DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2013–2014)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2014

Skatter, avgifter og toll 2014

Innhold

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I	**Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken**	17	
1	**Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2014**	19	
1.1	Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget	19	
1.2	Proveny- og fordelingsvirkninger	22	
1.3	Skatte- og avgiftssatser, fradrag og beløpsgrenser	30	
1.4	Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	40	
2	**Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk**	42	
2.1	Innledning	42	
2.2	Retningslinjer for et godt skattesystem	43	
2.3	Direkte skatter	46	
2.3.1	Inntektsskatt for personlige skattytere	46	
2.3.2	Bedriftsbeskatning	49	
2.3.3	Skatt på kapitalbeholdning	52	
2.4	Indirekte skatter	55	
2.4.1	Merverdiavgiften	55	
2.4.2	Særavgifter	55	
2.4.3	Toll	57	
2.5	Gebyrer og sektoravgifter	57	
2.6	Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	58	
2.6.1	Inntektsfordelingen i Norge	58	
2.6.2	Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordelingen	61	
2.7	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	64	
2.8	Metoder for provenyberegninger	65	
2.8.1	Referansesystem og referansealternativ	65	
2.8.2	Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	66	
2.8.3	Provenyberegninger med atferdsvirkninger	66	
2.8.4	Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	67	
Del II	**Nærmere om de enkelte forslagene**	69	
3	**Direkte skatt for lønnstakere og pensjonister**	71	
3.1	Formuesskatten	71	325, 336
3.1.1	Innledning og sammendrag	71	
3.1.2	Gjeldende rett	71	
3.1.3	Vurderinger og forslag	72	
3.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	73	
3.1.5	Ikrafttredelse	73	
3.2	Arveavgiften	73	319, 339

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
3.2.1	Innledning og sammendrag	73	
3.2.2	Gjeldende rett	73	
3.2.3	Vurderinger og forslag	74	
3.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	74	
3.2.5	Ikrafttredelse	75	
3.3	Nye regler om botid i gevinstbeskatningen av bolig	75	327
3.3.1	Innledning og sammendrag	75	
3.3.2	Gjeldende rett	76	
3.3.3	Vurderinger og forslag	76	
3.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	79	
3.3.5	Ikrafttredelse	79	
3.4	Sentrale satser, grenser og fradrag i personbeskatningen	79	327, 336, 338
3.5	Endringer i overgangsstønaden for enslige forsørgere	80	
3.5.1	Innledning og sammendrag	80	
3.5.2	Overgangsstønad til enslig mor eller far	80	329, 332
3.5.3	Skattlegging av overgangsstønaden – gjeldende rett	81	
3.5.4	Vurderinger og forslag	81	
3.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	84	
3.5.6	Ikrafttredelse	84	
3.6	Skatteklasse 2 for ektepar	84	328, 336, 338
3.6.1	Innledning og sammendrag	84	
3.6.2	Gjeldende rett	85	
3.6.3	Vurderinger og forslag	86	
3.6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	87	
3.6.5	Ikrafttredelse	87	
3.7	Fradrag for fagforeningskontingent	87	325
3.8	Skattlegging av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester	87	
3.8.1	Innledning og sammendrag	87	
3.8.2	Gjeldende rett	88	
3.8.3	Utviklingen i EKOM-markedet	90	
3.8.4	Vurderinger og beskrivelse av den forenklede sjablongmodellen	91	
3.8.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	96	
3.9	Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser til hjemmet	96	325, 327
3.9.1	Innledning og sammendrag	96	
3.9.2	Gjeldende rett	96	
3.9.3	Vurderinger og forslag	97	
3.9.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	98	
3.9.5	Ikrafttredelse	98	
3.10	Skattlegging av fordel av rimelige lån i arbeidsforhold	98	
3.10.1	Innledning	98	
3.10.2	Gjeldende regler for å fastsette normrenten	98	
3.10.3	Vurderinger	98	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
3.10.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	99	
3.11	Beløpsgrenser for lønnsoppgaveplikt ved arbeid i hjemmet og i frivillige organisasjoner	99	
3.12	Andre satser, grenser og fradrag i inntektsbeskatningen av personer	100	338
3.13	Kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2014	100	337
4	**Begrensning av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap**	102	326, 327
4.1	Innledning og sammendrag	102	
4.2	Nærmere om behovet for å begrense fradraget for rentekostnader	103	
4.2.1	Generelt	103	
4.2.2	Eksempler på bruk av rentefradrag som ledd i skatteplanlegging	104	
4.3	Gjeldende rett	104	
4.3.1	Fradrag for gjeldsrenter	104	
4.3.2	Skattlegging av renteinntekter	104	
4.3.3	Valutagevinst og valutatap på gjeld og fordringer	105	
4.3.4	Armlengdeprinsippet – interessefellesskap	105	
4.3.5	Skatterettslig gjennomskjæring	105	
4.4	Utenlandsk rett	106	
4.4.1	Innledning	106	
4.4.2	Danmark	106	
4.4.3	Sverige	106	
4.4.4	Finland	107	
4.4.5	Tyskland	107	
4.5	Høring	107	
4.5.1	Hovedlinjene i høringsforslaget	107	
4.5.2	Høringsmerknadene	108	
4.6	Valg av hovedmodell for å begrense rentefradraget	108	
4.7	Beregning av rammen for rentefradraget	110	
4.7.1	Beregningsgrunnlaget	110	
4.7.2	Prosentandel	112	
4.8	Hvilke rentekostnader som skal begrenses	113	
4.8.1	Rentekostnader og renteinntekter	113	
4.8.2	Valutakursendringer	114	
4.8.3	Under- og overkurs	115	
4.8.4	Rente- og valutaderivater	117	
4.8.5	Sammensatte obligasjoner	117	
4.9	Hvem fradragsbegrensningen gjelder for	119	
4.9.1	Høringsforslaget	119	
4.9.2	Høringsmerknadene	119	
4.9.3	Vurderinger og forslag	119	
4.10	Hvilke långivere som faller innenfor begrensningsregelen	120	
4.10.1	Høringsforslaget	120	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
4.10.2	Høringsmerknadene	120	
4.10.3	Vurderinger og forslag	120	
4.11	Kravet til interessefellesskapet – nærstående parter	121	
4.11.1	Høringsforslaget	121	
4.11.2	Høringsmerknadene	121	
4.11.3	Vurderinger og forslag	122	
4.12	Visse eksterne lån	126	
4.12.1	Høringsforslaget	126	
4.12.2	Høringsmerknadene	126	
4.12.3	Vurderinger og forslag	126	
4.13	Terskelverdi	127	
4.14	Framføring av avskåret rentefradrag	127	
4.14.1	Høringsforslaget	127	
4.14.2	Høringsmerknadene	128	
4.14.3	Vurderinger og forslag	128	
4.15	Særlig om innenlandske forhold, konsernkontoordninger mv.	128	
4.15.1	Høringsforslaget	128	
4.15.2	Høringsmerknadene	129	
4.15.3	Vurderinger og forslag	129	
4.16	Særlige foretak eller virksomheter	130	
4.16.1	Finansinstitusjoner	130	
4.16.2	Petroleumsselskap	133	
4.16.3	Rederivirksomhet	134	
4.16.4	Kraftforetak	136	
4.17	Forskriftshjemmel	137	
4.18	Ikrafttredelse	137	
4.19	Økonomiske og administrative konsekvenser	137	
4.20	Talleksempler	138	
5	**Næringsbeskatning forøvrig**	140	
5.1	Skattlegging av aksjeselskap	140	337
5.2	Skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskap	140	322, 329
5.2.1	Innledning og sammendrag	140	
5.2.2	Vurderinger og forslag	141	
5.2.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	142	
5.2.4	Ikrafttredelse	142	
5.3	Skattlegging av enkeltpersonforetak	142	342
5.3.1	Innledning og oppsummering	142	
5.3.2	Vurderinger og forslag	142	
5.3.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	144	
5.3.4	Ikrafttredelse	144	
5.4	Skattlegging av deltakere i NOKUS	144	328
5.5	Startavskrivninger	144	328

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
5.5.1	Innledning og sammendrag	144	
5.5.2	Vurderinger og forslag	144	
5.5.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	145	
5.5.4	Ikrafttredelse	145	
5.6	Utvidede fradragsmuligheter i Skattefunn	145	329
5.6.1	Innledning og sammendrag	145	
5.6.2	Gjeldende rett	145	
5.6.3	Vurderinger og forslag	146	
5.6.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	146	
5.6.5	Ikrafttredelse	147	
5.7	Særskattesatsene	147	337
5.8	Gevinstfritak ved reinvestering av vederlag ved ekspropriasjon av landbrukseiendom	147	328
5.8.1	Innledning	147	
5.8.2	Gjeldende rett	147	
5.8.3	Vurderinger og forslag	148	
5.8.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	148	
5.8.5	Ikrafttredelse	148	
5.9	Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk (kap. 5700, post 71)	149	343
5.10	Differensiert arbeidsgiveravgift	149	339
6	**Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)**	150	344
6.1	Innledning	150	
6.2	Omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av gull	150	344
6.2.1	Innledning	150	
6.2.2	Bakgrunn	150	
6.2.3	Gjeldende merverdiavgiftsregelverk	152	
6.2.4	Utenlandsk rett	153	
6.2.5	Vurderinger og forslag	154	
6.2.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	156	
7	**Særavgifter**	157	
7.1	Innledning	157	
7.1.1	Oppheving av avgiftsfritaket for verneverdige fartøy mv.	157	359–365
7.2	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	157	345
7.3	Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)	159	346
7.4	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	160	
7.4.1	Innledning	160	
7.4.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	160	347
7.4.3	Årsavgift (kap. 5536 post 72)	166	353
7.4.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	166	354
7.4.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	166	356

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
7.5	Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)	167	358
7.6	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)	167	358
7.7	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	170	359
7.8	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	171	360
7.9	Miljøavgifter på mineralske produkter mv.	171	
7.9.1	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	171	361
7.9.2	CO_2-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	172	361
7.9.3	Svovelavgift (kap. 5543 post 71)	175	362
7.10	Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)	176	363
7.11	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)	176	363
7.12	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)	176	364
7.13	Avgift på utslipp av NO_X (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)	177	364
7.14	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)	178	365
7.15	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)	178	365
7.16	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	178	365
7.17	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	179	366
7.18	Avgift på sukker (kap. 5557 post 71)	179	367
7.19	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)	179	367
7.20	Dokumentavgift	180	368
7.21	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)	180	369
7.22	Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)	181	369
8	**Toll**	182	370
8.1	Innledning	182	
8.1.1	Om toll og tollsatser	182	
8.1.2	Tollinntekter	182	
8.2	Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP	183	
8.3	Multilaterale forhandlinger i WTO	183	
8.4	EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene	183	
8.4.1	Nye frihandelsavtaler	183	
8.4.2	Forhandlinger med EU på landbruksområdet	184	
8.4.3	EUs forordning om omsetning av selprodukter	184	
8.5	Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer	184	
8.5.1	Administrative tollnedsettelser	184	
8.5.2	Fordeling av tollkvoter	185	
8.5.3	Tollvernet for korn	185	
9	**Sektoravgifter og overprisede gebyrer**	186	
9.1	Innledning og sammendrag	186	
9.2	Forslag til endringer i 2014	186	
9.3	Oversikt over sektoravgifter	188	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del III	**Andre lovsaker**	191	
10	**Fradrag for fagforeningskontingent – vilkåret om tilslutning til hovedsammenslutning for frittstående fagforeninger**	193	325
10.1	Innledning og sammendrag	193	
10.2	Gjeldende rett	193	
10.3	Vurderinger og forslag	193	
11	**Skatteplikt for kommuners konkurranseutsatte avfallshåndtering**	195	325, 329
11.1	Innledning og sammendrag	195	
11.2	Bakgrunn	195	
11.2.1	Vedtak fra ESA om finansieringen av norske kommunale avfallsaktører	195	
11.2.2	Organiseringen av norsk avfallssektor	196	
11.3	Gjeldende rett	197	
11.4	Høringen	198	
11.5	Vurderinger og forslag	198	
11.5.1	Innledning	198	
11.5.2	Nærmere om skattepliktens omfang	198	
11.5.3	Nærmere om fordeling av inntekter og kostnader fra hhv. den lovpålagte avfallshåndteringen og avfallshåndteringen som utføres i et marked	200	
11.5.4	Interkommunale samarbeid med avfallsvirksomhet	202	
11.5.5	Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier	203	
11.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	203	
11.7	Ikrafttredelse	204	
12	**Fordeling av fradrag for gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet**	205	324
12.1	Innledning og sammendrag	205	
12.2	Bakgrunn	205	
12.3	Gjeldende rett	206	
12.3.1	Personer med alminnelig skatteplikt til Norge	206	
12.3.2	Personer med begrenset skatteplikt til Norge	207	
12.4	Høringen	207	
12.5	Vurderinger og forslag	207	
12.5.1	Endring av fradragsreglene når eiendommen ligger i EØS-stat der skatteavtalen med Norge bygger på unntaksmetoden	207	
12.5.2	Vurdering av fradragsreglene når skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i utlandet	210	
12.5.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	211	
12.5.4	Ikrafttredelse	211	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
13	**Skattemessig tidfesting av underkurs og overkurs på mengdegjeldsbrev**	212	329, 330
13.1	Innledning og sammendrag	212	
13.2	Gjeldende rett	212	
13.3	Høringen	214	
13.4	Vurderinger og forslag	215	
13.4.1	Innledning	215	
13.4.2	Nærmere om forslaget	215	
13.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	217	
13.6	Ikrafttredelse og overgangsordninger	217	
14	**Justering av NOKUS-reglene for personlige deltakere**	218	325
14.1	Innledning og sammendrag	218	
14.2	Gjeldende rett	218	
14.3	Høringen	219	
14.4	Vurderinger og forslag	220	
14.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	221	
14.6	Ikrafttredelse	221	
15	**Beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde – endring av kravet om sikkerhetsstillelse**	222	324
15.1	Innledning	222	
15.2	Gjeldende rett	222	
15.2.1	Generelt	222	
15.2.2	Utsettelse med innbetaling av skatt etter skatteloven § 9-14	223	
15.3	Vurderinger og forslag	223	
15.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	225	
15.5	Ikrafttredelse	225	
16	**Endringer i ligningsloven – nye opplysningsplikter og gjennomføring av FATCA-avtalen**	226	320, 321
16.1	Innledning og sammendrag	226	
16.2	Høringen	227	
16.3	Endringer i opplysningsplikten om finansielle aktiva	228	
16.3.1	Avtalen	228	
16.3.2	Gjeldende rett	228	
16.3.3	Høringen	229	
16.3.4	Vurderinger og forslag	232	
16.4	Generell innføring av nye opplysningsplikter	236	
16.4.1	Avtalen	236	
16.4.2	Gjeldende rett	236	
16.4.3	Høringen	237	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
16.4.4	Vurderinger og forslag	238	
16.5	Plikt til å oppgi utenlandsk identifikasjonsnummer	240	
16.5.1	Avtalen	240	
16.5.2	Gjeldende rett	240	
16.5.3	Høringen	240	
16.5.4	Vurderinger og forslag	241	
16.6	Ny forskriftshjemmel som skal sikre norsk overholdelse av avtalen	241	
16.6.1	Avtalen	241	
16.6.2	Gjeldende rett	242	
16.6.3	Høringen	242	
16.6.4	Vurderinger og forslag	242	
16.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	243	
16.7.1	Konsekvenser for de opplysningspliktige	243	
16.7.2	Konsekvenser for skattyterne	243	
16.7.3	Konsekvenser for staten	244	
16.8	Ikrafttredelse	244	
17	**Forlenget oppgavefrist for tredje periode i merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv.**	245	331
18	**Adgang for toll- og avgiftsmyndighetene til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen**	246	318, 321, 332, 333
18.1	Innledning og sammendrag	246	
18.2	Gjeldende rett	246	
18.3	Høringen	247	
18.4	Vurderinger og forslag	247	
18.4.1	Generelt	247	
18.4.2	Rettslig grunnlag	248	
18.4.3	Vilkår for å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt	248	
18.4.4	Saksbehandlingsregler og klageadgang	249	
18.4.5	Innkreving av tvangsmulkt	250	
18.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	250	
19	**Oppbevaringstiden for primærdokumentasjon i bokføringsloven**	251	331
19.1	Sakens bakgrunn	251	
19.2	Næringslivets kostnader ved kravet om 10 års oppbevaring av primærdokumentasjon	253	
19.3	Nytten av primærdokumentasjon eldre enn 5 år	254	
19.4	Vurdering	254	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
20	**Land-for-landrapportering**	256	323, 332
20.1	Innledning	256	
20.2	Bakgrunn	256	
20.3	Gjeldende rett	258	
20.4	Internasjonal utvikling	259	
20.5	Innføring av land-for-landrapporteringskrav – formål	259	
20.5.1	Arbeidsgruppens forslag	259	
20.5.2	Høringsinstansenes syn	260	
20.5.3	Vurdering	262	
20.6	Virkeområde – rapporteringspliktige foretak	263	
20.6.1	Arbeidsgruppens forslag	263	
20.6.2	Høringsinstansenes syn	264	
20.6.3	Vurdering	264	
20.7	Nærmere om krav til innholdet i rapporteringen	265	
20.7.1	Arbeidsgruppens forslag	265	
20.7.2	Høringsinstansenes syn	266	
20.7.3	Vurdering	270	
20.8	Unntak fra og begrensninger i rapporteringsplikten	271	
20.8.1	Arbeidsgruppens forslag	271	
20.8.2	Høringsinstansenes syn	272	
20.8.3	Vurdering	273	
20.9	Rapporteringsform – separat rapport eller del av årsregnskapet	274	
20.9.1	Arbeidsgruppens forslag	274	
20.9.2	Høringsinstansenes syn	274	
20.9.3	Vurdering	276	
20.10	Verifikasjon av rapporteringen	276	
20.10.1	Arbeidsgruppens forslag	276	
20.10.2	Høringsinstansenes syn	277	
20.10.3	Vurdering	277	
20.11	Format og offentliggjøring	278	
20.11.1	Arbeidsgruppens forslag	278	
20.11.2	Høringsinstansenes syn	278	
20.11.3	Vurdering	280	
20.12	Økonomiske og administrative konsekvenser	280	
20.13	Merknader til de enkelte bestemmelser	281	
20.13.1	Til endringer i regnskapsloven	281	
20.13.2	Til endringer i verdipapirhandelloven	282	
21	**Endringer i tolloven**	283	334
21.1	Meldeplikt for fartøy mv.	283	
21.2	Ikke-preferensiell opprinnelse	283	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
22	**Opprettinger og presiseringer av lovtekst**	284	
22.1	Dokumentavgiftsloven § 6 annet ledd første punktum	284	320
22.2	Ligningsloven § 3-13 nr. 7	284	320
22.3	Ligningsloven § 10-4 nr. 1	284	320
22.4	Ligningsloven § 10-8 nr. 1	284	321
22.5	Folketrygdloven § 3-15	284	322
22.6	Skatteloven §§ 6-3 og 6-90	285	324
22.7	Skattebetalingsloven § 10-51 bokstav c	285	332
22.8	Korrigering av lovhenvisninger etter vedtakelsen av lov om Statens innkrevingssentral	285	318, 321, 330, 335
Del IV	**Omtalesaker**	287	
23	**Merverdiavgift på finansielle tjenester**	289	
23.1	Bakgrunn	289	
23.2	Dagens beskatning av finansiell sektor	289	
23.3	Nærmere om merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester	290	
23.4	Utvidelse av merverdiavgiften til tjenester som omsettes mot konkret vederlag	290	
23.5	Utvidelse av merverdiavgiften til skadeforsikring	292	
23.6	Avgift på margininntekter i finanssektoren	293	
23.6.1	Avgiftspliktige	293	
23.6.2	Avgiftsgrunnlag	293	
23.7	Økonomiske virkninger	295	
24	**Skattemessig tidfesting av finansielle instrumenter i banker mv.**	297	
25	**Omtale av andre merverdiavgiftssaker**	299	
25.1	Merverdiavgift og fast eiendom	299	
25.1.1	Bakgrunn	299	
25.1.2	Status i det pågående utredningsarbeidet	300	
25.1.3	Behovet for en straksløsning med enkelte justeringer av dagens frivillige registreringsordning	300	
25.2	Den generelle kompensasjonsordningen for merverdiavgift	301	
25.2.1	Bakgrunn	301	
25.2.2	Vurderinger	302	
25.3	Midlertidig innførsel av anleggsmaskiner mv.	303	
25.4	Merverdiavgift på bilutleie	304	
25.5	Merverdiavgift på uttak av tjenester til privat bruk	305	

		Omtalt side	Forslag til vedtak side
26	**Skatte- og avgiftsmessige sider ved hestehold**	307	
26.1	Innledning	307	
26.2	Virksomhets-/næringsbegrepet	307	
26.3	Omsetningsbegrepet	309	
27	**Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2012**	312	
27.1	Innledning	312	
27.2	Generelt	312	
27.3	Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskap i samme konsern	313	
27.4	Praksis etter skatteloven § 11-22	313	
27.4.1	Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskap og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge	313	
27.4.2	Transaksjoner med virkning over landegrensene	314	
27.5	Vurderinger	315	
Vedlegg			
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	371	
2	Skattestatistikk for 2011	386	
3	Toll	401	

DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2013–2014)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

Skatter, avgifter og toll 2014

Tilråding fra Finansdepartementet 4. oktober 2013,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2014

1.1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget

Regjeringens mål for skatte- og avgiftspolitikken er å sikre inntekter til fellesskapet på en effektiv måte, bidra til rettferdig fordeling og et bedre miljø, fremme sysselsettingen i hele landet og bedre økonomiens virkemåte. Skattesystemet bringer inn mer enn 1 200 mrd. kroner, over 40 pst. av samlet BNP, og utgjør det viktigste grunnlaget for å finansiere velferdsgodene og det sosiale sikkerhetsnettet.

Regjeringen legger vekt på å vedlikeholde skattesystemet og vurderer løpende behovet for justeringer og forbedringer. Særlig må skattegrunnlagene holdes vedlike. Brede skattegrunnlag som fanger opp faktiske inntekter, formuer og forbruk, gjør det mulig å holde skattesatsene lavere enn de ellers måtte vært. Brede grunnlag er det beste utgangspunktet for å sikre høye skatteinntekter til lavest mulig kostnader for samfunnet, likebehandle ulike skattytere og virksomheter og oppnå den ønskede omfordelingen av inntekt gjennom skattesystemet.

Regjeringen har gjennomført flere viktige skatte- og avgiftsendringer:

- I forbindelse med skattereformen i 2006 ble utbytteskatten innført, de høyeste marginalskattene på arbeid redusert og delingsmodellen fjernet. Reformen bidro til å få bukt med omfattende skattetilpasninger, og ulike virksomhetsformer ble behandlet mer likt. Prinsippene fra 1992-reformen om lave skattesatser, brede skattegrunnlag og skattemessig likebehandling ble befestet. Evaluering av reformen viser at skattesystemet har blitt mer omfordelende som følge av blant annet innføring av utbytteskatt, og at lavere skatt på arbeid trolig har bidratt til økt arbeidstilbud.
- Regjeringen har endret skattleggingen av pensjonsinntekter slik at det er blitt mer lønnsomt å arbeide og å kombinere arbeid og pensjon. Samtidig bidro denne omleggingen til en omfordeling fra dem med høye pensjoner til dem med lavere pensjoner.
- En tilsvarende omlegging som for pensjoner er vedtatt for uføre fra 2015 og foreslås for mottakere av overgangsstønad for 2014. Skattebegrensningsregelen fjernes og erstattes med lønnsbeskatning i kombinasjon med økt bruttoytelse.
- Regjeringen har forbedret merverdiavgiftssystemet, blant annet ved å utvide avgiftsgrunnlaget ved kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet og på enkelte områder innen kultur og idrett.
- Regjeringen har redusert gebyrer som overstiger statens kostnader ved å levere de aktuelle tjenestene. I årene 2007 til 2013 er overprisende gebyrer redusert med vel 1,2 mrd. kroner. Forslagene i årets budsjett innebærer at regjeringen siden 2007 samlet sett vil ha redusert overprisede gebyrer reelt med om lag 1,6 mrd. kroner.
- Regjeringen har økt og utvidet klima- og miljøavgiftene. Samlet har miljø- og energirelaterte avgifter økt med om lag 1,8 mrd. kroner fra 2005 til 2013. Engangsavgiften ble fra 2007 lagt om i miljøvennlig retning. Det har bidratt til en nedgang i CO_2-utslippene fra nye personbiler på nesten 30 pst. siden 2006. De siste årene har bilavgiftene blitt redusert med om lag 600 mill. kroner, og vrakpanten har blitt doblet.
- Kampen mot skatteunndragelser er trappet opp både nasjonalt og internasjonalt. De som unndrar skatter og avgifter, velter byrdene over på lojale og lovlydige skattytere. Tiltak mot skatteunndragelser er derfor også et viktig ledd i arbeidet for rettferdig fordeling. Regjeringen har styrket budsjettene til Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten og vært aktiv i det internasjonale samarbeidet mot skatteparadiser.
- Regjeringen har gjort formuesskatten mer målrettet. Den spiller nå en viktigere rolle i fordelingspolitikken. Samtidig er andelen som betaler formuesskatt, om lag halvert siden 2005.
- Sammenlignet med Bondevik II-regjeringens budsjettforslag for 2006 har regjeringen til og med 2013 økt skattenivået med om lag 12 mrd. kroner (målt i løpende kroner). Samlet har

dette gitt om lag 95 mrd. kroner i økte skatteinntekter over de siste åtte årene.

Regjeringen viderefører skattene på 2004-nivå i tråd med skatteløftet, jf. tabell 1.1. I skatte- og avgiftsopplegget for 2014 fremmes forslag som vil bidra til å styrke arbeidslinja, tette skattehull, forenkle systemer og bedre miljøet. Regjeringen følger opp vekstpakken for næringslivet som ble varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2013, ved å redusere skatten for selskap og personlig næringsdrivende. Tiltakene vil bedre konkurransekraften, fremme lønnsomheten og styrke investeringer i fastlandsbedriftene. For å gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust innføres begrensninger i fradraget for gjeldsrenter mellom nærstående selskap.

Inntekts- og formuesbeskatningen av personer

Formuesskatten er avgjørende for at også de med høye formuer betaler skatt etter evne. Regjeringen vil derfor videreføre formuesskatten og fortsetter arbeidet med å forbedre den. Ligningsverdiene av sekundærboliger og næringseiendom foreslås økt fra 50 til 60 pst. av beregnet markedsverdi fra 2014, og ligningsverdiene av fritidsboliger økes med 10 pst. Dette vil redusere skattefaviseringen i formuesskatten av investeringer i fast eiendom. Formuesbeskatningen av primærbolig endres ikke. Regjeringen foreslår samtidig å øke bunnfradraget fra 870 000 kroner til 1 mill. kroner. Ektepar får dermed et samlet bunnfradrag på 2 mill. kroner. Endringene vil samlet redusere antallet som betaler formuesskatt og målrette formuesskatten ytterligere mot dem som har høye faktiske formuer.

I 2009 ble arveavgiften endret vesentlig for å gjøre den mer målrettet og rettferdig. Nå foreslår regjeringen å øke fribeløpet fra 470 000 kroner til 1 mill. kroner. Av overskytende beløp skal det betales 10 pst. av arv og gaver til barn og foreldre og 15 pst. til andre. Det foreslås også å redusere rabatten for ikke-børsnoterte aksjer fra 40 til 30 pst. Det vil øke likebehandlingen av formuesobjekter. Samlet sett forenkles arveavgiften, og antallet som betaler arveavgift, vil bli redusert med om lag 65 pst.

Dagens botidsregler i gevinstbeskatningen ved salg av bolig har flere svakheter. Intensjonen med reglene er å unnta egen bolig fra gevinstbeskatning. Eiere av ekstra boliger som ønsker å selge skattefritt, kan imidlertid enkelt tilpasse seg gjeldende regler. Regjeringen foreslår derfor nye regler om botid i gevinstbeskatningen ved salg av bolig som tar hensyn til hvor mye eieren har brukt boligen som egen bolig i løpet av eiertiden (botidsmodellen). Dersom eieren for eksempel har bodd i boligen sju år av en eiertid på ti år, er 70 pst. av gevinsten skattefri. Eventuell eiertid over 20 år regnes ikke med. Hensikten med forslaget er å begrense muligheten for at eiere av ekstra boliger i dag kan slippe skatt ved å bo i boligen det siste året før den selges. Kombinert med økte ligningsverdier av sekundærboliger i formuesskatten vil de nye reglene for gevinstbeskatning bidra til å dempe overinvestering i boliganskaffelser og dermed kunne dempe presset i boligmarkedet noe.

Satsstrukturen i lønnsbeskatningen videreføres. Den reelle progresjonen i lønnsbeskatningen opprettholdes ved å øke innslagspunktene i toppskatten, personfradraget og øvre grense i minstefradragene i lønn og pensjon i takt med forventet lønnsvekst for 2014, det vil si med 3,5 pst. Samtidig prioriterer regjeringen skattelettelse til dem med lave lønnsinntekter ved å øke satsen i minstefradraget fra 40 pst. til 42 pst. I tillegg lønnsjusteres innslagspunktene i særfradraget for enslige forsørgere.

Det skal lønne seg å arbeide. Flere endringer i skatte- og trygdesystemet de siste årene har støttet opp om arbeidslinja. Fra 2012 ble det stilt krav til enslige forsørgere som mottar overgangsstønad, om yrkesrettet aktivitet allerede fra barnet har fylt ett år. Fra 2013 ble det strammet inn i lengden på nye stønadsperioder for enslige forsørgere som fikk flere barn. Regjeringen foreslår nå å skattlegge overgangsstønaden for nye enslige forsørgere som lønn. Det vil bygge opp under arbeidet med å gjøre overgangsstønaden mer arbeidsrettet. Samtidig økes overgangsstønaden for nye mottakere slik at stønadsnivået etter skatt opprettholdes på minst samme nivå som i dag for mottakere som har stønad hele året og bare standard fradrag. Den høyeste marginalskatten vil bli lavere og isolert sett gjøre det mer lønnsomt å arbeide. Marginalskatten vil imidlertid fortsatt være på et høyt nivå, og økningen i overgangsstønaden kan motvirke de økte arbeidsinsentivene. De nye reglene vil bidra til å harmonisere skattleggingen av ulike stønader. Fra før skattlegges dagpenger, sykepenger, arbeidsavklaringspenger og ny uføretrygd fra 2015 som lønn.

