en regel om at arbeidsgivers dekning av særlig omfattende utdanning i noen grad medfører en skattepliktig fordel.

13.2 Gjeldende rett

Stortinget gjorde den 22. april 1997 følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i Nasjonalbudsjettet for 1998 legge frem en prinsipiell og konkret gjennomgang av skatteplikten når det gjelder

opplæring/utdanning som helt eller delvis dekkes av arbeidsgiver».

Regjeringen la frem en slik gjennomgang i Ot prp nr 1 (1997–98) Skatteopplegget 1998. Nedenfor følger en kort oppsummering av beskrivelsen i proposisjonen. For en nærmere gjennomgang av reglene vises til proposisjonen s 67–70, samt Innst O nr 5 (1997–98).

Intern bedriftsopplæring organiseres direkte av arbeidsgiver og reiser sjelden tvilsomme skatte spørsmål. Som hovedregel anses ikke den ansatte å motta noen skattepliktig fordel, og intern bedriftsopplæring blir derfor som regel skattefri. Den konstante lønn som normalt løper under interne opplæringsperioder, er imidlertid alltid skattepliktig. I noen tilfeller vil spesielle kurs kunne innebære en privat fordel ved at de faglig sett ikke angår kompetansekravene i nåværende eller fremtidig arbeid hos arbeidsgiveren, men i stedet angår hobbyer, helse eller livsstil mv. I utgangspunktet vil slike kurs være skattepliktige, med mindre det er innført et positivt skattefritak.

Ekstern utdanning vil være arrangert av andre enn arbeidsgiveren, for eksempel av kursarrangører, skoler, akademiske læresteder, forskningsinstitusjoner mv. Som utgangspunkt kan det fastslås en omfattende skattefrihet også ved ekstern utdanning. Dette gjelder i særlig grad mer kortvarig utdanning. På den annen side kan sammenhengen mellom den ansattes arbeid og ekstern utdanning bli mer variabel, tatt i betraktning at det eksterne utdanningstilbudet er langt videre enn det interne tilbud i bedriften. Resultatet blir dermed en noe mer begrenset skattefrihet på dette området enn når det gjelder intern bedriftsopplæring.

Arbeidsgivers finansielle bidrag til ekstern utdanning kan foretas på ulike måter. Det kan være permisjon med hel eller delvis lønn, dekning av bestemte utdanningsutgifter mot originalbilag eller stipend eller rund utgiftsgodtgjørelse til dekning av antatte merutgifter.

Lønnsdekning under utdanningsfravær vil være skattepliktig.

Når det gjelder bilagsdekning av spesifikke utdanningsutgifter, vil spørsmålet om skatteplikt eller skattefrihet avhenge av en rekke forhold. I Ot prp nr 1 (1997–98) s 69 nevnes blant annet om utdan-

ningen har karakter av grunn- eller videreutdanning, utdanningens relevans for arbeidsgiver, utdanningens lengde og om utdanningen er pålagt av arbeidsgiver. Dette leder til at det aller meste av bilagsdekning som nevnt anses som skattefritt for den ansatte.

I praksis er det i første rekke to typetilfeller hvor skattepliktig fordel vil kunne konstateres i noe omfang. Det ene tilfellet er utdanning som er så fjernt fra arbeidsgivers saklige behov at opplegget fremtrer som dekning av privatutgifter for den ansatte, for eksempel dekning av kursavgift til hobbykurs. Det gjeldende, positive skattefritak for rimelige velferdstiltak vil likevel her kunne begrense skatteplikten noe.

Det andre tilfellet er lengre, for eksempel akademisk utdanning, hvor arbeidsgiver rekrutterer personale i eller før studietiden, finansierer studiet og avtaler bindingstid for en lengre arbeidsperiode etterpå. Dette kan medføre en betydelig privat fordel.

Når det gjelder runde stipend og utgiftsgodtgjørelser, er utgangspunktet at en skattlegger et eventuelt overskudd, det vil si den del som ikke kan anses medgått til skattefri dekning av relevante utdanningsutgifter. I den grad ytelsene fra arbeidsgiver har overveiende karakter av lønn, for eksempel ved hovedsakelig å dekke ordinære levekostnader i utdanningsperioden, blir det full lønnsbeskatning av hele ytelsen.

Skattedirektoratets Lignings-ABC legger stor vekt på en tolkning av begrepene *grunnutdanning* og *videreutdanning* ved vurderingen av skatteplikt for arbeidsgiverfinansiert utdanning. Arbeidsgivers dekning av utgifter til grunnutdanning har i henhold til dette stort sett blitt ansett som skattepliktig, mens dekning av utgifter til videreutdanning har blitt betraktet som skattefri. Etter departementets syn er disse begrepene imidlertid kun hjelpebegreper for å få frem skillet mellom utdanning som er skattepliktig og utdanning som er skattefri, som blant annet er avhengig av hvor omfattende utdanningen er. Begrepene benyttes ikke i skattelovgivningen. Departementet antar likevel at den forståelse som er lagt til grunn i Lignings-ABC har gitt løsninger for flere konkrete ligningssaker. Uklarhet mht hva som er gjeldende rett på området, samt uklarhet omkring hva som legges i begrepene grunn- og videreutdanning, har trolig ført til noe forskjellsbehandling mellom skattytere i ulike kommuner. Det er et klart behov for avklaring gjennom vedtakelse av formelle regler på området.

13.3 Departementets vurderinger

13.3.1 Innledning og hovedhensyn

Departementet antar at arbeidsgiverfinansiert utdanning i stor grad bør være skattefri. Det bør imidlertid settes grenser for skattefriheten. Dersom arbeidsgiver finansierer utdanning som har liten relevans for arbeidstakerens arbeid, bør fordel ved utdanning være skattepliktig for arbeidstakeren. Likeledes bør fri utdanning av særlig omfattende karakter kunne medføre skatteplikt for arbeidstakeren.

Departementet fremmer her forslag om endring i skatteloven § 42 første ledd. Forslaget innebærer at helt eller delvis fri utdanning i arbeidsforhold skal være skattefri etter nærmere regler gitt av departementet.

Departementet legger til grunn at arbeidsgiverfinansiert utdanning som faller utenfor vilkårene i de nærmere reglene omfattes av fordelsbegrepet i skatteloven § 42 første ledd, og således vil være skattepliktig.

Departementet har påbegynt arbeidet med en forskrift om skatteplikt ved arbeidsgiverfinansiert utdanning, som det tas sikte på å gi i medhold av den foreslåtte lovendringen.

De foreløpige vurderingene samt en nærmere beskrivelse av det planlagte regelverket for beskatning av arbeidsgiverfinansiert utdanning er gjengitt nedenfor.

Hovedhensynene bak et ønske om endringer er at retningslinjene for beskatning av arbeidsgiverfinansiert utdanning må bli klarere, enklere å praktisere, samt mer forutsigbare for arbeidsgivere og arbeidstakere. Det er videre et overordnet mål at skattytere i de ulike kommuner skal behandles mest mulig likt. Skattesystemet bør også være med på å stimulere til og legge til rette etter- og videreutdanning for partene i arbeidslivet. Det blir lagt til grunn at arbeidsgiverfinansiert utdanning i stor grad bør være skattefri i den grad utdanningen er styrt av arbeidsgivers behov. Det må imidlertid settes en grense ved svært omfattende utdanning. I slike tilfeller vil det fremdeles anses å foreligge en skattepliktig fordel.

13.3.2 Utdanningens relevans som vilkår for skattefritak

For at arbeidsgiverfinansiert utdanning skal være skattefri bør det oppstilles et hovedvilkår om at utdanningen gir kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver (utdanningens relevans). Kurs som for

eksempel angår hobbyer, helse eller livsstil vil etter dette i utgangspunktet være skattepliktige fordi de faglig sett ikke angår kompetansekravene i nåværende eller fremtidig arbeid hos arbeidsgiveren. Dersom en fysioterapeut får dekket kurs for eksempel innenfor et teknisk fag bør også dette kunne bli skattepliktig, med mindre det dreier seg om reell forberedelse til endret eller ny stilling hos fysioterapeutens arbeidsgiver.

I de tilfeller hvor (tidligere) arbeidsgiver finansierer utdanningen etter at arbeidsforholdet er opphørt, vil et vilkår om relevans vanskeligere kunne oppfylles. Departementet har imidlertid i en uttalelse av 13. september 1993 gitt uttrykk for at nettomethoden (det vil si at skattyter kun blir beskattet for et ev overskudd) også vil kunne anvendes for dekning av utgifter til videreutdanning i de tilfeller «*arbeidsgiver, i forbindelse med et opphør av et arbeidsforhold, yter en godtgjørelse til den fratredende arbeidstaker, for at denne skal kunne ta seg en bestemt utdanning*». Det fremgår videre av uttalelsen at «*begrunnelsen for skattefrihet vil være at arbeidstakeren påtar seg en plikt som skal oppfylles etter opphøret av selve arbeidet for den tidligere arbeidsgiver, og at oppfyllelsen av plikten medfører kostnader som denne arbeidsgiveren dekker. En forutsetning må være at det er en klar betingelse for å få vederlaget at man tar utdanningen, at utdanningsplikten er tilstrekkelig spesifisert og at godtgjørelsen er ment å skulle brukes til å dekke bestemte merutgifter i denne forbindelse. Hvor en ytelse er gitt som en «avfinnelse», som lønn i oppsigelsestiden m.v kan nettomethoden ikke anvendes, selv om skattyteren bruker beløpet til utdanning.*» I en uttalelse av 30. mars 1998 gir departementet uttrykk for at de ovennevnte synspunkter kan gjøres gjeldende ved arbeidsgivers dekning av utgifter til karriererådgivning/personlighetsutvikling i forbindelse med opphør av arbeidsforhold. Etter departementets oppfatning bør derfor skattefritaket også gjelde fordel ved helt eller delvis fri utdanning i forbindelse med opphør av et arbeidsforhold. Det bør imidlertid oppstilles et vilkår om at den fratredende arbeidstaker tar en bestemt utdanning/kurs som har tilstrekkelig relevans for muligheten til å få nytt arbeid. Dette vilkåret vil således tre i stedet for et vilkår om tilstrekkelig relevans for arbeid hos nåværende arbeidsgiver.

13.3.3 Skatteplikt for særlig langvarig utdanning mv

Utgangspunktet i departementets vurdering er som nevnt at helt eller delvis fri utdanning bør være skattefri dersom utdanningen er tilstrekkelig relevant for nåværende arbeidsgiver. Dette kan imidler-

tid ikke gjelde uansett utdanningens omfang og lengde. Langvarig ekstern utdanning bør i noe omfang medføre skatteplikt, selv om utdanningen er relevant for arbeidsgiveren. Som nevnt under kapittel 13.2 fremgår det både av Lignings-ABC og Ot prp nr 1 (1997–98) at det i praksis er lagt til grunn at omfattende utdanning normalt skal være skattepliktig.

Langvarig ekstern utdanning vil ofte være mer kostbar enn kortere utdanning/kurs. Når det gjelder lengre, for eksempel akademisk utdanning, hender det dessuten at arbeidsgiver rekrutterer personale i eller før studietiden, finansierer studiet og avtaler bindingstid for en lengre arbeidsperiode etterpå. Det medfører en betydelig privat fordel å få finansiert et fritt embetsstudium e l av sin arbeidsgiver, sammenlignet med den finansielle belastning uten fradragsrett som andre må påta seg ved en slik utdanning. Etter departementets syn ville ikke-skattlegging i slike tilfeller innebære en særlig uheldig forskjellsbehandling mellom grupper som har finansieringsvillige arbeidsgivere under studiet, og grupper som ikke har det.

For å få en enklest mulig praktiserbar regel ser departementet for seg at arbeidsgivers dekning av den del av én utdanning som overstiger en viss tid, unntas fra skattefritaket. Dette unntaket må gjelde pr arbeidsgiver. Nåværende arbeidsgiver kan dermed skattefritt dekke utdanning inntil en viss tid, uavhengig av hvilken utdanning arbeidstakeren har fått dekket hos tidligere arbeidsgiver. Nærstående arbeidsgivere, for eksempel selskaper i ett konsern, må i denne sammenheng regnes som en og samme arbeidsgiver.

Departementet har vurdert hvilken tidsgrense som bør fastsettes. En kunne tenke seg en regel hvor arbeidsgivers dekning av den del av én utdanning som overstiger ett år unntas fra skattefritaket. En del aktuelle utdanninger har imidlertid en varighet på omkring ett år, og i en del tilfeller er varigheten noe lengre. Departementet ser derfor at det kan være rimelig at grensen settes noe høyere. På denne bakgrunn ser departementet for seg en grense på atten måneder. Etter departementets syn er det imidlertid uheldig å sette grensen høyere enn dette. Dersom arbeidsgiver dekker utdanning som varer mer enn atten måneder, vil dette medføre en betydelig privat fordel for den ansatte. Dekning utover de atten månedene bør derfor være skattepliktig. En høyere grense vil dessuten medføre fare for at arbeidsgiver rekrutterer personale i eller før studietiden, finansierer studiet og avtaler bindingstid for en lengre periode etterpå. Som nevnt tidligere utgjør dette en betydelig privat fordel og innebærer en særdeles uheldig forskjellsbehandling mellom

grupper som har finansieringsvillige arbeidsgivere under studiet, og grupper som ikke har det. Dekning av utgifter til utdanning det første halvannet året vil etter forslaget være skattefrie, selv om utdanningen varer mer enn atten måneder.

Med atten måneders utdanning menes utdanning som er beregnet til atten måneders full tids studium. Dersom skattyter tar utdanningen på deltid, vil han derfor kunne motta skattefrie finansiering i mer enn atten måneder. Det avgjørende vil altså være utdanningens beregnede tid. Dersom det er fastsatt en normert tid til bruk i Statens lånekasse for utdanning, slik som for eksempel ved universitetsutdanning, vil det være naturlig å benytte denne. Departementet antar at de fleste utdanninger/kurs har en eller annen form for normert tid. Dersom dette ikke finnes, må den beregnede tid fastsettes for eksempel ut fra en sammenligning av lignende utdanning.

Etter departementets syn bør unntaket fra skattefritaket bare gjelde arbeidsgivers dekning av sammenhengende omfattende utdanning (det vil si utdanning som er beregnet til mer enn atten måneders full tids studium). Flere mindre uavhengige kurs bør kunne dekkes skattefritt selv om disse til sammen har en varighet på over atten måneder. Dette bør også gjelde selv om kursene omhandler det samme fagtema. Dette vil ikke nødvendigvis være én utdanning. Skattefriheten vil imidlertid avgrenses mot flere kurs som bygger på hverandre og typisk leder til en grad. Etter dette vil man for eksempel skattefritt kunne få dekket bedriftsøkonomistudiet på BI som er normert til ett år, mens arbeidsgivers dekning av påbygging med ytterligere år (for å bli diplom- eller siviløkonom) vil være skattepliktig. I dette tilfellet vil det være tale om én utdanning.

13.3.4 Generelt skattefritak for intern utdanning

Etter departementets syn bør intern utdanning skjermes mot beskatning også om den er langvarig. Bakgrunnen er at det samlede, eksterne utdanningstilbudet er mye videre enn det tenkelige interne tilbudet i bedriften/etaten kan være, slik at sammenhengen mellom den ansattes arbeid og ekstern utdanning kan bli mer variabel. Intern bedrifts-/etatsopplæring kan på den annen side ofte ses som en del av det arbeidet som den ansatte skal delta i, og er ofte langt på vei en tjenesteplikt. Gjennom eventuelt fravær og reising til eksternt utdanningssted blir det ofte større avstand til arbeidsplassen i utdanningsperioden, og de utgifter som arbeidsgiver bidrar til dekning av kan derfor bli større enn

ved intern utdanning og utdanning av mer kortvarig karakter. Den ansattes private interesser kan også bli mer fremtredende ved ekstern utdanning enn ved intern utdanning.

På denne bakgrunn finner departementet det mest hensiktsmessig at skattefriheten, skal gjelde intern bedrifts- og etatsopplæring også om den er over 18 måneder. Dette vil blant annet gjelde militære utdanninger som krigsskole o l, ulike etatskoler og videreutdanning innen sykepleien. Også annen utdanning vil kunne falle innenfor et slikt unntak. Dette gjelder for eksempel bedrifter som benytter interne lærerkrefter for å gi de ansatte langvarig opplæring innen data, økonomi eller andre fagområder. Forutsetningen er imidlertid at relevanskravet etter kapittel 13.3.2 ovenfor er oppfylt.

Med intern bedrifts- og etatsopplæring mener departementet utdanning/kurs som organiseres direkte av bedriften/etaten og hvor det normalt gjøres bruk av bedriftens/etatens egne lærerkrefter. Dette må typisk avgrenses mot utdanning arrangert av en utdanningsinstitusjon uavhengig av bedriften/etaten. Utdanningen vil imidlertid heller ikke kunne karakteriseres som intern dersom eksterne lærerkrefter og/eller lokaler nyttes i større grad til tross for at arbeidsgiver står for selve arrangementet. Kurs hvor andre enn bedriftens/etatens ansatte kan delta, vil heller ikke kunne anses som intern utdanning. Dersom for eksempel ansatte ved en undervisningsinstitusjon vederlagsfritt får delta i undervisningen, vil altså ikke det skisserte unntaket for intern utdanning komme til anvendelse.

13.3.5 Ulike typer utdanningsutgifter som skattefritaket kan gjelde for

Dersom utdanningen er skattefri, jf ovenfor, vil det i hovedsak være følgende utdanningsutgifter som kan dekkes uten skatteplikt for arbeidstaker:

- Undervisningen
- Skolebøker og annet materiell knyttet direkte til utdanningen

I de tilfeller arbeidstakeren pga utdanningen må utenfor sitt egentlige hjem, vil reiseutgifter til undervisningssted og *merutgifter* til opphold utenfor hjemmet, herunder besøksreiser til hjemmet, kunne dekkes skattefritt i samme grad som om undervisningsstedet hadde vært arbeidsstedet.

Arbeidsgivers dekning av vanlige levekostnader, for eksempel hel eller delvis lønn under studiepermisjon, vil imidlertid alltid være skattepliktig. Slik dekning tar ikke sikte på selve utdanningskostnadene. Selv om den ansatte bruker av lønnen til å dekke egne utdanningsutgifter, blir lønnen fullt ut

skattepliktig, og utgiftene må i stedet vurderes i forhold til fradragsreglene.

Utdanningskostnadene kan tenkes dekket på ulike måter:

- Arbeidsgiver dekker utgiftene direkte,
- arbeidsgiver gir refusjon av spesifikke utdanningsutgifter mot originalbilag eller
- arbeidsgiver yter stipend eller rund utgiftsgodtgjørelse til dekning av antatte merutgifter.

Direkte arbeidsgiverdekning, samt refusjon på grunnlag av bilag, vil være skattefritt. I disse tilfellene vil det ikke være noe overskudd for skattyter.

Ved mer runde utgiftsgodtgjørelser og stipend vil utgangspunktet være at en sammenligner godtgjørelsen med de faktiske utgifter som nevnt ovenfor og bare skattlegger skattyters eventuelle overskudd (nettometoden).

Dersom det utbetales en større, rund godtgjørelse og den ikke etter avtalen med arbeidsgiver er knyttet opp mot og vurdert i forhold til de faktiske utgifter, anses godtgjørelsen fullt ut som lønn. Slik

utbetaling vil være skattepliktig. Det gjelder uavhengig av om det påløper utgifter som i prinsippet kunne vært dekket skattefritt ved spesifikk utgiftsgodtgjørelse. I disse tilfellene får arbeidstaker fradrag for faktiske utgifter i den grad disse ville kunne vært dekket skattefritt av arbeidsgiver og utgiftene ikke er av en slik art at de inngår i minstefradraget (bruttometoden). Løsningen blir da den samme som for lønn under permisjon.

13.3.6 Endelig vurdering etter høring

De ovenstående vurderinger er foreløpige, og vil bli lagt til grunn for høringsnotat i saken. De endelige vurderingene må gjøres etter høringen.

13.4 Ikrafttredelse

Lovendringen foreslås å tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 1999. Det vises til vedlagte forslag til endring i skatteloven § 42 første ledd.

14 Skattemessige sider av kontantstøtten

14.1 Innledning og bakgrunn

Ved lov av 26. juni 1998 nr 41 om kontantstøtte til småbarnsforeldre (kontantstøtteleven) ble det innført en rett til kontantstøtte for barn mellom 1 og 3 år, som ikke eller bare delvis gjør bruk av barnehageplass som det ytes statlig driftstilskudd for.

Det ble ved innføringen av kontantstøtten forutsatt at den ikke skal anses som skattepliktig inntekt, jf St prp nr 53 (1997–98) Innføring av kontantstøtte til småbarnsforeldre kapittel 2.2 sjette avsnitt.

Departementet foreslår en endring i skatteloven slik at kontantstøtte ikke skal anses som skattepliktig inntekt. Det gis også en omtale av forholdet mellom kontantstøtte og foreldrefradrag.

14.2 Departementets vurderinger og forslag

14.2.1 Skattefritak for kontantstøtte

Etter skatteloven § 42 fjerde ledd tredje punktum tredje alternativ regnes «*hva der oppebæres som regelmessig personlig understøttelse, hvorpå den skattepliktige ifølge lov eller overenskomst har krav*» som skattepliktig inntekt.

Departementet antar at kontantstøtten vil være en slik inntekt som nevnt i skatteloven § 42 fjerde ledd tredje punktum tredje alternativ. Kontantstøtten ville således bli en skattepliktig inntekt dersom den ikke positivt unntas fra skatteplikt ved særlig bestemmelse.

I skatteloven § 42 tredje ledd er det bestemmelser om skattefrihet for diverse inntekter som ellers ville eller kunne ha blitt skattepliktige etter skattelovens generelle bestemmelser om skattepliktig inntekt. Departementet foreslår derfor at det i skatteloven § 42 tredje ledd bokstav f gis en bestemmelse om at kontantstøtten skal være skattefri. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med 1998 fordi kontantstøtten gjelder fra og med 1998.

14.2.2 Kontantstøtten og foreldrefradraget

Innføring av skattefri kontantstøtte reiser et generelt fradragsspørsmål, nemlig om det mottatte beløp skal redusere foreldrefradrag for dokumenterte utgifter til barnepass etter skatteloven § 44 sjette ledd. Spørsmålet er aktuelt for foreldre som velger en barnepassløsning med dagmamma, praktikant eller ikke statsstøttet barnehage.

Ved praktiseringen av foreldrefradrag er det et krav at foreldrene har dekket de dokumenterte utgiftene selv. Så langt de dekkes av en særskilt, skattefri støtte til barnepass, slik som f eks stønad til barnetilsyn etter folketrygdloven § 15–11, berettiger de ikke til foreldrefradrag. Fordi kontantstøtten i realiteten finansierer tilsvarende utgifter til barnepass når foreldrene velger en av de nevnte løsninger, kan det hevdes at samme synspunkt leder til at barnepassutgifter lik kontantstøtten må holdes utenfor foreldrefradraget.

Kontantstøtte har imidlertid en mer generell karakter enn for eksempel stønad til barnetilsyn etter folketrygdloven. I motsetning til stønaden til barnetilsyn etter folketrygdloven § 15–11 er kontantstøtte ikke betinget av faktiske barnepassutgifter. Kontantstøtten gis også til foreldre som ikke har slike utgifter, fordi de er hjemme og passer barna selv. Derfor er det ikke uten videre riktig å anse kontantstøtten som en øremerket utgiftsgodtgjørelse som innskrenker fradragsretten for barnepassutgifter.

Departementet anser det lite ønskelig at retten til foreldrefradrag begrenses på grunn av skattefri kontantstøtte. Det vil også forenkle praktiseringen av foreldrefradrag at forholdet til kontantstøtte er uten betydning. En har vurdert behovet for å regelfeste dette på en udiskutabel måte gjennom en lovendring. På grunn av kontantstøttens generelle utforming må det imidlertid kunne anses som gjeldende rett at foreldrefradrag ikke skal reduseres med støttebeløpet. Departementet legger til grunn at likningsmyndighetene vil følge dette syn, og særskilt lovendring blir da unødvendig.

15 Endringer i kraftverkbeskatningen

15.1 Endring i skatteloven § 19 bokstav d – fordeling av formue i kraftanlegg mellom kommuner

I tilfeller hvor et kraftanlegg strekker seg over flere kommuner, er det behov for regler for å fordele formuesverdien av kraftanlegget, og dermed også skattegrunnlaget, på de aktuelle kommunene. Slike regler er gitt i skatteloven § 19 bokstav a til c. Ved lov av 28. juni 1996 nr 41 ble følgende overgangsbestemmelse inntatt i skatteloven § 19 bokstav d:

«Formue i vannkraftanlegg skal fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftverkskommuner i samme forhold som formuen blir fordelt etter bestemmelsene i bokstav b og c ved ligningen for inntektsåret 1996.»

Bakgrunnen for bestemmelsen var et ønske om å unngå utilsiktede omfordelingsvirkninger kommunene imellom som følge av overgangen fra prosentligning til ordinær regnskapsligning for kraftverk.

Departementet viser til at privat eide kraftverk som hovedregel ble regnskapslignet også før innføringen av de nye reglene om skattlegging av kraftforetak. For disse kan bestemmelsens henvisning til den relative fordelingen i 1996 innebære at det ikke foreligger noe relevant fordelingsgrunnlag. Dette har sammenheng med at skatteinntektene fra private regnskapslignede kraftverk kan være null i 1996, på grunn av svak lønnsomhet, konsernbidrag eller av andre årsaker. For tidligere regnskapslignede kraftverk som ikke fikk utlignet skatt i 1996 er det etter departementets vurdering en bedre løsning å la reglene i skatteloven § 19 bokstav a til c uttømmende regulere fordelingen av formuen mellom kommunene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at regelen i skatteloven § 19 bokstav d om fordelingen av formuen i kraftanlegg mellom kommunene bare skal gjelde for tidligere prosentlignede kraftverk og for kraftverk som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henhold til reglene om stedbundet beskatning, jf Skatteloven § 18. Lovendringen bør tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 1997. Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 19 bokstav d.

Som følge av ovennevnte forslag bør også skat-

teloven § 19 bokstav f endres noe. Bestemmelsen regulerer fordeling av naturressursskatt mellom berettigede kommuner, og inneholder en henvisning til skatteloven § 19 bokstav d. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at det går frem at en fordeling i henhold til reglene i skatteloven § 19 bokstav d gjelder for vannkraftanlegg som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 og for tidligere prosentlignede kraftverk, mens fordelingen for vannkraftanlegg som ikke ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 reguleres av bestemmelsene i skatteloven § 19 bokstav a til c. Lovendringen bør tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 1997. Departementet viser til utkast til endring i skatteloven § 19 bokstav f.

15.2 Overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr 29 om eidegdomsskatt (eidegdomsskattelova) § 8 mv for kraftverk – fordeling av eiendomsskatt mellom kommuner.

15.2.1 Innledning

I forbindelse med innføring av nye regler om skattlegging av kraftforetak, er det gitt regler om verdsettelse av formue i kraftanlegg i skatteloven § 37 bokstav a tredje til sjette ledd. Reglene får betydning for både skattemessig ligningsverdi og eiendomsskattetakst for kraftanleggene. De er gitt virkning fra 1. januar 1997. For en nærmere framstilling av bakgrunnen for reglene viser departementet til Ot prp nr 23 (1995–96) kapittel 11 og s 102 og Innst O nr 62 (1995–96) s 60–62.

I tilfeller hvor kraftanlegget strekker seg over flere kommuner er det behov for regler for å fordele formuesverdien av kraftanlegget på kommunene for både lignings- og eiendomsskatteformål.

Regler om fordeling av formue i kraftanlegg er gitt i skatteloven § 19 bokstav a til c. Ved lov av 28. juni 1996 nr 41 ble følgende overgangsregel inntatt i skatteloven § 19 bokstav d:

«Formue i vannkraftanlegg skal fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftverkskommuner i samme forhold som formuen blir fordelt etter bestemmelsene i bokstav b og c ved ligningen for inntektsåret 1996.»

Denne regelen gjelder for fordelingen med hensyn til inntekts- og formuesbeskatning. Regelen kommer imidlertid ikke til anvendelse ved fordeling av et kraftanleggs eiendomsskatt mellom berørte kommuner.

Ved Kgl res av 17. juli 1998 ble det blant annet vedtatt at eiedomsskattelova § 8 settes i kraft for kraftverk. Verken eiedomsskattelova § 8 eller andre bestemmelser i loven regulerer imidlertid hvordan fordelingen av eiendomsskatt mellom kommuner skal skje, når kraftanlegget strekker seg over flere kommuner.

Departementet fremmer på denne bakgrunn forslag om en overgangsregel til eiedomsskattelova, som regulerer fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget mellom kommuner. Departementet foreslår at overgangsregelen trer i kraft straks, med virkning fra og med 1. januar 1999.

15.2.2 Overgangsregel – fordeling av eiendomsskatt mellom kommuner

Departementet foreslo i Ot prp nr 23 (1995–96) at den relative kommunefordelingen som gjelder for inntektsåret 1995 for eiendomsskatten inntil videre skal benyttes også for senere inntektsår. Forslaget var blant annet knyttet til et ønske om å unngå omfordelinger av skattegrunnlaget mellom kommunene.

Finanskomiteens flertall sluttet seg til departementets forslag.

Ettersom de nye reglene om skattlegging av kraftforetak først ble innført fra 1. januar 1997 og først får virkning for eiendomsskatten i 1999, vil det etter departementets vurdering være naturlig å ta utgangspunkt i fordelingen av eiendomsskatten i 1998, som blir det siste året eiendomsskatten utskrives etter det gamle systemet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at eiendomsskattegrunnlaget verdsatt i henhold til reglene i skatteloven § 37 a tredje til sjette ledd fordeles mellom kommunene i henhold til den relative fordelingen mellom berørte kommuner som gjelder for eiendomsskatteåret 1998.

Det presiseres at dette vil være en overgangsregel, som skal gjelde inntil en har grunnlag for å utarbeide mer permanente regler for fordeling av eiendomsskatten mellom kommuner. Ved utformingen av slike regler vil det være hensiktsmessig å ha gjort visse erfaringer med hvordan det nye systemet fungerer. Det vil videre være naturlig å trekke representanter for de berørte kommunene med i arbeidet.

De midlertidige reglene knytter fordelingsnøkkelen som inntil videre skal brukes, til fordelingen

av eiendomsskatt i det siste året hvor eiendomsskatt utskrives etter de gamle reglene. Dette er for å unngå at innføringen av det nye systemet i seg selv skal medføre utilsiktede virkninger på fordelingen mellom kommunene. Ulempen ved en slik fast fordelingsnøkkel er at den ikke er tilpasset faktiske endringer, for eksempel i form av påbygninger av kraftanlegg. Slike påbygninger vil imidlertid øke verdien av hele kraftanlegget, og dermed komme alle de berørte kommuner til gode i form av økt skattegrunnlag til fordeling. Departementet vil arbeide videre med behovet for justeringsmekanismen i fordelingsnøkkelen ved mer betydelige, faktiske endringer.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks, med virkning fra og med 1. januar 1999. En viser til utkast til overgangsregel til eiedomsskattelova.