I 2013 ble skatteklasse 2 fjernet for enslige forsørgere. Regjeringen foreslår å fjerne skatteklasse 2 også for ektepar fra 2014. Forslaget vil styrke arbeidslinja og bidra til likestilling og integrering. Det vil også skattemessig likebehandle ektepar og samboere på dette området.

Det er behov for å forenkle reglene for skattlegging av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester. Mange arbeidsgivere opplever dagens regler som uforholdsmessig administrativt krevende, og reglene er ikke godt tilpasset den teknologiske utviklingen de senere årene. Regjeringen forslår derfor å fjerne de mest kompliserte elementene i dagens regler og gjøre inntektstillegget uavhengig av antall tjenester.

Næringsbeskatningen

I Revidert nasjonalbudsjett 2013 presenterte regjeringen en vekstpakke som vil bedre konkurransekraften, fremme lønnsomheten og styrke investeringene i fastlandsbedriftene. Selskapsskattesatsen reduseres fra 28 til 27 pst. Særskatten for petroleumsselskap og grunnrenteskatten for vannkraftanlegg økes med én prosentenhet, slik at marginalskatten er uendret for slike selskap. Samtidig begrenses muligheten for å føre fradrag for gjeldsrenter i interessefellesskap. Det vil motvirke at flernasjonale selskap flytter overskudd ut av landet og dermed reduserer skatten som betales til Norge. Skatteutvalget som ble oppnevnt i mars (Scheel-utvalget), vil vurdere selskapsskatten i lys av den internasjonale utviklingen og skattesystemet for øvrig. I påvente av utvalgets utredning vil disse tiltakene være et første viktig steg for å beskytte det norske selskapsskattegrunnlaget. Regjeringen foreslår å gi en tilsvarende skattelettelse for selvstendig næringsdrivende som for selskap ved å redusere trygdeavgiften for næringsinntekt med 0,72 prosentenhet. For personlige deltakere i deltakerlignede selskap reduseres den effektive skattesatsen med én prosentenhet.

Regjeringen følger også opp forslaget i vekstpakken om å innføre 10 pst. startavskrivninger for maskiner og andre driftsmidler i saldogruppe d. Dette vil stimulere til nyinvesteringer i fastlandsindustrien. For å stimulere til økt forskning og utvikling (FoU) i næringslivet foreslår regjeringen å styrke Skattefunn. Det gjennomføres ved å heve den øvre beløpsgrensen for summen av egenutført og innkjøpt FoU fra 11 til 22 mill. kroner. Den maksimale timesatsen for egne ansatte foreslås økt fra 530 til 600 kroner per time.

Lettelsene i vekstpakken finansieres langt på vei gjennom begrensningen i fradrag for gjeldsrenter i interessefellesskap. I lys av den offentlige høringen av forslaget legger regjeringen opp til enkelte lempninger. Det foreslås at fradrag for overskytende rentekostnader til nærstående långiver avskjæres dersom de samlede rentekostnadene overstiger 30 pst. av resultat før skatt, renter og avskrivninger, mot 25 pst. i høringsforslaget. Samtidig økes terskelen for hvor høye rentekostnadene må være for å bli omfattet av rentebegrensningen fra 1 til 3 mill. kroner.

Avgifter og gebyrer

Regjeringen styrker miljøprofilen i avgiftsopplegget ved å øke og utvide avgiftene på klimagasser. Det foreslås blant annet å øke den generelle satsen i CO_2-avgiften på mineralolje og gass og avgiften på klimagassene HFK og PFK til om lag 330 kroner per tonn CO_2-ekvivalenter. Autodiesel som ilegges veibruksavgift, holdes utenfor avgiftsøkningen, mens satsene for innenriks luftfart økes med om lag 50 kroner per tonn CO_2. Fiske og fangst i nære farvann får en ytterligere økning i effektiv avgift til 98 kroner per tonn CO_2. Samtidig økes fiskerfradraget.

Satsene i omregistreringsavgiften for biler blir redusert med i gjennomsnitt 12,5 pst. reelt. Det foreslås videre å legge mer vekt på CO_2- og NO_X-utslipp i engangsavgiften og mindre vekt på motoreffekt. Også for tyngre kjøretøy blir miljøprofilen styrket. Den miljødifferensierte vektårsavgiften foreslås økt, og omregistreringsavgiften foreslås fjernet for kjøretøy med tillatt totalvekt over 7,5 tonn.

Avgift på elektrisk kraft foreslås økt med 1,12 øre per kWh utover prisjustering. Det fører til at avgiftsnivået per enhet energi for elektrisitet vil tilsvare grunnavgiften for mineralolje.

Regjeringen fortsetter oppryddingen i sektoravgifter og overprisede gebyrer. Det foreslås blant annet at tinglysingsgebyrene reduseres ytterligere slik at de kommer ned på kostnadsriktig nivå i 2014.

Andre endringer i skatter og avgifter

- Det maksimale fradraget for fagforeningskontingent økes fra 3 850 kroner til 4 100 kroner.
- Det settes et tak for fradragsretten for reiseutgifter som vil begrense fradraget for de aller lengste arbeidsreisene og pendlerreisene.
- Påslaget i normrenten for skattlegging av rimelige lån i arbeidsforhold økes fra 0,5 til 1 prosentenhet, slik at normrenten skal samsvare bedre med ordinære renter på boliglån.
- Grensene for lønnsoppgaveplikt i frivillige organisasjoner og for lønnsoppgaveplikt ved arbeid i hjem eller fritidsbolig økes fra 4 000 til 6 000 kroner.
- Enkelte beløpsgrenser mv. holdes nominelt uendret fra 2013 til 2014. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, foreldrefra-

draget for legitimerte utgifter til pass og stell av barn, nedre grense for å betale trygdeavgift, særskilt fradrag i Nord-Troms og Finnmark, fradraget for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms, sjømannsfradraget, nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid og maksimal sparing i BSU.
- Satsene for skattefri kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil på arbeidsreiser holdes nominelt uendret på 4,05 kroner per km for reiser inntil 10 000 km og økes fra 3,40 til 3,45 kroner per km for reiser utover 10 000 km.
- Dagens beskatning av mengdegjeldsbrev med underkurs forenkles. Underkursen, som i dag skattlegges årlig etter en komplisert renteberegningsmodell, vil først bli skattlagt det året obligasjonen realiseres, i likhet med verdistigning på obligasjonen. Emisjonsforskriftens begrensninger i adgangen til å utstede underkursobligasjoner fjernes. Den endrede skattleggingen skal også omfatte overkurs.
- Det betingete skattefritaket ved ekspropriasjon i landbruket utvides til å gjelde erverv av, eller påkostning på, areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.
- Det særskilte fradraget i næringsinntekt for jordbruk mv. lønnsjusteres.
- Produktavgiften i fiskerinæringen økes fra 3,0 pst. til 3,6 pst.
- Det innføres skatteplikt for kommunenes konkurranseutsatte avfallsvirksomhet.
- Oppkrevingsmetoden ved innenlands omsetning av gull endres slik at ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift flyttes fra selger til kjøper (omvendt avgiftsplikt).
- Gebyrer til Luftfartstilsynet og Statens jernbanetilsyn reduseres, og årsavgift for stiftelser økes.

1.2 Proveny- og fordelingsvirkninger

Provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget

Skatteløftet ble oppfylt ved framleggelsen av Nasjonalbudsjettet 2007. Skatte- og avgiftsforslaget for 2014 innebærer at skatte- og avgiftsnivået er om lag uendret sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2007, jf. tabell 1.1.

Tabell 1.1 Sammenhengen mellom skatteløftet og skatte- og avgiftsopplegget for 2014. Negative tall betyr lettelser. Mill. kroner

	Påløpt
Status for skatteløftet før 2014-budsjettet.	
Endring i nivå i Nasjonalbudsjettet 2013 sammenlignet med Nasjonalbudsjettet 2007	-20
Endringer i Revidert nasjonalbudsjett 2013	86
Avvik før 2014-budsjettet	66
Nye skatte- og avgiftsendringer i budsjettet for 2014	
Provenyvirkning i 2014, jf. tabell 1.2	-887
Justering for netto endring i grunnrenteskatten på vannkraftanlegg og skatt på alminnelig inntekt i kraftsektoren[1]	50
Justering for langsiktig budsjettvirkning av endrede avskrivningsregler[2]	560
Provenyvirkning i andre år enn budsjettåret[3]	210
Sum nye skatte- og avgiftsøkninger i 2014-budsjettet	-67
Avvik etter skatte- og avgiftsopplegget for 2014	-1

[1] Grunnrenteskatten på vannkraftanlegg (150 mill. kroner) og skatt på alminnelig inntekt for kraftsektoren (-200 mill. kroner) holdes utenfor skatteløftet.

[2] I skatteløftet skal den langsiktige budsjettvirkningen av å innføre startavskrivning for maskiner mv. inngå. Justering for den langsiktige budsjettvirkningen er differansen mellom den langsiktige effekten (-400 mill. kroner) og den påløpte effekten for 2014 (-900 mill. kroner).

[3] Dette gjelder skattlegging av overgangsstønad for enslige forsørgere som lønn (160 mill. kroner), innføring av botidsmodellen for gevinstbeskatning av bolig (45 mill. kroner) og økning av normrenten (5 mill. kroner).

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser de beregnede provenyvirkningene av regjeringens forslag til skatte- og avgiftsendringer for 2014. Provenyvirkningene er beregnet i forhold til et referansesystem for 2014.

Referansesystemet for skatt er basert på 2013-regler. Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i hovedsak justert til 2014-nivå med anslått lønnsvekst fra 2013 til 2014 på 3,5 pst. En skattyter som kun har standard fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 3,5 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2014 som i 2013. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er i hovedsak justert med anslått prisvekst fra 2013 til 2014 på 1,6 pst. I referansesystemet for avgiftene er alle mengdeavgifter justert med anslått prisvekst fra 2013 til 2014. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2013 til 2014.

Tabell 1.2 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2014. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til et referansesystem for 2014. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Inntektsskattegrunnlaget for personer	**849**	**658**
Fjerne skatteklasse 2 for ektepar	1 045	836
Skattlegge overgangsstønad for enslige forsørgere som lønn[1]	40	20
Forenkle skattlegging av elektronisk kommunikasjon	0	0
Øke maksimalt fradrag for fagforeningskontingent mv.	-50	-40
Stramme inn skatteregler for lange pendlerreiser	15	12
Øke grensene for lønnsoppgaveplikt	-18	-14
Innføre botidsmodell for gevinstbeskatning av bolig	5	0
Øke påslaget i normrenten med 0,5 prosentenhet	20	10
Lønnsjustere personfradraget[2]	-62	-50
Lønnsjustere øvre grense i minstefradraget i pensjonsinntekt[2]	-56	-45
Lønnsjustere særfradraget for enslige forsørgere[2]	-21	-17
Øke satsen i minstefradraget i lønn og trygd til 42 pst.	-254	-203
Videreføre andre satser og beløpsgrenser nominelt mv.	185	149
Formuesskatten	**-230**	**-180**
Øke ligningsverdiene av sekundærbolig og næringseiendom til 60 pst. av anslått markedsverdi. Øke ligningsverdiene av fritidsbolig med 10 pst. Øke bunnfradraget til 1 mill. kroner	-230	-180
Arveavgift	**-725**	**-220**
Øke fribeløpet til 1 mill. kroner og redusere rabatten for ikke-børsnoterte aksjer til 30 pst.	-725	-220
Næringsbeskatningen	**-1 623**	**-972**
Redusere selskapsskattesatsen for fastlandsbedrifter	-2 600	0
Redusere skatten for personlig næringsdrivende	-660	-660
Øke særskatten for petroleumsselskap[3]	-	-
Øke grunnrenteskatten for vannkraftanlegg	150	0
Begrense fradrag for gjeldsrenter mellom nærstående selskap	2 550	0
Innføre startavskrivninger for driftsmidler i saldogruppe d	-960	-300
Utvide Skattefunn	-90	0

	Påløpt	Bokført
Utvide betinget skattefritak ved ekspropriasjon i landbruket ved reinvestering	-1	0
Lønnsjustere jordbruksfradrag[2]	-12	-12
Miljø-, energi- og bilavgifter	**1 175**	**940**
Øke avgiftene på klimagasser til 330 kroner per tonn CO_2-ekvivalenter[4]	700	640
Øke CO_2-avgift fiske og fangst[5]	0	0
Justere engangsavgiften for biler	0	0
Redusere omregistreringsavgiften	-250	-250
Fjerne omregistreringsavgiften og øke miljødelen i vektårsavgiften for tyngre kjøretøy	0	0
Øke elavgiften med 1,12 øre per kWh	725	550
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	**-333**	**-318**
Redusere tinglysingsgebyrer til kostnadsriktig nivå	-325	-310
Sektoravgifter og andre gebyrer[6]	-8	-8
Samlede nye skatte- og avgiftsendringer i 2014	**-887**	**-92**

1 Provenyanslaget tar hensyn til at overgangsstønaden økes for nye mottakere.

2 Lønnsjustering innebærer en overkompensasjon sammenlignet med referansesystemet.

3 Inntektene fra petroleumssektoren er ikke inkludert i tabellen fordi de overføres til Statens pensjonsfond utland. Netto provenytap fra petroleumsselskap av økt særskatt og redusert selskapsskatt anslås til 350 mill. kroner påløpt og 175 mill. kroner bokført i 2014. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende.

4 Provenyanslaget omfatter også oppheving av avgiftsfritakene for verneverdige fartøy, museumsjernbaner og tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren. I provenyanslaget er det tatt hensyn til kompensasjoner på utgiftssiden på samlet sett om lag 70 mill. kroner.

5 Det er i provenyanslaget tatt hensyn til økt fiskerfradrag.

6 Dette gjelder reduserte gebyrer til Luftfartstilsynet og Statens jernbanetilsyn og økt åravgift for stiftelser.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2014 samt tall for de to foregående årene, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Bokførte skatte- og avgiftsinntekter fordelt på kapittel og post. Mill. kroner

				Budsjettanslag 2013		
Kap.	Post	Betegnelse	Regnskap 2012	Saldert budsjett	Anslag NB 2013	Forslag 2014
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Toppskatt mv.	32 288	35 400	34 500	35 900
	72	Fellesskatt	199 786	213 900	209 100	221 500
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelser i rederiene	1 270	1 335	1 270	0
5506	70	Avgift på arv og gaver	1 887	1 850	2 200	2 200
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	85 803	86 200	75 000	67 800
	72	Særskatt på oljeinntekter	142 868	138 300	126 000	111 900
	74	Arealavgift mv.	1 781	2 000	1 900	1 900
5508	70	Avgift på utslipp av CO_2 i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	2 251	3 400	3 600	4 900
5509	70	Avgift på utslipp av NO_X i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	4	0	10	10
5511		Tollinntekter				
	70	Toll	2 877	2 570	2 800	2 900
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	193	190	195	195
5521	70	Merverdiavgift	220 713	236 000	238 000	251 000
5526	70	Avgift på alkohol	12 140	12 450	12 300	12 500
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	7 315	7 650	7 000	7 000
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	21 175	21 460	21 000	21 100
	72	Årsavgift	9 364	9 700	9 700	10 060
	73	Vektårsavgift	326	340	325	372
	75	Omregistreringsavgift	2 349	2 130	2 067	1 850
5537	71	Avgift på båtmotorer	169	165	158	166
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin	6 551	6 450	6 226	6 080
	71	Veibruksavgift på autodiesel	9 702	10 700	10 124	11 100
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	7 140	7 050	7 400	8 200
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	1 317	1 250	1 364	1 400
	71	Avgift på smøreolje mv.	102	99	117	123
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO_2-avgift	4 497	4 730	4 572	5 400
	71	Svovelavgift	44	47	32	34
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	17	48	45	47

Kap.	Post	Betegnelse	Regnskap 2012	Budsjettanslag 2013 Saldert budsjett	Anslag NB 2013	Forslag 2014
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloreten (TRI)	1	1	1	1
	71	Tetrakloreten (PER)	1	3	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	277	263	285	415
5549	70	Avgift på utslipp av NO_X	114	130	100	105
5550	70	Miljøavgift plantevernmiddel	70	50	50	50
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	2	2	1	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	20	10	20	10
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	1 221	1 260	1 215	1 250
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	1 835	1 905	2 000	2 050
5557	70	Avgift på sukker mv.	193	206	187	197
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	936	927	1 284	1 350
	71	Miljøavgift på kartong	86	87	67	71
	72	Miljøavgift på plast	49	57	10	25
	73	Miljøavgift på metall	140	138	25	55
	74	Miljøavgift på glass	64	66	77	81
5565	70	Dokumentavgift	7 163	8 000	7 400	7 800
		Sektoravgifter[1]	2 017	1 835	1 836	2 139
5583	70	Avgifter på frekvenser mv.	188	253	237	297
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift	104 279	110 700	111 900	116 400
	72	Arbeidsgiveravgift	147 538	154 500	158 000	165 500
Sum skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			1 040 122	1 085 806	1 061 700	1 083 436

[1] Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene som berører flere kapitler og poster. Se tabell 9.1 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.4 viser bokførte provenyvirkninger som følge av nye forslag til regelendringer for 2014, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.4 Anslåtte bokførte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2014 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2014. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt[1]	22
5506	70	Avgift på arv og gaver	-220
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	0
	72	Særskatt på oljeinntekter	0
	74	Arealavgift mv.	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO_2 i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO_X i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	0
5521	70	Merverdiavgift	0
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift	0
	72	Årsavgift	0
	73	Vektårsavgift	35
	75	Omregistreringsavgift	-285
5537	71	Avgift på båtmotorer	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel	0
5541	70	Avgift på elektrisk kraft	550
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	4
	71	Avgift på smøreolje mv.	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO_2-avgift	615
	71	Svovelavgift	0
5546	70	Avgift på sluttbehandling av avfall	0
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloreten (TRI)	0
	71	Tetrakloreten (PER)	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	115
5549	70	Avgift på utslipp av NO_X	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmiddel	0

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	0
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven	0
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.	0
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.	0
5557	70	Avgift på sukker mv.	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Gebyrer[2]	-321
		Sektoravgifter[2]	3
5583	70	Avgift på frekvenser mv.	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift	-495
	72	Arbeidsgiveravgift	7
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til folketrygden, statsbudsjettet			30

[1] Virkningen gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 3.13 for omtale av de kommunale skattørene.
[2] For spesifisering av hvilke sektoravgifter og gebyrer som endres, vises det til tabell 1.2.
Kilde: Finansdepartementet.

Fordelingsvirkninger av skatteopplegget for 2014

Skatte- og avgiftsopplegget for 2014 omfatter flere forslag som kan ha gode fordelingsvirkninger. Det gjelder særlig forslaget om økt minstefradrag, forbedringer i formuesskatten, økt skattlegging av gevinster ved salg av sekundærboliger og fjerning av skatteklasse 2. I tillegg bidrar disse forslagene til å forbedre skattesystemet.

Målt ved utviklingen i Gini-koeffisienten viser ikke skatteopplegget for 2014 noen endringer i den samlede inntektsfordelingen. Beregningen er utført på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Det er imidlertid kun en begrenset del av skatteforslagene for 2014 som kan inkluderes i LOTTE-Skatt, og som inngår i beregningen av Gini-koeffisienten.

En rekke skatteendringer med betydning for fordelingen er ikke med i beregningene fordi det er vanskelig å tallfeste virkningene. Dette gjelder for eksempel tetting av skattehull, endringer i selskapsbeskatningen og bedring av arbeidsinsentiver. Over tid vil imidlertid virkningen av en fordelingsmessig god skattepolitikk komme til syne i statistikken. Det vises til punkt 2.6 for en nærmere drøfting av fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet, herunder hvordan omfordelingen av skattesystemet har utviklet seg i perioden 2005–2013. Det er særlig utbytteskatten og endringene i formuesskatten som har bidratt til økt omfordeling i denne perioden.

Tabellene 1.5 og 1.6 viser beregnet gjennomsnittlig endring i skatt for ulike intervaller for bruttoinntekt for henholdsvis alle personer over 17 år og for lønnstakere. Grunnlagsutvidelsen i formuesskatten øker skatten i gjennomsnitt i gruppene med høyest inntekt, jf. tabell 1.5. Redusert trygdeavgift for næringsinntekt gir isolert sett en liten lettelse i gjennomsnitt for høyinntektsgruppene. Lettelsen til lønnstakerne på de laveste inntektsnivåene skyldes i all hovedsak at satsen i minstefradraget for lønn og trygd økes, jf.

tabell 1.6. Øvrige inntektsgrupper får små skjerpelser, blant annet fordi enkelte satser og beløpsgrenser videreføres nominelt.

Beregningene av endring i skatt fanger opp foreslåtte endringer i skatter på formue og inntekt for personlige skattytere. Det gjelder blant annet den økte satsen i minstefradraget for lønn og trygd, redusert trygdeavgift for næringsinntekt, fjerning av skatteklasse 2, økningen i fradraget for fagforeningskontingent og endringene i formueskatten. Lettelsene i arveavgiften, økt skattlegging av overgangsstønaden, økte avgifter på klimagasser, økt elavgift, redusert omregistreringsavgift og reduksjon av overprisede gebyrer fanges ikke opp i fordelingstabellene.

Tabell 1.5 Gjennomsnittlig endring i skatt[1] for alle personer 17 år og eldre. Skatteopplegget for 2014 sammenlignet med lønnsjusterte 2013-regler (referansesystemet). Negative tall betyr lettelser. Kroner

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referanse-systemet for 2014	Gjennomsnittlig endring i skatt med forslaget	Herav endring i formuesskatt
0–150	571 000	4 000	-300	0
150–200	305 300	11 900	-400	-100
200–250	377 200	22 300	-200	-100
250–300	365 500	39 800	0	-100
300–350	354 600	59 500	0	-100
350–400	360 300	78 700	0	-100
400–450	346 400	96 100	100	-100
450–500	313 900	112 700	0	-100
500–600	460 300	138 600	0	-100
600–750	337 700	188 250	-100	-100
750–1 000	216 500	268 900	-100	0
1 000–2 000	154 000	461 300	-300	100
2 000–3 000	15 300	923 500	-500	400
3 000 og over	10 500	2 202 900	600	1 500
I alt	4 188 500	105 200	-100	-100

[1] Omfatter ikke avgiftsendringer mv. Avrundet til nærmeste 100 kroner.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Tabell 1.6 Gjennomsnittlig endring i skatt[1] for lønnstakere. Skatteopplegget for 2014 sammenlignet med lønnsjusterte 2013-regler (referansesystemet). Negative tall betyr lettelser. Kroner

Bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser. Tusen kroner	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referanse-systemet for 2014	Gjennomsnittlig endring i skatt med forslaget	Herav endring i formuesskatt
0 - 200	37 900	28 900	-900	0
200 - 250	118 400	35 400	-300	0
250 - 300	145 800	49 200	100	0
300 - 350	190 000	65 200	200	0
350 - 400	248 400	81 300	200	0
400 - 450	276 200	97 000	200	0
450 - 500	266 700	112 700	200	0
500 - 600	404 800	138 100	100	0
600 - 750	296 900	187 300	200	0
750 - 1 000	190 300	267 900	300	0
1 000 - 2 000	128 800	455 200	500	0
2 000 - 3 000	11 800	914 800	1 400	300
3 000 og over	7 300	2 127 900	2 800	1 000
I alt	2 323 300	150 400	200	0

[1] Omfatter ikke avgiftsendringer mv. Avrundet til nærmeste 100 kroner.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

1.3 Skatte- og avgiftssatser, fradrag og beløpsgrenser

Tabell 1.7 viser forslagene til skattesatser, fradrag og beløpsgrenser for 2014. Tabellen viser også reglene for 2013 og endringene fra 2013 til 2014. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller pris fra 2013 til 2014 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 3,5 pst., prisveksten til 1,6 pst., veksten i minste pensjonsnivå til 3,0 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 2,7 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets hjemmeside på internett.

Tabell 1.7 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2013 og i forslag for 2014

	2013-regler	Forslag 2014	Endring 2013–2014
Skatt på alminnelig inntekt			
Personer[1]	28 pst.	28 pst.	-
Bedrifter[2]	28 pst.	27 pst.	-1 pst.enhet
Toppskatt			
Trinn 1			
Innslagspunkt	509 600 kr	527 400 kr	3,5 pst.
Sats[3]	9,0 pst.	9,0 pst.	-
Trinn 2			
Innslagspunkt	828 300 kr	857 300 kr	3,5 pst.
Sats	12,0 pst.	12,0 pst.	-
Trygdeavgift			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	39 600 kr	39 600 kr	-
Opptrappingssats	25,0 pst.	25,0 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt	7,8 pst.	7,8 pst.	-
Fiske, fangst og barnepass[4]	7,8 pst.	7,08 pst.	-0,72 pst.enhet
Annen næringsinntekt	11,0 pst.	10,28 pst.	-0,72 pst.enhet
Pensjonsinntekt mv.	4,7 pst.	4,7 pst.	-
Arbeidsgiveravgift[5]			
Sone I	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia[6]	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone II	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III.	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV.	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V	0,0 pst.	0,0 pst.	-
Høyeste effektive marginale skattesatser			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift	47,8 pst.	47,8 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift	54,3 pst.	54,3 pst.	-
Pensjonsinntekt[7]	44,7 pst.	44,7 pst.	-
Primærnæringsinntekt[4]	51,0 pst.	50,28 pst.	-0,72 pst.enhet
Annen næringsinntekt	51,0 pst.	50,28 pst.	-0,72 pst.enhet
Utbytte og uttak[8]	48,16 pst.	47,44 pst.	-0,72 pst.enhet

	2013-regler	Forslag 2014	Endring 2013–2014
Personfradrag			
Klasse 1	47 150 kr	48 800 kr	3,5 pst.
Klasse 2[9]	94 300 kr	Utgår	Utgår
Minstefradrag i lønns- og trygdeinntekt			
Sats	40,0 pst.	42,0 pst.	2 pst.enheter
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense[10]	81 300 kr	84 150 kr	3,5 pst.
Minstefradrag i pensjonsinntekt			
Sats	26,0 pst.	26,0 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	68 050 kr	70 400 kr	3,5 pst.
Særskilt fradrag i arbeidsinntekt[11]	31 800 kr	31 800 kr	-
Særfradrag for uførhet mv.	32 000 kr	32 000 kr	-
Særfradrag for enslige forsørgere	47 160 kr	48 804 kr	3,5 pst.
Særskilt skattefradrag for pensjonister			
Maksimalt beløp	30 300 kr	31 200 kr	3,0 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	170 750 kr	175 900 kr	3,0 pst.
Sats	15,3 pst.	15,3 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	259 800 kr	266 900 kr	2,7 pst.
Sats	6,0 pst.	6,0 pst.	-
Skattebegrensningsregelen for uførepensjonister mv.[12]			
Avtrappingssats	55,0 pst.	55,0 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig	127 000 kr	131 400 kr	3,5 pst.
Gift[13]	116 700 kr	120 800 kr	3,5 pst.
Formuestillegget			
Sats	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift	100 000 kr	100 000 kr	-
Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms			
Klasse 1	15 000 kr	15 000 kr	-

	2013-regler	Forslag 2014	Endring 2013–2014
Klasse 2[9]	30 000 kr	Utgår	Utgår
Sjømannsfradraget			
Sats	30,0 pst.	30,0 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-
Fiskerfradraget			
Sats	30,0 pst.	34,0 pst.	4 pst.enheter
Øvre grense	150 000 kr	167 000 kr	11,3 pst.
Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.			
Inntektsuavhengig fradrag	63 500 kr	65 700 kr	3,5 pst.
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38,0 pst.	38,0 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag	166 400 kr	172 200 kr	3,5 pst.
Særfradrag for store sykdomsutgifter[14]			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-
Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning	15 000 kr	15 000 kr	-
Fradrag for reiser mellom hjem og arbeid			
Sats per km	1,50/0,70 kr	1,50/0,70 kr	-
Nedre grense for fradraget	13 950 kr	13 950 kr	-
Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner	12 000 kr	12 000 kr	-
Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.	3 850 kr	4 100 kr	6,5 pst.
Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)			
Sats for skattefradrag	20,0 pst.	20,0 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	20 000 kr	20 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	150 000 kr	150 000 kr	-
Foreldrefradrag for legitimerte utgifter til pass og stell av barn			
Øvre grense			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første	15 000 kr	15 000 kr	-

	2013-regler	Forslag 2014	Endring 2013–2014
Skattefri kilometergodtgjørelse ved yrkeskjøring med privatbil			
Sats per kilometer til og med 10 000 km	4,05 kr	4,05 kr	-
Sats per kilometer over 10 000 km	3,40 kr	3,45 kr	1,5 pst.
Formuesskatt[15]			
Kommune			
Innslagspunkt	870 000 kr	1 000 000 kr	15 pst.
Sats	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	870 000 kr	1 000 000 kr	15 pst.
Sats	0,4 pst.	0,4 pst.	-
Arveavgift			
Innslagspunkt			
Trinn 1	470 000 kr	1 000 000 kr	113 pst.
Trinn 2	800 000 kr	Utgår	Utgår
Satser			
Barn og foreldre			
Trinn 1	6 pst.	10 pst.	4 pst.enheter
Trinn 2	10 pst.	Utgår	Utgår
Andre mottakere			
Trinn 1	8 pst.	15 pst.	7 pst.enheter
Trinn 2	15 pst.	Utgår	Utgår
Aksjerabatt[16]	40 pst.	30 pst.	-10 pst.enheter
Avskrivingssatser			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervervet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)[17]	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-

	2013-regler	Forslag 2014	Endring 2013–2014
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) [18,19]	4 (6/10) pst.	4 (6/10) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

[1] For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 24,5 pst.

[2] Særskatten for petroleumsvirksomhet og grunnrenteskatten for vannkraftanlegg foreslås økt med én prosentenhet fra 2014, til henholdsvis 51 og 31 pst.

[3] For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 7 pst. i trinn 1.

[4] Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 7,8 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 7,8 pst. og 11 pst. trygdeavgift. Den lavere trygdeavgiftssatsen foreslås redusert til 7,08 pst. fra 2014.

[5] Nytt EØS-regelverk for regional statsstøtte trer i kraft 1. juli 2014. I den forbindelse kan systemet med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift bli justert, jf. forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014.

[6] I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler i arbeidsgiveravgift, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For 2014 er fribeløpet 450 000 kroner per foretak. For veitransportforetak i sone Ia er fribeløpet 225 000 kroner.

[7] For uførepensjonister mv. som skatter etter skattebegrensningsregelen, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 55 pst.

[8] Inkludert 28 pst. selskapsskatt.

[9] Skatteklasse 2 foreslås fjernet fra 2014.

[10] Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 84 150 kroner med forslaget.

[11] Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.

[12] Skattebegrensningsregelen gjelder også enslige forsørgere, men kun dersom de mottar overgangsstønad. Skattebegrensningsregelen foreslås fjernet for nye mottakere med overgangsstønad fra 2014.

[13] Gifte uføre som mottar ektefelletillegg, har en skattefri nettoinntekt som tilsvarer det dobbelte av den skattefrie nettoinntekten for øvrige gifte, dvs. 241 600 kroner med forslaget for 2014.

[14] Særfradraget for store sykdomsutgifter utfases og fjernes fra og med 2015.

[15] Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som lignes under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.

[16] Rabatten gjelder ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. Rabatten begrenses til et arveavgiftsgrunnlag for slike aksjer og andeler på 10 mill. kroner per mottaker.

[17] Det foreslås innført 10 pst. startavskrivning for driftsmidler i saldogruppe d fra 2014.

[18] Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år.

[19] Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.8 viser gjeldende satser for merverdiavgiften og særavgiftene samt forslag til satser for 2014. Alle særavgiftssatser er i utgangspunktet justert opp med 1,6 pst. fra 2013 til 2014 for å ta hensyn til forventet prisstigning. Små avvik fra dette skyldes avrundinger. For øvrig vises det til forslag til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.8 Avgiftssatser i 2013 og foreslåtte satser for 2014

Avgiftskategori	2013-regler	Forslag 2014	Endring i pst.
Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien[1]			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats	15	15	-
Lav sats	8	8	-
Avgift på alkoholholdige drikkevarer			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/ vol.pst. og liter	6,85	6,96	1,6
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter	4,46	4,53	1,6
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
a) 0,0–0,7 vol.pst.	-	-	-
b) 0,7–2,7 vol.pst.	3,06	3,11	1,6
c) 2,7–3,7 vol.pst.	11,52	11,70	1,6
d) 3,7–4,7 vol.pst.	19,96	20,28	1,6
Avgift på tobakkvarer			
Sigarer, kr/100 gram	235	239	1,7
Sigaretter, kr/100 stk	235	239	1,7
Røyketobakk, kr/100 gram	235	239	1,7
Snus, kr/100 gram	95	97	2,1
Skrå, kr/100 gram	95	97	2,1
Sigarettpapir, kr/100 stk	3,58	3,64	1,7
Engangsavgift på kjøretøy			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a[2]			
Egenvekt, kr/kg			
første 1 150 kg	37,59	38,19	1,6
neste 250 kg	81,94	83,25	1,6
neste 100 kg	163,90	166,52	1,6
resten	190,61	193,66	1,6
Motoreffekt, kr/kW			
første 70 kW (65 kW i 2013)	0,00	0,00	-
neste 30 kW (25 kW i 2013)	275,00	235,00	-14,5
neste 40 kW	790,00	665,00	-15,8
resten	1 960,00	1 650,00	-15,8
NO_X-utslipp, kr per mg/km	35,00	46,00	31,4
CO_2-utslipp, kr per g/km			
første 105 g/km (110 g/km i 2013)	0,00	0,00	-
neste 15 g/km	764,00	776,00	1,6

Avgiftskategori	2013-regler	Forslag 2014	Endring i pst.
neste 40 g/km	770,00	782,00	1,6
neste 70 g/km	1 796,00	1 915,00	6,6
resten	2 883,00	3 500,00	21,4
fradrag for utslipp under 105 g/km (110 g/km i 2013), gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 105 g/km (110 g/km i 2013)	814,00	827,00	1,6
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 50 g/km	966,00	981,00	1,6
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b,[3]			
egenvekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
motoreffekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
NO_X-utslipp, pst. av personbilavgift	25	30	5
CO_2-utslipp, pst. av personbilavgift	25	30	5
Campingbiler. Avgiftsgruppe c,[4]			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe e,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	36	36	-
Motorsykler. Avgiftsgruppe f,			
stykkavgift, kr	10 837	11 010	1,6
Motoreffektavgift, kr/kW			
første 11 kW	0,00	0,00	-
resten	482,28	490,00	1,6
Slagvolumavgift, kr/cm^3			
første 125 cm^3	0,00	0,00	-
neste 775 cm^3	37,22	37,82	1,6
resten	81,62	82,93	1,6
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	15,27	15,51	1,6
neste 100 kg	30,55	31,04	1,6
resten	61,07	62,05	1,6
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	40,74	41,39	1,6
neste 20 kW	81,44	82,74	1,6
resten	162,87	165,48	1,6
Slagvolum, kr/cm^3			
første 200 cm^3	3,19	3,24	1,6
neste 200 cm^3	6,37	6,47	1,6
resten	12,73	12,93	1,6
Drosje. Avgiftsgruppe h,[5]			
egenvekt, pst. av personbilavgift	40	40	-

Avgiftskategori	2013-regler	Forslag 2014	Endring i pst.
motoreffekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
NO_X-utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-
CO_2-utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-
Veteranbiler. Avgiftsgruppe i,			
stykkavgift, kr	3 569	3 626	1,6
Minibusser. Avgiftsgruppe j,[6]			
pst. av personbilavgift	40	40	-
Årsavgift, kr/år			
Bensinbiler og dieselbiler med fabrikkmontert partikkelfilter	2 940	2 985	1,5
Dieselbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	3 425	3 480	1,6
Campingtilhengere	1 100	1 120	1,8
Motorsykler	1 800	1 830	1,7
Traktorer, mopeder mv.	415	420	1,2
Vektårsavgift, kr/år	varierer	varierer	12,2
Omregistreringsavgift	varierer	varierer	-11,1
Avgift på båtmotorer, kr/hk	158,50	161,00	1,6
Veibruksavgift på drivstoff, kr/liter			
Bensin[7]	4,78	4,86	1,6
Autodiesel[8]	3,75	3,81	1,6
Biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene	1,87	1,90	1,6
Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh			
Generell sats	11,61	12,92	11,3
Redusert sats	0,45	0,45	-
Grunnavgift på mineralolje mv.			
Mineralolje, kr/liter	1,018	1,034	1,6
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,126	0,126	-
Avgift på smøreolje, kr/liter	1,90	1,93	1,6
CO_2-avgift			
Petroleumsvirksomhet, kr/liter eller Sm^3	0,96	0,98	2,1
Mineralolje generell sats, kr/liter	0,61	0,88	44,3

Avgiftskategori	2013-regler	Forslag 2014	Endring i pst.
Mineralolje ilagt veibruksavgift, kr/liter	0,61	0,62	1,6
Mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart, kr/liter	0,43	0,56	30,2
Mineralolje til annen innenriks luftfart, kr/liter	0,71	0,84	18,3
Mineralolje til treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien, kr/liter	0,31	0,31	-
Mineralolje til fiske og fangst i nære farvann, kr/liter	0,13	0,26	100,0
Bensin, kr/liter	0,91	0,92	1,1
Naturgass, kr/Sm^3	0,46	0,66	43,5
LPG, kr/kg	0,68	0,99	45,6
Redusert sats for naturgass, kr/Sm^3	0,05	0,05	-
Svovelavgift, kr/liter	0,078	0,079	1,3
Avgift på utslipp av NOx, kr/kg	17,01	17,28	1,6
Avgift på sluttbehandling av avfall, kr/tonn			
Avgift på biologisk nedbrytbart avfall som deponeres etter dispensasjon gitt fra forurensningsmyndighetene	479	487	1,7
Avgift på deponering av annet avfall	289	294	1,7
Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), kr/kg	65,41	66,46	1,6
Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO_2-ekvivalenter	229	330	44,1
Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg	18,56	18,86	1,6
Avgift på alkoholfrie drikkevarer			
Ferdigvare, kr/liter	3,06	3,11	1,6
Konsentrat (sirup), kr/liter	18,68	18,98	1,6
Sukkeravgift, kr/kg	7,18	7,29	1,5
Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,08	1,10	1,9
Miljøavgift			
a) Glass og metall	5,24	5,32	1,5
b) Plast	3,16	3,21	1,6
c) Kartong og papp	1,30	1,32	1,5
Dokumentavgift, pst. av salgsverdi	2,5	2,5	-

[1] Endring i merverdiavgift er oppgitt i prosentenheter.

[2] Gruppe a: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO_2-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.

[3] Gruppe b: Varebiler klasse 2. Endring oppgitt i prosentenheter. Høyeste trinn i CO_2-komponenten gjelder ikke for gruppe b, og nest høyeste trinn holdes på 25 pst. av avgiften for personbiler også i 2014.

[4] Gruppe c: Campingbiler. Endring oppgitt i prosentenheter. Ilegges ikke NO_X-komponent.

[5] Gruppe h: Drosje og transport av funksjonshemmede. Endring oppgitt i prosentenheter. De to høyeste trinnene i CO_2-komponenten gjelder ikke for gruppe h i 2014.

[6] Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Endring oppgitt i prosentenheter. Høyeste trinn i CO_2-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO_X-komponent.

[7] Bensin som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

[8] Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere. Satsen gjelder også biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene.

Kilde: Finansdepartementet.

1.4 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.9 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 245 mrd. kroner i 2013. Av dette tilfaller om lag 87 pst. staten, i underkant av 11 pst. kommunene og drøyt 2 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 32 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 25 pst. kommer fra personlige skattytere, mens drøyt 22 pst. er inntekts- og formuesskatt fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 18 pst. av statens inntekter i 2013 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter utgjør om lag 3 pst.

Tabell 1.9 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2013. Mrd. Kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
Personlige skattytere	425,8	274,5	124,8	26,4
Skatt på alminnelig inntekt	278,4	136,3	115,7	26,4
Toppskatt	22,5	22,5	–	–
Trygdeavgift	110,6	110,6	–	–
Formuesskatt	14,3	5,2	9,1	–
Bedrifter (etterskuddspliktige)	81,2	79,6	1,3	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	80,8	79,3	1,3	0,2
Formuesskatt	0,3	0,3	–	–
Eiendomsskatt	8,2	–	8,2	–
Arbeidsgiveravgift	158,7	158,7	–	–
Avgifter	343,9	343,9	–	–
Merverdiavgift	241,4	241,4	–	–
Særavgifter og toll	102,4	102,4	–	–
Petroleum	194,5	194,5	–	–
Skatt på inntekt	187,7	187,7	–	–
Avgift på utvinning mv.	6,8	6,8	–	–
Andre skatter og avgifter	32,6	31,9	0,7	–
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper[1]	24,6	24,6	–	–
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	2,9	2,9	–	–
Arveavgift	2,2	2,2		
Andre skatter og avgifter[2]	2,8	2,2	0,7	–
Samlede skatter og avgifter	1 244,8	1 083,1	135,0	26,7
Herav direkte skatter	900,9	739,2	135,0	26,7

[1] Blant annet Statens pensjonskasse.

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

Kilde: Finansdepartementet.

2 Skatte- og avgiftssystemet – hovedelementer og utviklingstrekk

2.1 Innledning

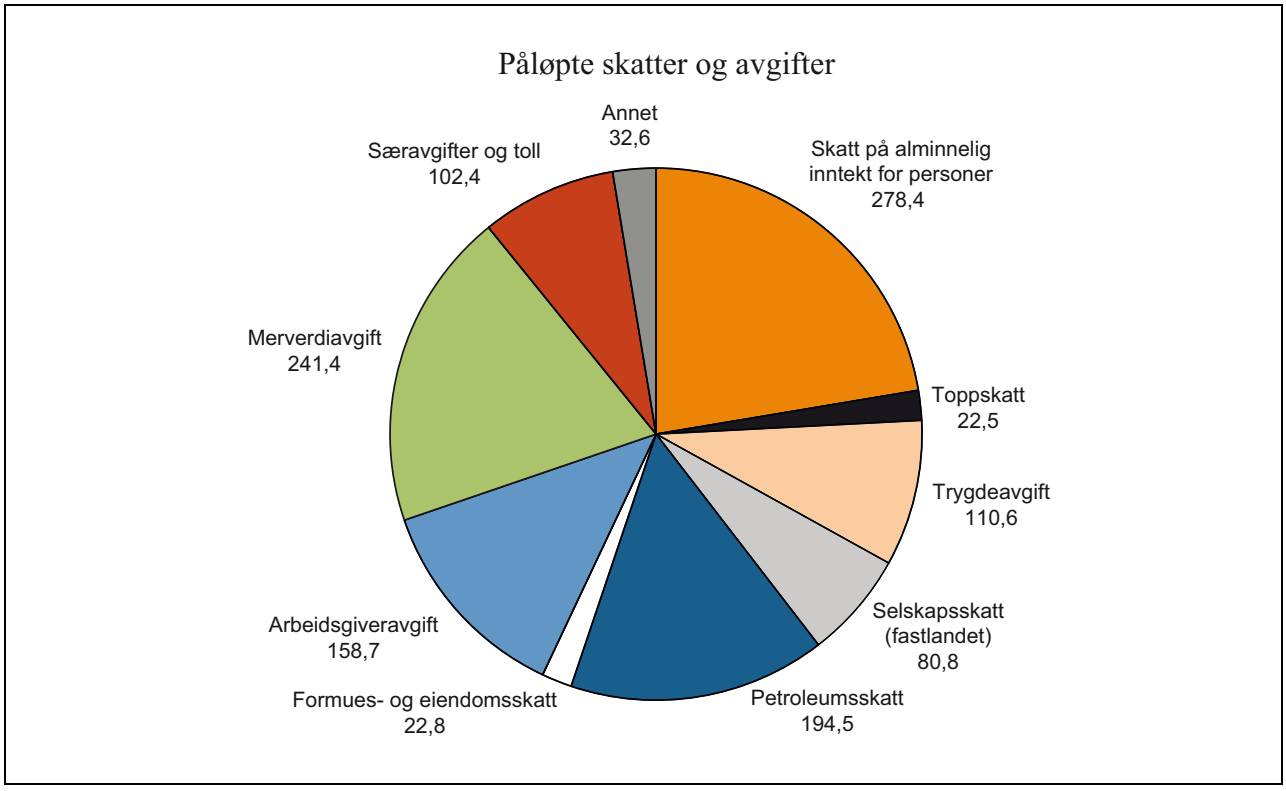
Skatte- og avgiftspolitikken skal sikre inntekter til fellesskapet, bidra til rettferdig fordeling, høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. I tillegg legges det vekt på å unngå at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene store administrative kostnader. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt går opp i gode tider og ned i dårlige.

Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter for 2013. Beskrivelsen i dette kapitlet tar utgangspunkt i reglene for 2013. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.9 og viser blant annet at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og petroleumsskatt.

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

Direkte skatter omfatter blant annet inntektsskatt for personer og bedrifter, formuesskatt og arveavgift. De direkte skattene utgjør 72 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Av dette er 46 pst. inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt, og 30 pst. inntektsskatt for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene utgjør 8 pst. av skatteinntektene fra Fastlands-Norge.

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter og toll. Samlet utgjør indirekte skatter i underkant av 28 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften er den største inntektskilden blant de indirekte skattene og utgjør 19 pst. av



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter. Anslag for 2013. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Tollavgiftene har i dag mindre betydning for statens inntekter.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

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

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

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

Unntak og særordninger i skattesystemet for å støtte bestemte grupper, bransjer eller aktiviteter gjør skattesystemet mindre effektivt og mer komplisert. Ofte vil ulike særordninger ha uheldige fordelingsvirkninger siden de i praksis brukes mest av høyinntektsgrupper. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre fordi de kan rettes mer direkte mot det målet en vil oppnå.

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

I Norge gjør offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. En del skatter og avgifter skal imidlertid også ivareta andre viktige hensyn utover å skaffe staten inntekter.

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, men skattesystemet bør så langt som mulig bidra til gode beslutninger om arbeidsdeltakelse, utdanning og yrkesvalg. Empirisk forskning indikerer at lavinntektsgruppenes arbeidstilbud påvirkes mer av endringer i økonomiske rammebetingelser enn arbeidstilbudet til høyinntektsgrupper. Lavere skatt på lave og midlere arbeidsinntekter kan derfor stimulere til økt arbeidsdeltakelse samtidig som det gjør inntektsfordelingen jevnere.

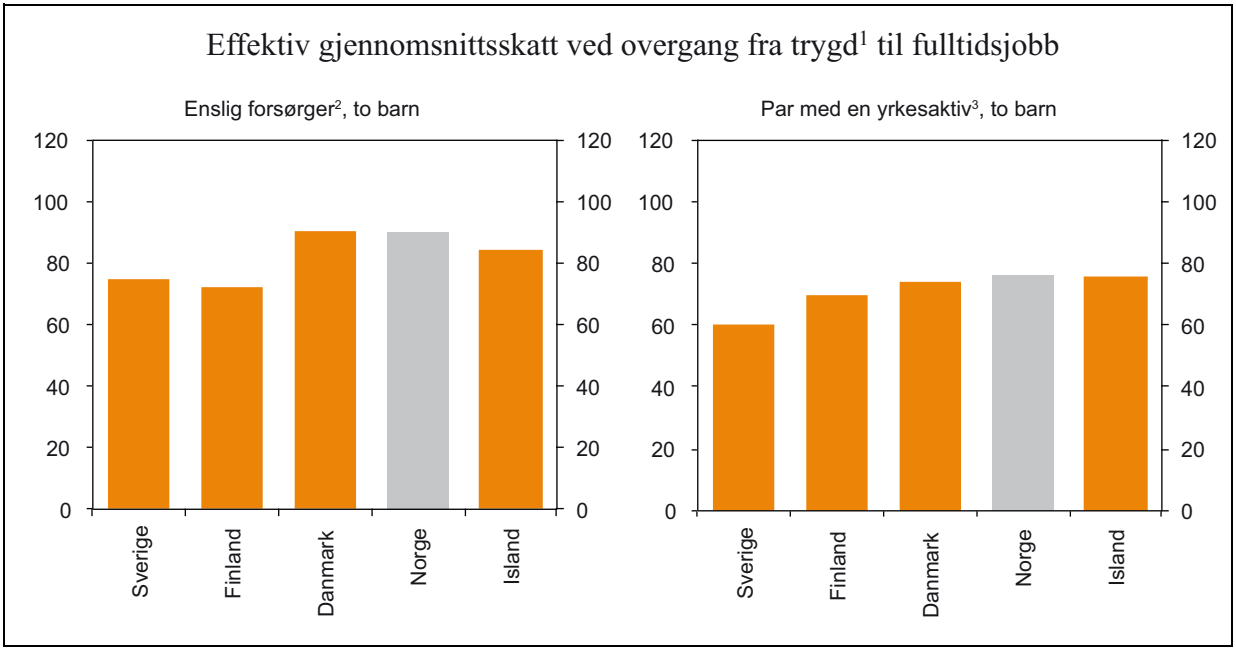
Personer med de laveste inntektene betaler lite eller ingen skatt. Endringer i skattesystemet har derfor liten betydning for denne gruppen. Mange med vedvarende lav inntekt er ikke i arbeid. Skattereglene bør utformes slik at det lønner seg å arbeide. For personer som mottar trygd til erstatning for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

Miljøavgifter og omsettelige utslippskvoter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelige aktiviteter og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. En lik avgift eller kvotepris på tvers av ulike sektorer vil sikre at nasjonale utslipp reduseres til lavest mulig kostnader for samfunnet. Miljøavgifter og salg av utslippskvoter til de som forurenser samsvarer dessuten med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter og salg av utslippskvoter kan benyttes til å styrke velferds-

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

Insentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar. Inntektssikringssystemet i Norge (i hovedsak folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som sikrer at personer som av ulike grunner er utenfor arbeidsmarkedet, har en inntekt å leve av. Eksempler er uførepensjon og dagpenger ved arbeidsledighet. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide, og fungerer dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. For å ta hensyn til dette beregnes ofte effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid. De effektive skattesatsene tar både hensyn til skatt og det som faller bort av netto overføringer når en begynner å arbeide. Selv om slike satser er nyttige for å illustrere insentiver til arbeid, må de tolkes med forsiktighet. Beregningene tar i utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene. Andre sider ved ordningene som tidsbegrensning for ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne vil også ha betydning for insentivene til arbeid.

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2011. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. En enslig forsørger med to barn vil reelt skattlegges med om lag 90 pst. av brutto arbeidsinntekt når man inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2011. Prosent

1 Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2011. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

2 Tar utgangspunkt i 67 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.

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

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

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

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

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

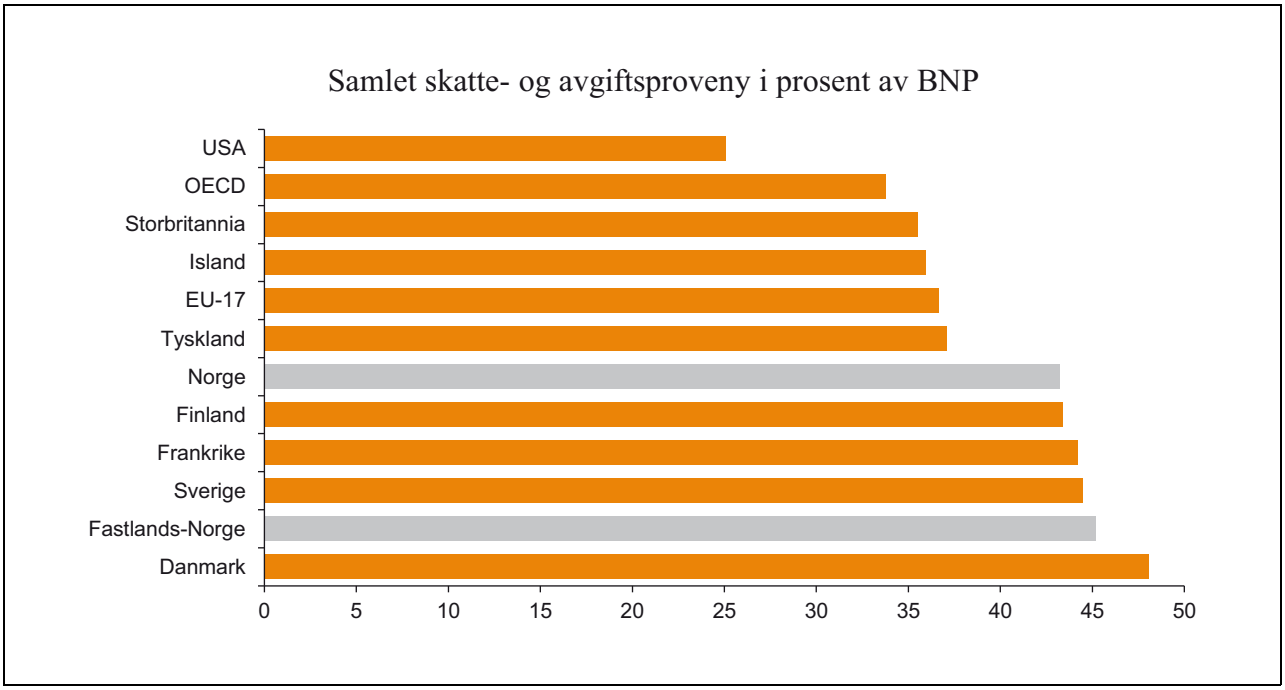
I bedrifts- og kapitalbeskatningen må det også legges vekt på forutsigbarhet. Manglende stabilitet kan påvirke bedriftenes investeringer på en uheldig måte og svekke verdiskapingen.

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

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet (BNP) for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land. Figuren viser at Norge og de andre skandinaviske landene har et relativt høyt skatte- og avgiftsnivå. Det gjenspeiler blant annet godt utbygde offentlige velferdsordninger. Norge har en svært spesiell næringsstruktur med en betydelig verdiskaping i petroleumssektoren. Ved internasjonale sammenligninger er skattenivået i fastlandsøkonomien mest relevant for Norge. Til tross for at en vesentlig del av inntektene fra petroleumsvirksomheten tilfaller staten, er likevel skattenivået noe lavere enn i fastlandsøkonomien. Årsaken er at inntektene fra SDØE tilfaller staten direkte og derfor ikke skattlegges.

Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 41 og 45 pst. av BNP, mens andelen har ligget mellom 44 og 48 pst. for Fastlands-Norge. I Sverige har andelen ligget mellom 45 og 53 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 41 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 30 og 36 pst. av BNP.

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



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land, EU-17[1] og OECD[2]. 2011. Prosent

[1] Euro-området.

[2] Tall for OECD er fra 2010.

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

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 28 pst. av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, pensjon, næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag), fradragsberettigede tap og utgifter som gjeldsrenter mv. Det gis også enkelte andre fradrag i alminnelig inntekt. Den flate skattesatsen på et netto skattegrunnlag sikrer lik skatteverdi av alle fradrag og symmetri i kapitalbeskatningen, dvs. at inntekter (gevinster) og utgifter (tap) skattlegges med samme sats.

For det andre betales trygdeavgift og eventuell toppskatt av personinntekten, som består av brutto arbeids- og pensjonsinntekt, uten fradrag av noen art.

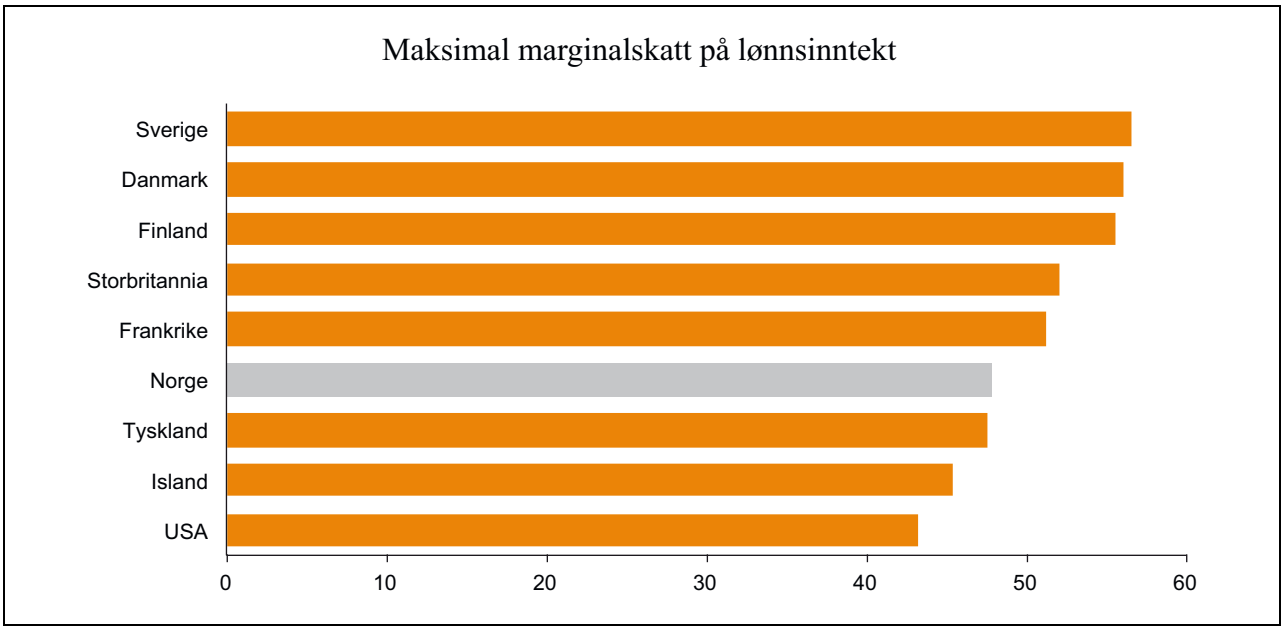
Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen sikres gjennom bunnfradrag og toppskatt. Antall toppskattytere anslås til i overkant av 950 000 i 2013. Boks 2.2 viser hvordan marginal- og gjennomsnittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalskatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 47,8 pst. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalskatt til 54,3 pst. Figur 2.4 viser at Norge ligger om lag i midtsjiktet når det gjelder høyeste marginalskatt på lønnsinntekt sammenlignet med noen utvalgte land i 2012.