15.3 Endring i skattelova § 37 bokstav a tredje ledd andre og tredje punktum

Ved lov av 28. juni 1996 nr 41, i samband med innføringa av dei nye reglane om skattlegging av kraftselskap, blei det teke inn reglar om verdsetjing av formue i kraftanlegg i skattelova § 37 bokstav a tredje og fjerde leddet. Reglane skal nyttast ved verdsetjing både til liknings- og eiedomsskatteformål. Reglane blei gitt verknad frå 1. januar 1997. For ei nærare framstilling av bakgrunnen for reglane viser departementet til Ot prp nr 23 (1995–96) kapittel 11 og s 102 og Innst O nr 62 (1995–96) s 60–62.

Ved verdsetjing av formue i kraftanlegg skal det rullerande gjennomsnittet av marknadsv verdien av produksjonen og driftsutgiftene reknast om til noverdiar etter reglane i tredje leddet. Tredje leddet andre og tredje punktum lyder såleis:

«Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i fjerde ledd, fratrukket driftsutgifter som nevnt i § 19 A-4 nr. 3 bokstav a og b, samt nåverdien av fremtidige utgifter til utskifting av driftsmidler. Videre fratrekkes pliktig skatt på grunnrenteinntekt for verket.»

Departementet viser til at lovteksten har fått ei upresis utforming, då det kan sjå ut som om frådraget for framtidige utskiftningskostnader skal kapitaliserast to gonger. Dette er utilsikta, jf omtalen av takseringsreglane i Ot prp nr 23 (1995–96) kapittel 11. Departementet gjer derfor framlegg om endring i § 37 bokstav a tredje leddet andre og tredje punk-

tum, slik at det klart går fram av lova at framtidige utgifter til utskifting av driftsmiddel skal kapitaliserast berre ein gong. Departementets framlegg er den same formuleringa som i § 2-1 i forskrift om fastsetjing av formuesverdien i kraftanlegg fastsett av departementet 18. mai 1998, med heimel i skattelova § 37 bokstav a tredje og fjerde leddet.

Etter dette skal lovteksten i § 37 bokstav a tredje leddet andre og tredje punktum lyde:

«Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i fjerde ledd, fratrukket driftsutgifter som nevnt i § 19 A-4 nr 3 bokstav a og b og pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket i inntektsåret. Deretter fratregges nåverdien av fremtidige utgifter til utskifting av driftsmidler.»

Departementet gjer framlegg om at lovendringa trer i kraft straks, med verknad frå og med inntektsåret 1997. Departementet viser til utkast til endring i skattelova § 37.

15.4 Videre arbeid

Departementet ser behov for å arbeide vidare med enkelte fordelingss spørsmål mellom kommunene når det gjelder skatt for kraftforetak. Dette vil en komme tilbake til blant annet når det gjelder betydning av at kraftforetaket har større nyinvesteringer i en av de kommunene som det skatter til.

16 Tilpasninger i skatte- og avgiftslovgivningen til ny regnskaps- og aksjelovgivning

16.1 Innledning og sammendrag

Departementet tar i dette kapittelet opp skatte- og avgiftsmessige spørsmål i tilknytning til vedtaket av henholdsvis lov av 13. juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (aksjeloven), lov av 13. juni 1997 nr 45 om allmennaksjelskaper (allmennaksjeloven), samt lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven). Nevnte lover vil tre i kraft fra og med 1. januar 1999.

I kapittel 16.2 gir departementet en orientering om arbeidet med den skatte- og avgiftsmessige oppfølging til ny regnskapslov.

Videre gis det i kapittel 16.3 en foreløpig vurdering av behovet for tilpasninger i reglene om skattefri fusjon og fisjon som følge av den nye regnskaps- og aksjelovgivningen.

I kapitlene 16.4 og 16.5 foreslås enkelte tilpasninger i henholdsvis petroleumsskatteloven § 5 a og selskapskatteloven § 1–6 nr 7.

Videre foreslås i kapittel 16.6 endringer i ligningsloven for foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk.

I kapitlene 16.7 og 16.8 behandles enkelte avgiftsmessige spørsmål i tilknytning til ny regnskapslov.

16.2 Orientering om arbeidet med skatte- og avgiftsmessig oppfølging av ny regnskapslov

Som omtalt i Ot prp nr 42 (1997–98) Om lov om årsregnskap mv tar departementet sikte på å fremme en proposisjon om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen som følge av ny regnskapslov.

Det vises blant annet til at enkeltmannsforetak mm under en viss størrelse ikke lenger har plikt til å utarbeide årsregnskap etter ny regnskapslov. Bestemmelsen i skatteloven § 50 annet ledd om at årsregnskapet skal legges til grunn for den tidsmessige plasseringen av inntekter og utgifter, vil dermed ikke komme direkte til anvendelse. Det er derfor behov for å klarlegge hvilke regler om periodisering og skattemessig årsoppgjør som skal legges til grunn ved beskatningen av nevnte gruppe. Herun-

der vil departementet se på reglene som gjelder for foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, jf ligningsloven § 5–1.

Departementet vil også se på virkningene av ny regnskapslov for skattytere som fortsatt har plikt til å utarbeide årsregnskap etter ny regnskapslov, jf utgangspunktet i skatteloven § 50 annet ledd, og vurdere behovet for skattemessige tilpasninger for denne gruppen.

En tar sikte på å sende et utkast om blant annet ovennevnte spørsmål på høring i løpet av høsten.

Det vises også til omtale i punkt 16.3 nedenfor om behovet for tilpasninger i reglene om skattefri fusjon og fisjon som følge av ny regnskaps- og aksjelovgivning, samt enkelte tilpasninger til nevnte lovverk som fremmes i denne proposisjonen, jf kapitlene 16.4 til 16.8.

16.3 Behov for tilpasninger i reglene om skattefri fusjon og fisjon

16.3.1 Innledning

Lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) er vedtatt med virkning fra 1. januar 1999. På samme tidspunkt skjer ikrafttredelse av lov av 13. juni 1997 nr 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) og lov av 13. juni 1997 nr 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven). I det følgende gis en foreløpig vurdering av behovet for tilpasninger i reglene om skattefri fusjon og fisjon i selskapskatteloven kapittel 8 som følge av den nye regnskaps- og aksjelovgivningen. Departementet tar sikte på å foreta høring og fremme forslag om tilpasninger i lovbestemmelsene om skattefri fusjon og fisjon som følge av ny regnskaps- og aksjelovgivning innen utgangen av 1998.

16.3.2 Transaksjonsprinsippet som hovedregel ved fusjon og fisjon

Skattefritak ved fusjon og fisjon er blant annet betinget av at fusjonen eller fisjonen gjennomføres på lovlig måte etter de til enhver tid gjeldende selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, jf selskapskatteloven § 8–1 nr 2.

Regnskapslovgivningen har i dag ikke egne bestemmelser om fusjoner og fisjoner. For fusjoner mellom aksjelselskaper synes det likevel klart at det etter gjeldende regnskapsrett gjelder et prinsipp om regnskapsmessig kontinuitet, noe som også er lagt til grunn i Ot prp nr 71 (1995-96) s 19. Dette innebærer at eiendeler og forpliktelser i det overdragende selskap skal videreføres i det overtakende selskaps regnskap til balanseførte verdier. Også for fisjoner har regnskapsføringen i praksis fulgt et kontinuitets-syn. Den regnskapsmessige behandling av fusjoner og fisjoner er nærmere omtalt i NOU 1995:30 s 155 flg.

Den nye regnskapsloven bygger i utgangspunktet på at fusjoner og fisjoner skal skje etter transaksjonsprinsippet, jf Ot prp nr 42 (1997-98) s 145 og 146. Transaksjonsprinsippet innebærer at de gjennomførte transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, jf § 4-1 første ledd nr 1 i den nye regnskapsloven. For fusjoner presiseres dette utgangspunktet i § 5-14 første ledd første punktum i den nye regnskapsloven, som fastsetter at fusjoner skal regnskapsføres som en egenkapitaltransaksjon med overførte eiendeler og gjeld som tingsinnskudd i det overtakende foretaket. Transaksjonsprinsippet er også nedfelt i §§ 2-7 og 10-12 første ledd siste punktum i den nye aksjeloven og allmennaksjeloven som alminnelig regel for verdsettelse av tingsinnskudd, og i § 3-6 nr 2 for verdsettelse av tingsuttak.

I den nye regnskapsloven §§ 5-14 til 5-16 er det likevel åpnet for at fusjoner kan gjennomføres med regnskapsmessig kontinuitet i visse tilfeller. Ved fusjon med stiftelse av nytt selskap skal eiendeler og gjeld i et overdragende selskap som i realiteten må anses som et overtakende selskap, videreføres til balanseførte verdier. Det gjelder også et kontinuitetsunntak ved sammenslåing mellom tilnærmet likeverdige interesser. Videre kan fusjoner mellom små selskaper gjennomføres med regnskapsmessig kontinuitet. Både for fusjoner og fisjoner vil det dessuten gjelde ulovfestede unntak fra transaksjonsprinsippet dersom transaksjonene ikke kan anses som reelle, såkalt kontinuitetsgjennomskjæring.

Som nevnt følger det av selskapsskatteloven § 8-1 nr 2 at fusjoner og fisjoner som er lovlige etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler ikke vil utløse beskatning, dersom de øvrige vilkår for skattefritak er oppfylt. Det er i denne sammenheng uten betydning om fusjonen eller fisjonen gjennomføres regnskapsmessig etter et kontinuitets- eller transaksjonsprinsipp, såfremt den valgte løsning er tillatt etter regnskapsreglene som gjelder på det aktuelle tidspunkt. Regnskapsføring av fusjon og fi-

sjon etter transaksjonsprinsippet reiser derfor ingen direkte problemer i forhold til vilkåret i selskapsskatteloven § 8-1 nr 2.

Uavhengig av den regnskapsmessige behandling må fusjoner og fisjoner gjennomføres med skattemessig kontinuitet for å kvalifisere for skattefritak, jf selskapsskatteloven § 8-7 nr 1. I dette ligger et krav om at skattemessige verdier og ervervs-tidspunkter mv må videreføres etter transaksjonen. Ved fusjon eller fisjon som regnskapsmessig gjennomføres etter transaksjonsprinsippet, slik at verdiene i det overdragende selskap tas opp i det overtakende selskap til virkelige verdier, vil det normalt oppstå en endring i de midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Det må antas at de regnskapsmessige verdier vanligvis har vært noe undervurdert i forhold til virkelige verdier, med den følge at de midlertidige forskjeller øker ved fusjonen eller fisjonen. I Ot prp nr 42 (1997-98) s 146 er det pekt på at det er behov for å avklare om dette utløser behov for justeringer i skattelovgivningen. Det særlig aktuelle spørsmål er om endring av midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i forbindelse med fusjon eller fisjon av aksjeselskaper og likestilte selskaper, får betydning for reglene om korreksjonsinntekt i selskapsskatteloven § 1-6.

Korreksjonsinntekt skal inntektsføres ved utdeling av utbytte dersom selskapets regnskapsmessige egenkapital er lavere enn et nærmere fastsatt sammenligningsgrunnlag. Sammenligningsgrunnlaget skal fastsettes til summen av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, og en beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsoppgjøret og skattemessige verdier. Er egenkapitalen høyere enn sammenligningsgrunnlaget, vil differansen kunne utdeles uten korreksjonsinntekt.

Det bemerkes at det i forbindelse med ikraftsettelsen av den nye regnskapsloven, er varslet utarbeidelse av reviderte regnskapsstandarder, blant annet for regnskapsmessig behandling av skatt. Det antas imidlertid at den forestående revisjon ikke vil påvirke utgangspunktet om at utsatt skatt skal føres i regnskapet uansett når det er sannsynlig at midlertidige forskjeller blir reversert (full avsetning). Det samme gjelder dagens utgangspunkt om at både utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse skal føres til nominell verdi og på bakgrunn av skattereglene på balansedagen.

Med dette forbehold antas at en økning i de midlertidige forskjeller i det overtakende selskap ved fusjon eller fisjon etter transaksjonsprinsippet, vil føre til at både den regnskapsmessige egenkapitalen og sammenligningsgrunnlaget i dette selska-

pet øker med et beløp tilsvarende egenkapitalandelen av økningen i de midlertidige forskjellene. Motsatt vil egenkapitalen og sammenligningsgrunnlaget avta like mye dersom de midlertidige forskjeller avtar ved fusjonen eller fisjonen. Ettersom egenkapitalen og sammenligningsgrunnlaget endrer seg like mye, vil fusjon eller fisjon etter transaksjonsprinsippet ikke medføre noen endring i grunnlaget for å foreta utdelinger uten plikt til å føre korreksjonsinntekt. Departementet legger på bakgrunn av dette til grunn at innføring av transaksjonsprinsippet som utgangspunkt for den regnskapsmessige behandling av fusjoner og fisjoner, ikke skaper behov for tilpasninger i reglene i selskapsskatteloven § 1–6 om korreksjonsinntekt.

Innføring av transaksjonsprinsippet som regnskapsmessig hovedregel, øker imidlertid behovet for lovfesting av en side ved den skattemessige kontinuitetsforutsetning som i dag ikke er uttrykkelig lovfestet. Dette gjelder vilkåret om at den del av aksjeselskapskapitalen som skattemessig skal anses som «innbetalt aksjekapital, herunder overkurs» i det overdragende selskap, skal videreføres ved fusjonen eller fisjonen. Denne størrelsen har blant annet betydning i forhold til skattemessig behandling av selskapsutdelinger og beregning av korreksjonsinntekt, jf selskapsskatteloven §§ 1–6, 3–2 og 5–6. Etter transaksjonsprinsippet skal det selskapsrettslige tegningsbeløp i det overtakende selskap tilsvare virkelige verdier av det overførte, og regnskapsføres som innskutt egenkapital i form av aksjekapital og overkurs. Behovet for å fastslå at den selskapsrettslig innskutte egenkapital ikke er avgjørende for hva som skattemessig skal anses som innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, blir da større enn når regnskapsføringen skjer etter et kontinuitetsprinsipp. Departementet tar sikte på å fremme lovforslag om en slik presisering.

16.3.3 Konsernfusjon og – fisjon etter fordringsmodellen

Konsernfusjoner og -fisjoner kjennetegnes ved at aksjonærene i det overdragende selskap ikke mottar vederlagsaksjer i det overtakende selskap, men i et selskap som tilhører samme konsern som det overtakende selskap, jf ny aksjelov og allmennaksjelov §§ 13–2 annet ledd første punktum og 14–2 tredje ledd første punktum. Slike fusjoner og fisjoner vil i utgangspunktet kunne gjennomføres uten beskatning av selskapene eller aksjonærene etter reglene i selskapsskatteloven kapittel 8. Dette gjelder likevel ikke konsernfusjoner og – fisjoner der vederlaget består av aksjer i annet datterselskap, jf selskapsskatteloven §§ 8–2 nr 1 annet punktum og

8–4 nr 1 annet punktum, slik disse bestemmelsene vil lyde etter at den nye aksjelovgivningen trer i kraft.

Gjeldende aksjelov bygger på at kapitalforhøyelsen i morselskapet ved konsernfusjon (eventuelt et annet datterselskap) skal skje ved fondsemisjon, jf § 4–2 siste ledd forutsetningsvis. Fondsemisjonen kan gjennomføres ved at morselskapet foretar en oppskrivning av verdien av sine aksjer i det overtakende datterselskapet på bakgrunn av de verdier datterselskapet tilføres ved fusjonen.

Etter den nye regnskapsloven faller adgangen til regnskapsmessig oppskrivning bort. Ved endring av den nye aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 13–2 annet ledd annet punktum og 14–2 tredje ledd annet punktum den 26. juni 1998 nr 46, er det derfor fastsatt at konsernfusjon og -fisjon skal gjennomføres ved at det etableres et fordringsforhold mellom mor- og datterselskapet som vederlag for de aksjer som skal utstedes av morselskapet. En slik fordringsmodell er også lagt til grunn i den nye regnskapsloven § 5–14 annet ledd. Fordringen som etableres mot datterselskapet må tilsvare den regnskapsmessige egenkapital som datterselskapet tilføres ved fusjonen eller fisjonen. I henhold til den nye regnskaps- og aksjelovgivningen skal egenkapitalen som hovedregel, fastsettes etter transaksjonsprinsippet. Det vil si at den regnskapsmessige verdi av de overførte poster settes lik virkelig verdi, jf kapittel 16.3.2. I dette ligger at egenkapitalen som datterselskapet mottar, vil reflektere eventuelle midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige (virkelige) og skattemessige verdier av det overførte. Dette gjelder i den utstrekning utsatt skatt/skattefordel knyttet til disse forskjellene føres i det motakende selskaps balanse.

Den fordring morselskapet oppnår mot datterselskapet må anses som et tingsinnskudd. Dette innebærer at fordringen etter de alminnelige regler vil utgjøre beskattet inntekt på morselskapets hånd, slik at regnskapsmessig og skattemessig verdi av fordringen blir sammenfallende. Det må anses uklart om og eventuelt i hvilken utstrekning innskuddet av fordringen kan anses som skattemessig innbetalt aksjekapital eller overkurs i morselskapet. Å anse fordringen som beskattet inntekt og som skattemessig innbetalt kapital synes å bryte med forutsetningen om at fusjonen eller fisjonen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet. Det kan reises spørsmål om gjennomføring av konsernfusjon eller – fisjon etter fordringsmodellen og uten særregulering av ovennevnte forhold, kan gi grunnlag for å oppnå skattemessige fordeler som ikke kan oppnås ved ordinære fusjoner eller fisjoner mellom to skattesubjekter. Et slikt resultat må

anses stridende mot hensynet bak de kontinuitetskrav som følger av selskapsskatteloven kapittel 8.

Et eksempel kan illustrere problemstillingen: Ved en skattefri konsern fusjon eller – fisjon mottar det overtakende datterselskap et driftsmiddel med regnskapsmessig (virkelig) verdi lik 150, og skattemessig verdi lik 50. Det er med andre ord en positiv midlertidig forskjell på 100 knyttet til driftsmiddelet, med en tilhørende utsatt skatteforpliktelse på 28. Datterselskapet tilføres således en regnskapsmessig egenkapital på $150 - 28 = 122$, som igjen skal tilsvare den fordring som etableres mot datterselskapet, og som skal anvendes ved kapitalforhøyelsen i morselskapet. For morselskapet vil fordringen ha regnskapsmessig/virkelig og skattemessig verdi lik 122. Den midlertidige forskjell mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier på datterselskapets hånd (100), elimineres hos morselskapet. Dette kan blant annet få betydning for morselskapets mulighet til å realisere fordringen uten beskatning og for utdeling av utbytte uten at utdelingen medfører plikt til å inntektsføre korreksjonsinntekt etter selskapsskatteloven § 1-6.

Dersom innskuddet av fordringen på 122 mot datterselskapet også anses som skattemessig innbetalt kapital i morselskapet, vil dette ha betydning for morselskapets adgang til å foreta en tilsvarende skattefri tilbakebetaling til aksjonærene.

Departementet vil foreta en nærmere vurdering av fordringsmodellen ved konsern fusjon og – fisjon i forhold til kravet om at fusjonen eller fisjonen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet, og eventuelt komme tilbake med forslag til endringer i skattelovgivningen i løpet av høsten 1998.

16.3.4 Fisjon med overføring til eksisterende aksjeselskap

For å oppnå skattefritak ved fisjon har det tidligere vært vanlig å kreve at samtlige aksjonærer i det overdragende selskap måtte bli aksjonærer i det overtakende selskap. Ved innføring av fusjons- og fisjonsreglene i selskapsskatteloven kapittel 8 med virkning fra og med inntektsåret 1997, ble det imidlertid åpnet for at fisjon med overføring til eksisterende selskap kan gjennomføres uten beskatning, jf selskapsskatteloven § 8-4 nr 1 og Ot prp nr 71 (1995-96) s 16 og 71. Ved lovendring av 13. juni 1997 nr 55 og med virkning fra 1. januar 1999 er denne bestemmelse endret slik at skattefritaket også omfatter fisjon til eksisterende selskap mot vederlag i det overtakende selskaps morselskap (konsern fisjon). Dette gjelder selv om eierforholdet ikke er de samme i det overdragende og overtakende selskapet, eventuelt i det overtakende selskaps morselskap.

Fisjon av selskaper er ikke regulert i den gamle aksjeloven. I den nye aksjeloven og allmennaksjeloven er det imidlertid inntatt særregler om fisjon i kapittel 14, herunder også om fisjon med overføring til eksisterende selskap. Det følger av § 14-3 annet ledd i de nye aksjelovene at i overtakende eksisterende selskap skal fisjonen gjennomføres etter reglene om kapitalforhøyelse, med de særregler som er inntatt i kapittel 14. I begge lovene er det i § 14-11 inntatt til dels nye bestemmelser om fordeling av eiendeler og forpliktelser mellom overdragende og overtakende selskap.

Departementet vil foreta en nærmere vurdering av om de selskapsrettslige regler for fisjon med overføring til eksisterende selskap reiser behov for tilpasninger eller presiseringer i den skatterettslige regulering. Som et ledd i dette vil departementet se nærmere på reglene for hvordan overskudd og underskudd som har oppstått i fisjonsåret, og forut for fisjonens virkningstidspunkt etter selskapsskatteloven § 8-10 nr 3, skal behandles ved ligningen av det overdragende og overtakende aksjeselskap.

Det er i dag ingen skatterettslig lovregulering av hvordan overskudd og underskudd i fisjonsåret skal fordeles mellom overdragende og overtakende aksjeselskap, men det er utviklet regler for dette gjennom ligningspraksis. Av Ot prp nr 71 (1995-96) s 40 fremgår det at departementet ikke foreslo noen endringer i gjeldende rett på dette punkt i forbindelse med innføringen av bestemmelsene i selskapsskatteloven kapittel 8 om fusjon og fisjon. Det kan med andre ord legges til grunn at tidligere etablert praksis på dette området fremdeles er relevant. Departementet vil presisere at den foreliggende praksis om fordeling av overskudd og underskudd i fisjonsåret i utgangspunktet ikke har vært knyttet til fisjoner med overføring til eksisterende aksjeselskap, herunder konsern fisjoner.

16.4 Petroleums skatteloven § 5 a – videreføring av utbyttebegrensning

I petroleums skatteloven § 5 a finnes en bestemmelse vedrørende filial mv av utenlandsk selskap. Etter denne bestemmelsen skal reglene i aksjeloven av 1976 §§ 12-1 til 12-3 ha tilsvarende anvendelse, for så vidt gjelder den virksomhet som er skattepliktig til Norge, for selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet skattepliktig til Norge etter petroleums skatteloven § 5. Av Ot prp nr 64 (1991-92) s 38-41 fremgår det at bakgrunnen for bestemmelsen blant annet er å skape størst mulig grad av skattemessig likestilling mellom norske selskaper

og filialer av utenlandske selskaper som opererer på sokkelen.

Reglene om reservefond i aksjeloven av 1976 er ikke videreført i de nye aksjelovene. Som erstatning for reglene om reservefond er det inntatt regler i aksjeloven § 8–1 annet ledd og allmennaksjeloven § 8–1 annet ledd som setter begrensning for hvor stort utbytte som kan utdeles. Etter disse bestemmelsene kan selskapet ikke utdele utbytte dersom egenkapitalen etter balansen er mindre enn 10 prosent av balansesummen, med mindre selskapet følger fremgangsmåten som er fastsatt i §§ 12–4 til 12–6. At selskapet må følge fremgangsmåten i §§ 12–4 til 12–6 betyr at selskapet i hovedtrekk må følge samme fremgangsmåte som ved nedsettelse av aksjekapitalen med tilbakebetaling til aksjonærene.

Etter departementets oppfatning bør den begrensning i adgangen til å utdele utbytte som følger av petroleumsskatteloven § 5 a videreføres så langt som mulig også etter at de nye aksjelovene trer i kraft. Departementet antar at dette kan gjøres ved at aksjeloven § 8–1 og allmennaksjeloven § 8–1 får tilsvarende anvendelse for selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 5, for så vidt gjelder den virksomhet som er skattepliktig til Norge. Dette innebærer at det settes rammer for *utbyttegrunnlaget* i selskapet, som vil være årets overskudd, udisponert overskudd fra tidligere år og frie fond fratrukket udekket underskudd, balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel og den del av årsoverskuddet som etter lov eller vedtekter skal avsettes til et bundet fond eller ikke kan utdeles som utbytte. Utbyttegrunnlaget vil være begrenset av 10-prosentregelen i § 8–1 annet ledd og av § 8–1 fjerde ledd som bestemmer at det ikke i noe tilfelle kan besluttes utdelt mer enn det som er forenlig med forsiktig og god forretningsskikk.

Departementet foreslår også noen tekniske endringer i petroleumsskatteloven § 5 a annet og tredje ledd som følge av den nye aksjelovgivningen.

Det vises til forslag til endring av petroleumsskatteloven § 5 a. Det foreslås at endringen skal få virkning fra og med inntektsåret 1999.

16.5 Selskapsskatteloven § 1–6 nr 7 – oppskrivningsfond

Reglene om korreksjonsinntekt i selskapsskatteloven § 1–6 innebærer at aksjeselskap må inntektsføre en korreksjonsinntekt når selskapet har utdelt ubeskattet kapital eller foretatt avsetning til slik ut-

deling. Bakgrunnen for reglene er å unngå at det deles ut utbytte med rett til godtgjørelse for aksjonærene uten at inntekten som ligger til grunn for utdelingen er beskattet på selskapets hånd.

Etter selskapsskatteloven § 1–6 nr 7 første punktum omfattes ikke selskap som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven § 5 av reglene om korreksjonsinntekt i selskapsskatteloven § 1–6 nr 1 til 6. Av Ot prp nr 82 (1993–94) s 14–15 fremgår det at årsaken til at særskattepliktige selskaper er unntatt fra reglene om korreksjonsinntekt, har sammenheng med praktiske problemer, særlig knyttet til reglene om særskatt og friinntekt. I stedet er det gitt en særregel i selskapsskatteloven § 1–6 nr 7 annet punktum om at dersom slike selskaper anvender et regnskapsmessig oppskrivningsbeløp eller oppskrivningsfond til fondsemisjon, skal selskapet inntektsføre beløpet i det året omdisponeringen foretas. Begrunnelsen for denne regelen er at selskapet uten en slik regel ville kunne utdele oppskrivningsbeløpet til aksjonærene ved nedskrivning av aksjekapitalen, uten en effektiv utbyttebeskatning på aksjonærenes hender.

Etter den nye regnskapsloven er det ikke lenger adgang til å foreta regnskapsmessig oppskrivning. Av den nye regnskapsloven § 10–3 annet ledd fremgår det at for regnskapspliktige som har oppskrivningsfond ved lovens ikrafttredelse, skal oppskrivningsfondet anses som overkursfond. Slikt overkursfond regnes som en del av aksjeselskapets bundne egenkapital, jf aksjeloven § 3–2 og allmennaksjeloven § 3–2. Overkursfondet omfatter som utgangspunkt overkurs ved aksjetegning, mao den del av aksjeinnskuddet som overstiger aksjenes pålydende. Dette beløpet vil således representere beskattet kapital på selskapets hånd. Oppskrivningsfondet består på den annen side av ubeskattet kapital. I forbindelse med at oppskrivningsfondet overføres til overkursfondet må selskapsskatteloven § 1–6 nr 7 endres, slik at selskapet ikke kan utdele det tidligere oppskrivningsfondet til aksjonærene gjennom nedsettelse av aksjekapitalen, uten at beløpet inntektsføres på selskapets hånd.

Et alternativ kunne være å gi en overgangsregel om at oppskrivningsfondet måtte inntektsføres ved overføring til overkursfondet, eventuelt over en kortere overgangsperiode. En slik regel kan imidlertid virke streng i forhold til enkeltelskaper.

Departementet foreslår i stedet en endring av selskapsskatteloven § 1–6 nr 7 som innebærer en videreføring av gjeldende ordning. Det betyr at når nevnte selskaper anvender den del av overkursfondet som kommer fra oppskrivningsfond til fondsemisjon, skal selskapet inntektsføre beløpet i det året omdisponeringen foretas. Departementet fore-

slår at selskapet skal kunne velge hvilken del av overkursfondet som anvendes.

Det vises til forslag til endring av selskapskatteloven § 1-6 nr 7 annet punktum. Det foreslås at bestemmelsen skal få virkning fra og med inntektsåret 1999.

16.6 Regnskapsplikt m v for foretak som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk

Foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk (landbruksforetak) er etter lov av 13. mai 1977 nr 35 om regnskapsplikt m v unntatt fra regnskapsplikt etter denne loven. Slike foretak skal likevel følge reglene i regnskapsloven hvis de er organisert på en i loven særskilt angitt måte, herunder som aksjeselskap eller ansvarlig selskap. Landbruksforetak som faller utenfor regnskapsloven, har plikt til å føre regnskap etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 med tilhørende forskrifter.

I ny regnskapslov av 17. juli 1998 nr 56 er det ikke gitt særskilt unntak for landbruksforetak. Det vises til Ot prp nr 42 (1997-98) s 31, der det er uttalt at de beste grunner taler for å gjøre regnskapsplikten og dens avgrensninger gjeldende for landbruket på linje med annen virksomhet. Det innebærer blant annet at enkeltmannsforetak som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, og som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte, har full regnskapsplikt etter den nye regnskapsloven § 1-2 første ledd.

Uten lovendring vil disse foretak da få regnskapsplikt både etter regnskapsloven og ligningsloven. Departementet ser ingen grunn til at det skal være en dobbel hjemmel for regnskapsplikt, og fremmer derfor forslag om en tilpasning av ligningsloven § 5-1, slik at landbruksforetak som har full regnskapsplikt med hjemmel i regnskapsloven § 1-2 første ledd ikke omfattes av regnskapsbestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 med forskrifter. Dette utgjør bare en mindre del av det samlede landbruk, slik at den overveiende andel av landbruksforetakene fremdeles vil være omfattet av reglene i ligningsloven kapittel 5.

Regnskapsplikten etter ligningsloven § 5-1 vil etter dette blant annet omfatte enkeltmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi under 20 millioner kroner og færre enn 20 ansatte. Videre omfattes deltakerlignet selskap med mindre enn fem millioner kroner i salgsinntekt og færre enn fem ansatte dersom antallet deltakere ikke overstiger fem og ingen av deltakerne er juridisk person med be-

grenset ansvar. I den grad landbruksforetak er organisert som ansvarlig selskap, har de til nå vært omfattet av regnskapsloven av 1977. Det vises for øvrig til omtalen under kapittel 16.2 om departementets videre arbeid med oppfølging av Ot prp nr 42 (1997-98).