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

Skatt på pensjonsinntekt

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

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



Figur 2.4 Høyeste marginalskatt på lønnsinntekt inkludert trygdeavgift. Noen utvalgte land i 2012. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

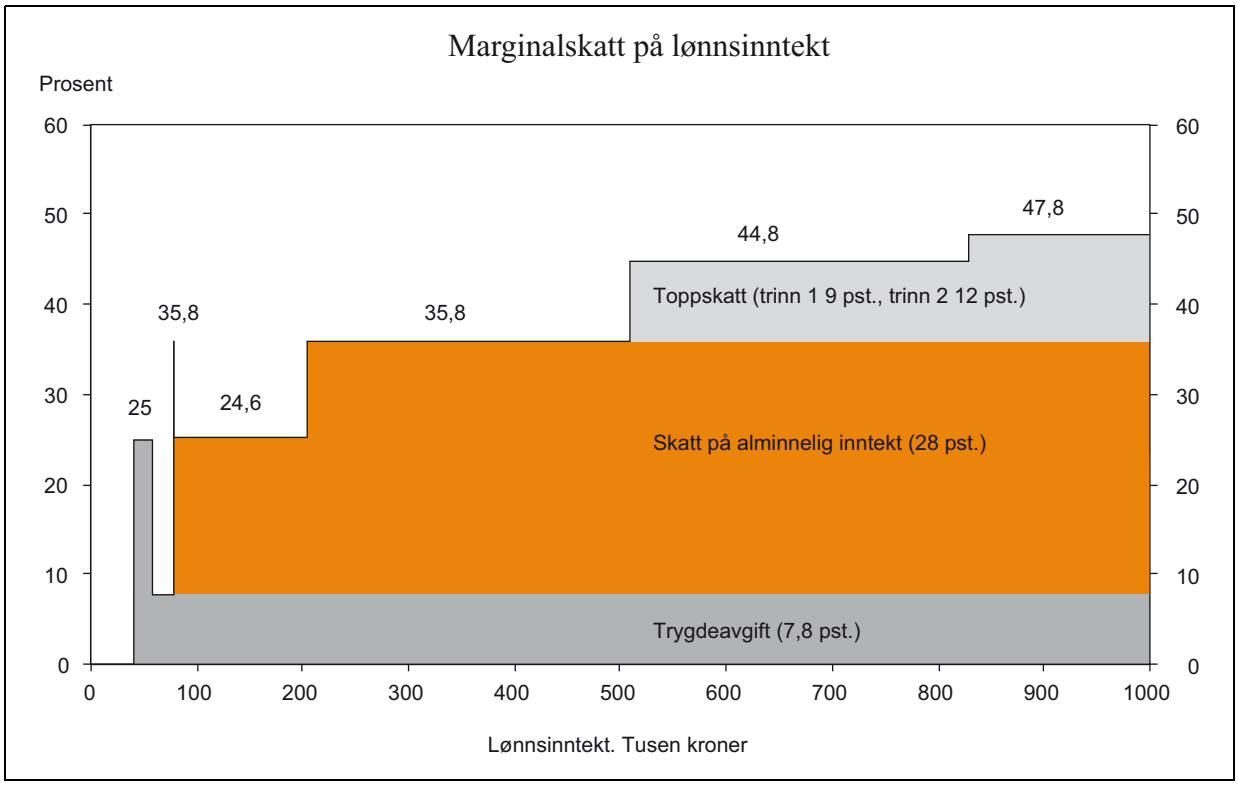
Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt

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

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

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2013-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Skatten er null opp til den såkalte frikortgrensen. Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.). Opptrappingssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 7,8 pst. av hele lønnsinntekten. Dersom lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og lønnsfradraget, begynner skattyter å betale skatt på alminnelig inntekt (28 pst.), noe som gir en marginalskatt på 35,8 pst. (0,078 + 0,28). Når minstefradraget (40 pst. av inntekten) overstiger lønnsfradraget, faller marginalskatten til 24,6 pst. (0,078 + 0,28 * (1–0,40)). Når skattyter har oppnådd maksimalt minstefradrag, stiger marginalskatten igjen til 35,8 pst. Fra innslagspunktene i toppskatten øker marginalskatten til henholdsvis 44,8 pst. i trinn 1 og 47,8 pst. i trinn 2.

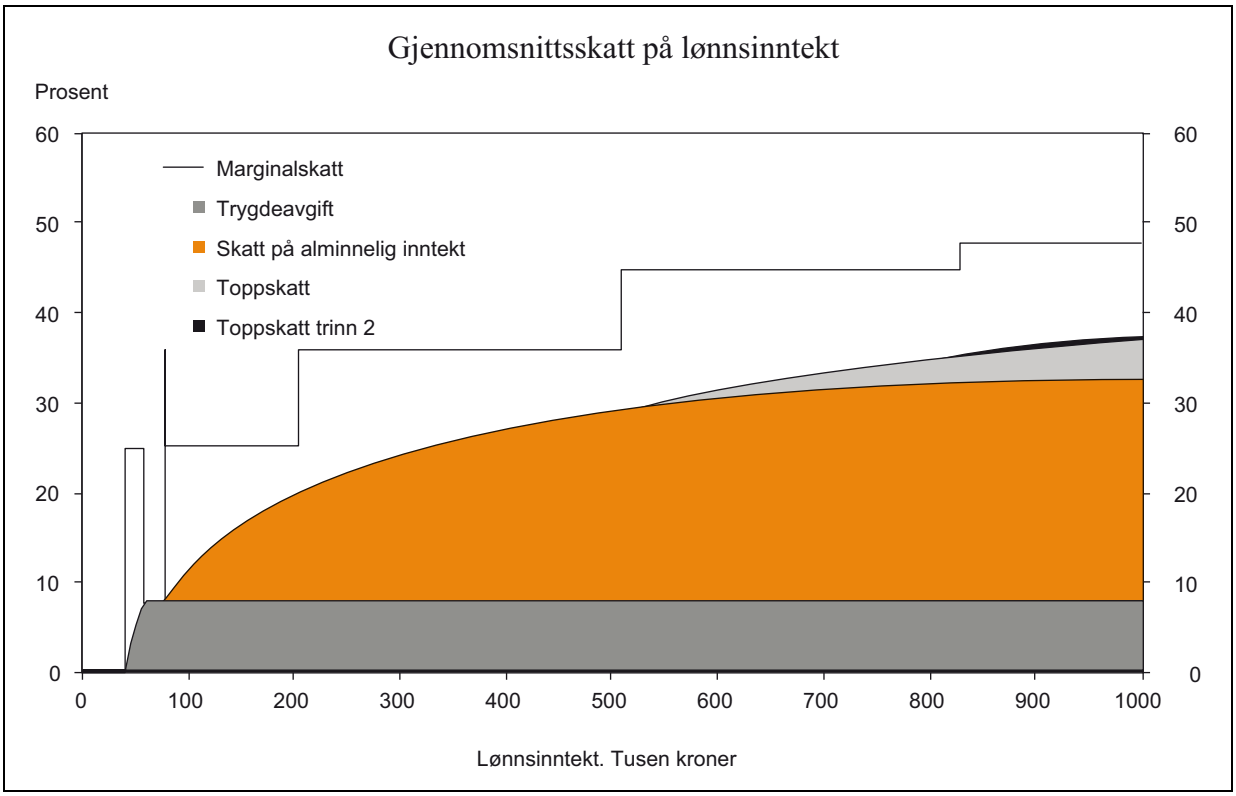


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2013-regler for en lønnstaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standardfradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.2 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten, men for lønnsinntekter som overstiger summen av personfradraget og lønnsfradraget, er gjennomsnittsskatten vesentlig lavere enn marginalskatten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift). 2013-regler for en lønnstaker i skatteklasse 1 som kun har lønnsinntekt og standardfradrag. Tusen kroner

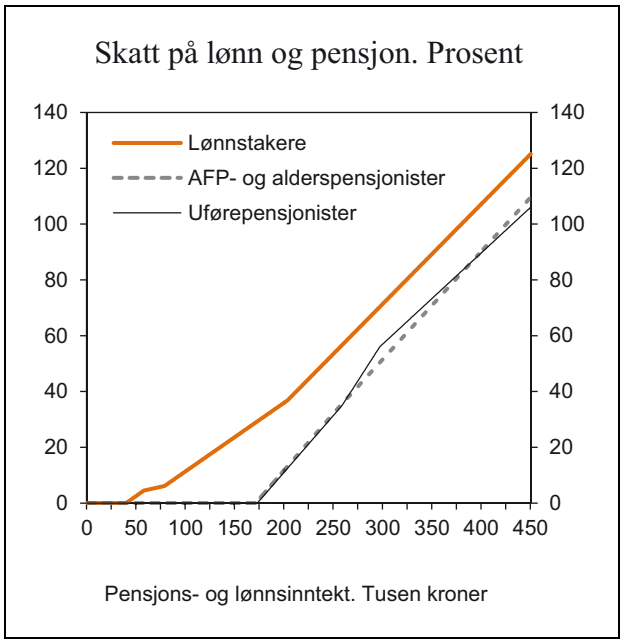
Kilde: Finansdepartementet.

Uførepensjonister får et særfradrag for uførhet i alminnelig inntekt. Det gjelder videre en skattebegrensningsregel for uførepensjonister med mer enn 2/3 uføregrad og for mottakere av enkelte behovsprøvde ytelser, blant annet enslige forsørgere som mottar overgangsstønad. Regelen medfører at inntekt på om lag minstepensjonsnivå er skattefri. Inntekter over dette, inkludert et formuestillegg, skattlegges med en sats på 55 pst., slik at fordelen trappes ned inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler. Stortinget har vedtatt at ny uføretrygd skal innføres fra 2015. Den nye uføretrygden skal skattlegges tilsvarende som lønnsinntekt, dvs. at særfradrag for uførhet og skattebegrensning for uføre avvikles.

Figur 2.7 viser beregnet skatt på pensjonsinntekt for henholdsvis enslige AFP-/alderspensjonister og enslige uførepensjonister med 2013-regler sammenlignet med skatt på lønnsinntekt for lønnstakere i klasse 1. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon, og at uførepensjonistene ikke har nettoformue over 200 000 kroner. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standardfradrag. Skatten på en alderspensjon på 250 000 kroner vil ligge om lag 21 400 kroner under skatten på en tilsvarende lønnsinntekt.

Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjeutbytte og -gevinster til personlige aksjonærer skattlegges etter aksjonærmodellen. Det innebærer at aksjeinntekter som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges som alminnelig inntekt på eierens hånd. Skjermingsfradraget beregnes i utgangspunktet som aksjens kostpris multiplisert



Figur 2.7 Skatt på ulike inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere, AFP- og alderspensjonister og uførepensjonister med 2013-regler[1]. Tusen kroner

[1] Det er forutsatt at skattyterne er enslige og lignes i klasse 1, at de kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standardfradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

med en skjermingsrente. Skjermingsrenten skal gjenspeile renten etter skatt på en sikker investering. Det er dermed avkastning utover det man kan oppnå ved en alternativ, risikofri plassering av kapitalen, som ilegges utbytteskatt.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag framføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan ikke trekkes fra i inntekter fra andre aksjer.

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

Skatt på næringsinntekt

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

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

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

2.3.2 Bedriftsbeskatning

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 28 pst. Satsen foreslås endret til 27 pst. fra 2014 jf. punkt 5.1. Underskudd kan framføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og utgifter (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

Fritaksmetoden innebærer at selskap i utgangspunktet fritas for beskatning av utbytte og

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2011. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnitts-skattesats	Effektiv marginal-skattesats
Irland	12,5	14,4	-13,2
Sveits	21,2	18,7	-12,4
Hellas	30,0	26,2	-17,3
Østerrike	25,0	23,0	-18,4
Danmark	25,0	22,6	-17,2
Nederland	25,0	22,4	-16,2
Finland	26,0	24,7	-21,8
Sverige	26,3	23,2	-17,4
Portugal	27,5	24,8	-18,8
Storbritannia	26,0	27,0	-28,8
Norge	28,0	26,5	-23,3
Tyskland	31,0	28,2	-22,5
Italia	31,3	27,4	-20,8
Canada	28,3	26,5	-25,7
Belgia	34,0	25,9	-2,1
Frankrike	35,4	32,8	-28,3
Spania	35,3	31,9	-31,4
USA	37,9	36,5	-34,3
Japan	40,8	41,7	-42,8

Kilder: EU-kommisjonen og ZEW Mannheim (TAXUD/2008/CC/099).

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

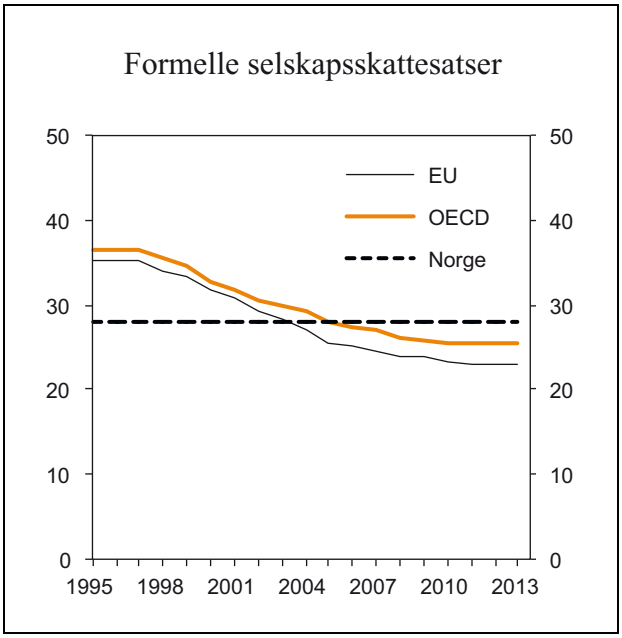
Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor er pliktige til å betale arbeidsgiveravgift av lønnskostnader. Satsen for arbeidsgiveravgiften avhenger av hvor bedriften er lokalisert.

Figur 2.8 viser at den gjennomsnittlige formelle selskapsskattesatsen har blitt redusert betydelig de senere årene både i OECD-landene og i EU-landene. Denne utviklingen skyldes dels økt skattekonkurranse, men også et ønske om mer effektiv ressursbruk. Flere land har utvidet skattegrunnlagene i selskapsskatten og redusert skattesatsene. Norge var et av de første landene som gjennomførte en slik reform (1992-reformen).

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

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2011. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). Effektiv gjennomsnittlig selskapsskattesats i Norge ligger om lag i midtsjiktet.

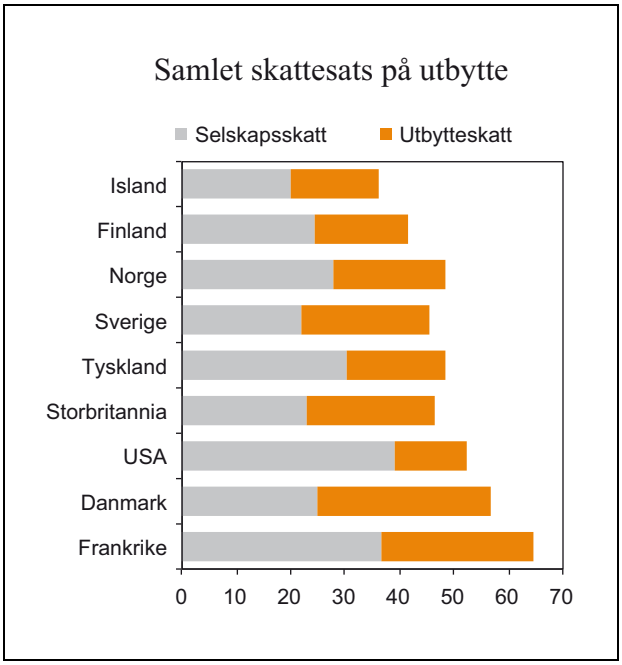
Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskat-



Figur 2.8 Formelle selskapsskattesatser i Norge, EU og OECD.[1] 1995–2013. Prosent

[1] Uveide gjennomsnitt for EU og OECD. EU-tallene omfatter land som var medlemmer per 1. januar 2009 (EU-27).

Kilde: OECD, Eurostat og Finansdepartementet.



Figur 2.9 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2012. Prosent

Kilde: OECD

ningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.9 viser samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2012.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor innført en særskatt for inntekter fra petroleumsutvinning i tillegg til den ordinære overskuddsskatten. I 2013 var særskattesatsen i petroleumssektoren 50 pst.

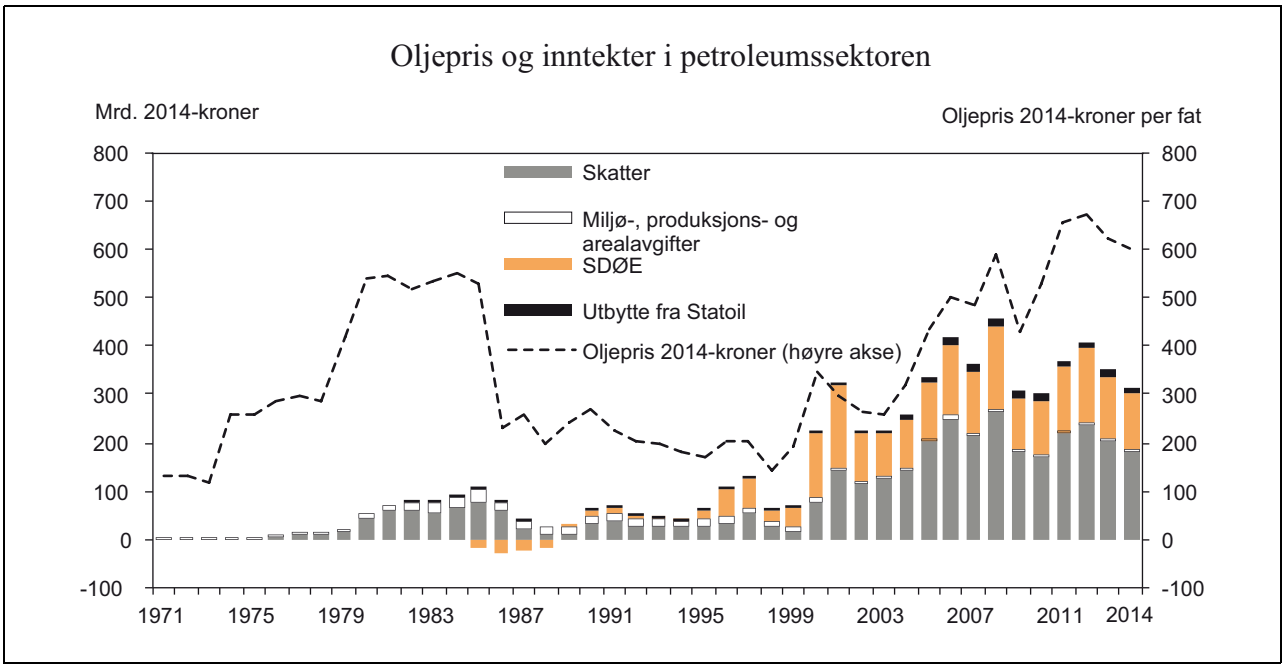
Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. Imidlertid bestemmes skattegrunnlaget for inntekter fra salg av råolje ved hjelp av administrativt fastsatte normpriser. Det gis fradrag for alle relevante driftskostnader, og letekostnader kan utgiftsføres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

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

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

Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattelegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg en skatt til staten på grunnrenten i vannkraftverk. I 2013 var grunn-



Figur 2.10 Oljepris og samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren. 2014-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

renteskatten 30 pst. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Det er full sikkerhet for investeringsfradragene i grunnrenteskatten. Negativ grunnrenteinntekt i et kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk. Risikofri rente er dermed tilstrekkelig for å skjerme alternativavkastningen og sikre at grunnrenteskatten ikke gjør lønnsomme prosjekter ulønnsomme etter skatt.

Kraftforetakene ilegges også en naturressursskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressursskatt kan trekkes fra i selskapets skatt på alminnelig inntekt. I tillegg betaler kraftprodusentene konsesjonsavgift og (vanligvis) eiendomsskatt til vertskommunene samt at de må avstå konsesjonskraft.

Rederibeskatning

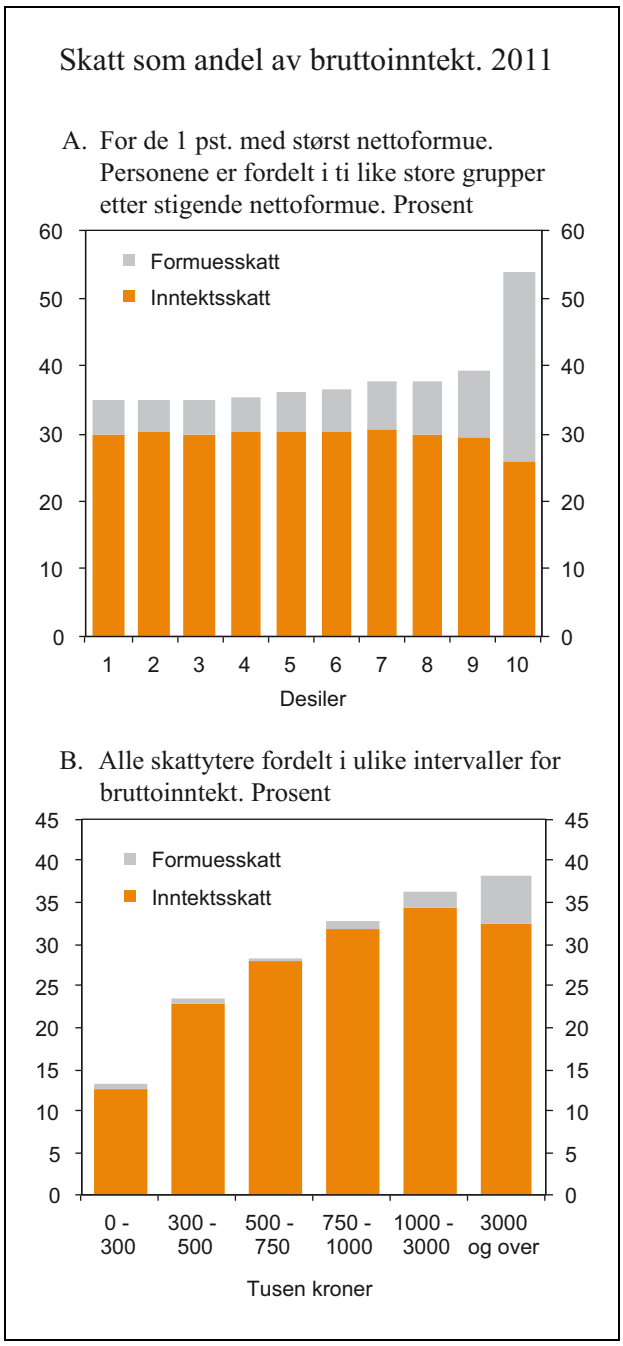
Rederibeskattede selskap har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipenes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip mv. som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

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1,1 pst. av skattepliktig nettoformue, dvs. bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 870 000 kroner i 2013. Ektefeller får hvert sitt bunnfradrag. Formuesskatten spiller en viktig rolle i fordelingspolitikken. Den utgjør et supplement til inntektsbeskatningen og sikrer at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt. Figur 2.11 illustrerer dette. Uten formuesskatt ville skattesystemet vært regressivt for de med aller høyest inntekt.

Den skattemessige verdien av formueseiendelene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Bolig og annen fast eiendom verdsettes imidlertid betydelig lavere enn markedsverdi. Næringseiendom utenom kraftverk, jordbruk og skogbruk formuesverdsettes i gjennomsnitt til om lag 50 pst. av markedsverdi i 2013. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien i gjennomsnitt 25 pst. av markedsverdi, mens den er 50 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere



Figur 2.11 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2011. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattyter. For næringseiendom og sekundærboliger er sikkerhetsventilen 60 pst.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag, men gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formueskatt, er økt. Det anslås at om lag 15 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2013, jf. figur 2.12.

Arveavgift

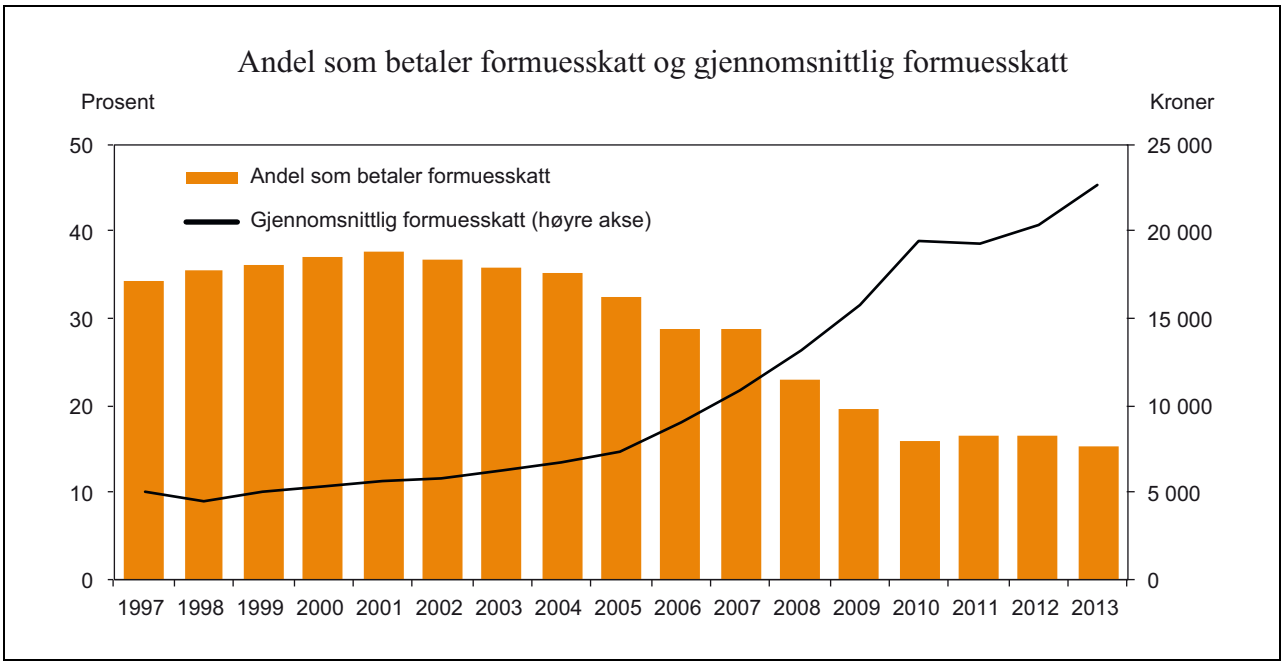
I utgangspunktet ilegges all arv arveavgift. Midler som mottas som arv eller gave fra ektefelle eller samboer, er fritatt for avgift. Også arv og gave til juridisk person med allmennyttig formål er unntatt avgiftsplikt. Gaver til personer som er nærmeste arving etter loven eller tilgodesett i testament, eller slektninger i rett nedstigende linje av disse, samt ektefeller eller samboere til slike personer, blir ilagt arveavgift. Gaver innenfor et årlig fribeløp tilsvarende et halvt grunnbeløp i folketrygden er med visse unntak avgiftsfrie. I tillegg er det fribeløp for arv og gaver inntil 470 000 kroner. Ved arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn – herunder stebarn som arvelateren/giveren har oppfostret – og foreldre, er avgiften 6 pst. på arv/gave mellom 470 000 kroner og 800 000 kroner og 10 pst. på det overskytende. De samme innslagspunktene gjelder for andre arvinger/gavemottakere, men avgiftssatsene er henholdsvis 8 pst. og 15 pst.

Arveavgiften kan ses på som en lempelig erstatning for manglende inntekts- og gevinstbeskatning. Det er ikke ordinær inntektsskatt på arv og gaver for mottaker, og arv og gave anses heller ikke som realisasjon som gir grunnlag for eventuell gevinstbeskatning av bo eller giver.

Blant mottakere av arv og gaver er det gruppene med høyest inntekt og høyest formue som mottar størst verdier, og som betaler mest arveavgift. I 2011 ble om lag 40 pst. av arveavgiften betalt av tidelen av befolkningen med høyest formue. Tidelen med høyest inntekt betalte om lag 26 pst. av arveavgiften. Arveavgiften forsterker slik sett fordelingsegenskapene til skattesystemet.

Eiendomsskatt

Det er opp til den enkelte kommune om den innfører eiendomsskatt. Inntektene fra eiendomsskatten tilfaller i sin helhet kommunen. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, som skal fastsettes ved taksering hvert 10. år. Ved taksering av bolig kan kommunene velge å bruke formuesgrunnlagene fra eiendomsskatteåret 2014. Kommunene kan velge om de vil bruke reduksjonsfaktor ved verdsetting av eiendommene. For bolig og fritidseiendom kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. For eiendomsskatt på kraftverk gjelder egne takseringsregler som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.



Figur 2.12 Andel personer som betaler formuesskatt og gjennomsnittlig formuesskatt. 1997–2013. Anslag for 2012 og 2013

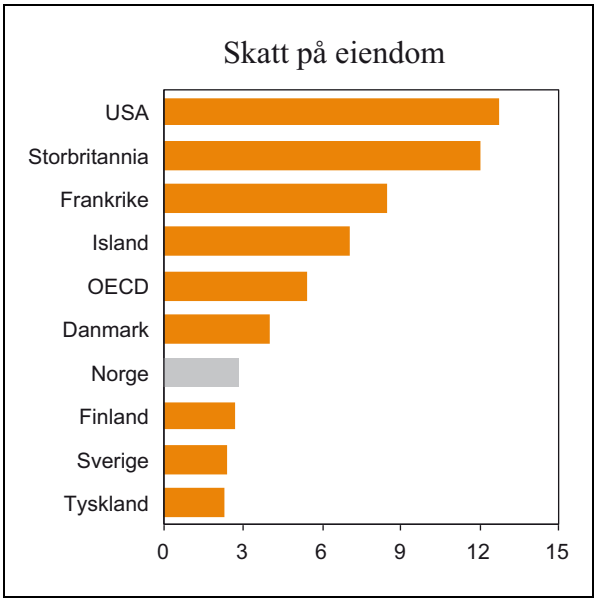
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Boks 2.3 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

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

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

Figur 2.13 viser at inntektene fra skatt på eiendom gjennomgående er relativt lave. Norge får kun 2,9 pst. av skatteinntektene fra eiendom, og ligger godt under OECD-gjennomsnittet. Dette anslaget inkluderer de samlede inntektene fra formuesskatt og arveavgift mv. og omfatter dermed også skatt på andre formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter.



Figur 2.13 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2010

Kilde: OECD Revenue Statistics.

I 2012 hadde 324 av 429 kommuner innført eiendomsskatt i en eller annen form, hvorav 196 hadde eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 8,1 mrd. kroner i 2012. Boks 2.3 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene.

2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester, og har som formål å skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende.

Når merverdiavgiftssystemet er utformet generelt for alle varer og tjenester og med én sats, vil avgiften ikke påvirke sammensetningen av forbruket. Når avgiften bare legges på sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen. Utformet på en slik måte vil merverdiavgiften også kunne innkreves på en enkel måte og medføre relativt lave administrative kostnader for de næringsdrivende.

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. Flere tjenester står utenfor merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på disse tjenestene, og foretakene som produserer tjenestene får ikke fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester som de anskaffer til unntatt virksomhet.

Den generelle merverdiavgiftssatsen på 25 pst. er den samme som i blant annet Danmark og Sverige. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige.

2.4.2 Særavgifter

Særavgiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader knyttet til bruk av helse- og miljøskadelige produkter.

Særavgifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særavgifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere samfunnsøkonomiske kostnader ved produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særavgifter er rent fiskalt begrunnet, dvs. at målet er å skaffe staten inntekter til å finansiere offentlige utgifter. Eksempler på slike avgifter er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom og omregistreringsavgiften på motorvogner og tilhengere. Andre avgifter kan ha en fiskal begrunnelse, men tillegges også miljøformål. Dette gjelder blant annet engangsavgiften på biler og avgiften på elektrisk kraft.

Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på produserte innsatsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot utformes slik at de omfatter alle kilder til miljøproblemet og med samme avgiftssats.

Miljøavgifter

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

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

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

Kostnaden ved å redusere utslipp fra miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger.