Regnskapsplikten etter ligningsloven § 5-1 skal bare gjelde foretak som *utelukkende* driver jordbruk, gartneri eller skogbruk. Dersom foretaket i tillegg driver annen virksomhet, skal de alminnelige regnskapsregler for slike foretak gjelde. Ligningsloven § 5-1 foreslås presisert i overensstemmelse med dette. Det vises til forslag til ligningsloven § 5-1.

Tilsvarende betraktninger vil for øvrig i prinsippet gjelde for noteringspliktige landbruksforetak som oppregnet i ligningsloven § 5-1 nr 2. Departementet fremmer derfor forslag om å endre også denne bestemmelsen i samsvar med ovennevnte. Det vil imidlertid være mer sjelden at i dag noteringspliktig landbruksforetak går inn under den fulle regnskapsplikten. Det vises til forslag til ligningsloven § 5-1 nr 2.

Ovennevnte gjelder den fulle regnskapsplikt som inkluderer årsregnskap etter ny regnskapslov. Spørsmålet om registrering av regnskapsopplysninger, jf ny regnskapslov kapittel 2, for landbruksforetak som ikke har full regnskapsplikt, vil departementet behandle i en annen sammenheng.

16.7 Periodisering for deklarerings og innberetning av merverdiavgift og investeringsavgift

16.7.1 Innledning

Som oppfølging av Ot prp nr 42 (1997-98) om ny regnskapslov er det behov for endringer i blant annet merverdiavgiftslovgivningen. Finansdepartementet har samarbeidet med Skattedirektoratet om en gjennomgang av regnskapsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven med sikte på å samordne regnskapsbestemmelsene i merverdiavgiftsloven med regnskapsbestemmelsene i regnskapslovgivningen.

16.7.2 Gjeldende rett

Det følger av merverdiavgiftsloven § 32 første ledd at utgående og inngående avgift skal medtas i oppgaven for den termin de er bokført i etter grunnsetningene for en ordentlig regnskapsførsel og etter regnskapsbestemmelser som følger av loven. Etter investeringsavgiftsloven § 6 gjelder den samme bestemmelsen for oppgave over investeringsavgift. I

henhold til gjeldende regnskapsprinsipper skal registrering skje når de aktuelle vare- og tjenesteaktivitetene finner sted, det vil si ved levering og ved mottak av varer og tjenester. For noen typer salg har fakturadato av praktiske hensyn blitt benyttet ved innrapporteringen av utgående og inngående avgift.

16.7.3 Departementets merknader og forslag

Den nye regnskapsloven bygger blant annet på prinsippet om at de generelle regnskapsbestemmelser i størst mulig grad bør fremgå samlet av regnskapsloven med tilhørende forskrifter. Dette er nærmere omtalt i regnskapslovutvalgets utredning, herunder rapporten avgitt av underutvalget og Ot prp nr 42 (1997–98) om regnskapsloven. Fra underutvalgets utredning siteres:

«Utvalget har funnet det vesentlig å forsøke å komme frem til en størst mulig samordnet lovgivning. Dette innebærer som et prinsipielt mål å knytte flest mulige bestemmelser til regnskapsloven og et begrenset antall tilhørende forskrifter, og å la andre lover kun supplere med bestemmelser på helt spesielle områder.»

Ny regnskapslov trer i kraft 1. januar 1999. Etter denne lovs bestemmelser om ikrafttredelse kan regnskapspliktige fram til 1. januar 2001 velge å benytte bokføringsreglene som følger av regnskapsloven av 1977 med forskrifter i stedet for reglene i ny regnskapslov kapittel 2. Den regnskapspliktige må enten benytte det nye regelverket i sin helhet, eller det tidligere regelverket i sin helhet.

Det er nærmere angitte transaksjoner og andre disposisjoner som har betydning for størrelsen og sammensetningen av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, inntekter eller kostnader, som etter ny regnskapslov utløser plikt til å registrere opplysninger om dette i et regnskapssystem. Etter ny regnskapslov § 2–1 fjerde ledd skal registrering av regnskapsopplysninger foretas uten ugrunnet opphold og senest innen de tidsfrister som gjelder for rapporteringen, dersom opplysningene har betydning for utarbeiding av pliktig rapportering.

Det vil være den næringsdrivende selv som må påse at periodiseringen skjer overensstemmende med regnskapslovens bestemmelser. Det følger av ny regnskapslov § 2–3 annet ledd nr 4 at tidspunkt for levering skal fremgå av dokumentasjonen. Dersom levering skjer i en annen termin enn dato for utstedelse av dokumentasjon følger det av § 2–1 annet ledd første setning at også leveringsdato må registreres i regnskapssystemet. I slike tilfeller vil det

være leveringsdato som danner grunnlag for de rapporter som skal gjengis etter § 2–2 fjerde ledd første setning. Dette medfører ingen endringer i forhold til hovedregelen for deklarerer og innberetning av avgift. For å oppnå en større grad av harmoni mellom merverdi- og investeringsavgiftsregelverket og regnskapslovgivningen for næringsdrivende som i dag har benyttet fakturadato som tidspunkt for deklarerer og innberetning av avgiften, må periodiseringsreglene for innberetning av merverdiavgift og investeringsavgift også i disse tilfeller bygge på leveringsdato. Som følge av adgangen til å velge regnskapsføring etter henholdsvis gammel og ny regnskapslov fram til 2001, vil registrerte næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven som i dag deklarerer og innberetter avgiften i henhold til fakturadato fortsatt kunne benytte fakturatidspunktet som periodiseringstidspunkt i to kalenderår etter iverksettelsen av ny regnskapslov. Dette forutsetter imidlertid at slik periodisering samlet sett kan anses forsvarlig etter det gamle regelverket.

Departementet presiserer at endringen ikke innebærer forandring når det gjelder det prinsipp at innberetning av utgående merverdiavgift på selgers hånd og tilhørende fradragsføring av inngående merverdiavgift på kjøpers hånd skal skje i samme termin. Dette dreier seg om et viktig symmetriensyn i avgiftssystemet. I overgangsperioden vil det imidlertid kunne oppstå den situasjon, som følge av adgangen til å velge regnskapsføring etter henholdsvis gammel og ny regnskapslov, at kjøper og selger ikke periodiserer avgiften i samme termin. Kjøper som følger ny regnskapslov må dokumentere leveringstidspunkt i forbindelse med fradragsføring av inngående avgift, selv om selger følger regnskapsloven av 1977. Skattedirektoratet har foreslått at selger som benytter regnskapsloven av 1977, pålegges ved forskrift å angi leveringsdato på salgsdokument for kredittsalg. Departementet har ikke ferdigbehandlet dette forslaget.

Skattedirektoratet har gjort departementet oppmerksom på noen typetilfeller som krever nærmere omtale. Direktoratet har blant annet uttalt følgende:

«For en del ytelser kan det være vanskelig å fastslå et eksakt leveringstidspunkt. Dette gjelder f.eks ytelser iht strøm-, telefon- eller tidsskriftabonnementer, eller andre tjenester som utføres over tid, f.eks transport- eller byggeoppdrag. For disse ytelsene bør det vurderes om transaksjonsprinsippet skal fravikes/korrigeres. Forholdene bør i så fall reguleres nærmere i forskrift.»

Departementet er enig i Skattedirektoratets

vurdering og legger til grunn at fakturatidspunktet, inntil departementet bestemmer noe annet, skal benyttes som periodiseringstidspunkt for deklarerings- og innberetning av merverdiavgift og investeringsavgift. Forutsetningen er hele tiden at fakturerings- tidspunktet ikke er uforsvarlig sent etter vanlige regnskapsprinsipper.

Et annet tilfelle er avskrivning av tap på fordringer. Om dette har Skattedirektoratet uttalt:

«All registrering av utgående og inngående avgift må bygge på faktura som spesifiserer avgiften. Annen periodisering som følger av god regnskapsskikk vil ikke kunne medføre avgiftsmessige posteringer. F eks bør ikke avsetninger for tap på krav medføre tilbakeføring av utgående avgift på avsetningstidspunktet.»

Departementet slutter seg til Skattedirektoratets vurdering. Avgift av tap på utestående fordringer som tidligere er avgiftsberegnet vil fortsatt bare kunne tilbakeføres dersom tapet er avskrevet på den enkelte kundes konto.

Finansdepartementets forskriftshjemmel i någjeldende § 32 første ledd annet punktum inntas i samme ledds første punktum. Da departementet ser behov for å kunne fastsette spesielle periodiseringsbestemmelser i spesielle tilfeller, jf ovenfor, foreslås det at Finansdepartementet gis en noe videre fullmakt i den nye lovteksten. Nærmere bestemmelser om overgangsregler vil bli fastsatt ved forskrift.

Endringen antas ikke å ha nevneverdig betydning for budsjettet for 1999.

Finansdepartementet viser til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 32 første ledd.

16.8 Redaksjonelle endringer i merverdiavgiftsloven som følge av ny regnskapslov

Den nye regnskapsloven medfører enkelte endringer av begrepsbruken i forhold til gjeldende regnskapsregler. Den nye begrepsbruken krever en rekke redaksjonelle endringer av merverdiavgiftsloven. Videre følger det av ny regnskapslov at enkelte regler i merverdiavgiftsloven kan oppheves fordi de ikke lenger vil ha selvstendig betydning. Departementet vil derfor i denne proposisjonen foreslå endringer i merverdiavgiftsloven for å oppnå samme begrepsbruk i merverdiavgiftsloven som i den nye regnskapsloven, samt å oppheve regler i merverdiavgiftsloven som nå dekkes av regnskapsloven av 17. juli 1998. Ingen av disse foreslåtte endringene innebærer endringer av materiell art.

Det vises til forslag til opphevelser og endringer av merverdiavgiftsloven §§ 29 tredje ledd, 32 første ledd første punktum, 32 annet ledd, 42 annet ledd, 43, 44 første ledd første punktum, 44 første ledd annet punktum, 44 annet ledd første punktum, 45, 46 tredje ledd, 48 tredje ledd, 53, 54 annet ledd, 54 tredje ledd første punktum og kapitelloverskriften i kapittel XI.

17 Endringer i skattebetalingsloven

17.1 Endring av bestemmelser i skattebetalingsloven som legger myndighet til Kongen

17.1.1 Innledning og sammendrag

Skattebetalingsloven inneholder et stort antall bestemmelser hvor myndigheten til å unnta, fritta, gi avvikende regler o l er lagt til Kongen. Skattebetalingsloven har også bestemmelser som legger forskriftskompetansen til departementet. Departementet har blant annet i skattebetalingsloven § 56 nr 1 hjemmel til å gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring på hele lovområdet. På enkelte områder er Kongens myndighet delegert til departementet og departementets myndighet delegert til Skattedirektoratet.

Departementet fremmer forslag om at de fleste av de bestemmelsene i skattebetalingsloven som legger myndighet til Kongen endres slik at denne myndighet blir lagt til departementet.

17.1.2 Departementets vurderinger og forslag

Totalt er det gitt mer enn 100 forskrifter med hjemmel i skattebetalingsloven. Dette forskriftsverket har over tid blitt komplisert og uoversiktlig, og bør derfor senere gjennomgå en teknisk revisjon. Videre er det i forbindelse med utviklingen av nytt forvaltningssystem for skatteoppkreverne, SKARP-prosjektet, ønskelig å foreta endringer i en rekke av forskriftene. De fleste av disse endringene vil være av teknisk art.

Departementet vurderer det som ineffektivt og lite smidig at myndigheten etter skattebetalingsloven ligger på tre ulike nivåer. Endringer i forskrifter på ett nivå medfører ofte at det må foretas endringer i forskrifter på et annet nivå. Ved å flytte myndigheten fra Kongen til departementet vil en i større grad unngå at forskrifter på forskjellige nivåer omhandler samme tema. Man unngår da at det benyttes unødvendige ressurser til å foreta endringer som ofte er av teknisk karakter. En begrensning av forskriftskompetansen til to nivåer vil også gjøre det lettere og mindre ressurskrevende å gjøre de grep som er nødvendig for at det samlede forskriftsverket skal bli enklere og mer oversiktlig.

En overføring av myndigheten fra Kongen til departementet vil medføre at en rekke forskrifter med sterkt teknisk preg ikke lenger må behandles i Statsråd. Endringen antas derved å bidra til at arbeidsfordelingen mellom Regjeringen og departementet blir mer hensiktsmessig og i tråd med dagens praksis på andre områder.

Departementet finner at myndigheten på hele skattebetalingslovens område, med unntak av skattebetalingsloven § 56 nr 5, bør legges til departementet. Endringen kan tenkes gjennomført ved at Kongens myndighet blir delegert til departementet. Denne løsningen er tidligere valgt for skattebetalingsloven §§ 36 og 42 nr 4. Et annet alternativ er å endre ordlyden i samtlige aktuelle bestemmelser fra «Kongen» til «departementet». Departementet mener en endring av ordlyden i de enkelte lovbestemmelser vil gi det beste resultat.

Departementet foreslår samtidig at skattebetalingsloven § 33 nr 8 blir ny nr 6. Endringen er av redaksjonell art. Videre foreslås at skattebetalingsloven § 42 nr 4 første punktum oppheves. Bestemmelsen anses overflødig fordi skattebetalingsloven § 56 nr 1 vil gi departementet den nødvendige kompetanse på det området § 42 nr 4 første punktum regulerer.

Departementet foreslår at endringene treer i kraft straks. Det vises til vedlagte utkast til endringer i skattebetalingsloven.

17.2 Endringer i skattebetalingsloven som følge av omorganiseringen av Postverket

17.2.1 Innledning og sammendrag

I skattebetalingsloven §§ 11 og 12 benyttes ordene «postgiro» og «postgirokonto». Postgiro ble i 1995 innlemmet i Postbanken BA. Videre benytter bankene og Postbanken i dag en felles giroblankett merket «giro». Overfor kundene blir det således ikke skilt mellom postgiro og bankgiro. Dette innebærer at postgiro, både som navn på en virksomhet og som navn på en betalingsformidlingstjeneste, har opphørt. Departementet fremmer forslag om endring av ovennevnte bestemmelser i samsvar med dette.

17.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at skattebetalingsloven §§ 11 og 12 endres slik at «postgiro» erstattes av «Postbanken BA» der «postgiro» er brukt som benevnelse på Postgiro som virksomhet. Videre foreslås det at de samme paragrafene endres slik at lovens skille mellom post- og bankgiro opphører. Det vil si at loven kun benytter «giro» som benevnelse for betalingsinstrumentet.

Videre foreslår departementet at § 12 nr 3 siste punktum endres slik at «postgiroen m.v.» erstattes av «*kommunens særskilte konto for skatt i Postbanken BA m.v.*».

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks. Det vises til vedlagte utkast til endringer i skattebetalingsloven.

17.3 Oppretting av lovtekst – skattebetalingsloven § 32 nr 5

Etter skattebetalingsloven § 32 nr 5 kan skattepliktige kreve at skatteoppkrever gjennomfører motregning når betingelsene etter § 32 nr 2 og nr 3 foreligger. Retten til å kreve motregning er imidlertid begrenset. Skattebetalingsloven § 32 nr 5 henviser i denne sammenheng til § 52 første ledd i lov om fylkeskommuner av 16 juni 1961 og § 55 første ledd i lov om styret i kommunene av 12 november 1954. Disse lovene ble opphevet 1 januar 1993 da lov av 25 september 1992 nr 107 (kommuneloven) trådte i kraft. Ovennevnte bestemmelser i de opphevede lovene ble erstattet av kommuneloven § 53.

Departementet fremmer derfor forslag om at skattebetalingsloven § 32 nr 5 endres slik at nåværende henvisning erstattes med en henvisning til § 53 i kommuneloven av 25 september 1992 nr 107.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks. Det vises til vedlagte utkast til endringer i skattebetalingsloven.

18 Autorisasjonsordningen for regnskapsførere

18.1 Innledning og sammendrag

Ordningen med autorisasjon av regnskapsførere ble innført ved lov av 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere. Loven trådte i kraft 1. september 1993. Ordningen innebærer at enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre må være autorisert etter bestemmelsene i loven. Autorisasjonsmyndigheten er lagt til departementet, som har delegert myndigheten videre til et frittstående forvaltningsorgan, Autorisasjonsstyret. Loven suppleres av forskrift av 1. desember 1993 nr 1076 om autorisasjon av regnskapsførere mv (regnskapsførerforskriften).

Departementet foreslår at autorisasjonsordningen for regnskapsførere videreføres som en obligatorisk ordning, men at autorisasjonsordningen legges direkte inn under Kredittilsynet fra 1. januar 1999. Departementet foreslår videre at overgangsordningen (se nærmere om denne under kapittel 18.3) utvides med ett år, samt at departementet innvil videre er klageinstans for Kredittilsynets vedtak under autorisasjonsordningen. Overføringen til Kredittilsynet nødvendiggjør dessuten en del mindre endringer. Andre endringer i ordningen vil bli vurdert på et senere tidspunkt og vil da bli sendt på høring.

18.2 Bakgrunnen for ordningen med autorisasjon av regnskapsførere

De siste tiår har ekstern regnskapsføring, det vil si føring av regnskap for andre som selvstendig næringsvirksomhet, økt i omfang. Dette har blant annet sammenheng med de kostnadsreduksjoner som kan oppnås ved spesialisering. Regnskapsområdet økende kompleksitet har også styrket denne utviklingen. I Ot prp nr 51 (1992–93) er det på s 3 vist til at foretatte undersøkelser tyder på at minst 50 prosent av alle næringsdrivende benytter ekstern regnskapsfører.

Det er særlig små og mellomstore bedrifter som finner det regningssvarende å engasjere ekstern regnskapsfører. Disse vil ofte være uten reell mulighet til å bedømme kvaliteten av den bistand som ytes. Det offentlige bør derfor bidra til at disse sikres et visst minstemål av faglig kvalitet når de

velger å overlate regnskapsføringen til en ekstern regnskapsfører. Regnskapene spiller en vesentlig rolle i bekjempelsen av skatteunndragelser og de fleste andre former for økonomisk kriminalitet. Skal regnskapene fylle en slik funksjon, er det et vilkår at de får et visst minstemål av faglig kvalitet. Autorisasjonsordningen antas å kunne medvirke til at en slik faglig kvalitet blir bedre sikret. Regnskapsførerloven gir dessuten myndighetene grunnlag for å gripe inn overfor regnskapsførere som ikke oppfyller sine plikter i henhold til lov og forskrift.

Departementet uttalte i Ot prp nr 51 (1992–93) at

«hovedbegrunnelsen for innføring av en autorisasjonsordning for regnskapsførere er å sikre brukerne av regnskapsfører tjenester et betryggende faglig kvalitetsnivå hos regnskapsførere, og i tillegg arbeide frem en høyning av det faglige og yrkesetiske kvalitetsnivå. Det er også vesentlig å skape grunnlag for at myndighetene kan gripe inn når regnskapsføreren ikke oppfyller sine plikter i forhold til lov eller forskrift.»

Stortinget sluttet seg til departementets forslag om en tvungen autorisasjonsordning for regnskapsførere, jf Innst O nr 116 (1992–93).

18.3 Gjeldende ordning

Lovens sentrale bestemmelse er regelen i § 1 om autorisasjonsplikt for regnskapsførere. Det følger av denne bestemmelsen at enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, skal være autorisert. Autorisasjonsplikten gjelder imidlertid ikke de som etter bransjemessig sedvane utfører regnskapsføring som ledd i annen næring, jf regnskapsførerforskriften § 2–2 fjerde ledd. Dette vil være tilfelle hvor et tjenesteoppdrag hovedsakelig gjelder noe annet enn regnskapsføring, men der regnskapsføring er en naturlig tilleggsytelse, f eks går ut på gårdsbestyrelse, forretningsførsel, bestyring av dødsboer o l. Unntaket fra autorisasjonsplikten gjelder ikke utover 1. januar 1999, jf regnskapsførerforskriften § 2–2 femte ledd.

For å bli autorisert regnskapsfører må man i løpet av de siste 5 år ha regnskapspraksis tilsvarende

minst 2 årsverk, samt ha gjennomført høyere økonomisk utdanning på minst 40 vekttall. Enkelte andre vilkår må også være oppfylt. Autorisasjonen gjennomføres ved at autorisasjonsvedtaket blir registrert i et register (regnskapsførerregisteret). Autorisasjonen gjelder for 5 år fra autorisasjonsårets utgang.

Reglene gjelder i det vesentlige tilsvarende for regnskapsførerselskaper og regnskapslag (varige sammenslutninger av regnskapspliktige med formål å føre regnskap for sammenslutningens medlemmer). Disse kan autoriseres såfremt selskapets daglige leder er autorisert regnskapsfører.

Regnskapsførere som på tidspunktet for lovens ikrafttredelse var «Godkjent Regnskapsfører IGR» av Institutt for Godkjenning av Regnskapsførere eller «Registrert Regnskapsfører SRR» i Stiftelsen Registrerte Regnskapsførere, fikk fra samme tid autorisasjon som regnskapsfører ved å gi melding til Autorisasjonsstyret innen 3 måneder fra lovens ikrafttredelse.

Regnskapsfører som på tidspunktet for lovens ikrafttredelse i næring drev virksomhet med regnskapsføring for andre, men som ikke tilfredstilte kravene for å bli autorisert, kan likevel fortsette virksomheten som regnskapsfører i 5 år regnet fra lovens ikrafttredelse (overgangsordningen). Disse regnskapsførerne blir registrert i regnskapsførerregisteret, men kan ikke benytte betegnelsen «Autorisert regnskapsfører». I stedet kan de benytte betegnelsen «Registrert regnskapsfører». De kan imidlertid i perioden på 5 år autoriseres uten å tilfredsstille de alminnelige utdannelseskravene, dersom de fullfører eksamen på høyskolenivå tilsvarende 20 vekttall eller består en særskilt prøve tilrettelagt av Autorisasjonsstyret.

Loven forutsetter at autorisasjonsordningen på vesentlige områder skal forvaltes gjennom et autorisasjonsstyre. Etter forskriften skal styret ha 7 medlemmer, derav minst 2 medlemmer fra brukerne og 2 medlemmer fra utøverne. Autorisasjonsstyret har myndighet til å treffe enkeltvedtak om autorisasjon og registrering, samt fastsette veiledende retningslinjer om praktiseringen av loven. Styret kan også opprette en rådgivende fagnemnd for forberedende saksbehandling i saker som styret skal treffe vedtak i. Autorisasjonsstyret skal dessuten føre tilsyn med autoriserte regnskapsførere, regnskapsførerselskaper og regnskapsførere som kommer inn under overgangsreglene.

Etter gjeldende ordning er Kredittilsynet klageorgan for Autorisasjonsstyrets vedtak i enkeltsaker, jf forskriften § 1–5. Kredittilsynet skal også føre tilsyn med Autorisasjonsstyret og dets virksomhet.

Regnskapsførerregisteret skal føres av Autori-

sasjonsstyret. Registeret skal inneholde opplysninger om autoriserte regnskapsførere, regnskapsførerselskaper og regnskapslag, samt regnskapsførere som kommer inn under overgangsreglene. Det skal dessuten inneholde opplysning om autorisasjoner som er bortfalt eller tilbakekalt og om skriftlige advarsler etter regnskapsførerloven § 7. Registeret er offentlig i den forstand at brukere av regnskapsførertjenester kan få informasjon om en bestemt angitt person, selskap eller regnskapslag er autorisert eller registrert med rett til å utøve regnskapsførervirksomhet.

18.4 Kredittilsynets tilsynsrapporter

Kredittilsynet har siden loven trådte i kraft gjennomført to tilsyn med Autorisasjonsstyret og dets virksomhet. Det første tilsynet ble gjennomført i august 1996. Det ble også gjennomført et oppfølgingstilsyn i juni 1997.

I den første tilsynsrapporten peker Kredittilsynet på en rekke svakheter og mangler ved Autorisasjonsstyrets virksomhet. Det påpekes at det ikke er etablert noen formell form for virksomhetsplanlegging, samt at arbeidet med utvikling av retningslinjer og planer for tilsyn med regnskapsførerne heller ikke har vært prioritert. Kredittilsynet fremholder også i rapporten at sekretariatets kapasitet og faglige kompetanse ikke er tilfredsstillende, noe som blant annet har medført at forvaltningslovens bestemmelser om saksbehandlingstid og begrunnelser av vedtak ikke har vært oppfylt. Det uttrykkes også bekymring for kontinuiteten i bemanningen av sekretariatslederfunksjonen. Kredittilsynet påpeker at regnskapsførerregisteret inneholder informasjon med til dels vesentlige feil og mangler. Systemet har ikke kontrollfunksjoner som forkaster åpenbare feilregistreringer, og det har forekommet dobbeltregistreringer av virksomheter. I forbindelse med tilsynsrapporten påla Kredittilsynet Autorisasjonsstyret å utarbeide en virksomhetsplan, samt instruks for sekretariatet og planer for ajourføring og eventuelt anskaffelse av ny IT-løsning for regnskapsførerregisteret. Det ble også bedt om fremdriftsplaner for arbeidet med det interne regelverk og planer.

I tiden etter Kredittilsynets tilsyn i juni 1996 foretok Autorisasjonsstyret en betydelig opprydding i regnskapsførerregisteret, samt utarbeidet et omfattende instruksverk. Det ble også utarbeidet virksomhetsplaner på kort og lang sikt, hvor vurderinger av økonomi- og ressursituasjonen inngikk. Et dokumentbasert tilsyn med regnskapsførerne ble planlagt iverksatt høsten 1997. Sekretariatet kom

dessuten etter hvert i større grad ajour med saksbehandling.

Rapporten fra oppfølgingstilsynet i juni 1997 avviker i sine konklusjoner vesentlig i forhold til rapporten fra tilsynet i 1996. Kredittilsynet skriver blant annet følgende:

«Det kan konstateres at Autorisasjonsstyret har nedlagt et betydelig arbeid i forbindelse med virksomhetsplanleggingen, herunder en analyse av autorisasjonsordningens økonomiske situasjon på kort og lang sikt. Kredittilsynet er således tilfreds med at virksomhetsplanleggingen er formalisert og at det er gjennomført en systematisk analyse av økonomi- og ressursituasjonen. Se ytterligere kommentarer i det nedenstående.

De løpende forvaltnings- og informasjonsoppgaver synes å være under kontroll. Det kan konstateres at fullmakter, instruksjer og retningslinjer er formalisert, og er etter det vi erfarer implementert på en tilfredsstillende måte. De undersøkelser som er foretatt har ikke avdekket brudd på de krav som følger av forvaltningsloven og offentlighetsloven, med unntak av behandlingen av klager på regnskapsførere.»

Kredittilsynet peker imidlertid på at Autorisasjonsstyret fortsatt ikke har etablert en ordning for tilsyn med regnskapsførerne. Kredittilsynet understreker dessuten at stedlige tilsyn som supplement til dokumentbaserte tilsyn etter deres oppfatning er en forutsetning for et effektivt og forsvarlig tilsyn.

18.5 Departementets høringsnotat

18.5.1 Innledning

Særlig på grunnlag av de ovennevnte tilsynsrapporter, men også ut fra andre erfaringer som er vunnet den tid ordningen har vært praktisert, fant departementet det nødvendig å vurdere ordningen på nytt. Departementet sendte derfor ut et høringsnotat av 14. november 1997 med en foreløpig evaluering av ordningen. I notatet drøftes om autorisasjonsordningen bør videreføres og eventuelt i hvilken form. Enkelte andre spørsmål ble også nevnt, blant annet en forlengelse av overgangsordningen.

18.5.2 Videreføring av ordningen

Departementet legger i høringsnotatet til grunn at enkelte absolutte vilkår må oppfylles dersom autorisasjonsordningen skal opprettholdes. For det første at de grunnleggende formål som ble oppstilt da ordningen ble innført kan nås. Disse formålene

var først og fremst å sikre brukerne av regnskapsfører tjenester et betryggende faglig nivå på tjenesten, og å skape grunnlag for et effektivt tilsyn med regnskapsførerne. For det andre ble det lagt til grunn at ordningen skal være selvfinansierende.

Departementet antar at målsettingen om å heve det faglige kvalitetsnivået i bransjen i tilfredsstillende grad er oppfylt ut fra den tid ordningen har vært i funksjon og de relativt liberale overgangsregler som er gitt. Det har imidlertid i liten grad vært ført et effektivt tilsyn med at regnskapsførerne opptrer i henhold til lover og forskrifter. Departementet gir i høringsnotatet uttrykk for at det er en forutsetning for å videreføre autorisasjonsordningen at det gjennomføres tiltak som sikrer at tilsynsvirksomheten kan bli effektiv. En slik styrking av tilsynet med regnskapsførerne forutsetter imidlertid en betydelig gebyrøkning.

18.5.3 Frivillig eller obligatorisk ordning

Departementet gir i høringsnotatet uttrykk for at en frivillig autorisasjonsordning vanskelig vil kunne oppfylle formålet med ordningen. En slik ordning vil i liten grad kunne sikre et visst minimumsnivå av faglig kvalitet på de leverte tjenestene. De som velger å stå utenfor ordningen vil unngå kontroll, og vil også kunne drive billigere enn regnskapsførere som velger å bli autorisert. Dette kan føre til en konkurransevridning hvor enkelte aktører vil fokusere på pris fremfor kvalitet. Departementet fraråder derfor overgang til en frivillig ordning.

18.5.4 Organiseringen av ordningen

Departementet redegjør i høringsnotatet for tre hovedalternativer for organisering av autorisasjonsordningen: Overføring av ordningen til Skattedirektoratet, overføring av ordningen til Kredittilsynet, eller videreføring av dagens ordning med et frittstående forvaltningsorgan. Departementet tar ikke standpunkt til hvilket alternativ som er å foretrekke, men gir uttrykk for at høringsinstansenes syn vil være viktig ved valg av løsning.

Departementet peker i høringsnotatet på at den gjeldende ordningen med et frittstående forvaltningsorgan ikke har fungert helt etter forutsetningene. Det har særlig vist seg vanskelig å bygge opp et tilstrekkelig faglig kompetent sekretariat. Departementet antar at det vil være lettere å bygge opp og beholde en faglig kompetanse dersom autorisasjonsordningen legges til Skattedirektoratet eller Kredittilsynet.

Autorisasjon av regnskapsførere er en oppgave som er relativt ulik de oppgaver Skattedirektoratet

for øvrig er tillagt. Kredittilsynet har imidlertid lignende oppgaver, blant annet tilsynet med revisorer og eiendomsmeglere. Det kan imidlertid stilles spørsmål om Kredittilsynet bør tilføres ytterligere oppgaver i tillegg til de omfattende arbeidsoppgaver tilsynet har i dag. Departementet gir derfor uttrykk for at det under høringen må komme fram sterke grunner for denne løsningen dersom den skal bli en realitet. Departementet ser også betenkeligheter ved å legge ordningen til Skattedirektoratet, da ligningsetaten er en av hovedbrukerne av regnskapene.

18.6 Høringsinstansenes merknader

18.6.1 Høringsinstansene

Departementets notat av 14. november 1997 ble sendt på høring til 43 instanser, med høringsfrist 2. januar 1998. Disse har avgitt høringsuttalelse:

- Autorisasjonsstyret for regnskapsførere
- Barne- og familiedepartementet
- Brønnøysundregistrene
- Den norske advokatforening
- Datatilsynet
- Fylkesskattesjefenes Forening
- Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
- Handelshøyskolen BI
- Justis- og politidepartementet
- Kommunal- og arbeidsdepartementet
- Kommunenes Sentralforbund
- Konkurransetilsynet
- Kredittilsynet
- Landbrukets Arbeidsgiverforening
- Landbruksdepartementet
- Landslaget for Regnskapskonsulenter
- Landsorganisasjonen i Norge
- Ligningsutvalget
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Bondelag
- Norges Fiskarlag
- Norges Handelshøyskole
- Norges Kemner- og kommunekassererforbund
- Norges Registrerte Revisorers Forening
- Norges Skatterevisorers Landsforening
- Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
- Norsk Bonde- og Småbrukarlag
- Norsk Skogeierforbund
- Norske Boligbyggelags Landsforbund
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Nærings- og handelsdepartementet
- Oslo kemnerkontor
- Planleggings- og samordningsdepartementet

- Regjeringsadvokaten
- Riksrevisjonen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforening
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Utlendingsdirektoratet
- Økokrim

I tillegg har også disse avgitt uttalelse:

- Kystregnskap v/Arvid Ryeng
- Norsk Øko-forum
- ØkonomiPartner AS

18.6.2 Videreføring av ordningen

Alle som har avgitt uttalelse, med unntak av Kredittilsynet og Norges Handelshøyskole, går inn for å beholde ordningen med autorisasjon av regnskapsførere.

Kredittilsynet fremholder at det bør stilles strenge krav til behovet for å etablere eller opprettholde en offentlig autorisasjonsordning. De kan ikke se at et slikt behov var tilstrekkelig dokumentert da ordningen ble innført. Heller ikke praktiseringen av ordningen har etter deres mening på en overbevisende måte dokumentert et slikt behov. Kredittilsynet påpeker også at tilsvarende offentlige ordninger ikke er etablert i andre land.

Mange av de øvrige høringsinstansene fremholder imidlertid at det er like stort behov for en autorisasjonsordning i dag som da ordningen ble innført i 1993. Flere høringsinstanser, blant annet Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Nærings- og handelsdepartementet, peker på at forutsetningene ikke er endret fra vedtakelsen av ordningen. Nærings- og handelsdepartementet uttaler følgende:

«Etter Nærings- og handelsdepartementets oppfatning har ikke intensjonene bak autorisasjonsordningen endret seg i løpet av de få årene den har eksistert, men er nøyaktig de samme og minst like viktige i dag som da ordningen ble vedtatt.»

Skattedirektoratet peker særlig på at ordningen kan bidra til å sikre den skatte- og avgiftsmessige kvaliteten på regnskaper og oppgaver. Økokrim peker blant annet på at regnskapene spiller en viktig rolle i forbindelse med avdekking av skatteunndragelse og andre former for økonomisk kriminalitet, noe som tilsier at det bør oppstilles kvalitetskrav. Økokrim ser autorisasjonsordningen som et skritt i riktig retning med hensyn til forbedring av regnskapsstandarden generelt sett. Andre høringsinstanser understreker at det fortsatt er behov for å sikre små og mellomstore bedrifter uten regn-

skapsfaglig kompetanse av vesentlig grad, bedre kvalitet på bistanden fra regnskapsførerne. Likeledes er det fremdeles behov for en høyning av det faglige og yrkesetiske nivået innenfor regnskapsførerbransjen. Høringsinstansene peker også på behovet for å kunne kontrollere og gripe inn overfor regnskapsførere som ikke oppfyller sine plikter i henhold til lover og forskrifter.

Noen høringsinstanser peker på at mange regnskapsførere har brukt tid og ressurser på å oppfylle kravene til autorisasjon, og at en opphevelse av ordningen derfor vil kunne virke urimelig overfor disse.

Flere av høringsinstansene setter som en forutsetning for videreføring av ordningen at tilsynet med regnskapsførerne må styrkes og at regnskapsførerregisteret blir oppdatert og funksjonelt. De fleste høringsinstansene gir også uttrykk for at de ikke er fremmede for en viss gebyrøkning. Dette gjelder blant annet Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Nærings- og handelsdepartementet. Norges Fiskarlag er derimot mer kritisk til en gebyrøkning.

Noen høringsinstanser antyder at det offentlige bør bære deler av kostnadene ved ordningen, da ligningsetaten er en av hovedbrukerne av regnskapene og dermed har en interesse i at disse oppfyller visse faglige minstekrav.

18.6.3 Frivillig eller obligatorisk ordning

Alle som har avgitt uttalelse, med unntak av Kredittilsynet og Norges Handelshøyskole, går inn for at ordningen fortsatt må være obligatorisk. Kredittilsynet sier i sin uttalelse følgende om muligheten for en frivillig ordning:

«Prinsipalt mener Kredittilsynet at loven bør oppheves, eller at lovomfanget begrenses vesentlig. Dersom den berørte yrkesgruppe ønsker en autorisasjonsordning kan denne f.eks. etableres på et frivillig grunnlag. Forvaltningen kan da være enklere og tilpasses det utøverne og/eller brukerne er villig til å betale for en slik frivillig autorisasjon.»

Mange av høringsinstansene viser på den annen side til at en frivillig autorisasjonsordning ikke vil kunne oppfylle formålet med ordningen. Frivillighet vil ikke kunne garantere for et visst minimumsnivå av faglig kvalitet på de leverte tjenestene. De som velger å stå utenfor ordningen vil unngå kontroll, og vil også kunne drive billigere enn regnskapsførere som velger å bli autorisert, noe som kan føre til en konkurransevridning hvor enkelte aktører vil fokusere på pris fremfor kvalitet.

18.6.4 Organiseringen av ordningen

Mange høringsinstanser går inn for en videreføring av dagens ordning med et frittstående autorisasjonsstyre. De peker på at ordningen kun har eksistert i kort tid, og at den til tross for en del problemer nå begynner å fungere tilfredsstillende. Det antas at formålet med autorisasjonsordningen trolig enklere vil kunne nås ved å bygge videre på den kompetansen som finnes i organisasjonen, enn ved å overføre ordningen til Skattedirektoratet eller Kredittilsynet. Skattedirektoratet uttaler følgende:

«En overføring av forvaltningsansvaret til Kredittilsynet eller Skattedirektoratet vil innebære at det må bygges opp en organisasjon med rutiner og kompetanse i en av disse etatene. Det vil etter vår vurdering ta tid og ressurser å bygge opp en slik organisasjon. Vi tror at ønskede virkninger av ordningen kan oppnås raskere gjennom dagens ordning.»

En del høringsinstanser peker også på at dagens ordning sikrer at avgjørelsene fattes på et selvstendig grunnlag. Norges Bondelag uttaler om dette:

«Det er ikke tvil om at Kredittilsynet allerede besitter de nødvendige kvalifikasjoner det er behov for. Kredittilsynet ivaretar allerede i dag tilsvarende ordning for revisorer. Etter vår oppfatning er det likevel best om selve autorisasjonsbehandlingen foretas av et uavhengig og selvstendig organ, nettopp av hensyn til en uavhengig og selvstendig vurdering av de betingelser som skal stilles for å bli autorisert.»

Ingen av høringsinstansene går inn for å legge autorisasjonsordningen til Skattedirektoratet. Mange høringsinstanser peker på Skattedirektoratets rolle som bruker av regnskapene, og det da prinsipielt uheldige i at de også forvalter autoriseringen av regnskapsførerne. Andre peker på at det vil være uheldig dersom et organ som har en naturlig rolle som innberetter av kvalitativt dårlige regnskapsførere også skal inneha forvaltningsfunksjonen.

Flere av høringsinstansene, blant annet Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon og Nærings- og handelsdepartementet, ønsker autorisasjonsordningen lagt direkte under Kredittilsynet. Høringsinstansene fremhever at Kredittilsynet allerede forvalter den tilsvarende ordningen for revisorene. De sitter dermed inne med den nødvendige kompetanse på området, og det kan muligens oppnås synergieffekter ved at også autorisasjonsordningen for regnskapsførere legges til Kredittilsynet.

Kredittilsynet er i dag klageinstans for vedtak truffet av Autorisasjonsstyret. Noen av høringsinstansene peker på at dersom ordningen skal ligge under Kredittilsynet bør det opprettes en klagenemnd. En del andre instanser går inn for en videreføring av dagens ordning, iallfall delvis fordi det vil være uheldig om Kredittilsynet både skal ha forvaltningsansvaret og være klageorgan.

Kredittilsynet gikk i sin høringsuttalelse mot at forvaltningen av autorisasjonsordningen for regnskapsførere ble lagt til Kredittilsynet. Kredittilsynet uttaler følgende:

«Kredittilsynet vil sterkt advare mot enhver endring som medfører et økt direkte ansvar for Kredittilsynet for en ordning med autorisasjon av regnskapsførere.»

De påpeker at forvaltningen av en slik ordning ikke ligger innenfor deres kjerneområde, og heller ikke vil gi slike positive synergieffekter som ansvaret for tilsynet med revisorene gir. Kredittilsynet uttaler videre:

«For Kredittilsynet vil et økt direkte ansvar for en uferdig autorisasjonsordning for regnskapsførere gå utover arbeidet med andre og mer prioriterte tilsynsoppgaver. Det bør i denne sammenheng telle med at nåværende lokaler og fellesfunksjoner er fullt utnyttet med de eksisterende stillinger.»

18.6.5 Forlengelse av overgangsordningen

Få høringsinstanser har uttalt seg om hvorvidt overgangsordningen bør forlenges. Av de som har uttalt seg er imidlertid de fleste skeptiske til en slik forlengelse. Høringsinstansene peker på at overgangsordningen svekker tilliten til autorisasjonsordningen og hindrer at intensjonene med ordningen oppnås. Norges Statsautoriserte Revisorers Forening uttaler følgende:

«Med den lengden man hittil har hatt på overgangsordningen for de registrerte regnskapsførerne, bør man etter vår oppfatning ikke forlenge denne overgangsperioden til etter utløpet av 1999. Vi viser da til at kravene til å skaffe seg formell kompetanse i denne overgangsperioden fremstår som svært rimelige og derfor i realiteten bør betraktes som minimumskrav for de som ønsker å utøve næring som regnskapsførere for andre. Hvis man følgerlig forlenger overgangsperioden, vil man undergrave noe av seriositeten og hensikten med en autorisasjonsordning, nemlig å sikre kvaliteten på denne yrkesutøvelsen.»

Norges Fiskarlag går på den annen side sterkt inn for en forlengelse av overgangsordningen. De peker på at en stor andel av de regnskapsførere som fiskeflåten benytter er små virksomheter etablert i distriktene som i stor grad driver sin virksomhet med hjemmel i overgangsordningen. Etter Fiskarlagets vurdering vil mange av disse innstille sin virksomhet når overgangsordningen utløper, da de ikke vil finne det tjenlig å ta de skritt som kreves for å oppnå autorisasjon. Dette gjelder for eksempel enmannsforetak der det ikke vil være mulig å frigjøre tid og ressurser til å gjennomføre den formelle faglige oppdatering som kreves, samt personer som har høy alder og som av den grunn ikke finner det hensiktsmessig å investere tid og ressurser i formell faglig oppdatering. Fiskarlaget understreker at denne gruppen regnskapsførere fyller en svært viktig funksjon for næringslivet i distriktene og for fiskeflåten spesielt.

18.7 Departementets vurderinger og forslag

18.7.1 Videreføring av ordningen

Etter det departementet kjenner til er Norge alene om å ha en offentlig autorisasjonsordning for regnskapsførere. Et av hovedformålene med ordningen er å sikre brukerne av regnskapsførertjenester et betryggende faglig nivå på tjenesten. Det kan tenkes flere ulike løsninger for å oppfylle dette formålet. En mulighet kunne være å etablere en formell utdanning for regnskapsførere, og gjøre slik utdanning til vilkår for å utøve yrket. En slik ordning gjelder for revisorer nå. Etter departementets vurdering er dette ikke realistisk. Det vil ta lang tid å definere innholdet i en slik utdanning og få gjennomført dette ved de aktuelle lærestedene. Etablering av en eventuell utdanning på høyskolenivå vil dessuten forutsette økte offentlige utgifter.

Det er viktig for brukerne av regnskapsførertjenester at regnskapsførerne holder et betryggende faglig kvalitetsnivå. Brukerne av regnskapsførertjenester er for en stor del små og mellomstore bedrifter som selv ikke har regnskapsfaglig kompetanse. Disse vil ofte være uten reell mulighet til å bedømme kvaliteten av den bistand som ytes. En del av disse bedriftene vil heller ikke være underlagt revisjonsplikt, og dermed vil regnskapsføreren ofte være det eneste regnskapsfaglige kontaktpunktet for den næringsdrivende. Det er da spesielt viktig at regnskapsføreren holder en viss faglig og etisk standard. Etter departementets vurdering er det derfor fremdeles behov for en autorisasjonsordning for regnskapsførere.

Det offentlige har også en interesse i at regnskapene holder en viss faglig standard. Regnskapene danner utgangspunktet for ligningen av næringsdrivende, og spiller en viktig rolle i forbindelse med avdekking av skatte- og avgiftsunndragelser og andre former for økonomisk kriminalitet. For å fylle en slik funksjon må regnskapene holde et visst faglig kvalitetsnivå. Mangelfulle regnskaper og dårlig regnskapskvalitet er et stort problem ved avdekking av økonomisk kriminalitet. En heving av den faglige standarden i regnskapsførerbransjen er derfor ønskelig ut fra offentlige interesser.

Etter regnskapsførerloven skal regnskapsførere utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i lov og forskrift. Ved mislighold av disse pliktene kan regnskapsføreren fratras autorisasjonen. Dersom autorisasjonsordningen oppheves vil man ikke lenger ha noe slikt grunnlag for å hindre regnskapsførere som misligholder sine plikter etter lovgivningen i å fortsette sin virksomhet.

Mange regnskapsførere har som følge av innføringen av autorisasjonsordningen brukt mye tid og ressurser på å oppfylle vilkårene til autorisasjon. Et betydelig antall regnskapsførere har for eksempel tatt utdanning på høyskolenivå eller gjennomført autorisasjonsprøve siden ordningen ble innført. En opphevelse av ordningen vil derfor lett kunne virke urimelig overfor regnskapsførerne selv.

Alle høringsinstansene, med unntak av Kredittilsynet og Norges Handelshøyskole, går inn for en videreføring av ordningen. Dette gjelder representanter for brukerne og regnskapsførerne, såvel som offentlige myndigheter.

Det har imidlertid vist seg vanskelig å få autorisasjonsordningen til å fungere etter forutsetningene. Departementet er derfor kritisk til en videreføring av ordningen.

Spørsmålet om videreføring henger imidlertid nøye sammen med valget av organisasjonsform, se kapittel 18.7.3. Ordningen kan tenkes å fungere bedre med en annen organisering enn dagens. Etter en totalvurdering vil departementet derfor likevel gå inn for en videreføring av autorisasjonsordningen. Departementet har ved vurderingen lagt avgjørende vekt på at det fremdeles er behov for en autorisasjonsordning for regnskapsførere, samt høringsinstansenes tilnærmet samstemmige ønske om en videreføring. En forutsetning for videreføring er imidlertid at enkelte av de oppgaver som i dag er lagt til departementet overføres til Kredittilsynet, jf kapittel 18.7.3. Etter departementets vurdering bør det imidlertid gjennomføres en ny vurdering av autorisasjonsordningen etter ca 3 år for å vurdere om målene med ordningen er oppfylt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at

autorisasjonsordningen for regnskapsførere videreføres.

18.7.2 Frivillig eller obligatorisk ordning

En frivillig ordning kan være enklere og dermed mindre ressurskrevende enn dagens obligatoriske autorisasjonsordning. En slik ordning kan imidlertid på samme måte som en obligatorisk ordning virke kvalitetsutviklende på bransjen, ved at autorisasjon virker som et kvalitetsstempel og dermed gir et konkurransefortrinn. I en frivillig ordning kan dessuten vilkårene for autorisasjon være strengere enn i en obligatorisk ordning, og man vil ikke trenge overgangsregler. Det kan derfor i utgangspunktet anføres at autorisasjon i større grad enn i en obligatorisk ordning vil kunne bli et virkelig kvalitetsstempel.

På den annen side kan en vanskelig oppnå en kvalitetsheving av hele regnskapsførerbransjen gjennom en frivillig autorisasjonsordning. Trolig vil kun de mest seriøse aktørene i bransjen velge å bli autorisert. Et stort uregulert marked ved siden av og i konkurranse med et frivillig regulert marked vil dessuten kunne ha en del uheldige sider. Uautoriserede regnskapsførere vil for eksempel ved en slik ordning kunne få et uønsket konkurransefortrinn mht pris, da de slipper autorisasjonsgebyr og utgifter til kvalitetssikring og faglig oppdatering. En annen uheldig side ville være at offentlige myndigheter i langt mindre grad vil kunne utøve kontroll og tilsyn med markedet for regnskapsførertjenster. De som ikke er autorisert, og som dermed faller utenfor myndighetenes kontroll, vil dessuten ofte være de det er størst behov for å kontrollere.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at autorisasjonsordningen fortsatt skal være obligatorisk.

18.7.3 Nærmere om organiseringen av autorisasjonsordningen

Etter departementets oppfatning er det ingen god løsning å legge autorisasjonsordningen til Skattedirektoratet, fordi skatteetaten er en av hovedbrukerne av regnskapene. Det vil således kunne oppstå en uheldig rollekonflikt dersom Skattedirektoratet også får ansvaret for å føre kontroll med regnskapsførerne. Autorisasjon av regnskapsførere er dessuten en oppgave som er relativt ulik de oppgaver direktoratet for øvrig er tillagt. Det er heller ingen høringsinstanser som går inn for å legge ordningen til Skattedirektoratet.

Det er på det rene at den gjeldende ordningen med et frittstående autorisasjonsstyre ikke har fun-

gert helt etter forutsetningene. Sekretariatet har vært preget av manglende stabilitet i sekretariatslederfunksjonen og problemer med å skaffe tilstrekkelig kvalifisert personale. Regnskapsførerregisteret har vært beheftet med feil og mangler, og det har i liten utstrekning vært ført tilsyn med regnskapsførerne. Ordningen begynner imidlertid å fungere tilfredsstillende. Det kan pekes på at det i den senere tid er blitt gjennomført et dokumentbasert tilsyn, det har blitt foretatt en omfattende opprydding i registeret og Autorisasjonsstyret har utarbeidet et omfattende instruksverk samt egne virksomhetsplaner. Ved å beholde dagens ordning kan man bygge videre på den kompetanse og erfaring som allerede finnes, i stedet for å måtte bygge opp en helt ny organisasjon.

Det taler også for å beholde et selvstendig forvaltningsorgan at autorisasjon av regnskapsførere vil være en oppgave som ligger noe på siden i forhold til Kredittilsynets kjerneoppgaver. Kredittilsynet peker på at ikke i noe annet land har tilsynsmyndigheten for finansmarkedet et så vidt ansvarsområde som i Norge. Ved tilføring av enda et område frykter Kredittilsynet at deres engasjement vil bli mer spredt og i verste fall forskjøvet til de mer perifere områdene. Kredittilsynet peker dessuten på at deres nåværende lokaler og fellesfunksjoner allerede er fullt utnyttet.

Kredittilsynet mener videre at autorisasjonsordningen for regnskapsførere ikke vil gi slike positive synergieffekter som ansvaret for tilsynet med revisorene gir, ved at Kredittilsynet gjennom tilsynet med revisorene tilføres kompetanse av betydning for kjerneområdet.

Etter departementets vurdering har forvaltningen av autorisasjonsordningen for regnskapsførere flere likhetstrekk med de forvaltningsoppgaver som følger av revisorlovgivningen og det revisortilsyn som er etablert i medhold av denne lovgivning. Det er i begge tilfeller tale om behandling av relativt omfattende mengder av enkeltsaker om godkjenning/autorisasjon, om utøvelse av tilsyn, behandling av klagesaker, utarbeiding av retningslinjer mv. Departementet antar således at det ligger et potensiale for forbedring med hensyn til både effektivitet og kvalitet dersom oppgaver av administrativt sett vesentlig likeartet karakter blir samlet i ett organ.

Det har vist seg å være vanskelig å bygge opp og opprettholde en tilfredsstillende faglig kompetanse i sekretariatet under den gjeldende ordningen. Det må antas at dette vil være enklere i Kredittilsynet, både mht generell saksbehandlingskompetanse og regnskapsfaglig kompetanse. Det finnes allerede et fagmiljø i Kredittilsynet som følger av at

den tilsvarende ordningen for revisorer er lagt til Kredittilsynet. Dessuten kjenner Kredittilsynet allerede godt til autorisasjonsordningen for regnskapsførere, da de er tilsynsmyndighet og klageorgan etter den gjeldende ordning. Det må også antas at ordningen vil være mindre sårbar overfor avgang dersom den legges til et forvaltningsorgan med flere ansatte.

Grunnet Kredittilsynets sterke motstand mot å få noe ansvar for autorisasjonsordningen gikk departementet opprinnelig inn for å beholde dagens ordning med et frittstående autorisasjonsstyre, men slik at departementets forvaltningsansvar delegeres til Kredittilsynet. Denne løsningen ble valgt da den var minst vidtrekkende sett fra Kredittilsynets side. Kredittilsynet hadde imidlertid klare motforestillinger mot en slik organisering. Det ble fremhevet at en slik løsning passet dårlig med den eksisterende organisering av Kredittilsynet, og at en lett ville få ansvar uten å kunne styre ordningen. Et direkte ansvar ville i større grad gi Kredittilsynet nødvendig styring og bedre muligheter for å integrere arbeidet med andre funksjoner, og slik sett oppnå samordningsgevinster på sikt. Departementet kom på denne bakgrunn til at det var mest hensiktsmessig at ordningen ble lagt direkte inn under Kredittilsynet. Etter departementets vurdering er dette også den beste løsningen på sikt.

På denne bakgrunn foreslår departementet at autorisasjonsordningen for regnskapsførere legges inn under Kredittilsynet fra og med 1. januar 1999. Kredittilsynet er innforstått med departementets forslag og har startet forberedelser med sikte på å kunne overta ansvaret for ordningen fra og med dette tidspunktet.

18.7.4 Forlengelse av overgangsordningen

Regnskapsførere som da loven trådte i kraft drev regnskapsføring for andre i næring, men som ikke tilfredsstilte kravene for å bli autorisert, kunne likevel fortsette virksomheten som regnskapsfører i 5 år. Denne overgangsordningen utløper 1. januar 1999.

Det er fremdeles mange registrerte regnskapsførere som ikke har oppfylt vilkårene for å få autorisasjon. En stor del av disse nærmer seg pensjonsalder og mange vil derfor neppe komme til å autorisere seg. Dersom overgangsordningen ikke forlenges vil disse måtte legge ned sitt arbeid. Dette vil kunne være uheldig, særlig av hensyn til næringsdrivende i distriktene som dermed vil kunne stå uten tilbud om regnskapsfører tjenester i lokalmiljøet.

Det kan også pekes på at det har vært en viss

usikkerhet rundt ordningen og om hvorvidt den skal videreføres eller ei. Departementet gav i høringsnotatet uttrykk for at dersom ingen av de skiserte forvaltningsalternativer kunne anses å ville gi en forsvarlig autorisasjonsordning, ville departementet måtte vurdere å legge frem lovforslag om at ordningen avvikles.

På den annen side innebærer en forlengelse av overgangsordningen at tilliten til ordningen kan reduseres. Så lenge en rekke regnskapsførere kan fortsette sin virksomhet uten å være autorisert, kan det være vanskelig oppnå en generell høyning av kvalitetsnivået i bransjen. En forlengelse av overgangsordningen bør derfor ikke være for omfattende.

Trolig vil det komme en rekke henvendelser og klager fra de regnskapsførere som blir rammet, når man nærmer seg utløpet av overgangsordningen. Etter departementets vurdering vil det være uheldig om denne situasjonen oppstår når Kredittilsynet er i en etableringsfase mht autorisasjonsordningen, noe som taler for at overgangsordningen forlenges noe.

De få høringsinstansene som har uttalt seg om spørsmålet er stort sett skeptiske til en forlengelse av overgangsordningen. Autorisasjonsstyret har imidlertid i brev til departementet gått inn for en forlengelse, og Kredittilsynet har gitt uttrykk for at en forlengelse er vesentlig for en forsvarlig overføring av ordningen.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at overgangsordningen forlenges til 1. januar 2000.

18.7.5 Klageadgang

Etter den gjeldende ordningen er Kredittilsynet klageinstans for vedtak om autorisasjon og registrering av regnskapsførere. En overføring av autorisasjonsordningen til Kredittilsynet innebærer derfor at klagebehandlingen bør legges til en annen instans. Etter departementets vurdering er det to aktuelle alternativer: Enten at det opprettes et særskilt klageorgan, eller at klagebehandlingen legges til departementet.

Klager over Kredittilsynets vedtak om statsautorisering og registrering av revisorer behandles i dag av Kredittilsynets styre. Kun i de få saker som er førstegangsbehandlet i Kredittilsynets styre er departementet klageinstans. I Ot prp nr 75 (1997–98) om ny revisorlov foreslås det imidlertid at departementet skal være klageinstans i alle saker. Det ville etter departementets vurdering være naturlig at samme ordning gjaldt for regnskapsførerne.

Regnskapsførerregisteret teller per 1. januar 1998 ca 6200 autoriserte og registrerte regnskaps-

førere. Kredittilsynet anslår at de hittil har benyttet inntil et tredjedels årsverk på klager over Autorisasjonsstyrets vedtak. Da de viktigste prinsipielle spørsmål i tilknytning til autorisasjonsøknadene og de fleste enkeltsaker nå antas avklart, vil dette tidsbehovet trolig gå ned. På den annen side vet man med bakgrunn i revisortilsynet at det i fremtiden vil komme en rekke klager i tilknytning til de stedlige tilsyn. Dette tilsynsarbeidet påregnes å starte opp allerede tidlig i 1999.

Departementet antar at det vil kunne være hensiktsmessig om klagebehandlingen i utgangspunktet legges til departementet, men at opprettelse av et særskilt klageorgan vil kunne vurderes dersom det skulle vise seg at klagebehandlingen legger beslag på store ressurser.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at departementet inntil videre er klageinstans for Kredittilsynets vedtak om autorisering og registrering av regnskapsførere.

18.7.6 Andre endringer

Regnskapsførerloven § 4 første ledd nr 1 stiller som vilkår for autorisasjon at vedkommende har fast bopel i riket. Departementet kan gi dispensasjon fra bopelskravet, jf annet ledd.

Departementet antar at et fortsatt krav om bopel i Norge vil være i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og forbudet mot faktisk og rettslig diskriminering på grunnlag av nasjonalitet, og at bestemmelsen derfor bør endres. Det vises til vurderingen av bostedskrav i aksjelovgivningen i Ot prp nr 91 (1991–92) kapittel 2.

Etter departementets vurdering er det viktig å sikre at regnskapsføreren er kjent med vesentlige utviklingstrekk og endringer innen norsk lovgivning. Det er også viktig, både for den regnskapspliktige og av kontrollhensyn, at regnskapsfører er lett tilgjengelig. På denne bakgrunn foreslår departementet at det stilles krav om at regnskapsfører er bosatt i en EØS-stat og har kontorsted i Norge. Departementet foreslår også at annet ledd beholdes uendret, slik at det kan dispenseres fra bopelskravet. Departementets forslag er i samsvar med det som er foreslått for revisorer i Ot prp nr 75 (1997–98).

I følge § 6 første ledd nr 3 faller autorisasjon som regnskapsfører bort dersom regnskapsfører opphører å ha fast bopel i riket. Bestemmelsen foreslås endret i samsvar med endringen i § 4, slik at autorisasjonen faller bort dersom regnskapsfører ikke lenger er bosatt i en EØS-stat eller har fast kontorsted i Norge.

Etter dagens ordning betaler autoriserte og re-

gisterede regnskapsførere et årlig gebyr på kr 400, jf regnskapsførerloven § 13 første ledd og forskriften § 4–1. Det følger av kredittilsynsloven av 7. desember 1956 nr 1 § 9 at Kredittilsynets utgifter skal utlignes på de institusjoner som i henhold til lovens § 1, eller annen særskilt lovhjemmel, er under tilsyn av Kredittilsynet. Overføringen til Kredittilsynet innebærer at dette også vil gjelde for regnskapsførerne, slik at utligning av utgifter erstatter dagens gebyrordning. Departementet foreslår på denne bakgrunn å oppheve regnskapsførerloven § 13 første ledd om betaling av gebyr.

Departementet foreslår også å oppheve regnskapsførerloven § 13 annet ledd annet punktum, da denne er overflødig ved siden av kredittilsynsloven § 9.

I følge § 4 nr 6 er det et vilkår for autorisasjon at regnskapsfører betaler gebyr i samsvar med § 13. Bestemmelsen foreslås opphevet som følge av endringen av § 13.

18.8 Økonomiske og administrative konsekvenser

Kredittilsynet har opplyst at de ved en full overtakelse av autorisasjonsordningen må styrkes med 8–10 årsverk fra 1999. Noe av ressursbehovet skyldes i følge Kredittilsynet at Kredittilsynet ved en tilføring av et antall nye årsverk vil nå en terskel som utløser større behov for administrativ kapasitet. De stillinger som er knyttet til Autorisasjonsstyrets sekretariat vil bli overført til Kredittilsynet. De ansatte i disse stillingene beholder de rettigheter og plikter som følger av den arbeidsavtale de har på det tidspunkt overføringen finner sted.

Departementet legger til grunn at autorisasjonsordningen fremdeles skal være selvfinansiert og at Kredittilsynets utgifter dermed utlignes på regnskapsførerne. Det må regnes med en vesentlig økning av de utgifter som skal utlignes på regnskapsførerne, noe som også ble påpekt i høringsnotatet.

Overføring av ansvaret for autorisasjonsordningen for regnskapsførere til Kredittilsynet vil medføre en omlegging av budsjetttrutinene, ved at inntekter og utgifter tilknyttet ordningen fra og med budsjettet for 1999 må føres på Kredittilsynets budsjett. Det vises til omtale av Kredittilsynets budsjett i St prp nr 1 (1998–99).

19 Saker etter lov av 9. juni 1961 nr 16 (omdanningsloven) – praksis i 1997 og lovendringsforslag

19.1 Innledning og sammendrag

I medhold av lov av 9. juni 1961 nr 16 avsnitt II kan Kongen samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer skal være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Ved Kgl res 6. februar 1976 ble fullmakt av praktiske grunner gitt til Finansdepartementet.

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.»

Regjeringen la fram en orientering i St meld nr 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven tom 1996. Senere ettårige orienteringer vil være begrenset og fremmes ikke som egen melding. Nedenfor gis en orientering om praksis i 1997.