En riktig utformet miljøavgift vil omfatte alle utslipp i alle deler av økonomien med én felles sats. Det legger til rette for desentraliserte beslutninger som gir miljøgevinst til lavest mulig samfunnsøkonomisk kostnad. Kvoter er et annet sektorovergripende virkemiddel som kan virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.4.

Når miljøavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere miljøskadelig aktivitet. Dette gjør igjen at inntektene til staten reduseres. Dette kan forklare deler av fallet i inntekter fra miljøavgifter de senere årene. Erstattes miljøavgifter med

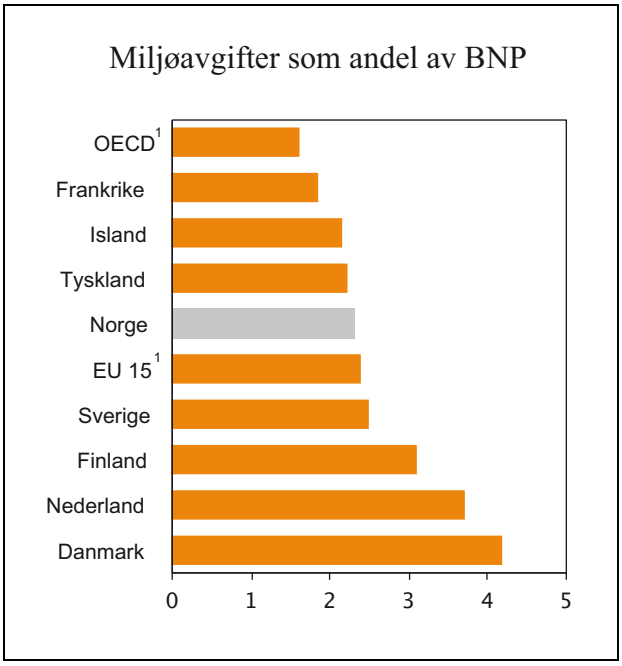
Boks 2.4 Sammenheng mellom avgifter og kvoter

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

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

utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), bidrar dette til ytterligere fall i inntektene. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene. Norge ligger imidlertid fortsatt relativt høyt når vi sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land, jf. figur 2.14.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. Marginalkostnaden ved utslipp av klimagasser i ulike sektorer i Norge er vist i figur 2.15. Ulike priser på miljøskadelige utslipp øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp.



Figur 2.14 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2011. Prosent

[1] Vektet gjennomsnitt.

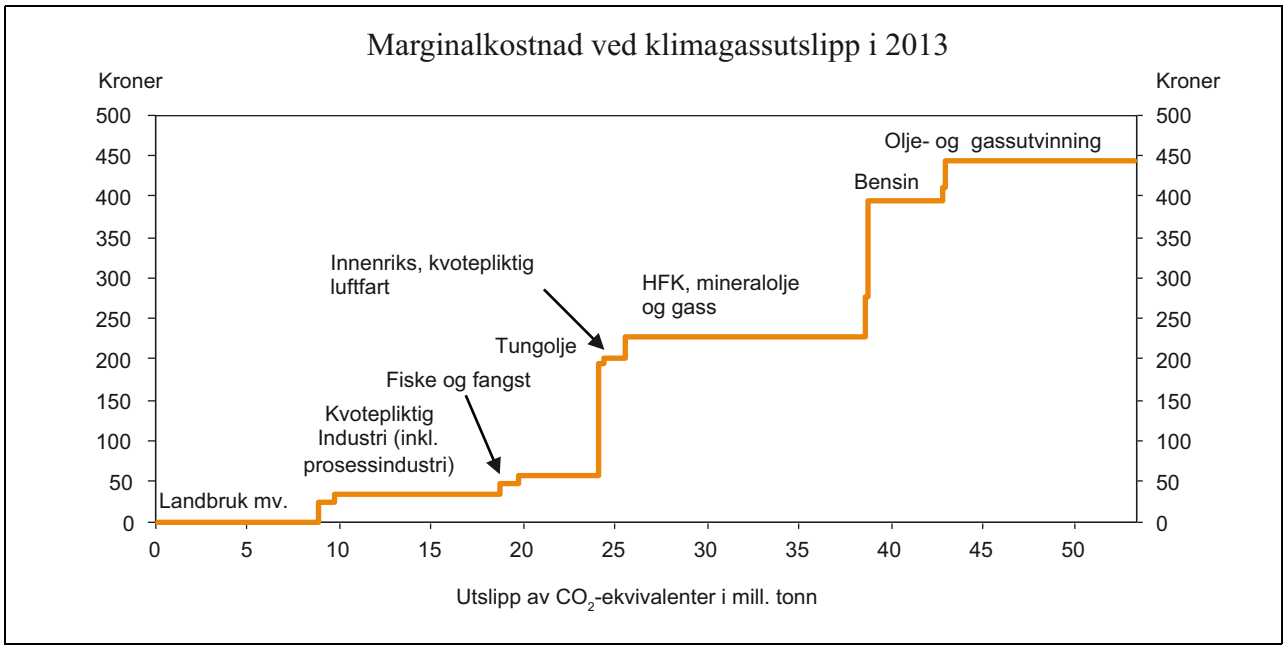
Kilde: Finansdepartementet og OECD.

I tillegg til rene miljøavgifter er det avgifter på energibruk. Avgiften på elektrisk kraft er fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft. I 2000 ble det innført en grunnavgift på mineralolje som skulle hindre en miljømessig uheldig overgang fra bruk av elektrisk kraft til bruk av mineraloljer til oppvarming.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO_2- og NO_X-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av andre goder enn miljøgoder kan også medføre kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Avgiftene på alkohol og tobakk gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad inkluderer kostnadene bruken medfører for samfunnet. Disse kostnadene er knyttet til helseutgiftene som dekkes av fellesskapet, og ulempene ved at røyking og alkoholforbruk kan ha negative virkninger for andre enn de som bruker varene.



Figur 2.15 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO_2-ekvivalenter i 2013 og kvotepris 33 kroner per tonn CO_2. Utslippstallene er fra 2011

Kilde: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

I tillegg er det kostnader knyttet til at forbrukere selv ikke tar tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket sitt, eller at de ignorerer uheldige virkninger. Avgiften på sjokolade- og sukkervarer og på alkoholfrie drikkevarer har også blitt begrunnet ut fra helsemessige hensyn. Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan øke omfanget av grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved slike aktiviteter.

2.4.3 Toll

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

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

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

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

2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Regjeringen fastsatte i 2006 tverrgående retningslinjer for gebyr- og avgiftsfinansiering av statlige myndighetshandlinger. Gebyrer skal dekke kostnaden ved statlige myndighetshandlinger som ret-

[1] WTO (Verdens Handelsorganisasjon) ble etablert i 1995, til avløsning av den tidligere Generalavtalen om tariffer og handel (GATT) fra 1947.

ter seg mot en bestemt bruker, mens sektoravgifter normalt har til hensikt helt eller delvis å finansiere fellesgoder for en avgrenset næring eller gruppe. Retningslinjene fikk umiddelbar effekt for eventuell innføring av nye gebyrer og sektoravgifter ved at bruk av finansieringsformen må ha en saklig begrunnelse. For eksisterende ordninger ble det lagt opp til gradvis tilpasning. Endringer av grunnlag eller sats for overprisede statlige gebyrer og alle endringer i sektoravgifter regnes som en del av skatte- og avgiftsopplegget.

I perioden 2007 til 2013 er overprisede gebyrer redusert med til sammen knapt 1,3 mrd. kroner i 2014-priser. Blant annet er passgebyrene, tinglysingsgebyrene, gebyrene for tvangsforretninger og for tollkredittdeklarasjoner satt ned. I tillegg til provenytapet fra gebyrreduksjoner kommer avvikling eller nedsetting av sektoravgifter. For eksempel er kystavgiften og avgifter i matforvaltning avviklet. Det er også ryddet opp i ulike finansieringsordninger. Flere ordninger som tidligere ble betegnet som gebyrer eller refusjoner, er nå synliggjort i statsbudsjettet som sektoravgifter.

Oppryddingen i overprisede statlige gebyrer og sektoravgifter er ikke fullført, og regjeringen foreslår derfor flere nye tiltak i 2014, jf. omtale i kapittel 9.

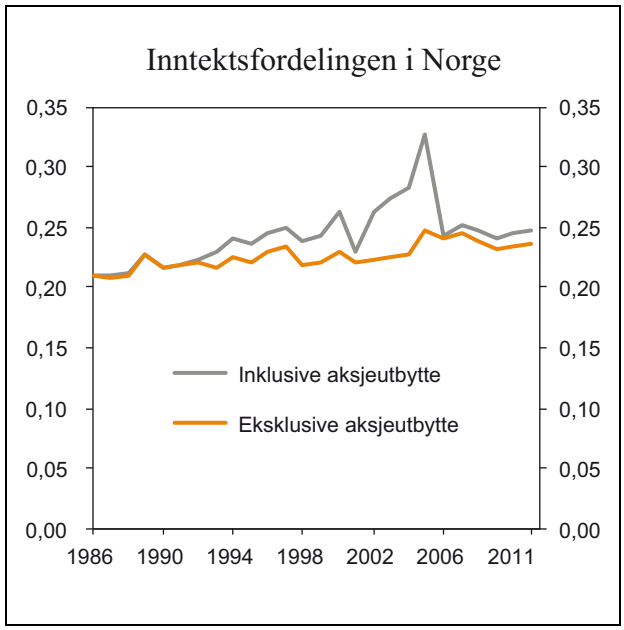
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

2.6.1 Inntektsfordelingen i Norge

Fordeling av inntekt

Det er ingen enkelt indikator som gir all ønsket informasjon om fordelingen av inntekt, verken over tid, mellom grupper eller mellom land. Gini-koeffisienten er et mye benyttet mål på graden av inntektsulikhet i et land. Dersom alle har like inntekter, vil Gini-koeffisienten være lik 0, mens den vil være 1 dersom én person eller husholdning har all inntekt i samfunnet. Inntektsbegrepet som benyttes, omfatter samlet husholdningsinntekt etter skatt og overføringer. Inntektene justeres for bedre å kunne sammenligne inntektene og forbruksmulighetene til personer som tilhører husholdninger med ulik størrelse og forsørgeransvar. Metoden for å justere inntekten til en såkalt ekvivalent inntekt er beskrevet i boks 2.5.

Målt ved utviklingen i Gini-koeffisienten har inntektsulikheten i Norge vært relativt stabil de siste 25 årene, jf. figur 2.16. Dette er særlig slående når en ser på inntekter utenom aksjeutbytte. En svak tendens til økende ulikhet ser ut til å ha



Figur 2.16 Utvikling i inntektsulikhet i Norge målt ved Gini-koeffisient. Ekvivalent inntekt etter skatt (kvadratrotskala)

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

stoppet opp eller snudd i perioden etter 2005. De relativt store svingningene i Gini-koeffisienten basert på registrert samlet inntekt må ses i sammenheng med at kapitalinntektene i større grad ble synliggjort i statistikken etter skattereformen i 1992. Den store endringen rundt 2005 har sammenheng med at skatteytere tok ut ekstra mye utbytte før innføringen av utbytteskatt i 2006.

Figur 2.17 viser inntektsfordelingen målt ved Gini-koeffisienten i de fleste europeiske land i 2010. Ifølge disse beregningene fra Eurostat var Norge det landet i Europa med den jevneste inntektsfordelingen i 2010. Hellas, Spania, Portugal, Latvia og Bulgaria er blant landene med de største økonomiske forskjellene.

Vedvarende lavinntekt

I analyser av inntektsfordelingen er utbredelsen av og utviklingen i lavinntekt relevant. OECD definerer lavinntekt som inntekt under 50 pst. av medianinntekten, mens EU setter lavinntektsgrensen ved 60 pst. av medianinntekten. Det er også enkelte andre forskjeller mellom EU- og OECD-målene, jf. boks 2.5. Forekomsten av årlig lavinntekt er liten i Norge og de andre skandinaviske landene sammenlignet med andre land.

For å unngå at tallene påvirkes for mye av personer som har lav inntekt kun i en kort peri-

Boks 2.5 Forbruksmuligheter og ekvivalent inntekt

En persons forbruksmuligheter bestemmes av hvilke ressurser den enkelte rår over. Det omfatter blant annet inntekt etter skatt, nettoformue, verdi av offentlige varer og tjenester og hjemmeproduksjon. Ideelt sett burde en sett på samlede forbruksmuligheter i analyser av hvordan ressursene er fordelt i befolkningen. På grunn av målevanskeligheter er det imidlertid mest vanlig å basere fordelingsanalyser på inntekt.

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

For å ta hensyn til stordriftsfordeler og forsørgeransvar tilordnes hvert medlem av husholdningen en inntekt med utgangspunkt i den samlede inntekten til husholdningen. For å ta hensyn til stordriftsfordelene er denne inntekten større enn husholdningens faktiske inntekt per person. Denne tilordnede inntekten kalles ofte for for «ekvivalent inntekt». Den ekvivalente inntekten skal uttrykke inntekten et husholdningsmedlem måtte hatt som enslig for å ha de samme forbruksmulighetene han eller hun har som del av den større husholdningen. En person kan eksempelvis ha lav ekvivalent inntekt fordi hennes egen bruttoinntekt er lav, eller fordi hun har forsørgeransvar for andre medlemmer av husholdningen som ikke har inntekt.

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

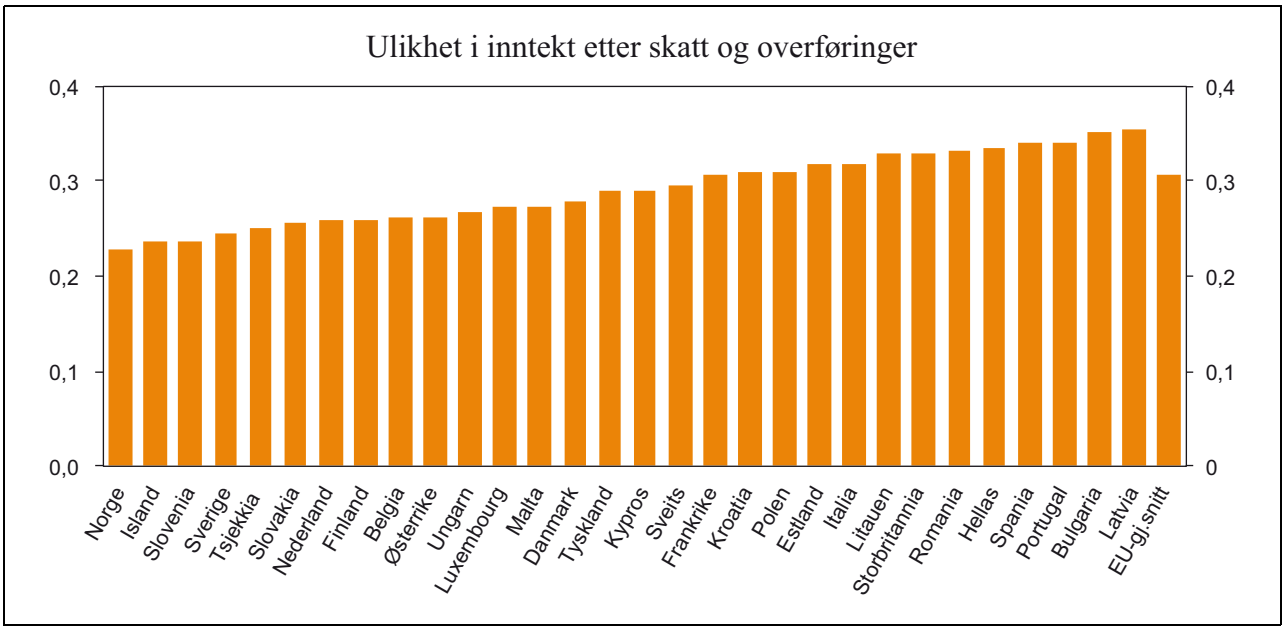
Eksemplene i tabell 2.2 viser beregningen av ekvivalent inntekt for en husholdning på fire og for en husholdning på to med kvadratrotskalaen.

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

Eksempel 1: Par med to barn		*Eksempel 2: Par uten barn*	
	Inntekt (kroner)		Inntekt (kroner)
Voksen med inntekt	450 000	Voksen med inntekt	450 000
Voksen med inntekt	350 000	Voksen med inntekt	350 000
Barn	0		
Barn	0		
Sum	800 000	Sum	800 000
Ekvivalent inntekt per person (800 000/√4)	400 000	Ekvivalent inntekt per person (800 000/√2)	565 685

Kilde: Finansdepartementet.

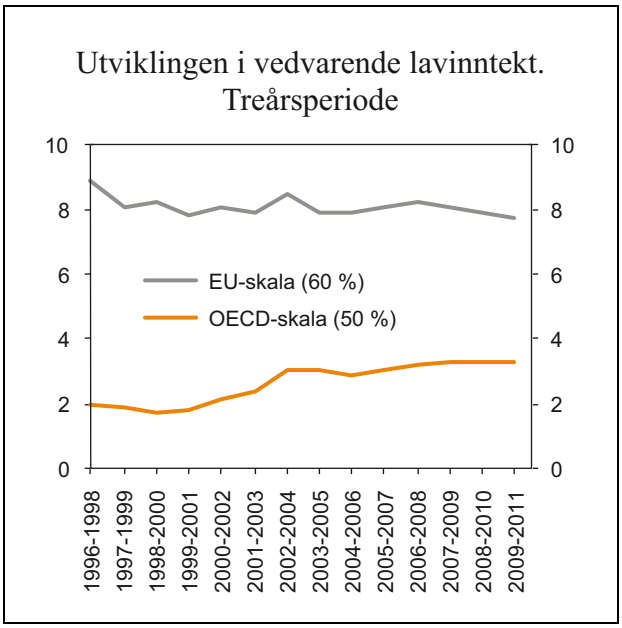
ode, benyttes indikatoren vedvarende lavinntekt, her definert som gjennomsnittsinntekt over en treårsperiode. Figur 2.18 viser at EUs og OECDs mål på vedvarende lavinntekt gir både ulike nivåer og ulik utvikling over tid når de benyttes på norske data. Ifølge EUs definisjon har andelen med vedvarende lavinntekt vært relativt stabil på om lag 8 pst. siden slutten av 1990-årene, mens den har økt fra 2 pst. til vel 3 pst. ifølge OECDs definisjon.



Figur 2.17 Gini-koeffisienter for land i Europa. Inntektsåret 2010

Kilde: Eurostat.

Sammensetningen av gruppen med vedvarende lavinntekt har endret seg over tid. Endrede familiemønstre med flere enslige forsørgere og aleneboende har bidratt til dette. Opptrapping av minstepensjonen har bidratt til at færre eldre har lavinntekt, og høy innvandring har bidratt til å holde antallet husholdninger med lavinntekt oppe. Innvandrere og norskfødte barn av innvandrere er overrepresentert i gruppen med vedvarende lavinntekt. Med EU-målet utgjør enslige eldre den største enkeltgruppen med vedvarende lavinntekt i treårsperioden fra 2008 til 2010, mens barnefamilier utgjør den største gruppen ved bruk av OECD-målet.



Figur 2.18 Andelen personer i Norge med vedvarende lavinntekt. Prosent

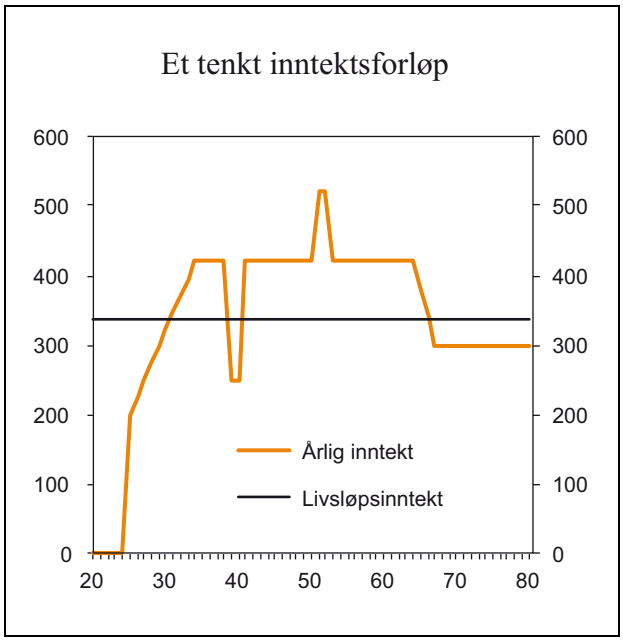
Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Fordeling over livsløpet

Analyser over en treårsperiode kan overdrive omfanget av reell lavinntekt og inntektsulikhet. Over tid vil inntektene være jevnere fordelt. Særlig i den nederste delen av inntektsfordelingen vil det kunne være mange personer som reelt sett ikke tilhører lavinntektsgrupper, men som likevel blir plassert der når man ser på korte tidsperioder. For de aller fleste vil inntekten variere en del over livsløpet, jf. illustrasjon i figur 2.19. Fordelingsanalyser basert på livsinntekt kan derfor være et nyttig supplement til tradisjonelle ettårsanalyser.

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

Beregninger viser at Gini-koeffisienten faller fra 0,294 basert på årlig inntekt til 0,154 basert på livsløpet. Dette er en nedgang på om lag 48 pst. Nedgangen skyldes at man har tatt gjennomsnittet over alle inntektene i et livsløp, slik at enkeltår



Figur 2.19 Illustrasjon av et tenkt inntektsforløp med tilhørende livsløpsinntekt. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

med veldig høy eller veldig lav inntekt blir glattet ut. Utslagene er enda større for lavinntektsmålene. Kun 0,1 pst. har en livsløpsinntekt som er lavere enn 50 pst. av medianinntekten, mens om lag 10 pst. av befolkningen har årsinntekt som er under 50 pst. av medianen.

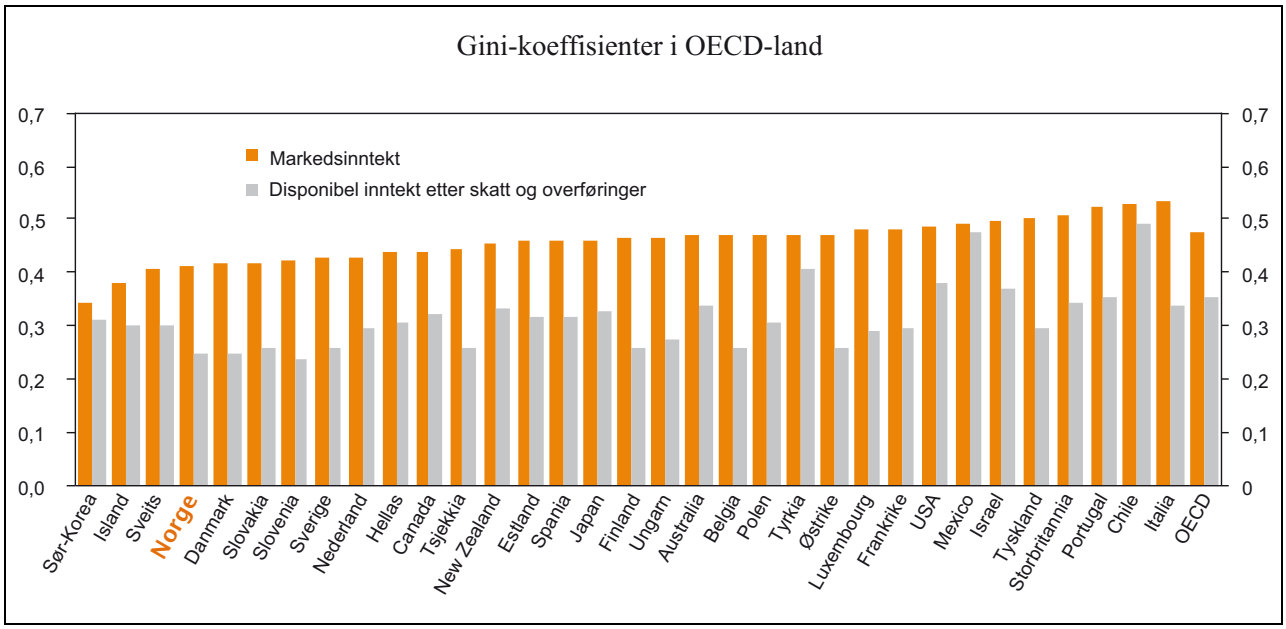
2.6.2 Betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordelingen

Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Høy yrkesdeltakelse og lav arbeidsledighet bidrar til at Norge har små inntektsforskjeller allerede før det tas hensyn til omfordelingen som finner sted gjennom skatter og overføringer, jf. figur 2.20. Dette må ses i sammenheng med sentraliserte lønnsforhandlinger og at et godt, offentlig finansiert utdanningstilbud og et bredt utbygd studiefinansieringssystem bidrar til å redusere inntektsforskjellene og betydningen av foreldrenes inntekt for barnas inntekt.

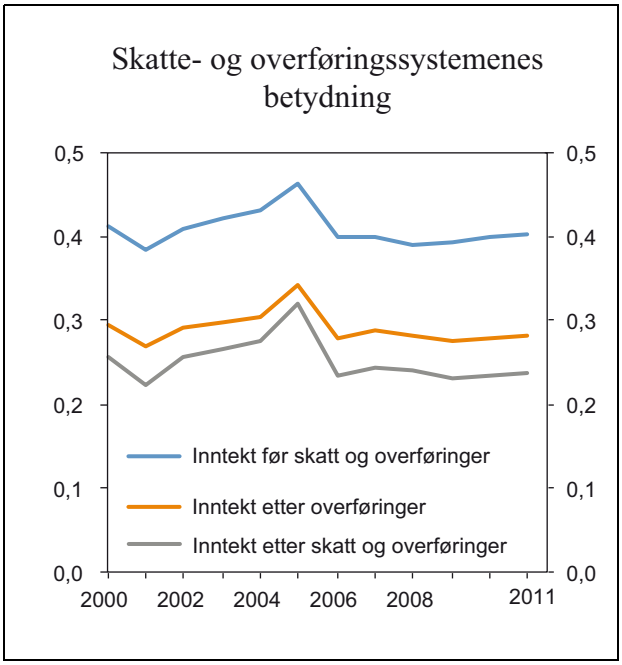
Videre er omfordelingen gjennom skatter og overføringsordninger betydelig i Norge, jf. figur 2.21. Viktige offentlige overføringsordninger forsikrer mot bortfall av inntekt ved sykdom, uførhet, høy alder og tap av arbeid. Disse ordningene reduserer Gini-koeffisienten med om lag 30 pst. i Norge. Sett under ett reduserer offentlige overføringer og skatter Gini-koeffisienten med over 40 pst. i Norge. Skattesystemets viktigste bidrag til omfordeling er dermed å finansiere velferdstjenester og ordninger for sikring av inntekt.

Skattesystemet bidrar samtidig til å omfordele finansieringsbyrden. Figur 2.22 viser gjennomsnittlig utliknet skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig fram ved at gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekten stiger med



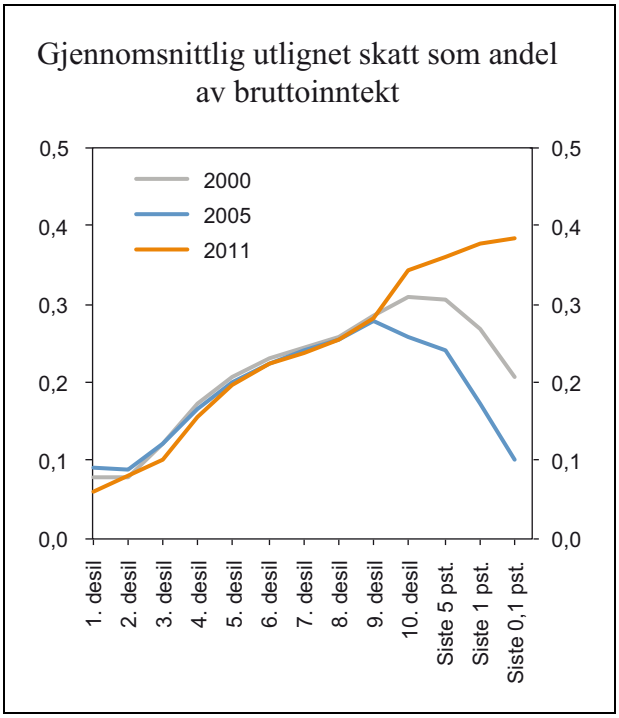
Figur 2.20 Gini-koeffisienter for markedsinntekter og disponibel inntekt etter skatt og overføringer. 2008 eller seneste tilgjengelige år

Kilde: OECD.



Figur 2.21 Skatte- og overføringssystemenes betydning for fordelingen målt med Gini-koeffisient

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.22 Gjennomsnittlig utlignet skatt som andel av bruttoinntekt

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte i 2000 og 2005 prosentvis mindre i skatt enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Dette har blitt endret, særlig etter innføringen av utbytteskatt i skattereformen i 2006. Samtidig har gjennomsnittlig skatteprosent blitt noe redusert for de ti prosentene av befolkningen med lavest inntekt.

Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, kan det være relevant å ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighetene. Slike beregninger utføres på Statistisk sentralbyrås modeller LOTTE-Skatt og LOTTE-Konsum.

I figur 2.23 er alle personer i befolkningen rangert etter ekvivalent inntekt (jf. boks 2.5) og rangert etter stigende inntekt i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningenes innbetalte skatter og avgifter.

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

Skattesystemets omfordelende effekt 2005 – 2013

I rapporten «Skattesystemets omfordelende effekt 2005–2013»[2] har Statistisk sentralbyrå (SSB) analysert inntekts- og formuesskattens omfordelende effekt i perioden 2005–2013. Det er betydelige metodiske utfordringer med å sammenligne to skattesystemer som ligger så langt fra hverandre i tid som 2005 og 2013. Det er særlig krevende å skille virkninger av skatteendringer fra forhold som ikke har med beskatningen å gjøre, blant annet demografiske forhold og økonomiske konjunkturer.

[2] Lian, Nesbakken og Thoresen (2013) Skattesystemets omfordelende effekt 2005–2013, Rapporter 29/2013.