Departementet foreslo i stortingsmeldingen at avgjørelsesmyndigheten på dette området bør legges til Finansdepartementet. I St meld nr 16 (1997–98) s 9 heter det således:

«I samsvar med den praksis som har utviklet seg, antar en at avgjørelsesmyndigheten på dette området formelt bør legges til Finansdepartementet. Dette vil gi en noe enklere behandlingsform og beslutningsprosessen vil fortsatt være under full politisk kontroll. Ved en regelmessig redegjørelse til Stortinget om departementets praksis, vil det også bli parlamentarisk kontroll med praksis.»

Finanskomiteen sluttet seg til departementets vurdering om at fullmakten til å innvilge skattelempning i medhold av omdanningsloven avsnitt II bør legges til Finansdepartementet, jf Innst S nr 93 (1997–98) punkt 1.2 på side 2.

En foreslo også at forskriftshjemmelen i lovens avsnitt I § 2 bør endres slik at den uttrykkelig også gjelder overføringer mellom norske aksjeselskaper hvor morselskapet er hjemmehørende i et annet land. En slik endring ville medføre at hjemmelsloven ble direkte overensstemmende med ordlyden i forskrift om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerliknede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser av 13. mai 1991 (konsernforskriften) § 1 siste punktum. Finanskomiteen sluttet seg til departementets vurdering, jf Inns S nr 93 (1997–98) punkt 2.2 på side 2. Regjeringen fremmer forslag om nevnte endringer under punkt 4 nedenfor.

19.2 Generelt om loven

De alminnelige gevinstbeskatningsregler mv i Norge har en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel ombytting av eierposisjoner, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfelle kan beskatning 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 *lempningsmekanismer* i skattesystemet.

Slike lempningsmekanismer følger av omdanningsloven. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i forskrift etter loven, med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter forskriften, og behøver ikke søke lempning i det enkelte tilfelle. Den andre mekanismen er enkeltvedtak om å slippe den vanlige beskatning helt eller delvis ved en planlagt omorganisering. Slike enkeltvedtak må det sendes søknad om til departementet, og søknaden avgjøres av enten Kongen eller departementet.

I medhold av avsnitt II første til tredje ledd kan Kongen, og etter delegasjon i 1976 Finansdepartementet, samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet samt aksjer, skal være fritatt fra inntektsbeskatning eller skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Be-

stemmelsen 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.

19.3 Praksis etter loven i 1997

19.3.1 Generelt om materialet

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens avsnitt II første til tredje ledd inndelt i seks grupper. Totalt har det vært 15 søknader til behandling i 1997. Det er fire saker med implikasjoner over landegrensene, det vil si hvor mer enn ett lands skattesystem er involvert. Disse sakene utgjorde således vel en fjerdedel av samtlige saker behandlet i 1997.

19.3.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot fullt vederlag i kontanter

Det har vært to søknader til behandling i denne gruppe som begge ble avslått. Den ene saken gjaldt salg av personlig eide aksjer til et holdingselskap mot fullt kontant betaling. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at en isolert sett bedring av tilgang på kapital ikke er tilstrekkelig, dersom ikke denne kapitalen skal anvendes til konkrete tiltak som forventes å gi rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster. Det ble videre uttalt at det i henhold til departementets praksis ikke blir samtykket i skattelempning for gevinster der det ytes kontant vederlag.

I den andre saken skulle eierandeler i et kraftverk overføres fra et statlig foretak til to fylkeskommuner mot kontant betaling som ennå ikke var fastsatt. Avslaget ble begrunnet med at det ikke var påvist rasjonaliseringseffekter av omorganiseringen.

19.3.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det ervervende selskap

Det er fem saker i denne gruppe. I to av dem ble skattelempning innvilget, mens tre ble avslått. En sak gjaldt søknad om overføring av personlig eide kommandittandeler til et nystiftet aksjeselskap mot aksjer som vederlag. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at en bedret tilgang på kapital isolert sett ikke er en tilstrekkelig lempningsgrunn. I saken som er nevnt i første avsnittet i punkt 2.2 ble det senere framsatt ny søknad hvor overføringen til

holdingselskapet skulle gjøres mot vederlag i aksjer. Også denne søknaden ble avslått under henvisning til manglende effektiviserings- og rasjonaliseringseffekt.

En søknad ble avslått med den begrunnelse at transaksjonen var gjennomført før det ble søkt om skattelempning.

To saker hvor det ble gitt skattelempning gjaldt overføring av personlig eide aksjer til nystiftet aksjeselskap mot vederlagsaksjer i det ervervende selskap. Det ble satt vilkår om skattemessig kontinuitet, det vil si at erverver må videreføre de skattemessige verdier på de overførte aksjene, og at de nevnte verdier også må videreføres på vederlagsaksjene.

19.3.4 Likvidasjon av selskap

En sak gjaldt spørsmål om unnlatt likvidasjonsbeskatning ved oppløsning av et indre selskap, ved at aktiva og passiva i selskapet ble overført til deltakerne i forhold til deres relative andeler og basert på kontinuitet. Søknaden ble avslått med den begrunnelse at omorganiseringen hovedsakelig ga fordeler av administrativ art.

19.3.5 Omdanning fra andelslag, gjensidige selskap, foreninger, stiftelser m m til aksjeselskap

Departementet har samtykket i skattefri omdanning av stiftelse til aksjeselskap. Det ble krevet at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på de overførte eiendeler settes på ervervende selskaps hånd lik de skattemessige verdier hos overdragende stiftelse på overdragelsestidspunktet, og at de nevnte verdier må videreføres på vederlagsaksjene. Det ble også stilt vilkår om at aksjeselskapet overtar de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til de overførte eiendeler.

Videre er det samtykket i skattefri omdanning av gjensidig selskap til aksjeselskap på tilsvarende vilkår om skattemessig kontinuitet som nevnt foran.

19.3.6 Fusjon og fisjon av selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge

Departementet har samtykket i at virksomheten i et interkommunalt selskap kunne overføres til tre nystiftede heleide aksjeselskap. Det ble satt vilkår om skattemessig kontinuitet, og at overføringen måtte gjennomføres på de vilkår som gjelder for skattefrihet ved fisjon, jf selskapsskatteloven kapittel 8.

Departementet ble forelagt en sak vedrørende

en konsernintern overføring av produksjonsmidler fra morselskap til et nystiftet datterselskap, som skulle etterfølges av en emisjon og fusjon. Den etterfølgende emisjonen ville innebære at morselskapets eierandel i datterselskapet ble mindre enn 90 prosent, jf konsernforskriften § 1. Det var anført at tiltaket ville gi en mer effektiv og rasjonell drift av næringen. Etter omstendighetene antok departementet at overføringen kunne gjennomføres etter de regler og på de vilkår som er gitt i konsernforskriften. Vilkårene for lempning ved enkeltvedtak var for øvrig til stede.

19.3.7 Transaksjoner med implikasjoner over landegrensene

Forskriften om skattefri omdanning av virksomhet, og forskriften om skattefri overføring av næringsaktiva mellom selskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser, så vel som reglene i selskapskatteloven kapittel 8 om skattefri fusjon og fisjon, 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 lempning i medhold av omdanningsloven ved visse omorganiseringer med implikasjoner over landegrensene.

Lempning etter omdanningsloven er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge 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, jf skatteloven § 15.

I 1997 ble to søknader om *fusjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser* behandlet. Begge tilfeller gjaldt beskatning av norske eiere i det utenlandske overdragende selskap.

Det ene tilfelle gjaldt fusjon mellom to NOKUS-selskaper, det vil si norsk-kontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Som vilkår for unnlatt beskatning av de norske aksjonærene ble det fastsatt at fusjonen måtte gjennomføres etter de prinsipper som følger av de norske regler. Dette innebærer blant annet krav om videreføring av de skattemessige verdier for det overtakende selskap, og videreføring av skattemessige verdier på vederlagsaksjene for de norske aksjonærer. Det ble videre forutsatt at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i overtakende selskap er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell utenlandsk skatt.

Den andre saken gjaldt innfusjonering av sju

NOKUS-selskaper i et holdingselskap, som også var et NOKUS-selskap. Denne søknaden ble avslått fordi fusjonen var gjennomført før det ble søkt om skattelempning. Avslaget ble begrunnet med at det dermed ikke var påtakelig at fritakelsen ville lette omorganiseringen.

Det har vært en sak vedrørende konserndannelse ved *aksjebytte mellom norsk og utenlandsk selskap*, slik at det norske selskapet ble datterselskap av det utenlandske selskapet etter aksjebytte. Samtlige aksjer i det norske selskapet ble overført til det utenlandske selskap mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap. Det ble satt vilkår om at skattemessig inngangsverdi på aksjene i det norske selskapet videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet.

Det har vært en sak vedrørende *omdanning av norsk datterselskap av et utenlandsk morselskap til en norsk filial av det utenlandske selskapet*. Departementet samtykket i unnlatt uttaksbeskatning ved overføring av aktiva og passiva fra aksjeselskapet til filialen, på det vilkår at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på de overførte eiendeler på overdragelsestidspunktet videreføres på filialens hånd.

19.3.8 Departementets vurderinger

Departementets praksis i 1997 innebærer en videreføring av etablert praksis. Ved realisasjon av fast eiendom, næring mv skal ordinær gevinstbeskatning gjennomføres unntatt i de saker hvor salg, bytte mv kan gjøre næringsvirksomheten mer effektiv og rasjonell.

Ved søknad om skattelempning ved likvidasjon av selskap for å forenkle konsernstrukturer, har ikke departementet etablert en tilsvarende liberal praksis som gjelder ved etablering av konsernstrukturer. Det vises til St meld nr 16 punkt 6.1.3 hvor lempningspraksis i forbindelse med etablering av konsernstrukturer og overføring mellom slike selskaper ble omtalt som liberal. Denne liberale praksis er også kommet til uttrykk i konsernforskriften, hvor det ikke stilles krav om påvisning av rasjonaliseringseffekter ved etablering av konsernstrukturer eller ved overføringer mellom selskaper i slike strukturer. Ved fusjon blir det overdragende selskapet avvirket eller likvidert, og etter selskapskatteloven kap 8 er både aksjonærer og selskap fritatt for beskatning. Også i forbindelse med transaksjoner som kan anses som fusjoner over landegrensene, har departementet i St meld nr 16 punkt 7.6 uttalt at lovens krav til effektivisering og rasjo-

nalisering neppe bør tillegges avgjørende vekt i slike saker. Departementet antar på denne bakgrunn at en liberal praksis for skattelempning bør kunne legges til grunn ved likvidasjon av selskaper som er ledd i en forenkling av kompliserte konsernstrukturer. Det forutsettes i tilfelle at det kan settes vilkår som sikrer at skattepliktige gevinster ikke blir endelig fritatt for skatt.

19.4 Overføring av avgjørelseskompetansen etter loven fra Kongen til departementet – lovforslag

Forskrift av 13. mai 1991 nr 336 (konsernforskrifta) fekk ved endring av 28. mai 1996 eit nytt siste punktum i § 1 første ledd, slik at forskrifta også gjeld

«overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1-1 nr 1 er morselskap.»

Departementet gjer derfor framlegg om at omdanningslova avsnitt I § 2 første ledd får eit nytt andre punktum, slik at også forskriftsheimelen positivt gjeld «overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1-1 nr 1 er morselskap.»

Departementet viser til at ei slik endring fører til at heimelslova blir einslydande med ordlyden i konsernforskrifta § 1 siste punktum, og det tilsvarande verkeområde for reglane om konsernbidrag etter selskapsskattelova § 1-5 nr 1.

Etter omdanningslova avsnitt II er det «Kongen» som kan samtykke i lempning av gevinstskattlegging ved omlegging og omorganisering av næringsverksemd. Ved kgl res av 6. februar 1976 fekk Finansdepartementet fullmakt til å samtykke i skattelempning i medhald av omdanningslova avsnitt II. Fullmakta er blitt nytta i stadig større utstrekning. Etter departementets vurdering viser den praksis som har utvikla seg at kompetansen på dette området nå formelt bør leggjast til Finansdepartementet. Departementet gjer derfor framlegg om at kompetansen etter omdanningslova avsnitt II blir lagt til Finansdepartementet. Ein viser til at dette vil gje ei enklare handsaming. Ved ei regelmessig utgreiing om departementets praksis til Stortinget, vil det også bli same parlamentarisk kontroll med praksis.

Departementet gjer på denne bakgrunn framlegg om at omdanningslova avsnitt I § 2 første ledd får lagt til eit nytt andre punktum. Departementet gjer vidare framlegg om at kompetansen etter omdanningslova avsnitt II blir lagt til Finansdepartementet. Departementet gjer framlegg om at lovendingane trer i kraft straks, med verknad frå og med inntektsåret 1998. Ein viser til utkast til endringar i omdanningslova avsnitt I § 2 og avsnitt II.

20 Innføring av prøveordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave og øvrige vedlegg) fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene

20.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår at det innføres hjemmel i ligningsloven for et prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene. Ved ligningen for inntektsåret 1998 vil prosjektet omfatte et fåtall avgivere etter avtale, og systemet vil bli testet ut i mindre målestokk. For inntektsåret 1999 kan det være aktuelt å gjøre elektronisk overlevering til et generelt tilbud til oppgavegivere (næringsdrivende, regnskapsførere og revisorer) i et mindre antall kommuner. Deltakelse i prøveprosjektet vil bli basert på frivillighet fra den enkelte skattyter. Departementet foreslår at prøveprosjektet får en særskilt hjemmel i ligningsloven § 4–2 ny nr 8.

Finansdepartementet foreslår at departementet i ligningsloven § 4–2 nr 8 får fullmakt til i forskrift å detaljregulere prøvedriften gjennom fastsettelse av nærmere vilkår for elektronisk overlevering av ligningsoppgaver. I forbindelse med en eventuell permanent innføring av et tilbud om elektronisk overlevering av ligningsoppgaver for næringsdrivende på landsbasis, vil det være nødvendig med en rekke endringer i ligningsloven. Departementet vil komme tilbake til dette senere.

20.2 Bakgrunn og formål

Skatteetaten er inne i en betydelig omstillingsprosess, og har som mål å effektivisere virksomheten og heve kvaliteten i sitt daglige arbeid og i sine resultater. Etaten har i sin strategi blant annet vektlagt en styrket innsats overfor næringslivet. I tildelsbrevet til Skattedirektoratet for 1995 uttaler Finansdepartementet blant annet følgende:

«EDB-baserte systemer for innberetning og ligningsbehandling av tyngre skattytere/selskaper antas å være av vesentlig betydning for å kunne heve ligningskvaliteten. Arbeidet med å utvikle systemer er stort og omfattende og må derfor

skje trinnvis. I skatteetatens budsjett for 1995 ble 2 millioner kroner øremerket for utvikling av et EDB-system for innberetning og behandling av næringsdrivendes selvangivelser. Dette prosjektet bør være satt i gang i løpet av første halvår 1995.»

På denne bakgrunn har Skattedirektoratet gjennomført et forprosjekt for å utrede et EDB-system for innberetning og behandling av næringsdrivendes selvangivelser. Finansdepartementet sendte et notat om prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver (selvangivelse, næringsoppgave og øvrige vedlegg) fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene på høring 28. mai 1998, med høringsfrist 14. august 1998. På bakgrunn av det arbeid som er gjort og høringsinstansenes merknader, mener departementet at det er grunnlag for å innføre en prøveordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver til ligningsmyndighetene for enkelte grupper av næringsdrivende. Dersom prøveprosjektet blir vellykket, er det på noe sikt ønskelig å gjøre ordningen med tilbud om elektronisk overlevering av ligningsoppgaver landsomfattende. Departementet vil vurdere dette senere.

Et slikt system for ligning av næringsdrivende (SLN) har som formål at næringsdrivende skal gis anledning til å benytte en enkel og funksjonell innlevering av opplysninger til skatteetaten. I tillegg tilstrebes det samordnede løsninger for elektronisk innlevering til skatteetaten, Statistisk sentralbyrå og Brønnøysundregistrene. Det er videre et mål at skatteetaten skal få et saksbehandlingsverktøy som kan gi kvalitetsheving og rasjonaliseringseffekter ved ligning av næringsdrivende.

Et vesentlig mål for samarbeidet mellom skatteetaten, Statistisk sentralbyrå og Brønnøysundregistrene, er at oppgavegiver skal få et felles overleveringsverktøy å forholde seg til ved innlevering av pliktige oppgaver til alle de tre etatene. Departementet antar, i likhet med *Nærings- og handelsdepartementet, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringsens Hovedorganisasjon*, at en slik samordning vil lette den sam-

lede innrapporteringen for den enkelte næringsdrivende, og bidra til økt oppslutning om ordningen med elektronisk overlevering.

De ovennevnte målsettinger for system for ligning av næringsdrivende søkes oppnådd gjennom utvikling, testing og implementering av et system for elektronisk overlevering av ligningsopplysninger til skatteetaten. På sikt kan det også være aktuelt å utvikle og iverksette et system for ligningsbehandling av næringsdrivende.

20.3 Generelle merknader fra høringsinstansene

Følgende høringsinstanser hadde 25. august 1998 avgitt høringsuttalelse:

Arbeids- og administrasjonsdepartementet
Fiskeridepartementet
Forsvarsdepartementet
Justisdepartementet
Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet
Nærings- og handelsdepartementet
Sosial- og helsedepartementet
Utenriksdepartementet
Akademikerne
Bilimportørens Landsforening
Byggenæringens Landsforening
Datatilsynet
Den norske Bankforening
Den Norske Reisebransjeforening
Fylkesskattesjefenes forening
Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon
Landsforeningen for embetskontorene
Landslaget for Regnskapskonsulenter
Ligningsetatens Landsforening
Ligningsutvalget
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
Norges Bondelag
Norges Kemner- og Kommunekasserer Forbund
Norges Registrerte Revisorers Forening
Norges Skatterevisorers Landsforening
Norges Skogeierforbund
Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
Næringslivets Hovedorganisasjon
Skattebetalerforeningen
Skattedirektoratet
Skatteetatens Landsforening
Skatterevisorenes Forening
Sparebankforeningen
Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Et stort flertall av høringsinstansene er positive til en ordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene, og slutter seg til de prinsipper som departementet legger til grunn i høringsnotatet om prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene. *Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) anser det ønskelig at næringslivet gis mulighet til elektronisk overlevering av ligningsdata til forvaltningen. Dette vil kunne frigjøre ressurser både for bedriftene og for forvaltningen. NHO støtter derfor forslagene i høringsnotatet.»

Nærings- og handelsdepartementet, Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Den norske Bankforening, Norges Registrerte Revisorers Forening, Skattedirektoratet, Norges Skogeierforbund, Ligningsutvalget, Fiskeridepartementet, Norges Skatterevisorers Landsforening, Landsforeningen for Embetskontorene, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, Norges Kemner- og Kommunekasserer Forbund, Justisdepartementet, Skatteetatens Landsforening, Ligningsetatens Landsforening, Skattebetalerforeningen, Norges Bondelag, Landslaget for Regnskapskonsulenter, Sparebankforeningen, Byggenæringens Landsforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon gir alle uttrykk for liknende synspunkter. De to sistnevnte høringsinstansene peker videre på:

«Når det gjelder departementets mål om at ordningen om elektronisk overlevering skal være landsomfattende fra og med ligningen for inntektsåret 2000, vil vi få be om, under forutsetning av at prøveprosjektet har vært vellykket, at dette målet ikke påvirkes av om ligningsbehandlings-systemet er klart til bruk».

Ingen av høringsinstansene går i mot innføring av et prøveprosjekt med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene.

Flere høringsinstanser uttaler at det er av stor betydning at driftssikkerheten ved et system for ligning av næringsdrivende er god. *Skatteetatens Landsforening* sier i sin høringsuttalelse at et elektronisk mottakssystem og behandlingssystem vil øke likebehandlingen av skattytere samtidig som det vil kunne frigjøre ressurser til tyngre saksbehandlingsoppgaver. *Skatteetatens Landsforening* uttaler imidlertid videre:

«For de tilsatte, så vel som for etaten for øvrig, vil det være av største viktighet at et slikt system er

godt gjennomarbeidet og at driftssikkerheten er god før systemet tas i bruk på landsplan.»

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund, Skatterevisorenes Forening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Datatilsynet og Skattebetalerforeningen gir uttrykk for liknende synspunkter.

20.4 Departementets vurderinger og forslag

20.4.1 Hvordan elektronisk overlevering og mottak skal gjennomføres

Ordningen med tilbud om elektronisk overlevering av ligningsoppgaver for næringsdrivende er ment å omfatte både personlig næringsdrivende og etter-skuddspliktige skattytere (aksjeselskaper mv). Elektronisk overlevering av ligningsoppgaver vil innebære at de opplysninger som i dag gis på papir i selvangivelse, næringsoppgave og øvrige vedlegg, overføres elektronisk over datanett (linje) til ligningsmyndighetene, eventuelt via en nettverksleverandør. Internett skal være en av flere mulige transportveier for elektronisk overlevering. Departementet antar, i likhet med *Norges Registrerte Revisorers Forening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon*, at overlevering på fysisk maskinlesbart medium (diskett, tape osv) også kan være en mulighet for overlevering til ligningsmyndighetene for de som ikke kan eller ikke ønsker å levere over linje.

Datatilsynet peker i sin høringsuttalelse på at uavhengig av hvilken formidlingskanal som brukes, blir det av stor betydning både for de oppgavepliktige og skattemyndighetene at det foretas tilfredsstillende sikring av de overleverte opplysninger. Departementet slutter seg til dette.

Det legges opp til at det ved mottak av ligningsoppgavene umiddelbart skal foretas noen enkle kontroller på lesbarhet, samt identifikasjon av avsender og oppgavepliktig. Avsender vil så motta en elektronisk tilbakemelding i form av en kvittering, eller eventuelt en feilmelding som angir hvilke feil som er registrert ved overleveringen. Dersom oversendelsen aksepteres, vil ligningsoppgaven gå videre inn i ligningsmyndighetenes systemer til maskinell kontroll og eventuell manuell datastøttet behandling.

20.4.2 Nærmere om prøvedriften

Det første året med utprøving av elektronisk overlevering av ligningsoppgaver (ligningen for inntektsåret 1998) vil det i første rekke være funksjonaliteten i registreringsprogramvare, overleveringsprogramvare og mottakssystem som vil bli utprøvet. Skattyternes deltakelse i prøveprosjektet vil være basert på frivillighet, og det vil bli inngått avtale med et fåtall virksomheter om å levere ligningsoppgaver elektronisk. Det er aktuelt at disse virksomhetene leverer papiroppgaver parallelt. Et av målene for prøvedriften i det første året er å kontrollere at det er samsvar mellom opplysningene i papiroppgaver og elektroniske oppgaver, samt å komme frem til en mest mulig hensiktsmessig struktur på opplysningene som gis, slik at disse i størst mulig grad kan tilpasses elektronisk overlevering og viderebehandling. Elektronisk overleverte ligningsoppgaver vil i det første prøveåret bare bli undergitt et minimum av maskinelle kontroller ved ligningsbehandlingen. Ligningsbehandlingen vil i det vesentlige foregå manuelt.

Ved utprøving ved ligningen for inntektsåret 1999 kan det være aktuelt å bygge ut med en del maskinelle kontroller (maskinell ligningsbehandling), og å gjøre elektronisk overlevering til et generelt tilbud som næringsdrivende i et mindre antall kommuner etter eget ønske kan benytte seg av. Det legges opp til at deltakerne i prøvedriftens andre år ikke må levere papiroppgaver i tillegg til elektroniske oppgaver.

Skatteberegning og avregning/avstemming vil for de som leverer ligningsoppgaver elektronisk skje til samme tid som for øvrige næringsdrivende. I prøveperioden vil det således ikke bli noe annet utleggstidspunkt for ligningen for de som leverer ligningsoppgaver elektronisk enn for de som leverer papiroppgaver. Hvorvidt dette vil være aktuelt senere, vil departementet komme tilbake til.

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«YS mener at et system for elektronisk overlevering må være enkelt å betjene for næringslivet, systemet må være lett tilgjengelig, samordnet og rimelig i bruk. Det er selvsagt viktig at flest mulig tar systemet i bruk dersom det skal være landsomfattende.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Norges Registrerte Revisorers Forening, Norges Skogeierforbund, Skatteetatens Landsforening, Landsforeningen for Embetskontorene, Skattebetalerforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon gir uttrykk for tilsvarende synspunkter.

Ligningsutvalget sier følgende i sin høringsuttalelse:

«Erfaringen fra ligningskontorene er at en mengde små næringsdrivende med dårlig kvalitet på selvangivelse/regnskap ofte tar uforholdsmessig mye av ressursene på kontorene. Spørsmålet er om også slike næringsdrivende på noe sikt vil komme med i ordningen. Ved et prøveprosjekt som kun retter seg mot utvalgte grupper vil man sannsynligvis ikke få svar på dette spørsmål. Etter vår mening er det viktig å prøve å finne ut hvor mange som vil bli med på ordningen etter noen tid, for å kunne fastslå hvor mye tid som kan spares i forhold til nåværende basisgjennomgang av de næringsdrivende.»

Departementet er enig med høringsinstansene i at brukervennlighet er viktig i et system for elektronisk overlevering av ligningsoppgaver. Mulighet for næringsdrivende til å foreta elektronisk overlevering vil innebære et bedre tilbud enn i dag. Dette gjelder spesielt i forhold til regnskapsførere/revisorer som utarbeider en betydelig andel av de oppgaver som overleveres. De aller fleste årsoppgjør foretas i dag elektronisk med årsoppgjørprogrammer som også inneholder programvare for å fylle ut ligningsskjemaer maskinelt. De data som skal innleveres foreligger således allerede i dag i stor utstrekning i elektronisk form hos oppgavegiver. Undersøkelser Skattedirektoratet har foretatt viser at mange selskaper, og et flertall av mellomstore og store aksjeselskaper, i dag også har utstyr/programvare for elektronisk overlevering av slike opplysninger. Det fremgår også at av de som i dag ikke har slikt utstyr er et stort flertall interessert i å overlevere opplysninger elektronisk til skatteetaten.

I tillegg til samarbeidet mellom skatteetaten, Statistisk sentralbyrå og Brønnøysundregistrene, pågår det et samordningsarbeid internt i skatteetaten, med sikte på at elektronisk overlevering etter hvert skal omfatte også de øvrige oppgavepliktene som næringsdrivende har til skatteetaten. Som eksempler kan nevnes terminoppgaver og årsoppgaver for merverdiavgift, terminoppgaver for skatte-trekk og arbeidsgiveravgift. Dette er opplysninger som i stor grad kan hentes direkte fra de oppgavepliktiges økonomisystemer, og overleveres den enkelte etat ved hjelp av den felles overleveringsprogramvaren. En samordnet løsning hvor næringsdrivende på en enklere måte kan oppfylle de fleste av sine oppgaveplikter til det offentlige ved hjelp av et felles overleveringsverktøy, vil lette arbeidsbyrden for næringslivet.

Ligningsmyndighetenes service og tilgjengelighet er andre forhold som har betydning for de næringsdrivende. Hurtig tilbakemelding om feil og mangler til skattyter etter en maskinell behandling av de næringsdrivendes oppgaver, samt saksbehandlers oppslags- og søkemuligheter for hurtig gjenfinning av opplysningene i en elektronisk database, vil etter departementets syn innebære bedre service enn i dag.

Ordningen med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene tar sikte på at den næringsdrivende skal få en kostnadseffektiv bruk av IT-verktøy. Økende bruk av internett vil gi flere næringsdrivende mulighet til å sende opplysninger elektronisk. Prøveordningen og den videre utvikling tar sikte på å etablere løsninger som sikrer at spesielt små og mellomstore bedrifter kan gjenbruke allerede foretatte IT-investeringer, eller motivere dem til å innføre løsning for elektronisk datautveksling.

Ved at de relevante opplysningene kommer inn til ligningsmyndighetene i elektronisk form, vil de oppgavepliktige også være sikret et mer enhetlig grunnleggende kontrollnivå gjennom maskinelle kontrollrutiner. Ligningsmyndighetene vil på sin side kunne frigjøre ressurser til grundigere kontroll av utvalgte skattytere eller grupper av skattytere, som vil øke mulighetene for avdekking av skatteunndragelser. Det kan i sin tur føre til en økning i skatteprovenyet. Departementet antar også at en økt risiko for å bli gjort til gjenstand for grundigere kontroll i seg selv kan ha en preventiv virkning på forsøk på skatteunndragelser.

20.4.3 Hvilke skattytere skal få tilbud om å levere ligningsoppgavene elektronisk

Tilbudet om elektronisk overlevering av ligningsoppgaver skal i prinsippet omfatte alle næringsdrivende, herunder deltakerlignede selskaper selv om disse ikke er egne skattesubjekter. Det kan bli gjort unntak for spesielle grupper av næringsdrivende.

Som næringsdrivende regnes i utgangspunktet skattytere som ikke inngår i manntallet for de som skal ha tilsendt forhåndsutfylt selvangivelse fordi de driver næringsvirksomhet. Det legges opp til at personlige skattytere som utelukkende er næringsdrivende i kraft av sin deltakelse i deltakerlignede selskaper skal omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse fra og med inntektsåret 1998. Skattytere som er lottakere i fiske og fangst og som ikke driver annen næringsvirksomhet, forutsettes å skulle omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse.

20.4.4 Krav til signatur

20.4.4.1 Ligningslovens regler

Etter ligningsloven § 4–5 nr 5 første punktum skal selvangivelse og andre pliktige oppgaver underskrives av den som skal levere oppgavene. Dersom skattyter har plikt til å ha revisor, skal årsoppgjøret og utskriftene etter ligningsloven § 4–4 også være underskrevet av revisor, jf ligningsloven § 4–5 nr 5 annet punktum. Underskriften tjener til å identifisere avsenderen, og knytter vedkommende til dokumentenes innhold (autentisering). I tillegg har underskriften en symbolfunksjon ved at den understreker alvoret i en handling.

Ved elektronisk overlevering av ligningsoppgaver vil det ikke være mulig å påføre oppgavene en håndskrevet underskrift. Departementet legger til grunn at det i dag ikke er grunnlag for å gå bort fra kravet om en signatur som ivaretar den funksjon dagens håndskrevne underskrift har. Det vil således måtte søkes alternative måter å knytte den oppgavepliktige til de avgitte opplysningene på, slik at denne kan pålegges slikt ansvar for opplysningene som ligningsloven forutsetter. Det er nødvendig å finne fram til et alternativ som ivaretar de krav som må stilles til en signatur, og som samtidig kan anses funksjonelt i et system med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra de næringsdrivende.

20.4.4.2 Alternative løsninger

I høringsnotatet har departementet pekt på papirkvittering og digital/elektronisk signatur som mulige løsninger for å knytte opplysningene i ligningsoppgavene til skattyter på en forpliktende måte. Bruk av papirkvittering innebærer at ligningsetaten ved mottak av det elektronisk innleverte materialet, automatisk skriver ut en kvittering som inneholder opplysninger om hvilke skjema som er levert, samt en del nøkkeltall fra ligningsoppgavene. Kvitteringen sendes så til den oppgavepliktige for kontroll mot avlevert oppgave. Den oppgavepliktige må forsikre seg om at de nøkkeltall som fremgår av kvitteringen stemmer med den overleverte ligningsoppgaven, underskrive kvitteringen og returnere den innen en gitt frist. I tilfeller hvor den oppgavepliktige har plikt til å ha revisor, vil revisor også måtte underskrive på tilsvarende måte. Det vil imidlertid måtte fremgå at revisors underskrift bare er relatert til nøkkeltall som knytter seg til de opplysninger revisor er ansvarlig for, jf ligningsloven § 4–5 nr 5.

Skattebetalerforeningen mener at bruk av papirkvittering vil være hensiktsmessig, og uttaler i sin høringsuttalelse:

«Ved eventuell bruk av digital signatur skal både skattyter og revisor i enkelte tilfeller underskrive. Mange skattytere vil som tidligere overlate innsendelse av ligningsoppgaver til for eksempel regnskapsfører. Regnskapsfører eller annen oppgavegiver må dermed ha tilgang til skattyters passord, og muligens revisors passord, hos skattemyndighetene. Å gi passord eller koder til «andre personer» er en situasjon som bør unngås. En løsning med papirkvittering kan dermed virke hensiktsmessig. Av hensyn til den næringsdrivendes egenkontroll av oppgavene fremstår papirkopi som den beste løsningen i dag.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon peker på at skattyternes sikkerhet for at de rette opplysningene er kommet fram til ligningsmyndighetene vil bedres ved å la papirkvitteringen omfatte alle registrerte opplysninger som ligningsmyndighetene har mottatt.

Landslaget for Regnskapskonsulenter går i mot både bruk av papirkvittering og digital signatur, og uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«Forslagene til signatur på ligningspapirene som er nevnt i høringen synes ikke gode. Digital signatur med koder for den enkelte næringsdrivende en gang i året synes svært tungvint. Det vil fungere med en kode for oss som har mange oppgaver å innlevere og en kontroll med en kode må det også være for å sikre trygg overlevering av opplysninger. Fram og tilbakesending av kvittering er for gammeldags og vi vil derfor som nevnt ovenfor foreslå at det kun er selvangivelsen som signeres på et i ettertid forhåndstutfylt tilsendt eksemplar. De andre ligningsoppgavene behøver ikke signeres når det bare er sikret at det er rett leverandør av opplysningene (ordnet ved kode).»

For prøveperioden må eventuell bruk av kvittering for underskrift og retur til ligningsmyndighetene reguleres av forskrift gitt i medhold av lovhjemmel for prøvedrift.

Departementet antar imidlertid, i likhet med *Skattedirektoratet*, *Nærings- og handelsdepartementet*, *Yrkesorganisasjonenes Sentrallforbund*, *Skatteetatens Landsforening*, *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Norges Bondelag*, at en ordning med digital/elektronisk signatur vil være den beste løsningen ved elektronisk overlevering av ligningsoppgaver. Det bør derfor i forbindelse med prøveprosjektet arbeides videre med og prøves ut metoder for digital signatur. En digital signatur vil i det vesentlige tjene til å identifisere avsender og knytte vedkom-

mende til det materiale som overføres. Løsningene regnes som svært sikre, og benyttes i dag blant annet av banker i forbindelse med oversending og autorisasjon av elektroniske betalingsoppdrag. Systemet vil imidlertid kunne misbrukes dersom uvedkommende får tilgang til den oppgavepliktiges/revisors nøkkelmedium (diskett, smartkort e l) og personlige passord. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om dette innebærer noen større risiko enn dagens muligheter for å forfalske håndskrevne signaturer. Dessuten vil det, når den oppgavepliktige/revisor oppdager tap av nøkkelmedium og melder fra om dette, kunne hentes ut opplysninger fra etatens system om hvilke oppgaver som er utstyrt med den misbrukte signaturen. Departementet antar også at faren for at noen skulle ønske å sende inn ligningsoppgaver for en annen person uten vedkommendes aksept, er svært begrenset.

I tillegg til at en digital signatur i det alt vesentlige vil ivareta den håndskrevne underskriftens funksjoner, vil denne kombinert med en kryptering av innholdet i sendingen kunne sikre at innholdet i de data som er oversendt ikke er endret av uvedkommende (integritet), og at data som oversendes ikke kan forstås av andre enn dem dataene er beregnet for (konfidensialitet).

Anvendelse av digital signatur ved overlevering av oppgaver til ligningsmyndighetene bør etter departementets syn ideelt sett inngå som en del av et mer omfattende system hvor signaturen brukes i en rekke sammenhenger, jf blant annet Norsk EDI-PROs (Norwegian Centre for EDI (Electronic Data Interchange) and Trade Procedures) høringsdokument om digitale signaturer og tiltrrodde tredjeparter av 7. november 1996.

Arbeids- og administrasjonsdepartementet sier følgende om dette i sin høringsuttalelse:

«Det kan i denne sammenheng nevnes at det i regi av Forvaltningsnettprosjektet pågår kravsspesifiseringsarbeid med sikte på å etablere felles løsninger for brukere av digital signatur i offentlig sektor. Skattedirektoratet deltar i dette arbeidet. Det pågår også i regi av Forvaltningsnettprosjektet et kravsspesifiseringsarbeid for EDI og elektroniske skjema med sikte på harmoniserte løsninger samt vurdering av hensiktsmessigheten av å inngå rammeavtaler på dette området.»

Departementet legger imidlertid til grunn at det vil ta tid å utarbeide et slikt system, og det vil således ikke være mulig å ta dette i bruk ved innføringen av et system for elektronisk overlevering av ligningsoppgaver. Når en nasjonal infrastruktur for digital signatur med tiltrodd tredjepart er etablert, vil det derimot etter departementets oppfatning være

ønskelig at denne tas i bruk også ved utstedelse og administrasjon av digitale signaturer for næringsdrivendes elektroniske overlevering av ligningsoppgaver. I påvente av etableringen av en slik infrastruktur, bør det etter departementets syn utvikles løsninger for digital signatur som kan anvendes ved elektronisk overlevering av oppgaver til ligningsmyndighetene såvel som til de samarbeidende etater (Statistisk sentralbyrå og Brønnøysundregistrene).

Justisdepartementet sier følgende i sin høringsuttalelse:

«Justisdepartementet vil for sin del ta initiativ til en generell kartlegging av hvilke rettsregler som er til hinder for at elektronisk kommunikasjon og bruk av nett som infrastruktur skal bli like akseptert, tillitsvekkende og ha samme juridiske holdbarhet som tradisjonell papirbasert kommunikasjon og dokumentasjon. ... Arbeidet er dels knyttet opp mot Nærings- og handelsdepartementets arbeid for å legge forholdene til rette for elektronisk handel, og dels en oppfølging av statssekretærrapporten Den norske IT-veien Bit for Bit. Som et ledd i dette arbeidet vil det bli vurdert å gi generelle regler om bruk av digitale/elektroniske signaturer, herunder rammebetingelser for etablering av TTP-tjenester. Justisdepartementet ser imidlertid ingen grunn til at Finans- og tolldepartementets prøveprosjekt bør utsettes i påvente av det mer generelle arbeidet som er skissert ovenfor. Tvert imot vil erfaringene som kan høstes gjennom dette prøveprosjektet kunne overføres til andre sektorer.»

For prøveperioden vil regler om utprøving og bruk av digital signatur kunne inngå i forskrift gitt i medhold av lovhjemmel for prøvedrift. Departementet vil senere komme tilbake til behovet for endringer i ligningsloven § 4-5 nr 5 for å kunne benytte en digital signatur.

20.4.5 Når skal ligningsoppgavene anses levert ved elektronisk overlevering

20.4.5.1 Tidspunkt for når oppgavene skal anses levert

Selvangivelse med vedlegg skal leveres innen bestemte frister, jf ligningsloven § 4-7. Skattytere som er pålagt regnskapsplikt har frist til utgangen av februar året etter inntektsåret. Skattytere kan etter søknad innrømmes utsatt frist. Departementet legger til grunn at et system for elektronisk overlevering av ligningsoppgaver ikke skal innebære noen endring av de senere års praksis med avtaler

mellom ligningsmyndighetene og regnskapsfører-/revisororganisasjonene om puljevis/suksessiv innlevering av ligningsoppgaver.

Norges Registrerte Revisorers Forening uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«Vi ser det som naturlig at deler av den tidsbesparelse som ligningsetaten vil få ved den elektroniske innleveringen kommer oppgavegiverne til gode i form av senere innleveringsfrister enn det man opererer med i dag.»

Av hensyn til når ligningsmyndighetenes behandling av denne gruppen skattytere kan starte, antar departementet at det er lite ønskelig med en utsettelse av fristene for innlevering av ligningsoppgaver.

Norges Bondelag sier følgende i sin høringsuttalelse:

«Det foreslås at elektronisk ligningsskjema skal leveres til Skattedirektoratet sentralt. I forhold til dagens innleveringsmetode kan dette innebære en nyordning som kan være uheldig. Det er vel ikke ukjent at både tele- og postkommunikasjon over lange avstander er mer utsatt for avbrudd og forsinkelser enn post/telefoni innen et mindre område. Hittil har den næringsdrivende hatt mulighet til personlig å møte fram på ligningskontoret innen fristens utløp kl. 24. Direktoratet må utforme fleksible regler med tanke på innleveringsfrist. Notatet framholder at oppgavene anses levert når oppgaver og signatur er ligningsmyndighetene i hende. Vi går ut fra at denne formuleringen er bare delvis riktig. Hittil har post som er poststemplet den dagen fristen utløper vært godtatt selv om dokumentene er ligningskontoret i hende opptil flere dager senere.»

Dersom prøveprosjektet legges opp med en løsning hvor signaturen kommer på et senere stadium enn selve oversendelsen av ligningsopplysningene, f. eks. ved at det kan være mulighet for senere pålegg om digital signatur ved bruk av web-teknologi, oppstår spørsmålet om hvilket tidspunkt som skal være avgjørende i forhold til fristreglene. Formell og forpliktende levering av ligningsoppgaver kan etter departementets vurdering i utgangspunktet ikke anses å ha skjedd før det foreligger en forpliktende underskrift/signatur. En ordning med underskrift og retur av kvittering som utstedes og sendes skattyter ved mottak av ligningsoppgavene, vil imidlertid tilsi at ligningsoppgavene må anses mottatt innenfor fristen selv om underskriften først foreligger på et senere tidspunkt.

Ved elektronisk oppgavelevering foreligger det ikke lenger noen fysisk overlevering eller postfor-

sendelse. Ved eventuell bruk av en nettverksleverandør som mottar oppgavene og sender disse videre til ligningsmyndighetene, må det tas standpunkt til når oppgavene skal anses levert. Dersom ligningsmyndighetene etablerer et system hvor oppgavegiver er henvist til å benytte en nettverksleverandør for å kunne levere ligningsoppgavene elektronisk, er det etter departementets oppfatning ligningsmyndighetene som må ha risikoen for videreformidlingen fra nettverksleverandøren til ligningsmyndighetene. For at ligningsoppgavene skal komme til ligningsmyndighetene innen rimelig tid, må det stilles krav til hvor raskt nettverksleverandørene skal formidle oppgavene videre etter å ha mottatt disse fra oppgavegiver.

Forskrift gitt i medhold av lovhjemmelen for prøveprosjektet må regulere nærmere når en elektronisk selvangivelse med vedlegg skal anses levert. Det ligger implisitt at skattyter ikke skal bære risikoen for at nettverksleverandør videreformidler oppgaven i rett tid.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon peker på at innføring av en ordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver skaper behov for en gjennomgang av reglene for tilleggsatt og forsinkelsesavgift, herunder også tilleggsatt og forsinkelsesavgift ved for sent leverte oppgaver. *Skattebetalerforeningen, Næringslivets Hovedorganisasjon og Norges Registrerte Revisorers Forening* gir uttrykk for lignende synspunkter.

Departementet legger til grunn at reglene om tilleggsatt og forsinkelsesavgift skal anvendes på en rimelig måte i forhold til skattytere som deltar i prøveprosjektet. Departementet forutsetter imidlertid at skattytere som deltar i prøveprosjektet får tilfredsstillende informasjon, slik at feil i størst mulig grad unngås.

20.4.5.2 Aksept/avvisning av oppgave ved mottak

For at mottakssystemet skal kunne godta en oppgave som levert, må oppgaven oppfylle visse formelle minimumskrav.

Ligningsutvalget sier følgende om dette i sin høringsuttalelse:

«Med hensyn til de maskinelle kontroller i forbindelse med mottagelsen av opplysningene fra de skattepliktige, vil vi anta at det vil være nødvendig med «grove siler» for å unngå at flertallet av skatteforsendelsene blir «underkjent». Det vil derfor fortsatt være stort behov for manuell/edb-støttet gjennomgang av materiellet. Til tross for dette mener vi at mye registreringsarbeid/beregninger vil bli unødvendig på ligningskontorene. Dette vil frigi tid for nødvendig vo-arbeid.»

Næringslivets Hovedorganisasjon og Norges Skatterevisorers Landsforening gir uttrykk for lignende synspunkter. Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon peker på:

«I utplukkskontroller hvor det legges opp til varsling uten at saksbehandler ved ligningskontoret går gjennom innholdet, må ligningsetaten være 100 % sikker på at det foreligger feil. Hvis dette ikke skjer, vil skattyterne, og da ofte gjennom våre medlemmer, kunne belastes med unødvendig arbeid.»

Departementet er enig med høringsinstansene i at i prøveperioden bør ikke de formelle kravene for å godta en oppgave som levert være for omfattende, idet terskelen for å kunne levere elektronisk ikke må bli for høy. Minimumskrav vil for det første være at den oppgavepliktige og avsender er identifisert, samt at mottakssystemet er i stand til å lese oppgaven. Likeledes vil det være et krav at det foreligger en elektronisk signatur eller angivelse av annen signaturmetode. Det kan også bli aktuelt å oppstille tilleggskrav. Dette må imidlertid undergis en konkret vurdering etter hvert som det vinnes erfaring. Departementet er videre enig med høringsinstansene i at det er viktig at feilmeldingene er pålitelige.

I en eventuell senere permanent ordning med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver kan det etter departementets vurdering være hensiktsmessig at en allerede på mottaksstadiet stiller større formelle krav til oppgavene for å godta oppgavene som levert.

Dersom en oppgave ikke blir akseptert som mottatt på grunnlag av de kontroller som utføres i mottakssystemet, skal ligningsmyndighetene sende en feilmelding til avsender hvor det angis på hvilket grunnlag oppgaven er avvist. En slik feilmelding bør etter departementets syn, i den utstrekning det er praktisk mulig, også som hovedregel gi oppgavegiver en indikasjon på hvilke tiltak som kan settes i verk for å rette på forholdet.

20.4.6 Leveringssted for elektronisk overleverte ligningsoppgaver

Etter ligningsloven § 4–6 nr 1 skal selvangivelse leveres til ligningskontoret i den eller de kommuner hvor skattyteren er skattepliktig. Ved maskinell overføring av ligningsopplysninger fra næringsdrivende, må overleveringen av ligningsoppgaver skje sentralt til Skattedirektoratet (eventuelt via en nettverksleverandør). Det innebærer at de næringsdrivende ikke fysisk vil levere sine ligningsopplysnin-

ger til ligningskontoret i den/de kommuner hvor de er skattepliktige.

Norges Skatterevisorers Landsforening uttaler følgende om dette i sin høringsuttalelse:

«Likeledes melder det seg spørsmål om hvilken arbeidsdeling som skal skje mellom SKD og det lokale ligningskontor.»

Departementet legger til grunn at ligningen fortsatt skal finne sted på det lokale ligningskontoret. Saksbehandlingen av oppgavene materielle innhold på grunnlag av utsiling av oppgavene i de maskinelle kontrollfiltre, eller hvor oppgavene ønskes undergitt manuell behandling av andre årsaker, forutsettes således å skulle være ligningskontorets ansvar. Hvor opplysningene rent faktisk skal være lagret, er det ikke tatt endelig stilling til. Det enkelte ligningskontor skal uavhengig av dette ha tilgang til opplysningene som om de var lagret lokalt.

For prøveperioden antar departementet at det er tilstrekkelig at en bestemmelse om sentral levering av ligningsoppgaver inntas i forskrift gitt i medhold av lovhjemmel om prøvedrift.

20.4.7 Taushetsplikt

Ligningsmyndighetenes taushetsplikt er regulert i ligningsloven § 3–13. Det følger av § 3–13 nr 1 første punktum:

«Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.»

Etter departementets syn vil leverandører av ulike tjenester, det være seg av programmer, nettverkskapasitet, mellommannstjenester osv, omfattes av taushetsplikten etter denne bestemmelsen, idet de står i et oppdragsforhold til ligningsmyndighetene. Tilsvarende må gjelde for de som arbeider for disse leverandørene. Departementet forutsetter at den enkelte som vil ha tilgang til opplysninger underlagt taushetsplikt, avgir skriftlig erklæring om at han kjenner og vil overholde taushetsplikten, jf ligningsloven § 3–13 nr 1 andre punktum.

Ved elektronisk overføring av ligningsopplysninger må det også stilles krav til overleveringsprogrammene, slik at ikke uvedkommende gis tilgang til opplysningene. Tilsvarende må det stilles krav til systemene som skal anvendes av ligningsmyndighetene, slik at kravene til taushetsplikt blir ivarettatt.

20.4.8 Særlig om ektefeller

Etter ligningsloven § 4-2 nr 2 kan ektefeller som skal lignedes under ett, jf skatteloven § 16, levere felles selvangivelse. Det følger av ligningsloven § 4-5 nr 6 at begge ektefellene da skal underskrive selvangivelsen. Ved innføring av forhåndsutfylt selvangivelse er det ikke lenger anledning til å levere felles selvangivelse dersom minst én av ektefellene omfattes av ordningen. Ved eventuell innføring av et regelverk for en permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse, er det etter departementets syn naturlig å endre bestemmelsen i ligningsloven § 4-2 nr 2, slik at plikten til å levere hver sin selvangivelse også vil gjelde hvor begge ektefeller er næringsdrivende. Departementet ser ingen tungtveiende grunner til at en skal opprettholde en mulighet til å levere felles selvangivelse for ektefeller som utelukkende skal gjelde hvor begge driver næringsvirksomhet (felles eller hver for seg). Departementet vil komme tilbake til dette senere.

Dersom en av ektefellene omfattes av ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse og den annen ektefelle er næringsdrivende, vil utgangspunktet være at den næringsdrivende har en tidligere frist til å levere selvangivelse enn den som skal levere forhåndsutfylt selvangivelse. Det kan da oppstå praktiske problemer vedrørende fordeling av ulike inntekts- og fradragposter, herunder foreldrefradrag, når bare den ene ektefelles inntektsforhold er helt klarlagt. Noen poster kan ektefellene fordele etter eget ønske, mens andre poster er avhengige av andre forhold som f.eks. innbyrdes størrelse på arbeidsinntekt. Dette er imidlertid en generell problemstilling som ikke er en følge av elektronisk overlevering av ligningsoppgaver. Departementet vil derfor ikke foreslå regelendringer i tilknytning til prøveprosjektet med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsetaten.

20.4.9 Økonomiske og administrative konsekvenser

System for ligning av næringsdrivende vil blant annet innebære en forenkling av næringsdrivendes oppgaveplikt. For en ytterligere redegjørelse for

økonomiske og administrative konsekvenser ved system for ligning av næringsdrivende vises det til omtale i St prp nr 1 (1998–99).

20.4.10 Hjemmel for prøveprosjektet

Ligningsloven har i dag ingen bestemmelser som hjemler en elektronisk overlevering av skattyters ligningsoppgaver etter kapittel 4. Etter departementets oppfatning er det derfor behov for en egen lovhjemmel for prøveprosjektet med elektronisk overlevering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende. Selv om det for prøvedriftens første prøveår kan være aktuelt med en parallell levering av elektroniske oppgaver og papiroppgaver basert på avtale inngått med et fåtall oppgavegivere, finner departementet det likevel mest hensiktsmessig at lovhjemmel om prøvedrift vedtas med virkning allereide fra og med inntektsåret 1998.

Departementet antar at det ikke vil være adgang til å benytte lov av 26. juni 1992 nr 87 om forsøk i offentlig forvaltning (forsøksloven) som hjemmel for prøveprosjektet, ettersom prøveprosjektet er første trinn i en reform av systemet for levering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene. Det vises til hva som sies i Ot prp nr 54 (1991–92) side 25:

«Det vil videre ligge på siden av loven å godkjenne forsøksvirksomhet innenfor et forvaltningsområde i et slikt omfang og på slike vilkår at det får karakter av generell reform.»

På denne bakgrunn foreslår departementet at prøveprosjektet med elektronisk levering av ligningsoppgaver fra næringsdrivende til ligningsmyndighetene får en særskilt hjemmel i ligningsloven § 4-2 ny nr 8. Departementet viser til at slik prøvehjemmel også ble vedtatt for prøveprosjektet med forenklet selvangivelse for inntektsåret 1988, jf Ot prp nr 18 (1988–89) og Innst O nr 11 (1988–89), samt for prøveprosjektet med innføring av forhåndsutfylt selvangivelse for inntektsåret 1997, jf Ot prp nr 1 (1997–98) og Innst O nr 5 (1997–98).

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1998. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 4-2.

21 Prøveordning med forhåndsutfylt selvangivelse for inntektsåret 1998

21.1 Innledning

Finansdepartementet går inn for å utvide prøveordningen med bruk av forhåndsutfylt selvangivelse. Det har for inntektsåret 1997 vært gjennomført et prøveprosjekt med bruk av forhåndsutfylt selvangivelse i fem kommuner. Departementet går inn for at det for inntektsåret 1998 gjennomføres en landsdekkende prøveordning.

Departementet antar at bestemmelsen i ligningsloven § 4-2 nr 7 gir hjemmel for landsdekkende prøvedrift. Landsdekkende prøveordning forutsetter imidlertid endring av forskrift av 16. desember 1997 nr 1311 om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse, slik at den utvides til å gjelde inntektsåret 1998 og for alle landets kommuner.

Det er et siktemål at ordningen skal gi et tilbud til flest mulig skattytere, at den skal forenkle skattytters arbeid med selvangivelsen og at den skal gi bedre informasjon til den enkelte skattyter ved at oppgaver fra oppgavegivere formidles gjennom en forhåndsutfylt selvangivelse.

21.2 Bakgrunn

Regjeringen foretok i St meld nr 35 (1986-87) en gjennomgang av personbeskatningen. I stortingsmeldingen er det gitt uttrykk for at når systemet med forenklet selvangivelse har vært i drift i noen tid og datagrunnlaget er blitt av tilstrekkelig høy kvalitet, vil en kunne vurdere på nytt spørsmålet om overgang til en forhåndsutfylling av selvangivelsen. I Innst S nr 258 (1986-87) Innstilling fra finanskomiteen om reformer i personbeskatningen, fulgte flertallet i komiteen opp synspunktene i stortingsmeldingen. Med utgangspunkt i dette ble det høsten 1995 nedsatt en arbeidsgruppe i Skattedirektoratet som skulle se på muligheten for å innføre en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse. Et notat om prøveprosjekt med forhåndsutfylt selvangivelse ble sendt på høring 19. juni 1997, med høringsfrist 4. august 1997. På bakgrunn av dette arbeidet og høringsinstansenes merknader ble det i medhold av ligningsloven § 4-2 nr 7 fastsatt forskrift om prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivel-

se for inntektsåret 1997. Prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse ble gjennomført i kommunene Andebu, Askøy, Enebakk, Skedsmo og Tønsberg. Prosjektet omfattet ca 78 000 skattytere.

21.3 Erfaringer fra prøveprosjektet

Departementet fremmet forslag om en prøveordning med forhåndsutfylt selvangivelse i forbindelse med skatteopplegget for 1998. For en nærmere oversikt over prøveordningen viser departementet til omtalen av denne i Ot prp nr 1 (1997-98) punkt 16.4.

Departementet mener at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse så langt har fungert tilfredsstillende. Departementet peker i denne sammenheng på at erfaringer fra det første prøveåret viser at innholdet av oppgaver som leveres av skattytere som bruker forhåndsutfylt selvangivelse er av bedre kvalitet enn oppgaver som leveres av skattytere etter det tradisjonelle selvangivelsessystemet. Brukerundersøkelser blant skattyterne i prøvekommunene konkluderer også med et entydig positivt bilde av ordningen. Skattyterne fremholdt at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse innebar en klar forenkling av arbeidet med å levere selvangivelse.

Teknisk sett har det bare vært noen mindre problemer og feil under prøvedriften. Departementet viser imidlertid til at disse ikke hatt betydning for den totale kvalitetsvurderingen. Det vises også til at prøvedriften er blitt gjennomført i henhold til tidsplanen.

21.4 Departementets vurderinger

Departementet satte som betingelse for å gjøre ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse permanent landsdekkende fra og med inntektsåret 1998 at prøveprosjektet for 1997 ble funnet vellykket.

Departementet går inn for at prøveprosjektet fortsetter for inntektsåret 1998. Departementet legger i denne sammenheng særlig vekt på at den endelige evalueringen av prøvedriften for inntektsåret

1997 først vil kunne gjennomføres når ligningsbehandlingen av den siste skattytergruppen er avsluttet og klagebehandlingen er gjennomført. Først etter at denne evalueringen er gjennomført vil departementet ha tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om et forslag om permanent landsdekkende ordning med forhåndsutfylt selvangivelse skal fremmes for Stortinget. Dette må ses i sammenheng med at en rekke sentrale beslutninger vedrørende ligningsbehandlingen for inntektsåret 1998 må treffes tidlig på høsten 1998 og i god tid før den endelige evalueringen for inntektsåret 1997 foreligger. Dette gjelder eksempelvis arbeidet med de ulike ligningssystemene, skjemaene og rettledningene.

Departementet vil også peke på at behovet for videre prøvevirksomhet er begrunnet i et ønske om å prøve ut ulike måter for skattyterne å rapportere sine selvangivelsesopplysninger til ligningsmyndighetene. For inntektsåret 1998 arbeides det således med å legge til rette for tilbakemelding ved hjelp av tastafon og via internett.

På grunnlag av de klare positive signaler som er mottatt fra så vel skattyterne som fra skatteetaten vedrørende prøvedriften med forhåndsutfylt selvangivelse, går departementet imidlertid inn for at prøveordningen utvides til å omfatte alle landets kommuner for inntektsåret 1998. Departementet går også, som for prøveprosjektet for inntektsåret 1997, inn for at en landsdekkende prøveordning med forhåndsutfylt selvangivelse skal være obligatorisk for de skattytere som omfattes av ordningen.

Departementet peker videre på at det er viktig at skatteetatens ressurser brukes til gjennomføring av etatens prioriterte oppgaver, herunder prøvedriften med forhåndsutfylt selvangivelse. Departementet viser til at det uansett er aktuelt å utvide prøvedriften med forhåndsutfylt selvangivelse til flere enn fem kommuner for inntektsåret 1998. Hvis ligningen i noen kommuner fortsatt skal gjennomføres med de nåværende systemer, vil det medføre at skatteetaten må bruke av sine knappe ressurser til å opprettholde ligningssystemet for forenklet selvangivelsesbehandling med egne datasystemer, selvangivelsesblanketter og rettledninger. Denne løsningen vil også gjøre det nødvendig å trykke opp et vesentlig større antall fullstendige selvangivelser enn det faktiske forbruk tilsier, i det alle skattytere som leverer forenklet selvangivelse også tilsendes

to eksemplarer av den fullstendige selvangivelsen. Det vil således være svært ressurskrevende å opprettholde tre selvstendige systemer for ligning av forskuddspliktige skattytere for samme inntektsår.

Departementet viser også til at prøvedriften i inntektsåret 1997 har vist at det på informasjonssiden er vanskelig for skattyterne å forholde seg til informasjon som omfatter samtidig bruk av ulike ligningssystemer. Eksempelvis var det mange skattytere i prøvekommunene som var usikre på om de skulle levere selvangivelse 31. januar på grunn av den fokus media mv satte på den ordinære selvangivelsesfristen.

Det er foretatt en vurdering av de ulike risiki som er knyttet til en landsdekkende prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse. Det er særlig sett på forhold som tilgjengelige ressurser, ligningsorganisasjonen, produksjonskapasitet og kvaliteten på de aktuelle grunnlagsdata. Etter departementets vurdering vil de avdekkede risiki for en vesentlig del kunne håndteres gjennom interne tiltak i ligningsetaten og er ikke av en slik art at de gir grunn til å fraråde en landsomfattende prøvedrift med forhåndsutfylt selvangivelse.

Lovhjemmel for prøvedrift av forhåndsutfylt selvangivelse ble vedtatt høsten 1997, med virkning fra og med inntektsåret 1997. Departementet legger til grunn at bestemmelsen i ligningsloven § 4–2 nr 7 gir hjemmel for prøvedrift i det ovenfor angitte omfang. Landsdekkende prøveordning forutsetter endringer av forskrift av 16. desember 1997 nr 1311 om prøvedrift ved forhåndsutfylt selvangivelse, slik at den utvides til å gjelde inntektsåret 1998 for alle landets kommuner. Skattedirektoratet har adgang til å foreta de nødvendige forskriftsendringer i henhold til departementets delegasjonsvedtak av 5. desember 1997. Departementet antar at tilbakemeldingsformer som tastafon og internett kan reguleres i prøveforskriften.

Dersom prøveprosjektet for inntektsåret 1997 og 1998 er vellykket, er departementets målsetting at en permanent ordning med forhåndsutfylt selvangivelse skal tas i bruk og være landsdekkende fra og med inntektsåret 1999. I forbindelse med permanent innføring av en ordning med forhåndsutfylt selvangivelse på landsbasis, er det nødvendig med en rekke endringer i ligningsloven. Departementet vil komme tilbake til dette.

22 Om særfradrag for store sykdomsutgifter – behandling ved ufrivillig barnløshet

Etter skatteloven § 77 nr 4 innrømmes særfradrag til skattyter som «*i inntektsåret har hatt usedvanlig store utlegg på grunn av sykdom eller annen varig svakhet*». Behandling utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen gir bare rett til særfradrag dersom tilsvarende behandling ikke kan tilbys av offentlig norsk helse- og sosialvesen og behandlingen vurderes som faglig forsvarlig.

Det har fra tid til annen dukket opp spørsmål fra skattytere om å innrømme særfradrag ved ufrivillig barnløshet for behandlingskostnader som ikke dekkes av folketrygden, for eksempel utgifter ved behandling i utlandet og eventuelle egenandeler.

Departementet har i brev av 10. mars 1987 uttalt at ufrivillig barnløshet ikke generelt kan karakteriseres som «*sykdom eller annen varig svakhet*» i relasjon til skatteloven § 77 nr 4, fordi «*tilstanden normalt ikke direkte hemmer skattyteren i den daglige livsutfoldelse*». Finansdepartementets avgrensning i ovennevnte brev er fulgt opp i Skattedirektoratets anvisning i Lignings-ABC fra og med 1988. I brev av 3. desember 1993 fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet opprettholder departementet dette standpunkt.