Figur 2.23 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt. Lønns- og prisjusterte 2013-regler. Prosent

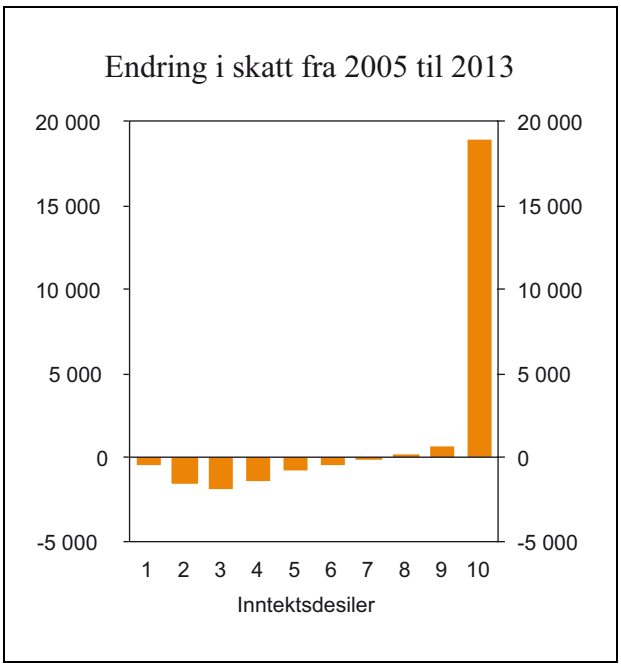
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

SSBs analyse forsøker å håndtere disse utfordringene.

Figur 2.24 viser hvordan skatten for ulike inntektsgrupper endres av å erstatte skattesystemet som gjaldt i 2005 med dagens skattesystem. I figuren er alle personer rangert etter størrelsen på inntekten og delt i ti like store grupper. Inntekten består av alle bruttoinntekter, inkl. overføringer, og er justert for husholdningenes størrelse og forsørgeransvar som beskrevet i boks 2.5. Figuren viser at dagens skatteregler er mer omfordelende enn 2005-reglene. Dette skyldes i stor grad økt skatt for høyinntektsgruppene, særlig tidelen med høyest inntekt.

Tabell 2.3 viser endring i skatt for ulike inntektsgrupper. I denne tabellen beregnes endring i skatt basert på den enkeltes individuelle inntekt (ikke ekvivalentinntekt).[3] Skatte- og avgiftsnivået er økt fra 2005. Dette viser seg også i at gjennomsnittlig skatt per person har økt med 1 475 kroner. Likevel viser tabellen at personer med en bruttoinntekt under 300 000 kroner i gjennomsnitt har fått lavere skatt over perioden. Personer med over 2 mill. kroner i bruttoinntekt har derimot fått en kraftig skatteskjerpelse i gjennomsnitt. En vesentlig del av skjerpelsen skyldes utbytteskatt, men også skjerpelser i formuesskatten har hatt betydning.

Statistisk sentralbyrå benytter i sin analyse en rekke ulike metoder og indikatorer for å se på hvordan omfordelingen gjennom skattesystemet



Figur 2.24 Endring i (ekvivalent) skatt fra 2005 til 2013. 2013-skatteregler sammenlignet med 2005-regler framskrevet til 2013. Kroner

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

[3] I noen grad kan den enkeltes skatt påvirkes av husholdningssammensetningen, blant annet gjennom klasse 2, skattebegrensning og foreldrefradrag.

Tabell 2.3 Skatteendring etter størrelsen på bruttoinntekt. 2005-regler i 2013 sammenlignet med gjeldende 2013-regler. Personer 20 år og eldre. Kroner

Inntektsintervaller	Antall	Bruttoinntekt per person i 2013	Skatt i 2013 per person	Endring i skatt per person	Endring i formuesskatt per person
0–150 000	403 094	76 800	4 636	1 616	28
150 000–300 000	1 039 220	228 088	26 644	4 610	645
300 000–450 000	1 069 675	374 618	79 742	-84	516
450 000–600 000	735 753	515 666	129 679	-1 742	223
600 000–800 000	368 002	682 160	198 441	-1 759	-282
800 000–1 mill. kr	139 645	886 428	286 839	-2 169	-1 533
1 mill. kr–2 mill. kr	141 243	1 285 299	462 970	-17 287	-4 931
2 mill. kr og over	23 767	3 695 790	1 442 994	-271 809	-53 321
I alt	3 920 399	-431 668	107 906	-1 475	-226

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

har endret seg over perioden. Valg av metode ser ikke ut til å påvirke hovedbildet i særlig grad, slik at resultatet kan sies å være robust. Det er særlig utbytteskatten i forbindelse med skattereformen 2006 og endringene i formuesskatten som har bidratt til økt omfordeling i perioden 2005–2013. Økte minstefradrag i perioden har derimot i liten grad påvirket skattesystemets omfordelende effekt. Reduserte toppskattesatser i 2006 bidro isolert sett til at skattesystemet ble mindre omfordelende, men dette ble mer enn oppveid av at det ble innført utbytteskatt.

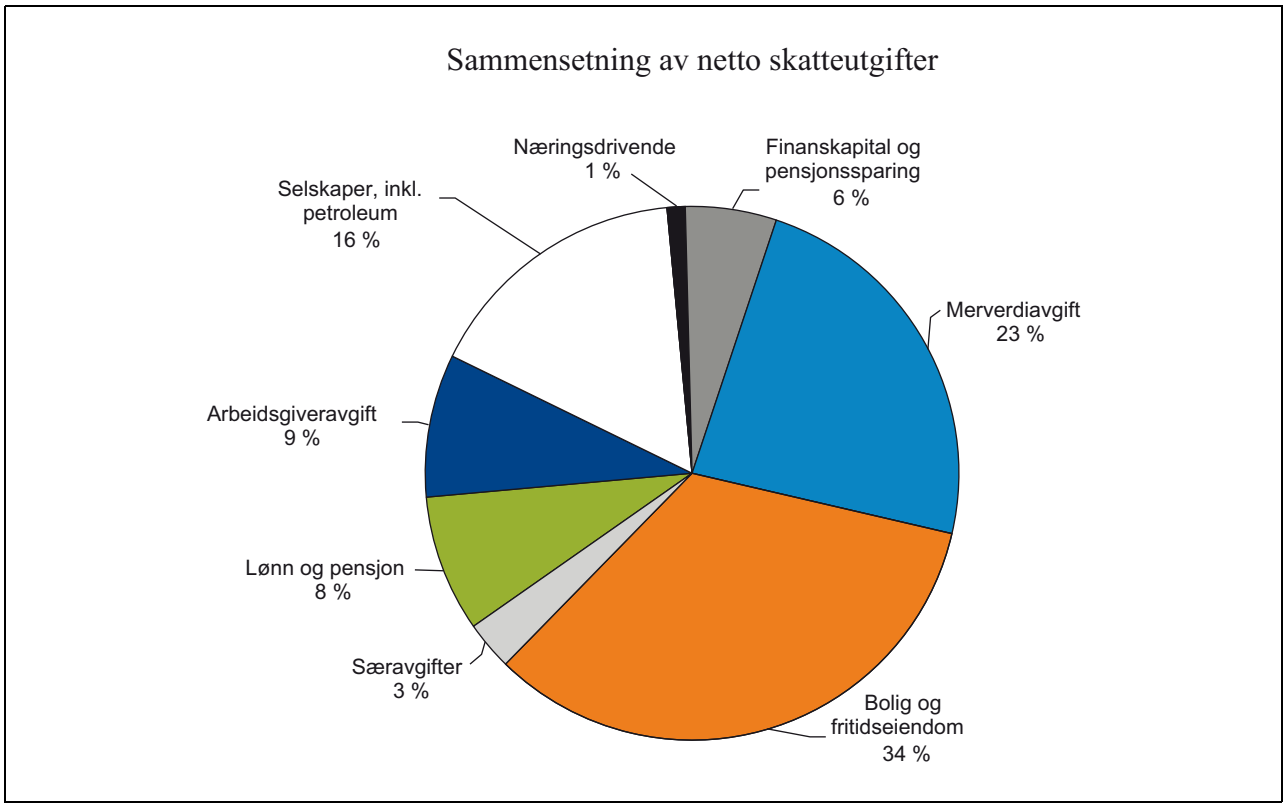
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

Skatte- og avgiftssystemet benyttes av og til som virkemiddel for å nå politiske mål som går utover hovedmålene nevnt i punkt 2.1. Det gir seg utslag i unntak og særordninger som reduserer inntektene til staten, og som følgelig innebærer en støtte til enkelte grupper og aktiviteter. Den beregnede støtten kalles skattesubsidier eller skatteutgifter. Eksempler er særordninger for enslige forsørgere og for næringsdrivende i jordbruket og industrien. Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på produktinnsats i næringsvirksomhet.

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

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

Figur 2.25 viser hvordan netto skatteutgifter i 2013 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er den desidert største skatteutgiften knyttet til beskatningen av egen bolig og fritidseiendom. Denne utgjør om lag 34 pst. av de samlede skatteutgiftene.[4] Skatteutgifter knyttet til finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 6 pst. av sam-



Figur 2.25 Netto skatteutgifter i 2013 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

lede skatteutgifter. Unntak i merverdiavgiftssystemet utgjør 23 pst., mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 9 og 8 pst.

2.8 Metoder for provenyberegninger

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

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

Finansdepartementet publiserte i mars 2013 rapporten *Beregningskonvensjoner 2013*.[5] Rapporten beskriver beregningsmetodene som anvendes for å anslå provenyvirkninger av endringer i skatte- og avgiftsregelverket. Nedenfor gis en kort oppsummering av beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirkningene av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og verdisatser[6] i skatte- og avgiftsregelverket

[4] I skatteutgiften for bolig og fritidseiendom er dokumentavgift ved omsetning av selveierleiligheter trukket fra.

[5] Rapporten er tilgjengelig på siden: http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/metoder-for-provenyberegninger.html?id=717071

justeres hvert år i takt med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

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

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

Referansealternativ for skatte- og avgiftsinntektene

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

2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

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

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

I enkelte tilfeller tar en hensyn til at endringer i ett skattegrunnlag vil påvirke et annet skattegrunnlag. Regelverksendringen vil da ha en *indirekte virkning* på det samlede skatteprovenyet gjennom et skattegrunnlag som ikke er direkte berørt av regelverksendringen. Slike provenyberegninger er mest aktuelle å bruke i de tilfeller hvor regelverksendringen vil kunne ha betydelig innvirkning på andre skattegrunnlag.

2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

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

Det er rimelig å anta at det vil ta tid før endringer i beskatningen av arbeids- og trygdeinntekter vil slå ut i atferdsendringer som gir et varig endret arbeidstilbud. Mange har fast arbeidstid og kan derfor ikke endre arbeidstiden uten å finne seg ny jobb eller reforhandle eksisterende arbeidskontrakter. På denne bakgrunn vil som regel provenyvirkningen uten atferdsendringer være den mest relevante å innarbeide i budsjettet.

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

---

[6] Prosentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen på 25 pst. og trygdeavgiften på 7,8 pst. er uendret i referansesystemet.

I enkelte tilfeller vil tilpasningene kunne komme før skatteendringen har trådt i kraft. Et eksempel er utbytteskatten som ble innført som en del av skattereformen i 2006. Mange personlige aksjonærer tilpasset seg den varslede utbytteskatten ved å ta ut store, skattefrie utbytter før reformen trådte i kraft. De ekstraordinære utbyttene før reformen ble i stor grad tilbakeført til selskapene i form av lån og ny egenkapital. På denne måten fikk aksjonærene omgjort tilbakeholdt overskudd, som ville blitt skattepliktig ved utdeling etter reformen, til innbetalt lån og ny egenkapital som kan tas ut uten utbyttebeskatning også etter reformen. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt fram i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO_2-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO_2-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift ble framskyndet.

Direkte atferdsvirkninger

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

Provenyberegninger med atferd som kun inkluderer direkte virkninger, vil i mange tilfeller være en god tilnærming til provenyvirkningen av en regelverksendring. Dette gjelder i de tilfeller hvor regelverksendringen i liten grad vil påvirke andre skattegrunnlag.

Indirekte atferdsvirkninger

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

Varige virkninger

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

2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk

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

En skattelette som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.[7] Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økonomien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes. Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort. Over tid må alle skattelettelser uansett finansieres gjennom økte skatter eller reduserte utgifter. Det vil isolert sett redusere etterspørselen etter varer og tjenester, og således motvirke utslaget på aktivitetsnivå og budsjettbalanse av den initiale skattelettelsen. Kortsiktig økning i etterspørselen ved ufinansierte skatte- og avgiftslettelser må ikke forveksles med varige effekter av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene som er relevant å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

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

Del II
Nærmere om de enkelte forslagene

3 Direkte skatt for lønnstakere og pensjonister

3.1 Formuesskatten

3.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen har gjennomført vesentlige endringer i formuesskatten de siste årene. Utvidet formuesskattegrunnlag og økt bunnfradrag har gjort formuesskatten mer omfordelende. En stadig mindre andel av skattyterne betaler formuesskatt, og de mest formuende betaler en større del av formuesskatten enn tidligere. Regjeringen foreslår nå endringer for å forbedre formuesskatten ytterligere.

Regjeringen foreslår å øke bunnfradraget til 1 mill. kroner. Ektepar, som lignes under ett for begges formue, får dermed samlet et bunnfradrag på 2 mill. kroner.

Videre forslår regjeringen å øke ligningsverdiene av sekundærbolig og næringseiendom fra 50 pst. til 60 pst. av anslått markedsverdi. Sekundærbolig og næringseiendom er fremdeles verdsatt vesentlig lavere enn andre investeringsobjekter. Det er både attraktivt og enkelt å redusere sin skattemessige formue ved å investere i fast eiendom. Skjevhetene i verdsettingen vrir investeringene og svekker omfordelingen gjennom formuesskatten.

Ligningsverdiene av fritidsbolig i Norge foreslås økt med 10 pst.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 230 mill. kroner påløpt og 180 mill. kroner bokført i 2014. Om lag 546 000 skattytere vil få redusert formuesskatt, mens om lag 106 000 skattytere vil få økt formuesskatt. De som får skjerpelser, har gjennomgående høy bruttoinntekt. Om lag 53 000 færre skattytere vil betale formuesskatt. Om lag 14 pst. av skattyterne anslås å betale formuesskatt i 2014 med forslaget.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 4-10 og forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 2-1 og § 2-3. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.1.2 Gjeldende rett

For inntektsåret 2013 skal personlige skattytere og dødsbo svare formuesskatt av den delen av nettoformuen som overstiger 870 000 kroner (bunnfradrag). Bunnfradraget for ektefeller, som lignes under ett for begges formue, utgjør 1 740 000 kroner. Samlet formuesskattesats er maksimalt 1,1 pst. for inntektsåret 2013 (0,4 pst. til staten og inntil 0,7 pst. til kommunene). Reglene om bunnfradrag og formuesskattesatser er regulert i Stortingets skattevedtak kapittel 2.

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

Skatteloven § 4-10 annet ledd regulerer hvordan ligningsverdien av boligeiendom skal fastsettes. Ligningsverdien settes til boligens areal multiplisert med en kvadratmetersats. Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter, hvor det tas hensyn til boligtype, byggeår, areal og geografisk beliggenhet. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 50 for sekundærbolig. Kvadratmetersatsene fastsettes årlig av Skattedirektoratet på grunnlag av beregninger fra Statistisk sentralbyrå. Metoden gjelder også for boenhet i boligselskap som lignes etter skatteloven § 7-3.

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

For primærbolig og fritidsbolig følger det av skatteloven § 4-10 første ledd at ligningsverdien skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger 30 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi. Den tilsvarende sikkerhetsventilen for annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom er 60 pst. av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

Ifølge skatteloven § 4-10 fjerde ledd kan ligningsverdien av næringseiendom fastsettes på

grunnlag av en beregnet utleieverdi. Slik verdsetting kan foretas ved bruk av differensierte kvadratmetersatser. Departementet har gitt utfyllende forskriftsbestemmelser til skatteloven § 4-10 fjerde ledd i forskrift 19. november nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN). Hovedregelen om verdsetting av næringseiendom følger av FSFIN § 4-10-4 og regulerer grunnlaget for beregning av utleieverdi for utleid og ikke-utleid næringseiendom. Ifølge FSFIN § 4-10-4 skal ligningsverdien av næringseiendom settes til 50 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi.

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

3.1.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen har gjennomført vesentlige endringer i formuesskatten de siste årene. Siden 2005 har bunnfradraget økt fra 151 000 kroner til 870 000 kroner. Aksjerabatten og 80-prosentregelen, som ga store lettelser til de aller mest formuende, er blitt avviklet. I tillegg er det innført nye og mer rettferdige verdsettingssystemer for næringseiendom og bolig. Som resultat av dette har formuesskatten blitt mer omfordelende. En stadig lavere andel av skattyterne betaler formuesskatt, jf. figur 2.12, og de mest formuende betaler en større del av formuesskatten enn tidligere.

Regjeringen foreslår å øke bunnfradraget i formuesskatten fra 870 000 kroner til 1 mill. kroner (2 mill. kroner for ektepar), se forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 §§ 2-1 og 2-3.

Videre foreslår regjeringen å øke ligningsverdiene av sekundærbolig og næringseiendom fra 50 pst. til 60 pst. av anslått markedsverdi. Regjeringen ønsker fremdeles en moderat skattlegging av folks hjem, men mener at sekundærbolig og næringseiendom bør verdsettes mer på linje med annen formue. Den lave verdsettingen i dag stimulerer skattyterne til å investere i fast eiendom. Eiendomsinvesteringer som ikke er lønnsomme før skatt, vil kunne bli lønnsomme etter skatt dersom spart formuesskatt overstiger tapt avkastning før skatt. Den skjeve verdsettingen kan dermed bidra til at det investeres for mye i fast eiendom, og at den samlede avkastningen av kapitalen blir lavere enn hva den ville vært med en mer ensartet verdsetting av ulike investeringsobjekter. Skjevhetene i verdsettingen svekker fordelingsvirkningene av formuesskatten.

Økte ligningsverdier av sekundærboliger kan virke positivt på boligmarkedet ved at de skattemessige insentivene til å plassere penger i flere boliger dempes. De foreslåtte endringene i botidsreglene i gevinstbeskatningen av bolig vil også bidra til dette, jf. punkt 3.3.

Sikkerhetsventilen skal forhindre at noen skattytere får tildelt en uforholdsmessig høy ligningsverdi. Sikkerhetsventilen for sekundærbolig og næringseiendom er 60 pst. av markedsverdi. Det betyr at skattyter kan klage og få nedsatt ligningsverdien til 60 pst. av dokumentert markedsverdi. Når den beregnede ligningsverdien i prosent av anslått markedsverdi (prosentandelen) foreslås økt fra 50 til 60 pst. fra 2014, bør sikkerhetsventilen også økes for å unngå at mange flere vil klage på ligningsverdiene. Hvis mange flere klager, vil de samlede administrative kostnadene ved klagebehandling øke. Departementet foreslår å sette sikkerhetsventilen til 72 pst. av markedsverdi. Terskelen for når skattyter kan kreve å få satt ned ligningsverdien av sekundærbolig og næringseiendom, holdes dermed uendret.

Ligningsverdiene av fritidsbolig i Norge foreslås økt med 10 pst.

For sekundærbolig vil økningen i ligningsverdiene fra 50 pst. til 60 pst. av anslått markedsverdi gjennomføres ved å endre skatteloven § 4-10 annet ledd tredje punktum. For næringseiendom følger prosentandelen av forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 4-10-4. Økningen i ligningsverdiene av fritidsbolig i Norge reguleres i takseringsreglene fastsatt av Skattedirektoratet.

Videre foreslår departementet at endringen av sikkerhetsventilen for sekundærbolig og næringseiendom gjennomføres ved endring av skatteloven § 4-10 første ledd siste punktum.

Om lag 546 000 skattytere vil få redusert formuesskatt, mens om lag 106 000 skattytere vil få økt formuesskatt. De som får skjerpelser, har gjennomgående høy bruttoinntekt. På grunn av økningen i bunnfradraget vil antall skattytere som betaler formuesskatt, gå ned til om lag 595 000 skattytere med forslaget, fra om lag 648 000 skattytere med dagens regler. Andelen skattytere som betaler formuesskatt, anslås til 14 pst. med forslaget.

Fra og med skatteåret 2014 har kommunene anledning til å benytte formuesgrunnlaget ved eiendomsskattetaksering av boligeiendom. Departementet viser til Prop. 1 LS (2012–2013) kapittel 8 for en nærmere omtale av det nye takseringsalternativet for bolig. I lovforarbeidene er det for-

utsatt at endringer i formuesskattereglene kan få direkte betydning for verdsetting av boliger som blir taksert gjennom bruk av formuesgrunnlag, se Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.5.

Departementet foreslår at endringene i formuesskatten blir fulgt opp med nødvendige justeringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova) § 8 C-1 om verdsetting av boliger ved bruk av formuesgrunnlag. Forslag til endringer i formuesskatten får betydning for eiendomsskattetaksering av boliger med virkning fra og med skatteåret 2016.

Etter eigedomsskattelova § 8 C-1 andre ledd skal en reduksjonsfaktor sikre at ingen boliger får et eiendomsskattegrunnlag som overstiger 100 pst. av markedsverdi. Fra skatteåret 2015 er reduksjonsfaktoren 0,8, se omtalen i Prop. 1 LS (2012–2013) punkt 8.4.4. Departementet foreslår at sikkerhetsventilen for sekundærbolig blir forholdsmessig oppjustert fra 60 pst. til 72 pst., jf. omtalen over. Det er da ikke behov for å justere reduksjonsfaktoren i eigedomsskattelova § 8 C-1 andre ledd.

Dersom formuesverdi for bolig er satt ned etter klage på ligningen, skal den justerte formuesverdien multipliseres opp til antatt markedsverdi ved eiendomsskattetakseringen, jf. eigedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd. Av likhetshensyn skal den beregnede markedsverdien multipliseres med reduksjonsfaktoren som nevnt i forrige avsnitt. For sekundærbolig er dette uttrykt som 1,33 (1,66*0,8) i eigedomsskattelova § 8 C-1 tredje ledd med virkning fra og med skattåret 2015. Forslag til endringer i formuesskatten krever at faktoren for sekundærbolig justeres til 1,11 (1,39*0,8) med virkning fra og med skattåret 2016. Faktoren for primærbolig blir ikke endret.

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

3.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås å redusere provenyet med 230 mill. kroner påløpt og 180 mill. kroner bokført i 2014.

Sikkerhetsventilen foreslås økt fra 60 pst. til 72 pst. Reglene i eiendomsskatten tilpasses denne endringen i sikkerhetsventilen. Med den nye sikkerhetsventilen opprettholdes terskelen for når skattyter kan kreve å få satt ned ligningsverdien av sekundærbolig og næringseiendom. Forslaget anslås dermed ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

3.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i formuesskatten trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014. Videre foreslår departementet at endringen i eigedomsskattelova trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2016.

3.2 Arveavgiften

3.2.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen fikk gjennomført vesentlige lettelser i arveavgiften fra 2009. Målet var å gjøre avgiften mer rettferdig og dermed øke legitimiteten til avgiften. Ulike typer formuesobjekter ble i større grad likebehandlet, de høyeste satsene ble halvert, og innslagspunktene for å betale avgift etter satsene i henholdsvis trinn 1 og trinn 2 ble økt betydelig.

Regjeringen foreslår å gjennomføre ytterligere lettelser i arveavgiften. Det foreslås å øke fribeløpet i arveavgiften fra 470 000 kroner til 1 mill. kroner fra 2014. Avgiftssatsene over fribeløpet foreslås satt til 10 pst. for barn og foreldre og 15 pst. for andre mottakere. Dette er de samme satsene som gjelder i dag på den delen av gaver og arv som overstiger 800 000 kroner (trinn 2). Endringen vil forenkle arveavgiften og anslås å redusere antallet arve- og gavemottakere som betaler arveavgift, med om lag 65 pst.

Videre foreslår regjeringen å redusere rabatten for ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap fra 40 pst. til 30 pst. Dette vil bidra til større grad av likebehandling av ulike typer formuesobjekter. Det vil også ha positiv fordelingseffekt ettersom denne typen formuesobjekter i stor grad eies av personer med stor formue.

Forslaget innebærer samlet sett en lettelse på om lag 725 mill. kroner påløpt og om lag 220 mill. kroner bokført i 2014.

Det vises til forslag til endringer i arveavgiftsloven § 11 A og forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2014 § 4 og § 5.

3.2.2 Gjeldende rett

Det avgiftsfrie beløpet i arveavgiften er begrenset til 470 000 kroner per giver/arvelater og per mot-

taker. I tillegg er det et årlig avgiftsfritt beløp for gaver tilsvarende halvparten av folketrygdens grunnbeløp ved årets inngang. Arveavgiftssatsene for arvelaters/givers barn og foreldre er 6 pst. på arv og avgiftspliktige gaver mellom 470 000 og 800 000 kroner og 10 pst. på det overskytende, mens tilsvarende satser for andre mottakere er hhv. 8 pst. og 15 pst.

Etter arveavgiftsloven § 11 A første ledd første punktum verdsettes ikke-børsnoterte aksjer til aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets skattemessige formuesverdi. Andeler i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsandeler) verdsettes på tilsvarende måte, jf. arveavgiftsloven § 11 A første ledd andre punktum. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal verdsettes til aksjenes antatte omsetningsverdi, men kan settes til aksjenes andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi dersom den avgiftspliktige krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi, jf. arveavgiftsloven § 11 A første ledd tredje punktum.

Den enkelte mottaker kan sette den samlede verdi etter § 11 A første ledd til 60 pst., begrenset oppad til et beløp på 10 mill. kroner. Overskytende verdi inngår i arveavgiftsgrunnlaget med 100 pst. Det er altså kun ett rabattak for hver mottaker, uavhengig av hvor mange ganger en person mottar ikke-børsnoterte aksjer/selskapsandeler i arv eller gave eller hvem som er arvelater eller giver, jf. § 11 A andre ledd og Ot. prp. 1 (2008–2009) punkt 5.1.3.

Arve- og gavemottakere kan velge å verdsette alle aksjene til 100 pst. Bruk av rabatt på aksjene/selskapsandelene kan ha betydning for framtidig inntektsskatt. Skatteloven § 9-7 innebærer at arve- eller gavemottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag ikke kan være høyere enn arveavgiftsgrunnlaget. Det gjelder et kontinuitetsprinsipp for arv og gave av aksjer og selskapsandeler mv. som omfattes av aksjonærmodellen og deltakermodellen. Kontinuitetsprinsippet innebærer at arving eller gavemottaker trer inn i arvelaters/givers inngangsverdi, skjermingsgrunnlag, ubenyttet skjermingsfradrag og andre skattemessige posisjoner tilknyttet aksjen eller selskapsandelen, jf. skatteloven §§ 10-33 og 10-46. Ved framtidig realisasjon blir verdistigning på aksjen/selskapsandelen som kan henføres til arvelaters/givers eiertid, beskattet på arv- eller gavemottakers hånd.

Skatteloven § 9-7 innebærer at dersom arvelaters/givers inngangsverdi er høyere enn aksjens/selskapsandelens arveavgiftsgrunnlag, vil arveavgiftsgrunnlaget utgjøre arve- og gavemottakers inngangsverdi og skjermingsgrunnlag.

3.2.3 Vurderinger og forslag

Regjeringen foreslår å øke fribeløpet i arveavgiften fra 470 000 kroner til 1 mill. kroner. Arveavgiftssatsen over fribeløpet foreslås satt til 10 pst. for avgiftspliktige gaver og arv til arvelaters/givers barn og foreldre og 15 pst. for andre mottakere. Forslaget innebærer at satsene i dagens trinn 1 i arveavgiften fjernes.

Endringene vil forenkle arveavgiften. Det anslås at antallet arve- og gavemottakere som blir ilagt arveavgift, reduseres med om lag 65 pst. For mange av disse vil arveavgiftsregelverket dermed få redusert betydning sammenlignet med dagens regelverk.

Regjeringen foreslår videre å redusere den valgfrie rabatten for ikke-børsnoterte aksjer og selskapsandeler i arveavgiftsloven § 11 A fra 40 pst. til 30 pst. Rabatten skal fortsatt være begrenset til et arveavgiftsgrunnlag for slike aksjer og andeler på 10 mill. kroner for den enkelte mottaker. Dette vil bidra til større grad av likebehandling av ulike typer formuesobjekter. Det vil også ha positiv fordelingseffekt ettersom denne typen formuesobjekter i stor grad eies av personer med stor formue.

Det vises til forslag til endringer i arveavgiftsloven § 11 A og forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2014 § 4 og § 5.

3.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det antas at endringene innebærer forenklinger både for skattytere og Skatteetaten. Endringene skal i utgangspunktet ikke endre oppgaveplikter knyttet til arv og gave. For mange av skattyterne som ikke må svare avgift med de nye reglene, vil det imidlertid ikke i samme grad være behov for å sette seg inn i, og forholde seg til, ulike deler av arveavgiftsregelverket. For Skatteetaten må det antas at endringen vil føre til enklere behandling av en del saker.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 725 mill. kroner påløpt og 220 mill. kroner bokført i 2014. Provenytapet skyldes økt fribeløp, men anslagene omfatter også isolert sett økt proveny med om lag 10 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført som følge av redusert aksjerabatt. At provenyvirkningen av redusert aksjerabatt er såpass liten, må ses i sammenheng med at ikke-

børsnoterte aksjer med rabatt utgjør en liten del av det samlede arveavgiftsgrunnlaget.

3.2.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene i arveavgiftsloven trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- eller gavemottaker 1. januar 2014 eller senere.

3.3 Nye regler om botid i gevinstbeskatningen av bolig

3.3.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å endre reglene om botid i gevinstbeskatningen av bolig.

Intensjonen med dagens regler er å unnta egen bolig fra gevinstskatt. Dagens regler fungerer imidlertid ikke tilfredsstillende. Skattytere som eier to boliger, kan relativt enkelt unngå gevinstskatt for begge boligene ved å flytte inn i den andre boligen det siste året før den selges. Mange boliger fritas for gevinstskatt gjennom slik tilpasning. Tilsvarende kan eier sikre fradrag for eventuelt tap ved å leie ut sin egen bolig det siste året før den selges. Tilpasningene skyldes regelen om at gevinst ved realisasjon av bolig er fritatt for skatt dersom eieren har eid boligen i minst ett år og har brukt den som egen bolig i minst ett av de siste to årene. Regelen bidrar til å favorisere bolig i skattesystemet og gjøre boliginvesteringer mer lukrative enn andre investeringer. I tillegg svekker dagens tilpasningsmuligheter skatteinntektene både ved stigende og fallende boligpriser.