Det foreligger imidlertid noen få enkeltavgjørelser i motsatt retning. Riksskattenemnda har blant annet ved vedtak av 18. mars 1994 innrømmet fradrag etter skatteloven § 77 nr 4 for utgifter til behandling for ufrivillig barnløshet (i England). I dette tilfellet forelå det behandlingsmulighet i Norge, men på grunn av kapasitetsmangel kunne man ikke tilby paret behandling. I de tilfeller hvor behandling ble gitt, dekket imidlertid Folketrygden utgiftene.

Det må antas at vedtaket hadde sin begrunnelse i de konkrete omstendigheter omkring saken (blant annet kapasitetsmangel og at utgiftene normalt ble dekket av folketrygden). Riksskattenemnda uttaler at «*ufrivillig barnløshet finnes å represen-*

tere et grenseområde for anvendelse av bestemmelsen, – et grenseområde som imidlertid influeres av den alminnelige samfunnsutvikling, bedring av behandlingsmuligheter og behandlingsadgang.»

Departementets oppfatning om at utgifter til behandling ved ufrivillig barnløshet ikke gir rett til særfradrag etter skatteloven § 77 nr 4 er begrunnet med at ufrivillig barnløshet ikke generelt kan karakteriseres som «*sykdom eller annen varig svakhet*» i relasjon til skatteloven. For de tilfeller hvor folketrygden ikke dekker utgifter til behandling, er det et poeng at myndighetene allerede har tatt standpunkt til hvor langt det offentlige skal gå i å gi dekning. Ved å innrømme særfradrag for tilfeller som faller utenfor folketrygden, finner det sted en skjult og lite styrbar indirekte støtte til dekning av utgifter i tillegg til de prioriteringer som foretas gjennom offentlig dekning av utgifter.

Etter departementets vurdering bør heller ikke regelverket endres slik at det gis særfradrag for behandling ved ufrivillig barnløshet. Skattesystemet bør primært ta seg av de offentlige budsjettens inntektsside, mens støtte til ulike tiltak hovedsakelig bør skje gjennom bevilgninger på budsjettens utgiftsside. Det er et grunnleggende problem at skatereguleringene brukes for en rekke formål utenfor skattesystemet. Ved direkte bevilgning vil offentlige midler dessuten kunne fordeles mer effektivt og rettferdig enn ved indirekte støtte gjennom skattelettelse. Man bør på denne bakgrunn ikke bruke skattesystemet til ytterligere lempninger. Dersom man ønsker å støtte denne gruppen, bør overføringene i tilfelle ytes direkte og fremgå av budsjetter, i stedet for at overføringene «*skjules*» via fradrag i inntekt.

Departementet legger etter dette til grunn at det ikke skal gis særfradrag for behandling ved ufrivillig barnløshet.

23 Orientering om arbeidet med evaluering av aksjegevinstbeskatningen

23.1 Departementets omtale av arbeidet med evaluering av aksjegevinstbeskatningen i Ot prp nr 1 (1997–98)

I Ot prp nr 1 (1997–98) kap 24 Orientering om arbeidet med evaluering av gevinstbeskatningen gjennomgikk Finansdepartementet de innkomne høringsuttalelser til høringsnotat om aksjegevinstbeskatningen av 19. september 1996. Departementet foretok en foreløpig vurdering av disse og anga tiltak for oppfølging av høringen. I proposisjonens punkt 24.3 het det blant annet:

«På bakgrunn av høringsuttalelsene har Finansdepartementet lagt til grunn at en ikke bør ta stilling til om RISK-metoden skal foreslås videreført eller ikke, før mulighetene for å etablere et aksjonærregister med registrering av kostpris og maskinell gevinstberegning er nærmere utredet. En har herunder også tatt i betraktning at dersom det fortsatt skal gjelde regler om aksjegevinstbeskatning, vil det være behov for et aksjonærregister – også for det tilfelle at en skulle gå bort fra RISK-metoden. Et aksjeeierregister med tilgang til dagens kostpris vil fortsatt være av betydning utfra skattemessig behov, men vil også ha bredere samfunnspolitisk interesse. Et aksjonærregister vil således kunne tenkes benyttet til andre formål enn skatteklassifisering av aksjer.

Departementet har derfor opprettet en intern arbeidsgruppe som skal vurdere mulighetene for å etablere et aksjonærregister og fordelene ved et slikt register sett i forhold til de ressurser det vil kreve.

(...)

Arbeidsgruppens rapport skal danne grunnlag for en vurdering av mulighetene for etablering av et aksjonærregister sett i forhold til kostnadene og nytten av dette, hvilket igjen skal danne grunnlag for den endelige vurdering av om – og eventuelt i hvilken form, RISK-reglene skal foreslås videreført. Departementet gjør oppmerksom på at det er usikkerhet knyttet til omfanget av arbeidet og at de angitte tidsfrister kan bli forskjøvet. En tar sikte på at disse beslutninger bør kunne treffes i løpet av 1998 med mulig ikrafttre-

delse fra og med 1. januar 1999. Tidsfrist for avgivelse av gruppens rapport ble på denne bakgrunn fastsatt til 1. mai 1998.»

(...)

Mens arbeidet pågår, videreføres RISK-metoden.»

23.2 Arbeidsgruppens rapport om et mulig aksjonærregister

Den omtalte interne arbeidsgruppen fremla sin rapport den 2. juli 1998. Rapporten inneholder en kravspesifikasjon for hva et aksjonærregister skal inneholde, samt en løsningsbeskrivelse både for oppstart og løpende drift av et sentralt aksjonærregister. Videre er det blant annet gitt en gjennomgang av kostnader/ressursbruk og nytteeffekter ved etablering og drift av et aksjonærregister som forelå, for hver av de impliserte aktører.

Arbeidsgruppens løsningsbeskrivelse bygger på at aksjonærregisterets primære siktemål skal være å foreta maskinell beregning av inngangsverdien på aksjer på aksjonærnivå, herunder RISK-beløp pr aksje og pr aksjonær. I rapporten har en likevel angitt hvilke andre bruksområder aksjonærregisteret vil kunne ha eller tillegges.

Både kravspesifikasjonen og løsningsbeskrivelsen bygger på at aksjonærregisteret lar seg etablere uten vesentlige endringer i de gjeldende, materielle regler om aksjegevinstbeskatning, herunder RISK-reglene og FIFU-prinsippet. Behov for endringer og presiseringer av reglene som aksentueres ved etablering av et aksjonærregister, er gjennomgått.

Arbeidsgruppens kravspesifikasjon og løsningsbeskrivelse bygger ellers på at etablering av aksjonærregisteret blant annet vil kunne tilfredsstille følgende målsettinger og krav:

- Aksjonærregisteret skal omfatte alle aksje- og allmennaksjeselskaper som er undergitt RISK-reglene, både selskaper registrert i Verdipapircentralen og selskaper som ikke er det.
- Aksjonærregisteret skal bare omfatte aksjer i slike aksjeselskaper. Aksjer/andeler i NOKUS-lignede selskaper, andeler i verdipapirfond og grunnfondsbevis omfattes ikke.

- Aksjonærregisteret skal omfatte alle aksjonærer i aksjeselskaper som nevnt.
- Aksjonærregisteret skal gi selvangivelsespliktige aksjonærer oversikt over akkumulerte og omfordelte RISK-beløp som skal tilordnes de enkelte aksjer i aksjonærens beholdning over hele eiertiden. Dette gjelder også de aksjer vedkommende aksjonær har i behold pr 1. januar i oppstartåret for registeret.
- Aksjonærregisteret skal gi aksjonærer som har aksjer i behold pr 1. januar i oppstartåret for registeret, en oversikt over hvilket ervervstidspunkt som skal legges til grunn for aksje i forhold til FIFU-prinsippet.
- Aksjonærregisteret skal gi aksjonærer som har ervervet aksjer ved «opprinnelige» erverv i inntektsåret forut for oppstart og i senere år, oversikt også over de øvrige elementer enn RISK-beløp som inngår i den skattemessige inngangsverdi på vedkommendes aksjer over eierperioden.
- Aksjonærregisteret skal innebære færrest mulige nye rapportplikter for aksjonærene.
- Aksjonærregisteret skal kunne inngå i et system med forhåndsutfylt selvangivelse (PSA).
- Aksjonærregisteret skal gi likningskontorene løpende tilgang til alle registrerte opplysninger til bruk for ligning og kontroll av ligning.
- Aksjonærregisteret skal være fullstendig og konsistent og gi grunnlag for å sammenholde opplysninger på aksjonærnivå med opplysninger på selskapsnivå.

Arbeidsgruppens løsningsforslag for datainnhenting til aksjonærregisteret bygger på at datainnhenting må skje i 2 faser. I fase 1 forutsettes det at aksjeselskapene selv og Verdipapirsentralen på vegne av selskaper registrert der, skal rapportere henholdsvis til selskapenes respektive likningskontorer og til Skattedirektoratet som registrerer opplysningene i aksjonærregisteret. I fase 1 forutsettes det videre at RISK-beløp, justeringsfaktorer mv rapporteres fra Skattedirektoratets RISK-register direkte til aksjonærregisteret.

På basis av opplysninger innhentet i fase 1 forutsettes det at aksjonærregisteret skal sende ut årlige oppgaver til samtlige registrerte aksjonærer; en beholdningsoppgave og en forhåndsutfylt realisasjonsoppgave. Oppgavene forutsettes sendt ut i god tid før utløp av aksjonærenes selvangivelsesfrister. På basis av disse oppgaver forutsettes det at de selvangivelsespliktige aksjonærene skal rapportere opplysninger om de skattemessige relevante forhold vedrørende sin aksjeholdning (fase 2 i datainnhenting). Aksjonærenes oppgaver sendes til

deres respektive likningskontorer og som en del av selvangivelsen. Aksjonærenes likningskontorer forutsettes å registrere opplysningene elektronisk i aksjonærregisteret.

Arbeidsgruppens rapport angir hvilke opplysninger som skal rapporteres fra de ulike rapportører, samt hvilke sanksjoner og tidsfrister som bør gjelde for innrapporteringen, registreringen i aksjonærregisteret og utsendelse av data fra registeret til aksjonærene og selskapene.

Selskapenes rapporter (også fra selskaper registrert i Verdipapirsentralen) om årlige RISK-beløp, justeringsfaktor og justeringstidspunkt i faktorjusteringstilfeller, forutsettes registrert som ligningsmessig fastsatte størrelser. Øvrige opplysninger i aksjonærregisteret forutsettes registrert som henholdsvis kontrollopplysninger og selvangivelsespåstander.

Arbeidsgruppens løsningsbeskrivelse forutsetter at likningskontorene og Skattedirektoratet vil ha de egentlige registratorfunksjoner i forhold til aksjonærregisteret. Arbeidsgruppen har vurdert hvilket organ som bør ha det operative driftsansvar for det sentrale aksjonærregister (registerførerfunksjonen) og har kommet til at valget av registerfører bør stå mellom Skattedirektoratet og Verdipapirsentralen. Arbeidsgruppen har imidlertid ikke funnet tilstrekkelig grunnlag for å anbefale om Verdipapirsentralen eller Skattedirektoratet bør inneha denne funksjon.

23.3 Om det videre arbeid med evaluering av aksjegevinstbeskatningen

Arbeidsgrupperapporten gir uttrykk for at det antas mulig å etablere et aksjonærregister som hovedsakelig kan baseres på dagens regler om aksjegevinstbeskatning og som blant annet kan avhjelpe flere av de problemer aksjonærene, selskapene og ligningsmyndighetene har ved praktisering av RISK-reglene i dag. Finansdepartementet finner på denne bakgrunn at en vil arbeide videre med å utrede et mulig aksjonærregister og vil i løpet av høsten 1998 ta stilling til hvordan arbeidsgrupperapporten skal følges opp.

En tar deretter sikte på å få frem en snarlig og endelig avklaring på om – og eventuelt på hvilke nærmere angitte forutsetninger og innen hvilke tidsrammer, en realisering av et aksjonærregister skal gjennomføres. En forutsetning for et eventuelt arbeid mot realisering av et aksjonærregister, må være at personvern hensyn vil bli ivaretatt gjennom regulering av tilgang til registeret.

Et eventuelt vedtak om å videreføre arbeidet med et aksjonærregister som tar hensyn til RISK-reglene, vil forutsette at det også tas stilling til om – og eventuelt i hvilken form, RISK-reglene skal videreføres. Departementet vil således vurdere disse spørsmålene i sammenheng. Det vises i den forbindelse til høringsinstansenes uttalelser til høringsnotatet om aksjegevinstbeskatningen av 19. september 1996 inntatt i Ot prp nr 1 (1997–98) 24.2.3.7 og 23.4.

I påvente av avklaring som nevnt, vil departementet ikke utelukke at det bør utredes og frem-

mes forslag om presiseringer av de mer tekniske sider av RISK-reglene. Det vil dreie seg om avklaring av spørsmål som bør foretas også på kort sikt og til dels også uavhengig av om RISK-reglene videreføres. Særlig er det aktuelt å avklare og presisere reglene for å fastsette tidspunkt og faktorer i de ulike faktorjusteringstilfeller, det vil si fra hvilket tidspunkt og hvordan tidligere aksjers inngangsverdi (herunder RISK-verdier) skal omfordeles på et nytt antall aksjer ved fondsemisjon med økning av antall aksjer, aksjesplitt, aksjespleis og skattefri fusjon og fisjon.

24 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst S nr 41 (1995–96) 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 framlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven m.v. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot prp nr 1 (1996–97) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige framleggelsler også må ta med årstall for de siste endringer av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf Innst O nr 13 (1996–97).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser 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 1997.

Finans- og tolldepartementet

tilrår:

- At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om
- lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr 2 om betaling av innkreving av skatt (skattebetalingsloven)
 - lov om endringer i lov av 9. juni 1961 nr 16 om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8
 - lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
 - lov om overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsikkatt til kommunane (eideomsikkattelova)
 - lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv
 - lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsikkatteloven).
 - lov om endringer i lov av 18. juni 1993 nr 109 om autorisasjon av regnskapsførere
 - lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr 19 om folketrygd (folketrygdloven)

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 av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov av 21. november 1952 nr 2 om betaling av innkreving av skatt (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov av 9. juni 1961 nr 16 om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8)
- lov om overgangsregel til av lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)
- lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv
- lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven)
- lov om endringer i lov av 18. juni 1993 nr 109 om autorisasjon av regnskapsførere
- lov om endring i lov av 28. februar 1997 nr 19 om folketrygd (folketrygdloven)

i samsvar med et framlagt forslag.

Tilråding fra Finans- og tolldepartementet ligger ved.

Forslag

til lov om endringer i lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 51 A-2 nr 1 ny bokstav d skal lyde:

Aksjer eller andeler i poolsamarbeid, som kun eier eiendeler som nevnt under c, og som tilfredsstiller vilkårene i § 51 A-3 og A-4. Som poolsamarbeid skal anses samarbeidsformer hvor to eller flere selskaper inngår avtale om felles drift av fartøy som nevnt i a eller b, og hvor samarbeidet utgjør et selskap etter selskapsloven eller aksjeloven.

De nåværende bokstaver d til f blir bokstavene e til g.

Bokstav e skal lyde:

Andel i deltakerlignet selskap m.v. som nevnt i selskapsskatteloven § 6-1, som kun eier eiendeler som nevnt under a-d, og hvor inntekten fastsettes etter § 51 A-6.

Bokstav f skal lyde:

Aksjer i selskap som nevnt i selskapsskatteloven § 7-1, som kun eier eiendeler som nevnt under a-d, og hvor inntekten fastsettes etter § 51 A-6.

Bokstav g skal lyde:

Aksjer i selskap som nevnt i § 51 A-1, som kun eier eiendeler som nevnt under a-f og aksjer i selskap som nevnt i denne bokstav.

§ 51 A-2 nr 2 første punktum skal lyde:

Eierandel i selskap som nevnt i nr 1 e-g må være minst 3 pst. gjennom hele inntektsåret.

§ 51 A-2 nr 3 skal lyde:

Aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet og selskap som nevnt i nr 1 g må eie fartøy som nevnt i nr 1 a eller b eller andel eller aksje i selskap som nevnt i nr 1 e-g. Selskap som nevnt i nr 1 e-f må eie fartøy som nevnt i nr 1 a eller b.

§ 51 A-2 nr 4 første punktum skal lyde:

Realiserer aksjeselskapet, allmennaksjeselskapet eller selskapet som nevnt i nr 1 g eiendel slik at kra-

vet i nr 3 ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i nr 1 a eller b eller andel eller aksje i selskap som nevnt i nr 1 e-g anskaffes senest ett år etter realisasjonen.

§ 51 A-2 nr 5 første punktum skal lyde:

Realiserer selskap som nevnt i nr 1 e-f eiendel slik at kravet i nr 3 ikke er oppfylt, må nytt fartøy som nevnt i nr 1 a eller b anskaffes, eller bindende kontrakt om bygging av slikt fartøy inngås senest ett år etter realisasjonen.

§ 51 A-2 nr 6 første punktum skal lyde:

Etter anskaffelse som nevnt i nr 4, må selskapet eie fartøy som nevnt i nr 1 a eller b eller andel eller aksje i selskap som nevnt i nr 1 e-g i minst 2 år.

§ 51 A-6 nr 2 tredje punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke gevinst eller tap som følge av kurssvingninger på valuta eller realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 51 A-2 nr 1 d-g.

II

§ 19 bokstav d skal lyde:

Formue i vannkraftanlegg som ble prosentlignet før 1. januar 1997 eller som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henholdt til reglene om stedbundet beskatning, skal fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftverkskommuner i samme forhold som formuen blir fordelt etter bestemmelsene i bokstav b og c ved ligningen for inntektsåret 1996.

§ 19 bokstav f skal lyde:

I vannkraftanlegg som ble prosentlignet frem til 1. januar 1997 eller som ble tilordnet skattegrunnlag i 1996 i henholdt til reglene om stedbundet beskatning, fordeles naturressursskatt etter § 19 A-2 mellom berettigede kommuner i forhold til fordelingen av formuen i vannkraftanlegget, jf § 19 d. I vannkraftanlegg som ble regnskaplignet frem til 1. januar 1997 men som ikke ble tilordnet skattegrunnlag i 1996, fordeles naturressursskatt etter § 19 A-2 mellom berettigede kommuner i forhold til fordelingen av formuen i vannkraftanlegget etter reglene i skatteloven § 19 bokstav a til c. Naturressursskatt etter § 19 A-3 fordeles mellom berettigede fylkeskommuner i for-

hold til skattemessige formuesverdier i hver fylkeskommune.

§ 37 bokstav a tredje ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Ved takseringen kapitaliseres brutto salgsinntekter fastsatt etter bestemmelsene i fjerde ledd, fratrukket driftsutgifter som nevnt i § 19 A-4 nr 3 bokstav a og b og *pliktig skatt på grunnrenteinntekt for kraftverket i inntektsåret. Deretter fratrekkes nåverdien av fremtidige utgifter til utskifting av driftsmidler.*

III

§ 19 A-2 nr 3 skal lyde:

Naturressursskatt til kommunen beregnes etter en sats på 1,1 øre pr. kilowatttime.

§ 42 tredje ledd bokstav f skal lyde:

Kontantstøtte etter lov av 26. juni 1998 nr 41 om kontantstøtte til småbarnsforeldre (kontantstøtteloven).

§ 44 første ledd bokstav g nr 2 siste punktum skal lyde:

Departementet kan gi regler til nærmere gjennomføring av bestemmelsene i dette avsnittet, *herunder regler om fradrag for merutgifter for personer bosatt innen EØS-området.*

§ 72 annet ledd oppheves.

IV

§ 42 første ledd nytt siste punktum skal lyde:

Ytelse i form av utdanning i arbeidsforhold er skattefri etter nærmere regler gitt av departementet.

§ 42 trettende ledd skal lyde:

Fordel vunnet ved erverv av, og ved senere innløsning eller salg av rett til erverv eller salg av aksje eller grunnfondsbevis i arbeidsforhold, regnes som fordel vunnet ved arbeid etter første ledd. Som slik rett anses både rett til erverv av eksisterende aksje eller grunnfondsbevis og rett til å tegne aksje eller grunnfondsbevis ved en senere emisjon. Dette gjelder også dersom retten er knyttet til fordring eller verdipapir. Ved ervervet av slik rett settes fordelen til dens verdi ved ervervet, fratrukket den skattepliktiges kostpris for retten. Ved innløsning av retten settes fordelen til den del av differansen mellom aksjens eller grunnfondsbevisets markedsverdi og innløsningsprisen, som overstiger den skattepliktiges kostpris for retten og skattlagt fordel etter fjer-

de punktum ved ervervet av retten. Ved salg av retten settes fordelen til den del av differansen mellom salgssum og kostpris som overstiger skattlagt fordel etter fjerde punktum ved ervervet av retten. Overføring av slik rett til nærstående regnes ikke som salg etter dette ledd. Som nærstående regnes i alle tilfelle personer den skattepliktige er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, samt første og andre sidelinje. Innløsning fra den nærstående, eller salg fra den nærstående til annen ikke nærstående, regnes som innløsning eller salg fra den skattepliktige. I forskrift kan departementet fastsette bindende regler om verdsettelse av rettens verdi ved utstedelsen, *om fritak for beskatning ved ervervet for fordel under et gitt beløp og vilkår for et slikt fritak*, samt øvrige regler til gjennomføring av beskatning etter dette ledd.

§ 44 første ledd bokstav g nr 1 annet ledd første punktum skal lyde:

Frdrag etter første ledd skal minst settes til et beløp som svarer til 21 pst av lønnen.

§ 44 syttende ledd nr 1 skal lyde:

Med sjømann skal forstås person som har som hovedbeskjeftigelse arbeid om bord på skip i *fart* og arbeidet utgjør til sammen minst 130 dager i samme inntektsår. Det kan ikke kreves fradrag for arbeid om bord på ferger eller passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner når rutens distanse mellom første og siste anløpssted er under 300 nautiske mil.

§ 44 første ledd bokstav g nr 2 femte punktum skal lyde:

Frdrag for reise gis etter reglene i nr 4.

§ 44 første ledd bokstav g nr 4 skal lyde:

Det innrømmes fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted *etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Frdraget begrenses til det beløp som overstiger kr 7 000.*

Skatteloven § 45 åttende ledd bokstav a skal lyde:

På de vilkår som er nevnt i bokstav b kan gevinst ved realisasjon av formuesobjekt kreves fritatt for inntektsskatt når det er gått tapt ved brann eller annen ulykke, er blitt ekspropriert eller solgt til erverver som kunne kreve det ekspropriert, eller innløses etter lovverket for festet tomt. Likestilt med ekspropriasjon er odelsløsning og makeskifte i tilfelle hvor erververen kunne krevd eiendommen avstått ved ekspropriasjon.

Bokstav b skal lyde:

Gevinst ved realisasjon som nevnt i bokstav a kan kreves fritatt for inntektsskatt så langt skattyteren bruker vederlaget til å erverve nytt objekt av samme art. Ved innløsning av festet tomt kan det reinvesteres i annen tomt som bortfestes, eller i areal til bruk i den næring som den innløste tomten har vært knyttet til. Likeledes kan det reinvesteres i areal til bruk i binæring til den næring som den innløste tomten har vært knyttet til. Departementet kan i forskrift bestemme hva som skal anses som binæring etter forrige punktum. Nytt formuesobjekt må være ervervet, eller bindende avtale om erverv må være inngått, innen utgangen av året etter realisasjonsåret. Gevinsten må nedskrives på det nye objektet uten fradrag ved inntektslikningen.

§ 51 A-6 nr 2 skal lyde:

Renteinntekter, gevinster ved realisasjon av aksjer, gevinster som følge av kurssvingninger på valuta og andre finansielle inntekter er skattepliktige. Tilsvarende utgifter og tap er fradragsberettiget. Dette gjelder likevel ikke gevinst eller tap ved realisasjon av aksje eller andel som nevnt i § 51 A-2 nr 1 d-g. Det gis kun fradrag for en andel av selskapets faktiske

renteutgifter tilsvarende forholdet mellom selskapets balanseførte finanskapital og totalkapital. Ved beregning av rentefradraget skal eiendelenes verdi fastsettes til gjennomsnittet av verdien ved inntektsårets begynnelse og verdien ved inntektsårets avslutning. Underskudd fastsatt etter denne bestemmelse kommer ikke til fradrag i inntekt fastsatt etter nr 4, men kan fremføres mot senere inntekt fastsatt etter denne bestemmelse etter reglene i § 53.

§ 51 A-6 nr 6 første punktum skal lyde:

Det fastsettes et minste gjeldsrentefradrag tilsvarende 50 pst av selskapets totale balanseførte kapital multiplisert med en normrente.

V

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1996. Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1997. Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1998. Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Forslag

til lov om endringer i lov av 21 november 1952 nr 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven)

I lov av 21 november 1952 nr 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

I

Kongen endres til *departementet* i følgende bestemmelser:

§ 5 nr 2 første og annet punktum, § 12 nr 1 fjerde ledd, § 12 nr 2 første punktum, § 12 nr 5 annet punktum, § 13 nr 1 tredje punktum, § 23 nr 2 første punktum, § 27 nr 7 første punktum, § 27 nr 9, § 31 nr 1 første punktum, § 36 første ledd, § 48 nr 8.

§ 11 nr 4 første ledd annet punktum skal lyde:

Beløpene holdes innsatt på særskilt *bankkonto* (skattetrekkkonto).

§ 11 nr 4 annet ledd tredje og fjerde punktum skal lyde:

Uten skatteoppkreverens samtykke kan kontohaver ikke disponere over skattetrekkkontoen på annen måte enn ved overføring til skatteoppkreveren eller ved å overføre midlene til tilsvarende konto i annen bank. Eventuell renteavkastning på slik *bankkonto* tilfaller den som foretar trekket (kontohaver).

§ 12 nr 3 skal lyde:

Innbetaling av oppgjør for forskottstrekk kan foretas til skatteoppkreverens *kontor* eller til bank. *Departementet* fastsetter nærmere regler om innbetalingsordningen, om myndigheten til å råde over innbetalte midler og om plikt for skatteoppkrever og banker til å overføre mottatte beløp til *kommunens særskilte konto for skatt i Postbanken BA* m.v.

§ 12 nr 4 første ledd første punktum skal lyde:

Departementet fastsetter særregler om oppgjør for forskottstrekk i lott eller part som nevnt i § 5 nr 1 d og om til hvilken offentlig myndighet oppgjøret skal innbetales.

§ 12 nr 4 annet ledd skal lyde:

De beløp som blir holdt tilbake i salgsoppgjør som nevnt, skal godskrives arbeidsgiveren (oppgjørsmottakeren) etter nærmere regler som blir gitt av *Departementet*. *Departementet* fastsetter også regler om til hvilken offentlig myndighet godskrevne beløp skal innbetales, og om avregningen av beløpene i oppgjøret fra arbeidsgiveren (oppgjørsmottakeren) for forskottstrekk. Bestemmelsene i § 11 nr 4 og denne paragraf nr 2 og 3 kan gis tilsvarende anvendelse. *Departementet* kan gi regler om frigiving av forskottstrekk i salgsoppgjør for fiske og fangst når det samlede utbytte ligger under visse minstegrenser.

§ 31 nr 2 skal lyde:

Skattepliktig som får tilbakebetalt skatt etter § 24, § 25, § 30 nr 2 eller § 39, jfr § 40, har krav på rentegodtgjørelse etter regler som fastsettes av *departementet*.

§ 32 nr 5 skal lyde:

Den skattepliktige kan kreve at skatteoppkreveren gjennomfører motregningen når betingelsene etter nr 2 og 3 foreligger, jfr dog begrensningene i kommuneloven § 53.

§ 33 nr 1 tredje punktum skal lyde:

Departementet kan gi nærmere regler om at trekk kan foretas også i andre ytelser.

§ 33 nr 8 blir ny nr 6 og skal lyde:

Departementet fastsetter nærmere regler om gjenomføring av trekk etter denne paragraf.

§ 42 nr 4 første punktum oppheves.

§ 42 nr 4 annet punktum blir ny § 42 nr 4 og skal lyde:

Departementet kan fastsette regler om utgiftsføring av skattebeløp som ikke lar seg inndrive.

§ 46 nr 1 annet punktum skal lyde:

Departementet gir nærmere regler om meldeplikten.

§ 47 nr 4 første punktum skal lyde:

Departementet treffer bestemmelse om kontroll med omsetningsorganisasjoner, fiskekjøpere m.v. som blir pålagt å foreta trekk som nevnt i § 12 nr 4.

§ 48 nr 7 skal lyde:

Av skatt som pliktes betalt etter ny likning som nevnt i nr 6, svares renter fra forfallstiden for den opprinnelige skatt etter regler som fastsettes av *departementet*, jfr § 31 nr 1.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov av 9. juni 1961 nr 16 om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8

I lov av 9. juni 1961 nr 16 om tillegg til lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr 8 gjøres følgende endringer:

I

Avsnitt I § 2 første ledd annet punktum skal lyde: *Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom selskaper som nevnt selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller*

sammenslutning som nevnt i selskapsskatteloven § 1-1 nr 1 er morselskap.

Nåværende andre og tredje punktum blir tredje og fjerde punktum.

Avsnitt II første ledd første punktum skal lyde:

Departementet kan samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer skal være fritatt

for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skal skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak, når avhendelsen er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1998.

Forslag til lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om merverdiavgift

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

I

§ 29 tredje ledd skal lyde:

Oppgaven skal være undertegnet av den avgiftspliktige eller av den som kan forplikte ham og inneholde erklæring om at oppgaven stemmer med *registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger* og de faktiske forhold.

§ 32 første ledd skal lyde:

Beløp som nevnt i § 29 medtas i oppgaven for den termin de er *registrert i regnskapssystemet etter regnskapsbestemmelsene som følger av lov om årsregnskap mv (regnskapsloven) med mindre annet bestemmes av departementet.*

§ 32 første ledd annet punktum oppheves.

§ 32 annet ledd oppheves.

§ 42 annet ledd skal lyde:

Bestemmelsene om *oppbevaringspliktig regnskapsmateriale* etter regnskapsloven gjelder for avgiftspliktige som nevnt i første ledd, når disse ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven.

§ 43 skal lyde:

Registreringspliktig næringsdrivende anses avgiftspliktig for sin omsetning i den utstrekning det ikke ved registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger foretatt i samsvar med regnskapsregelverket, ved annet regnskapsmateriale eller på annen måte som avgiftsmyndighetene godkjenner, godtgjør at det ikke skal betales avgift av omsetningen.

§ 44 første ledd første punktum foreslås opphevet.

§ 44 første ledd annet punktum blir nytt første punktum og skal lyde:

Salgsdokument som angir vederlaget uten avgift og selve avgiftsbeløpet kan ikke utstedes før ved levering av varer og tjenester med mindre annet bestemmes av departementet.

§ 44 annet ledd første punktum foreslås opphevet.