Regjeringen foreslår derfor nye regler om botid i gevinstbeskatningen av bolig (botidsmodellen). Botidsmodellen begrenser skattefritak ved realisasjon til å gjelde en andel av gevinsten som er lik antall dager eier har bodd i boligen (botiden) dividert med antall dager eier har eid boligen (eiertiden). Andel botid av eventuell eiertid over 20 år regnes ikke med. Tap er fradragsberettiget med samme andel som en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Forslaget fjerner muligheten til å selge rene utleieboliger skattefritt. For eksempel vil det bli skatt på hele gevinsten dersom boligen før salget har vært eid og leid ut i fem år. Det skyldes at eier ikke har botid som reduserer den skattepliktige andelen av gevinsten. Hvis eieren flytter inn og bor i utleieboligen det sjette og siste året før den selges, vil botiden utgjøre 1/6 av eiertiden. Den skattepliktige andelen av gevinsten reduseres dermed til 5/6.

Forslaget skjermer egen bolig i den grad eier faktisk bor og har bodd i boligen sin. Hvis eieren har bodd i boligen hele eiertiden eller de siste 20 årene, vil hele gevinsten fortsatt være skattefri.

Forslaget vil sammen med den foreslåtte økningen i ligningsverdiene av sekundærboliger, jf. punkt 3.1, gjøre det mindre attraktivt å investere i boliger som ikke skal benyttes som egen bolig. Det kan bidra til å dempe presset på boligprisene samtidig som midler kan frigjøres til andre investeringer, blant annet i næringsvirksomhet. Generelt er det avgjørende for skattesystemets reelle bidrag til omfordeling at det er få muligheter til å tilpasse seg eller omgå skattereglene. En mer treffsikker gevinstbeskatning vil redusere tilpasninger. Det er relativt formuende personer som i størst omfang investerer i ekstra boliger og nyter godt av dagens skattefritak.

For å unngå uforholdsmessig mange beregninger av gevinster der kun en liten andel av gevinsten er skattepliktig, foreslås det å se bort fra ikke-bruk av boligen dersom det dreier seg om mindre enn 15 pst. av eiertiden og mindre enn ett år. Dermed slipper personer som i en kortere periode eier to boliger, for eksempel i forbindelse med flytting og oppussing, å betale skatt. Denne regelen gir ikke et bunnfradrag. Dersom ikke-bruken overstiger ett år eller 15 pst., blir all ikke-bruk tatt med i beregningen av skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap.

Kravet til minst ett års eiertid for å oppnå skattefritak foreslås videreført for å begrense skattefritak ved tomteutskilling og nybygg på egen boligtomt.

Dagens metode for å beregne gevinst og tap endres ikke. Gevinsten eller tapet skal fremdeles være utgangsverdien (salgssummen) fratrukket inngangsverdien (kjøpesummen/kostprisen). Påkostninger som er foretatt i eierperioden, vil fortsatt legges til inngangsverdien. Det vil bare være nødvendig å fastsette inngangsverdi og utgangsverdi i de tilfellene hvor en andel av gevinsten (tapet) er skattepliktig (fradragsberettiget). For de fleste boliger som eier bor i selv, vil eventuell gevinst være skattefri. Det vil dermed ikke være nødvendig å fastsette inngangsverdi og utgangsverdi for slike boliger.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014. I tillegg foreslår departementet å innføre en overgangsordning. Alle som oppfyller vilkårene for skattefritak etter gjeldende regler innen 13. oktober 2014, vil bli skattlagt etter gamle regler forutsatt at realisasjon av boligen skjer innen 31. desember 2014.

Det anslås at forslaget vil øke provenyet med 5 mill. kroner påløpt i 2014 og 45 mill. kroner påløpt i 2015. Provenyet antas bokført i sin helhet i 2015. Provenyøkningen kan bli større på lengre sikt. Eventuelle forventninger om reduserte boligpriser på et framtidig tidspunkt kan slå ut i økt omsetning av boliger og dermed flere realiserte, skattepliktige gevinster. Det vil øke provenyet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 9-3 annet ledd og forslag til overgangsregel.

3.3.2 Gjeldende rett

Kapitalgevinster inngår som hovedregel i alminnelig inntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-30. Gevinst ved realisasjon av bolig som har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før realisasjon, er imidlertid fritatt for skatt (ettårsregelen), jf. skatteloven § 9-3. Eventuelt tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig, jf. skatteloven § 9-4.

Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal tiden brukshindringen foreligger regnes med som botid så lenge eieren på ervervstidspunktet ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b. Dette innebærer at eieren ikke vil miste botid dersom han eller hun må flytte fra boligen på grunn av for eksempel opphold på et sykehjem eller annen institusjon, arbeid, studier, utførelse av militærtjeneste eller lignende.

Brukshindringsregler gjelder ikke dersom eieren bor i en annen bolig som han eller hun eier. Dersom tidligere felles bolig realiseres etter separasjon eller skilsmisse, skal den utflyttede ektefellen godskrives den gjenboende ektefellens botid. Tilsvarende gjelder for samboere som har eller har hatt felles barn.

Gevinst ved realisasjon av fritidseiendom er fritatt for skatt når eiendommen har vært eid i mer enn fem år og eieren har brukt eiendommen som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før realisasjonen. Eventuelt tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Den skattepliktige gevinsten er normalt salgssummen fratrukket kostprisen (normalt kjøpesummen) tillagt kostnader som har bidratt til at gevinsten har oppstått (utgifter til megler, påkostninger mv.). I motsetning til påkostninger kan utgifter til vedlikehold av egen bolig ikke legges til inngangsverdien. Skillet mellom påkostninger og vedlikehold er derfor viktig for gevinstberegningen.

Arbeid som bringer en boligeiendom tilbake til den relative standarden den en gang har vært i, anses som vedlikehold. Ved denne bedømmelsen skal en også regne med den stand som eiendommen har vært i hos eventuelle tidligere eiere. Arbeid som fører til at boligeiendommen sett under ett oppnår en høyere relativ standard enn den en gang har vært i, er påkostninger. Endringsarbeider, som eksempelvis tilbygg og flytting av vegger eller flytting av våtrom, anses også som påkostninger.

3.3.3 Vurderinger og forslag

Bakgrunnen for forslaget

Dagens regler om botid i gevinstbeskatningen ved salg av bolig har flere svakheter. Reglene er enkle å tilpasse seg for eiere av ekstra boliger som ønsker å selge disse skattefritt. Boliger kan selges skattefritt selv om skattyter bor der bare ett år. Skattyter kan også forholdsvis enkelt unndra skatt på gevinst, for eksempel ved å melde til folkeregisteret at han eller hun flytter til den ekstra boligen for ett år uten å flytte dit fysisk.

Slik tilpasning og omgåelse kan gjennomføres uten at det påvirker skattleggingen av skattyters opprinnelige bolig ved et eventuelt salg i framtiden. For eksempel vil en som flytter til den ekstra boligen for å bo der ett år, fortsatt oppfylle vilkåret om at den opprinnelige boligen er brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene. Skattyter kan dermed selge begge boligene skattefritt.

Dersom boligen en bor i, selges med tap, er det forholdsvis enkelt å komme i skatteposisjon for å få fradrag for tapet. Det kan gjøres ved for eksempel å leie ut boligen mer enn ett år før den selges.

Samlet bidrar dagens regler til å øke favoriseringen av boliginvesteringer i skattesystemet. Det kan gå på bekostning av investeringer i næringsvirksomhet. Tilpasningene bidrar også til at skatteinntektene blir lavere når boligprisene faller, men ikke tilsvarende høyere når boligprisene øker.

Dagens regler kan gi urimelig store utslag for enkelte som skal selge sin egen bolig, men som av ulike grunner har bodd borte fra boligen i en kortere periode. Det skyldes terskelvirkningen ved å gå fra full skattefrihet én dag til full skatteplikt den neste. Hele gevinsten vil bli skattepliktig dersom eier bor borte fra boligen i mer enn ett av de siste

to årene før salget, uansett hvor lenge eieren har bodd i boligen før de to siste årene.

Departementet mener på denne bakgrunn at dagens regler bør endres. Boligen som skattyter har bodd i hele eiertiden, skal fortsatt skjermes fra gevinstbeskatning. Målet med forslaget er å få et mer treffsikkert skattefritak for egen bolig og å begrense mulighetene for å unngå eller unndra skatt ved salg av ekstra boliger. Forslaget vil fjerne terskeleffekten fordi bare en andel av gevinsten eller tapet blir henholdsvis skattepliktig og fradragsberettiget. Endringen gir bedre symmetri i skattereglene ved at det blir større reell likebehandling av gevinst og tap.

Forslag til nye regler om botid

Departementet foreslår at reglene om gevinstbeskatning av bolig skal ta hensyn til eierens botid de 20 siste årene av eiertiden istedenfor bare de siste to årene som i dag. Dersom eiertiden er kortere enn 20 år, blir botiden i hele eiertiden avgjørende for skatteplikten. Botidens andel av eiertiden de siste 20 årene vil avgjøre hvor stor del av gevinsten som er skattefri/skattepliktig. Hvis eieren har bodd i boligen hele eiertiden eller de siste 20 årene, er hele gevinsten skattefri. Hvis eieren har bodd i boligen i ti av de siste 20 årene av eiertiden, er halve gevinsten skattefri. Tap er fradragsberettiget i samme utstrekning som en gevinst ville vært skattepliktig.

Skattyter kan med forslaget bare opptjene botid i én bolig om gangen, noe som vil motvirke skattemotivert flytting. Selv om dette også er utgangspunktet etter gjeldende rett, kan skattyter oppfylle botidskravet i flere boliger gjennom tilpasninger over en kortere periode. Den nye botidsmodellen innebærer at skattyter mister botid i sin opprinnelige bolig hvis vedkommende flytter for å opptjene botid i en ekstra bolig. Ved å bo kort tid i den ekstra boligen blir bare en liten andel av gevinsten skattefri. Dersom skattyter eksempelvis har eid og leid ut en bolig i ni år, vil opparbeidelse av ett års botid (ved å flytte inn i boligen det tiende året) redusere den skattepliktige andelen av gevinsten fra 100 pst. (9/9) til 90 pst. (9/10). Skattemotivert flytting blir dermed betydelig mindre lønnsomt enn med dagens regler.

Dersom boligen tidligere har vært brukt som eierens fritidsbolig, regnes dette som botid.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

Unntaksregler ved ikke-bruk

Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige grunner mv. er forhindret fra å bruke boligen, skal tiden den godkjente brukshindringen foreligger, regnes som botid etter gjeldende rett så lenge eieren på ervervstidspunktet ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen, jf. skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b. Brukshindringsreglene vil etter departementets syn også være nødvendige med den nye botidsmodellen. Det bør ikke ha innvirkning på skattefritaket for gevinst ved realisasjon av egen bolig at eieren ikke har bodd i boligen på grunn av for eksempel opphold på et sykehjem eller annen institusjon, arbeid, studier, utførelse av militærtjeneste eller lignende. Departementet foreslår derfor at reglene om brukshindringer videreføres. Gjeldende praksis om brukshindringer vil fortsatt være relevant med de nye reglene.

Av administrative hensyn er det ønskelig å unngå at en kort periode med ikke-bruk av en bolig utløser gevinstberegning og fastsettelse av inngangsverdi ved realisasjon av bolig. Som beskrevet ovenfor skyldes mange fravær fra egen bolig godkjente brukshindringer, som regnes som botid, men det er også vanlig med kortere fravær som ikke anses som en godkjent brukshindring. For eksempel er det i forbindelse med kjøp av ny bolig og salg av gammel bolig ofte aktuelt med en periode ikke-bruk for minst én av de to eide boligene, enten for å oppgradere den nye boligen eller fordi det tar tid å selge den gamle boligen. Begge disse boligene må anses som eierens egen bolig i den overlappende perioden. Når perioden for ikke-bruk er kort, blir den skattepliktige/fradragsberettigede andelen av gevinsten/tapet liten. Perioden for ikke-bruk bør derfor være av viss størrelse for at den skal medføre skatteplikt/fradragsrett, selv om det ikke foreligger godkjent brukshindring.

Departementet foreslår derfor å se bort fra perioder med ikke-bruk av boligen som utgjør mindre enn 15 pst. av eiertiden (målt i antall dager eieren har eid boligen) og mindre enn ett år. For eiertid over om lag syv år vil det være ettårsgrensen som gjelder, mens det for eiertid under om lag syv år vil være grensen på 15 pst. som gjelder. For eksempel kan en skattyter som har eid sin egen bolig i fire år, bo litt over syv måneder borte fra boligen uten at det oppstår skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap. Tilsvarende kan en skattyter som har eid sin egen bolig i to år, bo borte fra boligen i nesten fire måneder uten at det får betydning for skattefritaket. Grensene for skattefri ikke-

bruk skal ikke regnes som bunnfradrag. Dersom ikke-bruken overstiger 15 pst. eller ett år, blir all ikke-botid skattepliktig. Departementet mener at ikke-bruk lik 15 pst. av eiertiden begrenset oppad til ett år er tilstrekkelig i de fleste tilfeller for å oppfylle skattyters behov for en overlappende periode ved flytting.

Når inntil 15 pst. ikke-bruk regnes som botid, blir det mulig å bo i en ekstra bolig en viss periode for å opptjene botid der, uten at det får konsekvenser for skatteplikten ved realisasjon av den opprinnelige boligen. Parallell opptjening av botid over lang tid blir likevel ikke mulig, og departementet antar derfor at slik omgåelse vil være begrenset.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

Krav til eiertid

Dersom det ikke er noe eiertidskrav, og det ses bort fra kortere perioder av ikke-bruk, blir det mulig å oppfylle botidskravet for å kunne selge en ekstra bolig skattefritt uten at det får skattemessig virkning for den opprinnelige boligen. For eksempel vil en skattyter som har eid og bodd i boligen sin i to år, kunne kjøpe og flytte inn i en ekstra bolig og selge denne skattefritt innen fire måneder uten at det medfører skatteplikt ved salg av den opprinnelige boligen. I de fleste tilfeller vil imidlertid boliginvesteringer med så kort horisont gi relativt små gevinster, spesielt om en også tar hensyn til kjøps- og salgsomkostninger, som øker inngangsverdien. Skattebesparelsen vil derfor også være begrenset.

For oppføring av nye boliger kan derimot gevinsten bli stor på kort tid. Ved beregningen av eiertid tas det utgangspunkt i det første av tidspunktene da den nye boligen ble tatt i bruk eller ble oppført i følge ferdigattesten. Uten et eiertidskrav kan skattytere som allerede bor i sin egen bolig, kjøpe en ekstra tomt, føre opp et hus og flytte inn i den nyoppførte boligen ved ferdigstillelse og selge skattefritt dagen etter uten at det får skattemessig virkning for den opprinnelige boligen. Gevinsten av slike tilpasninger kan bli særlig stor for de som allerede eier store tomter. Eier kan skille ut en del av tomten, bygge en ny bolig på den utskilte delen, og deretter selge den nye boligen skattefritt umiddelbart etter å ha bodd i boligen én dag fra ferdigstillelse til salg. Dersom gjeldende krav til eiertid videreføres, må eieren eie den nye boligen i minst ett år for å oppnå skattefritak.

Et eiertidskrav på ett år vil på samme måte som i dag medføre at personer som av forskjellige grunner må selge sin egen bolig innen ett år, ikke får skattefrihet. I situasjoner med så korte eiertider vil skattyter imidlertid på grunn av kjøps- og salgsomkostninger sjelden være i en gevinstsituasjon ved salg, men heller i en tapssituasjon. Da vil det være en fordel for skattyter at eiertidskravet ikke oppfylles, slik at skattyter kan få tapsfradrag.

For å begrense uheldige tilpasninger, jf. over, foreslår departementet å videreføre dagens regel om minst ett års eiertid i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav a.

Definisjon av botid

Departementet foreslår at botiden inntil de 20 siste årene av eiertiden tas hensyn til når skatteplikten avgjøres. Det betyr at bruken av boligen lenger tilbake i tid ikke får betydning for skatteplikten. Dersom eiertiden er kortere enn 20 år, vil det tas hensyn til botiden i hele eiertiden. Å fastsette skjæringstidspunktet til 20 år tilbake i tid gir ulike utslag for forskjellige skattytere avhengig av om vedkommende har bodd borte fra boligen i starten eller slutten av eiertiden. Departementet mener imidlertid at de siste årene før salget bør være mest relevant for å vurdere om boligen er skattyters egen bolig. Dagens regel tar derimot hensyn til en for kort periode, slik at den også omfatter andre boliger. Departementet mener at 20 år tilbake i tid er tilstrekkelig for å unngå uheldige tilpasninger og unndragelser.

Folkeregistrert adresse er lagret langt tilbake i tid for hver enkelt skattyter, og Skatteetaten kan sjekke når vedkommende meldte flytting til en adresse. Endringen foreslås å tre i kraft fra og med inntektsåret 2014. Det betyr at botid før 1994 ikke får betydning for skatteplikten etter de nye reglene. Folkeregisteret ble fullt digitalisert i 1992. Fra 1992 er det dermed relativt enkelt å få oversikt over hvor skattyter har hatt sin folkeregistrerte adresse i Norge. Departementet foreslår at botiden beregnes fra dato til dato.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 9-3 annet ledd bokstav b.

Beregning av gevinsten

Med ny botidsmodell vil gevinst/tap ved realisasjon av bolig i de fleste tilfeller fortsatt være skattefri/ikke fradragsberettiget. Det vil derfor kun være nødvendig å fastsette inngangs- og utgangsverdi i realisasjonsåret for et mindretall av boligene som realiseres i løpet av inntektsåret.

Departementet foreslår at begrensningen 20 år tilbake i tid bare skal gjelde for beregningen av

hvor stor andel av gevinsten/tapet som er skattepliktig/fradragsberettiget. Gevinst- og tapsberegningen skal skje på samme måte som etter gjeldende rett uavhengig av hvor lang eiertiden er. Gevinsten/tapet er differansen mellom eiendommens utgangsverdi og inngangsverdi. Utgangsverdi er normalt salgssummen. Inngangsverdi er i hovedsak kostpris (normalt kjøpesummen) tillagt eventuelle påkostninger, uansett hvilket år boligen ble kjøpt og når påkostningene ble foretatt. Dersom en bolig ble kjøpt for 30 år siden, er det denne kjøpesummen som skal legges til grunn ved fastsettelse av inngangsverdien. Det gjelder selv om det kun er botiden de 20 siste årene som påvirker hvor stor del av gevinsten/tapet som er skattepliktig/fradragsberettiget.

Botidsmodellen vil gjøre det vanskeligere å unngå skatt på gevinst ved realisasjon av boliger som ikke er skattyters egen bolig. Følgelig vil det være nødvendig å beregne inngangs- og utgangsverdi for flere boliger enn i dag. Det gjør at grensedragningen mellom vedlikehold og påkostning trolig må foretas i flere tilfeller enn tidligere. Eiere av ekstra boliger som har planlagt å flytte inn i boligen og bo der i ett år før salg, kan ha latt være å ta vare på dokumentasjon. Det kan komplisere grensedragningen i enkelttilfeller. En sjablong vil imidlertid være svært vanskelig å fastsette, og den vil i de fleste tilfeller ikke treffe riktig. Departementet foreslår derfor ingen endringer i gjeldende regler for å beregne gevinst og tap.

3.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det anslås at forslaget vil øke provenyet med 5 mill. kroner påløpt i 2014 og 45 mill. kroner påløpt i 2015. Provenyet antas bokført i sin helhet i 2015. Provenyvirkningen kan bli større på lengre sikt. Eventuelle forventninger om reduserte boligpriser på et framtidig tidspunkt kan slå ut i økt omsetning av boliger og dermed flere realiserte, skattepliktige gevinster. Det vil øke provenyet.

Botidsmodellen innebærer at flere skattytere må beregne gevinst eller tap ved realisasjon av bolig. Skatteetaten vil også få noe merarbeid ved innføringen av botidsmodellen. Driftskostnadene antas imidlertid ikke å øke vesentlig.

3.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2014.

For å unngå skatteplikt for de som allerede er i gang med å opparbeide seg tilstrekkelig eier- og botid for å kunne selge bolig skattefritt etter gjeldende regler, foreslår departementet at de nye reglene om gevinstbeskatning av bolig innføres med en overgangsregel. Overgangsregelen innebærer at alle som oppfyller vilkårene for skattefritak etter gjeldende regler innen ett år minus en dag fra budsjettframleggelsen, altså 13. oktober 2014, vil bli skattlagt etter gamle regler forutsatt at realisasjon av boligen skjer innen 31. desember 2014.

3.4 Sentrale satser, grenser og fradrag i personbeskatningen

Regjeringen foreslår å justere viktige grenser i personbeskatningen med anslått lønnsvekst i 2014 på 3,5 pst. Det gjelder

- personfradraget, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 6-3. Lønnsjustering av personfradraget innebærer en liten lettelse for pensjonister fordi lønnsveksten er noe sterkere enn veksten i alderspensjon. Dermed vil pensjonister overkompenseres. Det anslås at provenyet vil bli redusert med 62 mill. kroner påløpt og 50 mill. kroner bokført;
- øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 6-1;
- øvre grense i minstefradraget i pensjonsinntekt, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 6-1. Lønnsjustering av øvre grense i minstefradraget i pensjonsinntekt innebærer en liten lettelse for alderspensjonister fordi minstefradraget dermed økes mer enn inntekten som fradraget gis i. Det anslås at provenyet vil bli redusert med 56 mill. kroner påløpt og 45 mill. kroner bokført;
- innslagspunktene i toppskatten, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 3-1;
- særfradraget for enslige forsørgere, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 6-6;
- grensene i det særskilte fradraget i næringsinntekt for jordbruk mv., jf. forslag til endring av skatteloven § 8-1 femte, sjette og åttende ledd. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Regjeringen foreslår å øke satsen i minstefradraget i lønnsinntekt med 2 prosentenheter, fra 40 pst. til 42 pst. Økt sats i minstefradraget i lønnsinntekt vil ha skattemessig betydning for

personer med lønnsinntekt under 210 375 kroner. Marginalskatten for mange deltidsarbeidende vil bli redusert med om lag 0,6 prosentenhet. Redusert marginalskatt vil generelt kunne stimulere til økte stillingsbrøker. Den maksimale skattlettelsen som følge av økt sats utgjør om lag 1 600 kroner i 2014. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 254 mill. kroner påløpt og 203 mill. kroner bokført i 2014.

Det vises til forslag til endring i satsen i minstefradraget i lønnsinntekt i skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a første punktum. Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Det særskilte skattefradraget for pensjonister foreslås økt i takt med veksten i minste pensjonsnivå, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntekståret 2014 § 6-5.

Det foreslås videre at øvre grense for fiskerfradraget økes fra 150 000 til 167 000 kroner, og at satsen økes fra 30 til 34 pst. Endringene ses i sammenheng med økt CO_2-avgift på fiske og fangst i nære farvann, jf. omtale i punkt 7.9.2. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-60. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.5 Endringer i overgangsstønaden for enslige forsørgere

3.5.1 Innledning og sammendrag

Overgangsstønad er en midlertidig stønad på opptil 2 G til enslige forsørgere. Formålet med stønaden er å sikre inntekt i en overgangsperiode og bidra til at enslige forsørgere blir i stand til å forsørge seg selv ved arbeid. Stønaden gis normalt i opptil tre år og nedtrappes mot arbeidsinntekt, foreldrepenger, dagpenger mv.

Mottakere av overgangsstønad skattlegges etter skattebegrensningsregelen. Regelen er komplisert og har flere svakheter. Den svekker arbeidsinsentivene og gjør at mottakeren får lite igjen etter skatt av å øke arbeidstilbudet. Dessuten subsidierer regelen låneopptak, gir skattefordeler hele året selv om en bare mottar overgangsstønaden i deler av året, og gjør at mottakere av overgangsstønad skattlegges lempeligere enn andre enslige forsørgere. I tillegg er ikke stønaden pensjonsgivende. Regjeringen foreslår derfor at nye mottakere av overgangsstønad fra 1. april 2014 ikke lenger skattelegges etter skattebegrensningsregelen, men at stønaden skattlegges som lønn. På den måten vil overgangsstønaden bli skattlagt likt som andre ytelser fra folketrygden, slik som dagpenger, arbeidsavklaringspenger, sykepenger og ny uføretrygd fra 2015.

Skatteendringen medfører økt skatt for nye mottakere av overgangsstønaden sammenlignet med dagens mottakere. For å opprettholde dagens stønadsnivå etter skatt økes samtidig bruttostønaden for nye mottakere til 2,36 G. Endringene vil gjelde alle mottakere fra 2017.

Forslaget anslås å gi en netto innsparing på om lag 40 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2014. Fra 2017, når alle mottakere er over på en ny ordning, vil forslaget gi en innsparing per år på om lag 200 mill. kroner. Provenyøkningen skyldes at den økte bruttostønaden ikke kompenserer for to utilsiktede sider ved dagens regelverk: Dagens regler subsidierer låneopptak og gir skattefordeler hele året selv om en bare mottar overgangsstønaden i deler av året.

Departementet viser til forslag til endringer i folketrygdloven §§ 3-15 og 23-3 og i skatteloven §§ 6-32 og 17-1. Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014 for enslig mor og far som får innvilget overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 tidligst fra 1. april 2014. For enslig forsørger som mottar overgangsstønad 31. mars 2014 eller tidligere, skattlegges overgangsstønaden som pensjonsinntekt og kvalifiserer til skattlegging etter skatteloven § 17-1 om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt. Endringene gis virkning for alle mottakere av overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 fra og med inntektsåret 2017.

3.5.2 Overgangsstønad til enslig mor eller far

Overgangsstønad gis til enslig mor eller far som midlertidig er ute av stand til å forsørge seg selv ved eget arbeid på grunn av omsorg for små barn eller fordi vedkommende først etter en utdannings- eller omstillingstid kan få arbeid, jf. folketrygdloven § 15-6. Enslig mor eller far som uten rimelig grunn har sagt opp et arbeidsforhold de siste seks månedene før søknadstidspunktet, gis ikke overgangsstønad. Formålet med stønaden er å gi inntektssikring i en overgangsperiode og bidra til at enslige forsørgere blir i stand til å forsørge seg selv ved arbeid. Per 30. juni 2013 mottok 21 200 enslige forsørgere overgangsstønad.

Overgangsstønaden ytes i opptil tre år fram til det yngste barnet fyller åtte år. Samlet stønadsperiode kan forlenges i enkelte tilfeller. Blant annet kan stønadstiden utvides med inntil to år dersom den enslige forelderen er i nødvendig utdanning

eller opplæring for å bli i stand til å forsørge seg selv med eget arbeid. Fra 1. januar 2013 ble reglene for overgangsstønad strammet inn. Tidligere kunne en motta overgangsstønad i flere treårsperioder dersom en ble alene om omsorgen for nye barn. Nye perioder med overgangsstønad skal nå begrenses til perioden fram til barnet får rett til barnehageplass, dvs. når barnet er mellom ett og to år.

Når det yngste barnet har fylt ett år, stilles det krav om yrkesrettet aktivitet for å få stønaden, jf. folketrygdloven § 15-8. Aktivitetskravet innebærer at den enslige moren eller faren skal være i arbeid eller utdanning minst på halv tid eller være tilmeldt Arbeids- og velferdsetaten som reell arbeidssøker. Aktivitetskravet ble strammet inn fra og med 2012. Tidligere inntrådte aktivitetskravet først når det yngste barnet hadde fylt tre år. De nye reglene fases inn for nye tilfeller og vil i hovedsak være ferdig innfaset fra 2015.

Full overgangsstønad utgjør to ganger grunnbeløpet (G), dvs. 168 408 kroner i 2013, jf. folketrygdloven § 15-7. Stønaden er inntektsprøvd og reduseres med 40 pst. av arbeidsinntekt over ½ G. Overgangsstønaden vil dermed være helt nedtrappet ved en arbeidsinntekt på om lag 463 100 kroner i 2013. Likestilt med arbeidsinntekt i denne sammenhengen er dagpenger, sykepenger, stønad ved barns og andre nærståendes sykdom, arbeidsavklaringspenger, svangerskapspenger og foreldrepenger. I 2012 hadde om lag 60 pst. av mottakerne av overgangsstønad inntekt over ½ G og fikk dermed redusert ytelse. 40 pst. mottok altså full overgangsstønad. Gjennomsnittlig ytelse var om lag 120 000 kroner.

3.5.3 Skattlegging av overgangsstønaden – gjeldende rett

Overgangsstønaden til enslige forsørgere skattlegges som pensjonsinntekt, dvs. med lav trygdeavgift og lavt minstefradrag, og stønadsmottakerne skattlegges etter skattebegrensningsregelen dersom dette gir lavere skatt enn de ordinære skattereglene. Trygdeavgiften på overgangsstønad er 4,7 pst., mens den er 7,8 pst. på lønnsinntekt, jf. folketrygdloven § 23-3 første og annet ledd. I 2013 utgjør minstefradraget i pensjonsinntekt 26 pst. av samlet pensjonsinntekt, minimum 4 000 kroner og maksimum 68 050 kroner, mens minstefradraget i lønnsinntekt utgjør 40 pst. av slik inntekt, minimum 31 800 kroner og maksimum 81 300 kroner, jf. skatteloven § 6-32 og Stortingets skattevedtak 2013 § 6-1. Enslige forsørgere har også rett til særfradrag for enslige forsørgere (47 160 kroner i 2013).

Skattebegrensningsregelen sikrer at uførepensjonister med minst 2/3 nedsatt ervervsevne, enslige forsørgere som mottar overgangsstønad, og enkelte andre stønadsmottakere med lave inntekter og formuer får en skattereduksjon, jf. skatteloven § 17-1. Med 2013-regler innebærer skattebegrensningsregelen at en nettoinntekt på 127 000 kroner for enslige og 116 700 kroner for hver ektefelle er skattefri. Beløpsgrensene fastsettes årlig og tilpasses minste pensjonsnivå i folketrygden. Skattefordelen trappes ned ved at inntekt over skattefri nettoinntekt, inkludert et formuestillegg, skattlegges med 55 pst. inntil det lønner seg å bli skattlagt etter ordinære skatteregler.