§ 45 skal lyde:

Departementet kan gi forskrifter om plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, herunder om innhold av salgsdokumenter for den som er pliktig å sende oppgave over omsetning mv etter denne lov for så vidt gjelder de beløp som skal medtas på oppgaven.

§ 46 tredje ledd skal lyde:

Andre næringsdrivende enn de som er nevnt i første ledd skal når avgiftsmyndighetene forlanger det, sende gjenpart av *årsregnskap og årsberetning* og gi de opplysninger om virksomheten som kreves.

§ 48 tredje ledd skal lyde:

Den som undersøkelsen skjer hos, skal yte den bistand som er nødvendig for gjennomføringen av kontrollen og plikter herunder å forevise dokumenter, *registrerte regnskapsopplysninger og regnskapsmateriale* som kan ha betydning for undersøkelsen.

§ 53 skal lyde:

Den som har oppgave- eller opplysningsplikt etter bestemmelsene i dette kapittel, skal innrette *sin registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger* eller gjøre notater slik at opplysning kan gis.

§ 54 annet ledd skal lyde:

Selv om oppgave er innkommet i rett tid og i fore- skreven form, kan utgående avgift forhøyes på sam- me måte for inntil de 3 siste terminer når *registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger* mv ikke på forlangende er lagt fram, utlevert eller sendt inn.

§ 54 tredje ledd første punktum skal lyde:

Har avgiftsmyndighetene gitt pålegg om å innrette *registreringen og dokumentasjonen av regnskapsopp- lysningene* i samsvar med gjeldende regnskapslov- givning og pålegget ikke er etterkommet innen den

fastsatte frist, kan utgående avgift for vedkommen- de termin forhøyes i samsvar med bestemmelsen i første ledd første og annet punktum.

Kapittel XI skal lyde:

Regnskaps- og *dokumentasjonsregler*

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 1999.

Forslag

til lov om overgangsregel til lov av 6. juni 1975 nr 29 om eideomsskatt til kommunane (eideomsskattelova)

I

Overgangsregel til eideomsskattelova § 8 skal ly- de:

Når et kraftanlegg ligger i flere kommuner, skal skat- tegrunlaget i kraftanlegget fordeles mellom kommu- nene i samme forhold som ved utskrivningen av eien- domsskatten for 1998.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Forslag

til lov om endringer i lov av 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv

I lov av 13. juni 1975 nr 35 om skattlegging av un- dersjøiske petroleumsforekomster mv gjøres føl- gende endringer:

I

§ 5 a første til tredje ledd skal lyde:

For selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet skattepliktig til Norge etter petroleums- skatteloven § 5, skal *aksjeloven § 8-1 og allmenn- aksjeloven § 8-1* ha tilsvarende anvendelse for så vidt gjelder den virksomhet som er skattepliktig til Norge.

Selskap som nevnt kan ikke overføre overskudd fra virksomheten i Norge før det tidspunkt et norsk

aksjeselskap *eller allmennaksjeselskap* tidligst kan utdele utbytte.

For selskap som nevnt skal skattepliktig inntekt settes til det den ville ha utgjort om virksomheten i Norge var drevet av norsk aksjeselskap *eller all- mennaksjeselskap*. Dette gjelder ikke dersom sel- skapet har fulgt bestemmelsene i første og annet ledd.

II

Endringane under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Forslag

til lov om endringer i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning gjøres følgende endringer:

I

§ 4-2 ny nr 8 skal lyde:

Departementet kan bestemme at næringsdrivende kan levere ligningsoppgaver til ligningsmyndighetene elektronisk, og kan fastsette nærmere vilkår for overleveringen. Som ligningsoppgaver etter denne bestemmelse menes opplysninger som skal gis etter §§ 4-3, 4-4 og 4-9. Departementet kan også fastsette skjema og gi bestemmelser om underskrift ved elektronisk overlevering (herunder bruk av digital signatur), bruk av nettverksleverandør, i hvilken form elektroniske oppgaver skal gis, godkjenning av programvare, samt vilkår for å avvise mangelfulle oppgaver. For øvrig gjelder ligningsloven tilsvarende.

II

§ 5-1 nr 1 skal lyde:

Foretak som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, og som ikke har regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd, skal føre regnskap over slik næringsvirksomhet

- a. når det dyrkede areal som brukes i den enkelte kommune er på minst 200 dekar,
- b. når det dyrkes frilandsgrovnnsaker - unntatt nepe, kålrot, gulrot og hodekål - eller blomster, frukt og bær, eller drives planteskole for tiltrekking av frukt- og prydbusker og stauder på til sammen minst 10 dekar,

- c. når det dyrkes vekster under glass på minst 300 kvadratmeter,
- d. når det holdes minst 300 verpehøns, 30 griser over 3 måneder eller drives spesialdrift med kyllingsalg, eller
- e. når skattyterens skog i en eller flere kommuner har en årlig nyttbar tilvekst på i alt minst 50 kubikkmeter.

§ 5-1 nr 2 skal lyde:

Foretak som uten å være regnskapspliktig etter nr 1 eller etter regnskapsloven § 1-2 første ledd, og som utelukkende driver jordbruk, gartneri eller skogbruk, skal føre noteringer over slik næringsvirksomhet

- a. når det dyrkede areal som brukes i den enkelte kommune er på minst 50 dekar,
- b. når det dyrkes hage- og gartneriprodukter av vesentlig betydning for salg,
- c. når det holdes minst 100 verpehøns, 10 griser over 3 måneder, eller det drives med kyllingsalg av vesentlig betydning, eller
- d. når skattyterens skog i en eller flere kommuner har en årlig nyttbar tilvekst på i alt minst 50 kubikkmeter.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1998. Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Forslag

til lov om endringer i lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapskatteloven)

I lov av 20. juli 1991 nr 65 om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapskatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 1-2 fjerde og femte punktum skal lyde:
Annet selskap og sammenslutning, herunder sparebank, gjensidig forsikringselskap og samvirkeforetak betaler formuesskatt til staten etter reglene i skatteloven. Det samme gjelder etterskuddspliktig upersonlig skattyter som ikke omfattes av § 1-1.

II

§ 1-6 nr 7 annet punktum skal lyde:
Når slike selskaper anvender *den del av overkursfondet som kommer fra oppskrivningsfond* til fondsemisjon, skal selskapet inntektsføre beløpet i det året omdisponeringen foretas.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1998.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Forslag

til lov om endringer i lov av 18. juni 1993 nr 109 om autorisasjon av regnskapsførere

I

I lov av 18. juni 1993 nr 109 om autorisasjon av regnskapsførere gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd første punktum skal lyde:
Enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, skal være autorisert av *Kredittilsynet* i samsvarende med denne lov.

§ 1 første ledd annet punktum oppheves.

§ 1 annet ledd skal lyde:
Kredittilsynet kan ved forskrift eller enkeltvedtak gjøre unntak fra autorisasjonsplikten og i tvilstilfelle bestemme om loven skal gjelde.

§ 3 annet ledd første punktum skal lyde:
Kredittilsynet kan kreve at regnskapsfører legger fram oppdragsavtaler for samtlige regnskapsføroppdrag.

§ 4 skal lyde:

Vilkår for autorisasjon

Person som søker opptak i registeret over autoriserte regnskapsførere etter § 12 skal

1. være bosatt i en EØS-stat,
2. ha fast kontorsted i Norge,
3. være økonomisk vederheftig,
4. ikke være umyndiggjort,
5. ha gjennomført utdanning i henhold til forskrift som gis av *Kredittilsynet*
6. i løpet av de siste 5 år ha regnskapspraksis tilsvarende minst 2 årsverk her i landet.

Kredittilsynet kan gi dispensasjon fra bopelskravet i første ledd nr 1.

§ 5 første ledd første punktum skal lyde:

Kredittilsynet foretar autorisasjon ved registrering i register over regnskapsførere, regnskapsførerselskaper og regnskapslag, jf § 12.

§ 5 annet ledd annet punktum skal lyde:

For fortsatt autorisasjon kreves yrkesutøvelse og faglig oppdatering etter forskrift som gis av *Kredittilsynet*.

§ 6 første ledd nr 3 og 4 skal lyde:

3. *ikke lenger er bosatt i en EØS-stat,*
4. *ikke lenger har fast kontorsted i Norge.*

§ 6 annet ledd skal lyde:

Kredittilsynet kan i særlige tilfeller dispensere fra bestemmelsene i første ledd *nr 1,3 og 4*. Slik dispensasjon kan bare gis for bestemt tid.

§ 7 første ledd nr 2 skal lyde:

2. har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til *Kredittilsynet* eller unnlater å avgi forklaring til *Kredittilsynet* etter § 8,

§ 7 annet ledd skal lyde:

Dersom det i tilfelle som nevnt i første ledd nr 2 og 3 foreligger særlige omstendigheter, kan *Kredittilsynet* unnlate å tilbakekalle autorisasjonen, og i stedet gi skriftlig advarsel. *Kredittilsynet* kan omgjøre tilbakekalling av autorisasjon etter søknad.

§ 8 skal lyde:

Forklaringsplikt

Når *Kredittilsynet* finner grunn til det skal autorisert regnskapsfører avgi forklaring om utføring av egne oppdrag og egne forhold av betydning for utøvelsen av yrket som regnskapsfører. *Kredittilsynet* kan forlange at forklaringen gis skriftlig.

Kredittilsynet kan sette tidsfrist for forklaring som nevnt i første ledd. Fristen skal gi regnskapsføreren en rimelig avpasset tid for å sette opp forklaringen og kan ikke være kortere enn 14 dager. Er det skjellig grunn til å anta at en regnskapsfører grovt har misligholdt sine plikter til skade for oppdragsgiver, kan likevel forklaring kreves uten opphold.

§ 12 første ledd første punktum skal lyde:

Kredittilsynet fører register over autoriserte regnskapsførere, regnskapsførerselskaper og regnskapslag som nevnt i denne lov §§ 1 og 11.

§ 12 annet ledd skal lyde:

Kredittilsynet skal også føre register over regnskapsførere som gir melding om fortsatt virksomhet etter overgangsreglene i § 16 annet ledd.

§ 13 første ledd og annet ledd annet punktum oppheves.

Overskriften til § 13 skal lyde:

Tilsyn

§ 14 skal lyde:

Kredittilsynet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av denne lov.

§ 16 annet og tredje ledd skal lyde:

Regnskapsfører som på tidspunktet for denne lovs ikrafttredelse i næring driver virksomhet med regnskapsføring for andre, men som ikke tilfredsstiller de krav som nevnt i første ledd, kan likevel fortsette virksomheten som regnskapsfører i 6 år regnet fra lovens ikrafttredelse. *§ 1 tredje ledd gjelder ikke.*

Regnskapsfører som nevnt i annet ledd kan i perioden på 6 år fra denne lovs ikrafttredelse autoriseres uten å tilfredsstille kravene i § 4 nr 4, dersom tilstrekkelige kvalifikasjoner dokumenteres i samsvarende med forskrift med hjemmel i denne lov.

II

Endringene under I trer i kraft med virkning fra 1. januar 1999

Forslag

til lov om endring av lov av 28. februar 1997 nr 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov av 28. februar 1997 nr 19 om lov om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endring:

enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 21400 kroner.

I

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 21400 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 1999.

Vedlegg 1

Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov av 18. august 1911 nr 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

§ 16 tiende ledd

Krav om fordeling som nevnt i foregående ledd må fremsettes innen utløpet av den frist som gjelder for innlevering av selvangivelse, jf. ligningsloven § 4–7. Dette gjelder dog ikke ved separasjon, skilsmisse og dødsfall. I den utstrekning det ikke i tidligere selvangivelse foreligger opplysninger som kan legges til grunn ved fordelingen, må det fremlegges oppgave over hvilke formues- og inntektsposter som gjelder den enkelte ektefelle. Dersom ligningssjefen ikke finner oppgaven tilfredsstillende, kan han avvise kravet om fordeling. Etterat utleggingen av skattelisten er kunngjort, kan fordeling bare kreves når den ubetalte del av den under ett utlignede skatt for vedkommende inntektsår utgjør minst kr. 300. Kravet om fordeling skal i sistnevnte tilfelle rettes til kommunekassereren. Denne oversender henvendelsen til ligningssjefen, som foretar fordelingen av ilignet skatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1961.)

§ 20 tredje ledd

Ved beskatning til kommunen av rederiselskap blir formuen og inntekten å skattlegges hos selskapet i de distrikter hvor selskapets aksjonærer eller parthavere bor, således at bostedsdistriktene får så stor andel av selskapets formue og inntekt til beskatning som motsvarer de innen distriktet den 1. januar i ligningsåret bosatte aksjonærers eller parthaveres andel av selskapsformuen og selskapsinntekten. Var selskapet oppløst tidligere, legges i stedet til grunn den dag da fordelingen av midlene til aksjonærene (parthaverne) i anledning av oppløsningen påbegyntes. Den andel i selskapsformuen og selskapsinntekten som faller på aksjer eller parter, tilhørende personer bosatt i utlandet og de distrikt-sandeler av formuen og inntekten som – etter den endelige fordeling – ikke vil betinge så stor skatt som kr. 100, skattlegges under ett i det distrikt hvor kontoret er eller bestyrelsen foregår. Ved utskrivningen av formues- og inntektsskatt til staten skattlegges hele formuen og inntekten i det distrikt

hvor selskapet har sitt kontor eller bestyrelsen foregår.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1984).

§ 20 femte ledd

Når aksjer (parter) i rederiselskap (herunder også utenlandsk) eies av et annet selskap, som har til formål å eie og forvalte eller for egen regning omsette sådanne aksjer (parter), behandles aksjene (partene) som tilhørende de enkelte medlemmer av dette selskap med den på hver fallende andel. Hvis skatten av den andel av rederiselskapets formue og inntekt som etter dette ledds første punktum skal skattlegges i et distrikt, ikke vil utgjøre minst kr. 300, skal dog vedkommende andel av rederiselskapets formue og inntekt skattlegges i det aksjeeiende selskaps ligningsdistrikt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1942).

§ 20 syvende ledd

Ved skattlegging til kommunene av andelsmeierier blir formue som er nedlagt i meieridriften, og inntekt som vinnes av meieriets virksomhet, å fordele til beskatning mellom de kommuner der melkeleverandørenes jordbruk ligger. Fordelingen skjer i forhold til den melkemengde som er mottatt fra leverandørene i de enkelte kommuner. De kommuneandeler av formuen og inntekten som – etter endelig fordeling – ikke vil føre til så stor samlet skatt som minst kr. 100, skattlegges under ett i kontor-kommunen.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1984).

§ 26 første ledd

Formues- og inntektsskatt kan ikke pålegges:

bokstav k

Selskaper og innretninger, som ikke har erverv til formål, herunder Stamhuset Jarlsberg, vitenskaps-selskaper, kunstforeninger, museer, soldathjem på ekserserplassene, fiskerhjem og selskapelige klubber.

Dersom institusjoner av den under bokstav i og k nevnte art – unntatt soldathjem på ekserserplassene, fiskerhjem og sjømannshjem (sjømannshoteller) som hører under Statens Velferdsfond for Sjømenn – driver økonomisk virksomhet – derunder også bortleie av fast eiendom, som delvis benyttes til eget bruk – blir den deri nedlagte formue og den derav vunne inntekt å beskatte overensstemmende med skattelovens alminnelige regler. Det samme gjelder kirker, kirkesamfunn og menigheter, for så vidt angår økonomisk virksomhet, som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid. Gevinst ved avhendelse eller ved erstatning for tap av driftsmiddel som har vært nyttet i den økonomiske virksomhet og vært gjenstand for avskrivning, regnes som inntekt, dog ikke med et høyere beløp enn det som er kommet til fradrag som avskrivninger med virkning for inntektsskatten. Den økonomiske virksomhet leder likevel ikke til skatteplikt etter dette ledd, dersom virksomhetens omsetning i inntektsåret ikke overstiger kr. 70.000. For veldedige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140.000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning f o m inntektsåret 1998).

§ 37

Ved verdsettelsen av formuen iakttas følgende regler:

bokstav a første ledd

Faste eiendommer med tilbehør, kreaturer, redskaper og andre løsøreobjekter, jakt- og fiskerettigheter, uthugstrettigheter og lignende selvstendige rettigheter ansettes til den antatte salgsverdi. De til en forretning hørende beholdninger av råstoffer og varer ansettes til den verdi som legges til grunn ved inntektstiligningen (§ 50, annet ledd, bokstav a). Jordeiendommer verdsettes under ett med de til samme hørende hus og underliggende rettigheter og herligheter. Den i behold værende for årets gårdsdrift fornødne avling regnes ikke som formue. Av den samlede verdi av skattyterens innbo og annet

løsøre som ikke gir inntekt, herunder dog ikke motorkjøretøyer, campingvogner og lystfartøyer, medregnes bare den del som ligger over kr. 100.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1983).

bokstav c tredje ledd

Kontanter, sjekker, bankremisser og andre like likvide midler blir for personlig skattepliktige bare å medregne i formuen med de beløp som overstiger kr. 3.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1989).

§ 42 tredje ledd

Til inntekt blir ikke å regne:

bokstav b

Dagpenger som utbetales i private syke- og ulykkesforsikring med inntil kr. 20 pr. dag.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1971).

bokstav h

Sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Av tilleggssluttvederlag som blir utbetalt etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne, regnes som inntekt bare den del som overstiger 50 pst. av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på etter avtale som nevnt i første punktum. Når sluttvederlag etter første punktum utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil kr 950 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 vedkommende departement.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 42b nr 1

Nettoinntekt av egen bolig som nevnt i § 42, niende ledd, beregnes med 2,5 pst. av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i nr. 2. For den del av ligningsverdien som

før fradrag etter nr. 2 overstiger kr 451.000 skal nettoinntekten likevel beregnes med 5 pst.

I beregningsgrunnlaget medtas ligningsverdien for bolighuset, øvrige hus som nyttes i tilknytning til dette samt tomten. Tomtens verdi medtas likevel ikke når tomten er festet. Festeavgiften kommer da ikke til fradrag ved inntektsligningen.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1996).

§ 42b nr 2

Ved beregning av nettoinntekt etter bestemmelsene i nr. 1 skal det gjøres et fradrag på kr 51.250 i ligningsverdien. Verdien av fritidsbolig skal dog ikke reduseres.

Har den skattepliktige flere boligeiendommer som det beregnes inntekt av etter bestemmelsene i nr. 1 eller nr. 8, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1996).

§ 42b nr 8

Inntekt av bolig som nevnt i § 42 tiende ledd beregnes med summen av

- 2,5 pst. av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar etter fradrag som fastsatt i nr. 2. For den del av andel av ligningsverdi som før fradrag etter nr. 2 overstiger kr 451.000 skal inntekt likevel beregnes med 5 pst.
- andel av selskapets øvrige inntekter
- andel av gevinst ved realisasjon av selskapets eiendommer.

Til fradrag i inntekt etter foregående ledd kommer

- andel av selskapets renteutgifter
- andel av beløp som nevnt i § 44 første ledd k til fordel for selskapets arbeidere og funksjonærer i heldagsstilling
- andel av ekstrautgifter i selskapet som skyldes ekstraordinær skade som nevnt i nr. 5
- andel av selskapets utgifter som ikke har tilknytning til den prosentlignede boligeiendom
- andel av tap ved realisasjon av selskapets eiendommer.

Prosentinntekt beregnes fra og med det inntektssår da halvparten av leilighetene er ferdigstilt pr. 1. januar. For tidligere inntektsår skal andre inntekter og utgifter som nevnt summeres og senere fordeles til beskatning hos andelshaverne over fire år, med en fjerdedel hvert år. Slik fordeling skjer første gang det år halvparten av leilighetene er ferdigstilt

pr. 1. januar. Byggelånsrenter fordeles på samme måte.

Som andel av selskapets inntekter og utgifter regnes forholdet mellom påløpt husleie for andelshaver i året og påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere i året.

Nr. 3, 4, 6 og 7 får tilsvarende anvendelse ved beregning av inntekt for eiendom som nevnt i § 42 tiende ledd.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1996).

§ 43 første ledd bokstav c

Andre tilfeldige gevinster ved spill, konkurranser, lotterier o.l. anses som skattepliktig inntekt i sin helhet, når verdien overstiger kr. 10.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1990.)

§ 44 første ledd bokstav g nr 4

Det innrømmes fradrag for nødvendige utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted med det beløp som overstiger kr 7.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1998).

§ 44 annet ledd

Fradrag kan kreves for i inntektsåret betalt:

1. Premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige kr 40.000. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsettelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at forsikringsavtalelovens regler om begunstigelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1998).

2. Premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale, med tilsammen inntil kr. 700. Ektefeller som lignes etter § 16, fjerde ledd, kan tilsammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1962).

§ 44 tredje ledd

Det kan kreves fradrag for utgifter til planering for jordbruksformål og til nydyrking og overflatedyrking av jord, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Utgifter til planering kan dog bare kreves fratrukket når planeringen er gjennomført i samsvar med regler fastsatt av vedkommende departement, og blir – når beløpet overstiger kr 10.000 – å føre til fradrag med 1/10 for det år arbeidet er ferdig og 1/10 for hvert av de 9 følgende år. Ved beregningen av fradraget skal den del av utgiftene som er dekket ved offentlig bidrag settes ut av betraktning.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1982).

§ 44 fjerde ledd

Foreningskontingent kan ikke kreves fratrukket inntekten. Fradrag kan likevel kreves for:

1. kontingent til landsomfattende arbeidstakerorganisasjon som har forhandlingsrett etter lov om offentlige tjenestetvister, eller har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Det samme gjelder kontingent til Norges Fiskarlag.

Departementet kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende.

Kontingent til arbeidstakerorganisasjonen opprettet etter 1 juli 1977 kan bare kreves fratrukket inntekten når organisasjonen står tilsluttet en hovedsammenslutning. Departementet kan samtykke i at også kontingent til andre organisasjoner opprettet etter det nevnte tidspunkt kan føres til fradrag i inntekten.

Frdrag som nevnt i dette nummer er betinget av at skattyteren er lønnstaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Frdrag kan samlet gis med inntil kr. 1.800, eller med en forholdsmessig del av dette beløp når fradragsberettiget kontingent bare er betalt for en del av inntektsåret.

Innbefatter kontingent som nevnt i første ledd første punktum forsikringspremie, kommer også denne del av kontingenten til fradrag etter bestemmelsene i foregående ledd i dette nummer i den utstrekning premien ikke overstiger grenser som fastsettes av departementet.

3. Kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon som har til hovedformål å ivareta

de økonomiske interesser for den ervervsgruppe som skattyteren tilhører. Den del av kontingenten som går til forsikringspremie eller til andre formål utenfor foreningsvirksomheten er ikke fradragsberettiget.

Frdraget gis kun til aktive yrkesutøvere eller næringsdrivende, og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Frdrag kan enten gis med inntil kr. 1.800 eller med inntil 4 promille av samlet utbetalt lønn. Frdrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag etter dette ledd nr. 1. Samlet frdrag etter dette ledd nr. 2 og 3 kan ikke overstige 4 promille av samlet utbetalt lønn.

Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes for yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet avgjøre at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1980).

§ 44 femte ledd

Det kan kreves fradrag ved inntektsansettelsen for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Frdrag kan også kreves for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet. Frdrag etter reglene i dette ledd kan – når tilskuddet utgjør mer enn kr. 10.000 – ikke overstige 10 pst. av skattyterens inntekt i det år da tilskuddet er ytet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1948).

§ 44 ellefte ledd

nr 1 Boligsparing for ungdom (BSU).

b. Innbetalte sparebeløp kan ikke overstige kr 15.000 pr. inntektsår. For ektefeller som lignes under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i forrige punktum for hver av ektefellene. Sparebeløp fra barn som lignes under ett med foreldre, jf. § 16 syvende og åttende ledd, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignes særskilt. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige kr 100.000. Fra og med det år skattyter disponerer over sparebeløp etter denne bestemmelse gis det ikke fradrag. Departementet kan gi regler om adgangen til å disponere over av-

kastningen på kontoen. Når det er gitt fradrag etter denne bestemmelse, og skattyter disponerer sparemidlene på annen måte enn bestemt av departementet, gjøres et tillegg i skatt i disposisjonsåret tilsvarende tidligere fradrag i skatt.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1998).

nr 2 Aksjesparing med skattefradrag (AMS).

a) Fradrag i skatten skal gis med 15 pst. av innskudd i verdipapirfond, jf. bokstav d, eller av kostpris ved kjøp av eller tegning av aksjer eller grunnfondsbevis i selskap eller foretak registrert i Verdipapirsentralen. Departementet kan gi bestemmelser om at enkelte selskap registrert i Verdipapirsentralen ikke skal omfattes av foranstående punktum. Fradraget regnes ikke av et høyere beløp enn kr 5 000 i klasse 1 og kr 10 000 i klasse 2. Grensebeløpet i klasse 2 gjelder også for skattepliktige i klasse 1 som nevnt i § 76 og § 77 nr. 1-4, og for ektefeller hvor den ene lignes etter § 16 fjerde eller femte ledd. Foreldre kan ikke kreve fradrag i skatt på bakgrunn av AMS-innskudd eller -investering i barnas navn.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 44 syttende ledd

Sjømenn kan kreve et særskilt fradrag med inntil 30 pst. - begrenset til kr 70.000 - av skattepliktig inntekt om bord.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 44 A-1 Hvilke driftsmidler m.v. avskrives.

Varige og betydelige driftsmidler avskrives etter reglene i § 44A. Det samme gjelder driftsmidler ervervet eller påkostet som følge av påbud om forbedringer av det indre eller ytre miljø. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år.

Driftsmiddel regnes som betydelig når kostpris er kr. 15.000 eller høyere, inkludertudert investeringsavgift.

Ervervet forretningsverdi med kostpris kr 15.000 eller høyere avskrives etter reglene i § 44A.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 44 A-9 Rest på saldo.

Avskrivningsgrunnlag og negativ gevinst- og tapskonto mindre enn kr. 15.000 kan fradragsføres.

Negativ saldo etablert i medhold av § 44 A-6 annet ledd og positiv gevinst- og tapskonto mindre enn kr. 15.000 skal inntektsføres.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 48 annet ledd

Tidligere avsatte skogavgiftsmidler som utbetales er skattepliktig inntekt. Ved utbetaling av skogavgiftsmidler gjelder likevel følgende særregler:

1. Frigitte skogavgiftsmidler som nyttes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative av-virkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser:

65 pst. av de første kr 50.000

75 pst. av de neste kr 50.000

90 pst. av de neste kr 400.000

95 pst. av det overskytende beløp.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1983).

§ 48 niende ledd

Ved avbrudd av gjennomsnittsligningen blir den del av det virkelige utbytte (årsinntekten) som for de siste fire år sett under ett måtte overstige gjennomsnittsinntekten for det samme tidsrom, særskilt å skattlegge ved endring av ligning. Har den skattepliktige ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, tas ved endringen hensyn til de år hvor gjennomsnittsligning har funnet sted. Endring av ligning foretas bare når det virkelige utbytte overstiger gjennomsnittsinntekten som nevnt med minst kr. 15.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1954).

§ 49 nr 2

Skattepliktig som i til sammen minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, kan kreve særfradrag i inntekten med et beløp som utgjør 30 pst. av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, dog høyst med kr 70.000. Fradrag gis ikke samtidig med fradrag etter § 44 syttende ledd. Departemen-

tet kan gi nærmere regler om utfylling og gjennomføring av disse bestemmelser.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 53 siste ledd

Opphavsmann til åndsverk (herunder patentert oppfinnelse), kan, når hans inntekt i det sist forløpne år i vesentlig grad overstiger inntekten i de to forutgående år, kreve å få den samlede inntekt for disse tre år fordelt med like stort beløp hvert år. Endring av ligningen blir i tilfelle å foreta for de to forutgående år. Kravet må framsettes innen den frist som gjelder for innlevering av selvangivelse. Bestemmelsene i dette ledd får bare anvendelse når opphavsmannens samlede inntekt i det sist forløpne år overstiger kr. 10.000.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1948).

§ 60 annet ledd

Beregnet kapitalavkastning i virksomheten settes til kapitalavkastningsgrunnlaget multiplisert med en kapitalavkastningsrate. Stortinget fastsetter den maksimale kapitalavkastningsraten for det enkelte inntektsår. I kapitalavkastningsgrunnlaget medregnes følgende eiendeler, forutsatt at de har virket i virksomheten:

bokstav a

Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Et driftsmiddel regnes som betydelig når kostpris er kr 15000 eller høyere, inkludert investeringsavgift.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

§ 76 første ledd

Skattyter som forsørger andre enn barn som han har krav på barnetrygd eller forsørgerfradrag for, skal ha et særfradrag i inntekten når det ville være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattleggingen av forsørgeren. Særfradraget skal være kr 5.000 for hver forsørget person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære leveomkostninger i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Et barn regnes ikke som forsørget dersom det uten behovsprøving mot for-

eldreinntekt har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1988).

§ 77

nr 1 første ledd

Fra og med den måned skattyteren fyller 70 år gis det et særfradrag i inntekten på kr 1.000 pr. påbegynt måned. Ektefeller gis til sammen samme særfradragbeløp som enslige.

nr 2

Fra og med den måned skattyteren mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller pensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3 gis det et særfradrag i inntekten på kr 1.470 pr påbegynt måned.

(Beløpsgrensen for alderspensjonister i nr 1 ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1998. Beløpsgrensen for uførepensjonister ble sist endret i 1994. Fordi det før 1998 var lik beløpsgrensen for de to gruppene er det imidlertid nytt f o m inntektsåret 1998 at beløpsgrensen går direkte frem av nr 2).

§ 78 nr 1

For skattytere som har rett til fradrag etter § 77 nr. 1 og 2, skal det ikke beregnes skatt eller trygdeavgift når den alminnelige inntekt ikke overstiger et beløp fastsatt av Stortinget. Det samme gjelder for skattytere som mottar overgangsstønad etter folketrygdloven § 15–7, § 16–7 eller § 17–6 eller pensjon etter folketrygdloven § 16–7 eller § 17–5, eller som etter fylte 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP). Bestemmelsen kommer også til anvendelse overfor skattytere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av departementet, eller tilsvarende avtalefestet pensjon hvor dette er bestemt i tariffavtale hvor staten er part, eller i tariffavtale godkjent av departementet. Det samme gjelder tilsvarende avtalefestet pensjon i det kommunale tariffområde. For skattytere som nevnt skal kommuneskatt, fylkesskatt, fellesskatt og trygdeavgift ikke overstige 55 pst. av inntekt over beløpsgrensene. Ved fastsettelsen av inntekten skal det gjøres et tillegg på 3 pst. av skattyters og eventuelle ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatteligningen, utover et skattefritt beløp på 200.000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1998).

§ 79

Skattepliktige som etter § 75 har krav på skattefritt fradrag i inntekten, skal ha et skattefritt fradrag i

formuen på kr. 120.000. Når skattyteren er skattepliktig til flere kommuner, gjelder reglene i § 75 siste ledds første og annet punktum tilsvarende for formuen.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning f o m inntektsåret 1992).