Som følge av pensjonsreformen ble skattereglene for AFP- og alderspensjonister vesentlig endret fra og med inntektsåret 2011. Endringene innebar først og fremst at skattebegrensningsregelen for disse gruppene ble avløst av et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt. Videre er det vedtatt at ny uføretrygd i folketrygden og andre uføreytelser skal skattlegges som lønn fra og med 2015. Dette betyr at skattebegrensningsregelen oppheves for uføre. Enslige forsørgere med overgangsstønad er dermed den ene av to gjenstående relativt store grupper (i tillegg til gjenlevende ektefelle med overgangsstønad/pensjon) som uten en omlegging fortsatt vil bli skattlagt etter skattebegrensingsregelen.

3.5.4 Vurderinger og forslag

Omlegging til lønnsbeskatning

Mottakere av overgangsstønaden skattlegges i dag etter skattebegrensningsregelen dersom det gir lavere skatt enn ordinære skatteregler. Regelen er komplisert og har flere svakheter, og den ble fjernet for AFP- og alderspensjonister fra 2011. Det er også vedtatt å fjerne skattebegrensningsregelen for uføre fra 2015. Å fjerne den for mottakere av overgangsstønad vil føre til bedre oversikt og sammenheng i skattesystemet. Å fjerne regelen vil også støtte opp under arbeidet med å gjøre overgangsstønaden mer arbeidsrettet.

Skattebegrensingsregelen svekker insentivene til arbeid. Inntekt over fribeløpet blir skattlagt med en skattesats på 55 pst. I kombinasjon med nedtrappingen av overgangsstønaden på 40 pst. gir dette en effektiv marginalskatt på 73 pst. i lønnsintervallet 110 000–235 000 kroner. Øker en arbeidsmengden og inntekten sin innenfor dette lønnsintervallet, vil man sitte igjen med bare 27

pst. av inntektene selv – resten mister en gjennom økt skatt og lavere stønad. Reglene innebærer at enslige forsørgere som for eksempel jobber i en 50 pst. stilling, har svake insentiver til å øke stillingsbrøken.

Den høye skattesatsen over fribeløpet bidrar også til å subsidiere låneopptak. Mens andre enslige forsørgere og lønnstakere får fradrag for 28 pst. av renteutgiftene på skatten, vil mottakere av overgangsstønad få opptil om lag det dobbelte, 55 pst. Mottakere som har full overgangsstønad og ingen annen inntekt, får imidlertid ikke utnyttet noe av rentefradraget under dagens regler.

Skattebegrensningsregelen begrenser skatten for hele året, selv om personen bare oppfyller kriteriene for skattebegrensning (ved å være mottaker av overgangsstønad) deler av året. Har man for eksempel rett til overgangsstønad én måned i løpet av året, får man skattebegrensning for hele året.

De to sistnevnte skattefordelene vil variere fra person til person. Fordelen vil for eksempel vanligvis øke med størrelsen på gjelden, og personer som har rett til overgangsstønad kun én måned av året, vil få ekstra store fordeler gjennom skattereglene. Summen av disse fordelene kan utgjøre opp mot 30 000–40 000 kroner i året sammenlignet med andre enslige forsørgere som ikke mottar overgangsstønad.

Skattebegrensningsregelen innebærer også at mottakere av overgangsstønad skattlegges lempeligere enn andre enslige forsørgere, som ikke har rett til skattebegrensning, jf. tabell 3.1.

Tabell 3.1 Sammenligning av to enslige forsørgere med samme bruttoinntekt, men hvor kun den ene mottar overgangsstønad. Gjeldende regler (2013). Kun standard fradrag. Stønad i 12 måneder. Kroner

	Med overgangsstønad	Uten overgangsstønad
Lønn	150 000	275 249
Overgangsstønad	125 249	
Samlet bruttoinntekt	275 249	275 249
Skatt	36 822	49 368
Nettoinntekt	238 427	225 881
Forskjell i nettoinntekt		12 546

Kilde: Finansdepartementet.

Lønnsbeskatning av overgangsstønaden vil løse eller redusere problemene nevnt over. Det vil bidra til å gjøre skattereglene enklere og mer oversiktlige, sikre lik beskatning av enslige forsørgere uavhengig av om de mottar overgangsstønad eller ikke, gjøre stønaden pensjonsgivende og harmonisere skattereglene for ulike typer arbeidsrettede ytelser. I dag skattlegges allerede ytelser som dagpenger, sykepenger, arbeidsavklaringspenger og ny uføretrygd (fra 2015) som lønn.

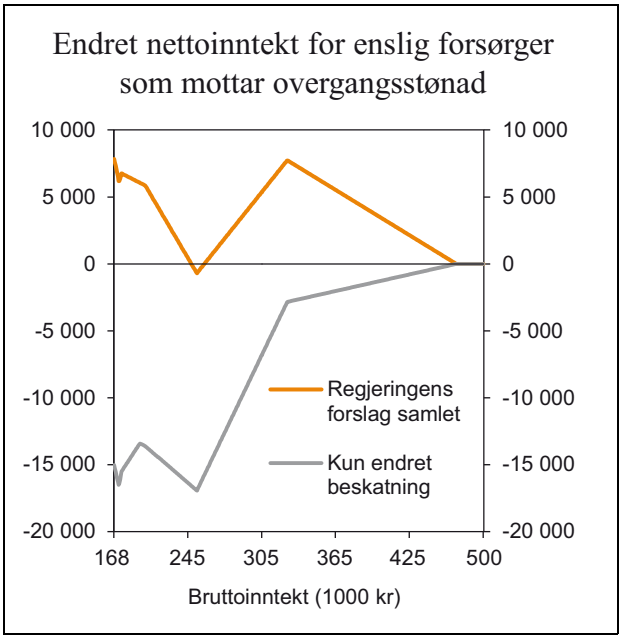
Lønnsbeskatning av overgangsstønaden ville medføre økt beskatning av enslige forsørgere som mottar overgangsstønad. Uten kompensasjon gjennom økt bruttoytelse vil skatten øke med om lag 15 000 kroner for enslige forsørgere med en bruttoinntekt under 250 000 kroner. For enslige forsørgere med en inntekt over 320 000 kroner vil skatteskjerpelsen være betraktelig mindre såfremt de ikke har gjeld.

Økt bruttostønad

Regjeringen har vurdert tiltak som kan opprettholde dagens støttenivå etter skatt. En økning i den maksimale bruttostønaden alene vil øke stønadsnivået på alle inntektsnivåer like mye, uavhengig hvor stor skatteøkningen blir. Et høyere stønadsnivå vil isolert sett svekke arbeidsinsentivene. En økning i bruttostønaden vil også gjøre denne ytelsen høyere enn minstenivået på arbeidsavklaringspenger, dvs. 2 G. Arbeidsavklaringspenger skattlegges i dag som lønn. Det er imidlertid allerede i dag vesentlige forskjeller i ulike ytelsesnivåer fra folketrygden.

En raskere nedtrapping av overgangsstønaden fra dagens nivå på 40 pst. vil redusere økningen i nettoytelsene til mottakere med andre inntekter utover overgangsstønad. I tillegg vil man unngå å heve inntektsnivået hvor overgangsstønaden er faset ut. En høyere nedtrappingssats øker imidlertid isolert sett den effektive marginalskatten på arbeid og reduserer forbedringen av arbeidsinsentivene.

Etter en helhetsvurdering foreslår regjeringen å øke maksimal overgangsstønad fra 2 G til 2,36 G for nye mottakere. Samtidig økes nedtrappingssatsen mot annen inntekt fra 40 pst. til 47,2 pst. For nye mottakere av overgangsstønad som mottar stønaden i 12 måneder og ikke har andre inntektsfradrag enn standard fradrag, vil stønadsnivået etter skatt dermed opprettholdes på minst samme nivå som med dagens regler, jf. figur 3.1. Nye mottakere som har full overgangsstønad og ikke annen inntekt, vil få om lag 7 800 kroner høyere nettoinntekt sammenlignet med dagens regler.



Figur 3.1 Endret inntekt etter skatt sammenlignet med 2013-regler. Enslig forsørger som mottar overgangsstønad i 12 måneder uten andre fradrag enn standard fradrag og særfradrag for enslig forsørger. Kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Den maksimale effektive marginalskatten reduseres fra 73,0 pst. til 66,1 pst. Den reduserte effektive marginalskatten vil isolert sett gjøre det mer lønnsomt å arbeide, selv om marginalskatten fortsatt vil være på et høyt nivå. Økt bruttoytelse kan trekke arbeidsinsentivene i motsatt retning.

Endringene er omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) Arbeidsdepartementet.

Hvem omleggingen skal gjelde for

Det er etter departementets vurdering ikke ønskelig å motvirke de utilsiktede skattefordelene som følger av skattebegrensningsregelen, det vil si ekstra stort fradrag for renteutgifter og skattefordeler for hele året selv om overgangsstønaden kun gis deler av året. Samtidig tilsier hensynet til forutsigbare økonomiske rammebetingelser at en søker å unngå store skatteendringer for enkeltpersoner fra år til år. Departementet viser særlig til at mottakere av overgangsstønad som basert på dagens regler har innrettet seg med høy gjeld, kan få relativt store skjerpelser dersom omleggingen skal gjelde for alle. Det foreslås derfor at omleggingen kun skal gjelde nye mottakere av overgangsstønad fra 1. april 2014. Da vil ingen av dagens mottakere med gjeld oppleve redusert verdi av rentefradraget så lenge de mottar overgangsstønad. For nye mottakere vil skatteverdien av renteutgiftene være den samme som før de ble stønadsmottakere. For å unngå at man har to regelsett for overgangsstønaden over lang tid, foreslås det at de nye reglene skal gjelde alle mottakere fra 2017. Enkelte som har fått forlenget stønaden utover normalperioden på tre år, samt de som begynner å motta stønaden mellom 1. januar og 1. april 2014, vil da kunne oppleve regelendringer.

Nødvendige lovendringer

Endret skattlegging av overgangsstønaden forutsetter endringer i flere bestemmelser i folketrygdloven og skatteloven. Folketrygdloven § 3-15 regulerer hvilke inntekter og ytelser som er pensjonsgivende. Etter annet ledd bokstav b er blant annet overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-7 (riktig bestemmelse § 15-6) ikke pensjonsgivende. En naturlig konsekvens av omlegging til lønnsbeskatning er at overgangsstønaden blir pensjonsgivende. Henvisningen til § 15-7 må derfor tas ut av annet ledd. Overgangsstønaden vil da omfattes av hovedregelen i første ledd. Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 3-15 annet ledd bokstav b.

Etter folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav b beregnes trygdeavgift med lav sats av blant annet overgangsstønad til enslig forsørger. Ved omlegging til lønnsbeskatning må trygdeavgift beregnes med mellomsats. Departementet foreslår at overgangsstønad til enslig forsørger tas ut av annet ledd nr. 1 bokstav b og inntas i ny bokstav g i annet ledd nr. 2. En viser til forslag til endring i disse bestemmelsene.

Skatteloven § 6-32 regulerer hvordan minstefradraget skal fastsettes. Det må fremgå at overgangsstønad til enslig forsørger skal ha minstefradrag med samme sats som lønnsinntekt. En viser til forslag til endring i skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a annet punktum.

Som følge av omlegging til lønnsbeskatning bortfaller retten til skattlegging etter skattebegrensningsregelen for enslig forsørger på overgangsstønad. Skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-1 må derfor korrigeres, og en viser til forslag til endring i § 17-1 første ledd bokstav c.

Lovendringene som gjelder økt bruttostønad og nedtrapping mot arbeidsinntekt, er omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) Arbeidsdepartementet.

3.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås å gi en netto innsparing på om lag 40 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2014. Over tid, når alle mottakere er over på ny ordning, vil forslaget gi en innsparing per år på om lag 200 mill. kroner. Provenyøkningen skyldes at den økte bruttostønaden for nye mottakere ikke tar høyde for at dagens regelverk subsidierer låneopptak og gir skattefordeler hele året selv om en bare mottar overgangsstønaden i deler av året.

Endringer i skattereglene for overgangsstønad vil medføre kostnader for Skatteetaten til endringer i etatens forskudds- og ligningssystemer. Kostnadene dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettrammer. Etter forslaget skal endringene få virkning for nye mottakere av overgangsstønaden fra 1. april 2014 og for alle mottakere fra 2017. Dette innebærer at det i en periode vil være to regelsett for skattlegging av stønaden. Omlegging til lønnsbeskatning vil imidlertid på sikt innebære en klar administrativ forenkling for Skatteetaten. Dette skyldes at stønadsmottakerne ikke lenger kan skattlegges etter skattebegrensningsregelen, slik at etaten ikke vil ha oppgaver knyttet til denne særskilte skatteberegningen.

3.5.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014 for enslig mor og far som får innvilget overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 tidligst fra 1. april 2014. For enslig forsørger som mottar overgangsstønad 31. mars 2014 eller tidligere, skattlegges overgangsstønaden som pensjonsinntekt og kvalifiserer til skattlegging etter skatteloven § 17-1 om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt. Endringene gis virkning for alle mottakere av overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 fra og med inntektsåret 2017.

3.6 Skatteklasse 2 for ektepar

3.6.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å fjerne skatteklasse 2 for ektepar, slik at det høyere personfradraget bortfaller.

Personlige skattytere lignes som hovedregel hver for seg i skatteklasse 1. Ektefeller kan også lignes under ett i skatteklasse 2 dersom dette samlet sett gir lavere skatt. I skatteklasse 2 er personfradraget dobbelt så høyt som i klasse 1. Skatteklasse 2 vil derfor være en fordel for ektepar der den ene har for lav inntekt til å få utnyttet sine fradrag fullt ut. Skattefordelen av dette er opptil 13 200 kroner i 2013. Formålet med skatteklasse 2 har vært å beskatte skattytere med forsørgeransvar noe lempeligere for å ta hensyn til at forsørgeransvar medfører høyere kostnader.

Skatteklasse 2 for ektepar har flere uheldige virkninger. Reglene forskjellsbehandler samboerpar og ektepar. En som forsørger sin samboer, får ikke personfradrag i klasse 2, mens en gift person i tilsvarende situasjon får det. Støtten til ektepar med én yrkesaktiv og én yrkespassiv er derfor dårlig tilpasset dagens husholdningssammensetning. De siste årene har skattesystemet dessuten blitt mer individbasert. Ligning i klasse 2 svekker også insentivene til arbeid fordi marginalskatten på arbeid øker for den hjemmeværende. Dette kan gjøre det vanskeligere å øke den lave yrkesdeltakelsen blant kvinner i innvandrergrupper, noe som er viktig for å bedre integreringen. Av alle ektepar der eldste ektefelle var under 61 år som ble lignet i klasse 2 i 2011, bestod om lag 67 pst. av minst én innvandrer. Til sammenligning var denne andelen om lag 20 pst. i 1993. Mange av innvandrerekteparene som lignes i klasse 2, kommer fra EU-land i Øst-Europa. En del av disse har trolig ektefellen i hjemlandet.

Forslaget om å fjerne skatteklasse 2 for ektepar vil styrke insentivene til arbeid, bedre integrering og likestilling, redusere muligheten for eksport av velferdsytelser og være et langsiktig bidrag til jevnere inntektsfordeling. Det vil også føre til økt likebehandling av gifte og samboere og dermed bidra til å oppfylle Stortingets anmodningsvedtak om økt skattemessig likebehandling av ektefeller og samboere, jf. Innst. O. nr. 10 (2006–2007).

Skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark som skattlegges i klasse 2, får et dobbelt finnmarksfradrag. For disse er fordelen ved klasse 2 15 200 kroner i 2013. Fjerning av klasse 2 innebærer at også det høyere finnmarksfradraget bortfaller.

Forslaget anslås å øke provenyet med 1 045 mill. kroner påløpt i 2014. Om lag 141 000 ektepar vil bli berørt. Mange av disse ekteparene har kommet inn under klasse 2 etter omleggingen av pensjonskattereglene i 2011, selv om den ene ektefellen ikke forsørger den andre.

Det foreslås samtidig å øke den særskilte satsen i minste pensjonsnivå med 20 000 kroner, jf. Prop. 1 S (2013–2014) Arbeidsdepartementet.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 15-4 og 15-5. Forslaget forutsetter

også tilpasninger i Stortingets skattevedtak § 3-1 om toppskatt og § 6-3 om personfradrag. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.6.2 Gjeldende rett

Den formelle hovedregelen er at ektefeller lignes under ett for begges samlede formue og inntekt med mindre annet er bestemt, jf. skatteloven § 2-10. Har begge ektefellene inntekt, kan hver av dem kreve at denne inntekten lignes særskilt. Særskilt ligning av inntekten gjennomføres også uten at ektefellene har bedt om det, dersom det gir lavere eller samme skatt som ligning under ett, jf. skatteloven § 2-11 første og annet ledd. For inntekt fra bedrift som tilhører den ene ektefellen eller begge, kan ektefellene etter nærmere dokumentasjon kreve å bli lignet for en forholdsmessig andel av overskuddet som svarer til arbeidsinnsatsen og deltakelse i virksomheten, jf. § 2-11 tredje ledd.

Skatteloven § 2-12 gir regler om når ektefeller skal lignes hver for seg. Det gjelder når ekteskapet er inngått etter 31. oktober i året før inntektsåret, men likevel slik at den ektefellen som har lavest alminnelig inntekt, kan kreve å bli lignet under ett med den andre ektefellen hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret, jf. bestemmelsens bokstav a. Ektefeller skal også lignes hver for seg når de ved utløpet av inntektsåret var separert eller levde varig adskilt, jf. bokstav b.

Etter dødsfall skattlegges gjenlevende ektefelle eller samboer som sitter i uskiftet bo, for boets formue og inntekt, jf. skatteloven § 2-15. Har dødsfallet funnet sted i inntektsåret og den gjenlevende har overtatt boet uskiftet, gjelder reglene om ligning av ektefeller tilsvarende for avdødes og gjenlevendes inntekt og skatt.

Reglene om ligning av ektefeller gjelder tilsvarende for samboere hvor den ene er pensjonist med meldeplikt etter folketrygdloven § 25-4 første ledd første punktum, såkalt meldepliktige samboere, jf. skatteloven § 2-16.

Personlige skattytere skal ha et personfradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15-4. Personfradraget er et fribeløp i inntekten ved beregningen av skatt på alminnelig inntekt. Fradraget blir automatisk tatt hensyn til ved utregningen av skatten. Personfradraget kan ikke føre til negativ inntekt og kan dermed heller ikke gi framførbart underskudd. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse 1 og klasse 2 for det enkelte inntektsåret. For inntektsåret 2013 er personfradraget 47 150 kroner i klasse 1 og 94 300 kroner i klasse 2, jf. Stortingets skattevedtak § 6-3.

Personfradrag i klasse 2 gis til ektefeller som lignes under ett for begges samlede formue og inntekt. Andre personlige skattytere skal ha personfradrag i klasse 1. Er ektefellene skilt eller separert i inntektsåret, kan den ektefellen som det meste av året har forsørget den andre, gis personfradrag i klasse 2 i stedet for fradrag for bidrag etter skatteloven § 6-41. Tidligere fikk også enslige forsørgere personfradrag i klasse 2. Fra og med inntektsåret 2013 er klasse 2 for denne gruppen erstattet av et nytt særfradrag for enslige forsørgere, jf. skatteloven § 6-80. Særfradraget gis til skattytere som mottar utvidet barnetrygd etter barnetrygdloven § 9.

Har skattyteren vært bosatt i Norge bare en del av året, reduseres personfradraget slik at det gis personfradrag for det antall hele eller påbegynte måneder skattyteren har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for person som har begrenset skatteplikt for arbeid utført i Norge etter § 2-3 første ledd d og annet ledd ved opphold i Norge en del av året.

Er den ene ektefellen skattepliktig som bosatt i Norge etter norsk intern rett og den andre ektefellen bosatt i utlandet i hele inntektsåret, skal ektefellen bosatt i Norge i utgangspunktet lignes i klasse 1. Den ektefellen som er bosatt i Norge, kan likevel lignes i klasse 2 når vedkommende forsørger ektefelle bosatt i utlandet og kan dokumentere dette på tilfredsstillende måte, jf. Ligning-ABC 2013, Klassefastsetting punkt 4.4.

Er en av ektefellene avgått ved døden i inntektsåret, skal gjenlevende ektefelle som lignes for sin og avdødes inntekt under ett, ha personfradrag i klasse 2. Kreves ektefellens inntekt lignet særskilt, gis personfradrag i klasse 1 i avdødes inntekt. Hvis gjenlevende ektefelle er eller sannsynligvis vil bli lignet særskilt, skal boet ha personfradrag i klasse 1. Reglene om ektefeller gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

Personer og bo som ikke har krav på personfradrag, settes ved ligningen i skatteklasse 0, jf. skatteloven § 15-4 niende ledd.

Maksimal fordel av ligning i klasse 2 er om lag 13 200 kroner i 2013. Skattytere i Nord-Troms og Finnmark som lignes i klasse 2, får i tillegg et høyere finnmarksfradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15-5 annet ledd. Finnmarksfradraget er et særskilt fradrag i alminnelig inntekt og gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2. For skattytere som er skattemessig bosatt i Nord-Troms og Finnmark, er den maksimale fordelen ved ligning i klasse 2

om lag 15 200 kroner i 2013. Fordelen blir lavere etter hvert som inntekten til ektefellen med lav inntekt øker. Gitt at ekteparet ikke har fradrag utover standard fradrag, vil det kun lønne seg å bli lignet i klasse 2 dersom den ene ektefellen har lavere inntekt enn om lag 80 000 kroner. Selv om ligning under ett i klasse 2 er den formelle hovedregelen for ektefeller, lignes de aller fleste ektefeller derfor hver for seg i klasse 1. For inntektsåret 2011 ble 141 000 ektepar av totalt 910 000 ektepar lignet i skatteklasse 2 (om lag 15,5 pst.).

3.6.3 Vurderinger og forslag

Formålet med skatteklasse 2 har vært å beskatte skattytere med forsørgeransvar noe lempeligere for å ta hensyn til høyere kostnader som følger med et forsørgeransvar. Etter departementets syn har ordningen i dag en rekke uheldige virkninger.

Reglene om personfradrag i klasse 2 forskjellsbehandler samboerpar og ektepar når den ene forsørger den andre. En som forsørger sin samboer, får ikke personfradrag i klasse 2, mens en gift person i tilsvarende situasjon blir lignet i klasse 2. Ved forsørgelse av partner behandles altså samboere på samme måte som enslige. Finanskomiteen har bedt Regjeringen vurdere om det er områder innenfor skatte- og avgiftsretten hvor samboere bør likestilles med ektefeller, jf. anmodningsvedtak i Innst. O. nr. 10 (2006–2007). Fjerning av klasse 2 for ektepar vil være et viktig steg i denne retningen.

En viktig innvending mot ordningen med klasse 2 er at marginalskatten på arbeid øker for den hjemmeværende ektefellen. Dermed svekkes insentivene til arbeid. Dette er et særlig problem for integreringen fordi yrkesdeltagelsen blant kvinner i innvandrergruppene er lav. 35 pst. av alle ektepar som ble lignet i klasse 2 i 2011, bestod av minst én innvandrer. Om lag 13 pst. av ektepar der begge er født i Norge, ble lignet i klasse 2 i 2011. Tilsvarende andel er 22 pst. for ektepar med én innvandrer og 32 pst. for ektepar der begge er innvandrere. Ekteparene i innvandrergruppene som lignes i klasse 2, er yngre enn de norske ekteparene som lignes i klasse 2, og de har generelt lavere inntekt.

En fjerning av klasse 2 vil på kort sikt gi lavere inntekt for ekteparene som berøres. Regjeringen mener imidlertid at det viktigste tiltaket for å bedre lavinntektsgruppers og spesielt innvandreres økonomiske situasjon er å styrke arbeidsdeltakelsen. Det er i dag et stort potensial for å øke yrkesdeltakelsen blant innvandrere. Fjerningen av klasse 2 vil bidra til å styrke arbeidsinsentivene, og på lengre sikt vil dette bidra til en jevnere inntektsfordeling.

Departementet viser også til at om lag 30 pst. av innvandrerekteparene som ble lignet i klasse 2 i 2010, kommer fra EU-land i Øst-Europa. En del av disse har trolig ektefellen i hjemlandet. Det er ikke hensikten med ordningen å fremme forsørgelse av ektefelle i et annet land.

Ektepar hvor en eller begge er alders- eller AFP-pensjonist, kan også bli skattlagt i klasse 2. Dette vil gjelde for ektepar hvor den ene har pensjonsinntekt og forsørger en ektefelle med lav eller ingen inntekt. Men det kan også gjelde ektepar der den ene har om lag minste pensjonsnivå og den andre ektefellen har høyere pensjon eller høyere annen inntekt. Den sistnevnte gruppen har kommet inn under klasse 2 etter omleggingen av pensjonskattereglene i 2011, da det ble innført et individuelt skattefradrag for pensjonister til erstatning for skattebegrensningsregelen. Under skattebegrensningsregelen ble ektepar med minst én pensjonist skattlagt felles for samlet inntekt gitt at dette ga lavere skatt enn ordinære regler. I motsetning til andre ektepar som skattlegges i klasse 2, er det i denne gruppen ikke slik at den ene ektefellen forsørger den andre. Disse ekteparene vil ha en fordel av skatteklasse 2 så lenge ektefellen med lavest inntekt har en inntekt under om lag 170 000 kroner (gitt at ingen av ektefellene har fradrag utover standard fradrag og minst én av dem har skattefradrag for pensjon). Skattefordelen skyldes at ekteparet kan få utnyttet en større del av skattefradraget for pensjon om de lignes sammen.

I 2010 hadde kun om lag 2 500 ektepar der eldste person var 67 år eller eldre klasse 2. Dette antallet hadde steget til om lag 64 000 ektepar i 2011.

De senere årene har skattesystemet blitt mer individbasert. Blant annet er forskjellene mellom skatteklasse 1 og 2 i innslagspunktene i toppskatten fjernet. I tillegg er klasse 2 fjernet ved beregning av formuesskatten, selv om ektepar fortsatt lignes sammen for formue. Endringene i pensjonsskattereglene fra 2011 var også et skritt i retning av en mer individbasert beskatning. I et individbasert skattesystem påvirkes ikke samlet skatt av familiemedlemmers valg mellom lønnet arbeid og hjemmearbeid. Å fjerne skatteklasse 2 for ektefeller vil dermed bidra til at skattesystemet i større grad bygger opp under arbeidslinja.

Regjeringen foreslår på bakgrunn av vurderingene ovenfor å fjerne ordningen med skatteklasse 2 for ektepar. Forslaget vil styrke insentivene til arbeid, øke integreringen, redusere muligheten

for eksport av velferdsytelser og være et langsiktig bidrag til jevnere inntektsfordeling. Det vil også føre til økt likebehandling av ektepar og samboere.

Pensjonistektepar hvor den ene forsørger ektefelle over 60 år, kan på visse vilkår ha rett til minste pensjonsnivå etter særskilt sats. For å kompensere denne gruppen for at klasse 2 fjernes, foreslås det å øke den særskilte satsen i minste pensjonsnivå med 20 000 kroner. Dette vil øke utgiftene med 11 mill. kroner over Arbeidsdepartementets budsjett i 2014, jf. Prop. 1 S (2013–2014) Arbeidsdepartementet.

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

Forslaget omfatter ingen endringer i skatteloven §§ 2-10 flg. om ligning av ektefeller. Departementet vil på sikt vurdere omlegging av ektefellebeskatningen til en mer individbasert beskatning.

3.6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å fjerne klasse 2 for ektepar fra 2014 anslås å øke provenyet med 1 045 mill. kroner påløpt og 836 mill. kroner bokført i 2014. Høyeste skatteøkning for et ektepar i Nord-Troms og Finnmark, blir 13 600 kroner i 2014. I Nord-Troms og Finnmark blir skatteøkningen inntil 15 600 kroner. Fordelen ved skatteklasse 2 avtrappes med inntekten til den forsørgede ektefellen, og skattefordelen faller helt bort for inntekter som overstiger 80 000 kroner, gitt at begge ektefellene kun har standard fradrag. For ektepar der den med lavest inntekt har krav på skattefradrag for pensjonsinntekt vil den tilsvarende inntektsgrensen være om lag 170 000 kroner.

Forslaget medfører kostnader ved at Skatteetaten må endre i etatens forskudds- og ligningssystemer. Kostnadene dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettrammer. Forslaget vil forenkle skattereglene og er dermed administrativt forenklende for Skatteetaten.

3.6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.7 Fradrag for fagforeningskontingent

Etter skatteloven § 6-20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 3 850 kroner. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp eller med inntil 2 promille av samlet lønnsutbetaling, jf. skatteloven § 6-19.

Fradraget for fagforeningskontingent ble i tråd med regjeringspartienes politiske plattform i Soria Moria I doblet i perioden 2006–2009. I Soria Moria II skriver regjeringen at den vil øke fradraget for fagforeningskontingent. Det maksimale fradraget ble økt fra 3 750 kroner for 2012 til 3 850 kroner for 2013. Regjeringen foreslår å øke fagforeningsfradraget ytterligere for inntektsåret 2014, til 4 100 kroner. Fradraget i 2014 vil da være om lag 130 pst. høyere enn i 2005. Forslaget innebærer en skattelettelse på 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2014.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum og § 6-20 fjerde ledd annet punktum. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.8 Skattlegging av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester

3.8.1 Innledning og sammendrag

Departementet vil endre beskatningen av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EKOM-tjenester), som bredbånd, telefoni osv.

Målet er primært å forenkle regelverket, særlig av hensyn til den kommende ordningen etter a-opplysningsloven (Elektronisk dialog med arbeidsgiverne – EDAG). Forenkling av regelverket er også ønsket av arbeidsgiverne. Det er videre behov for å tilpasse regelverket til utviklin-

gen i markedet for elektroniske kommunikasjonstjenester siden 2006, da gjeldende regler ble innført.

EKOM-tjenestene skal fortsatt skattlegges etter en sjablongmodell, men flere kompliserende elementer i dagens ordning vil bli fjernet. Arbeidstakere som får dekket én eller flere EKOM-tjenester helt eller delvis av sin arbeidsgiver, skal ha et fast inntektstillegg på 4 400 kroner i året (sjablongbeløpet). Det skattefrie bunnbeløpet på 1 000 kroner etter gjeldende regler fjernes. Det samme gjelder fradraget for arbeidstakers egenbetaling. I utgangspunktet skal samme modell gjelde både når arbeidsgiveren står som abonnent (naturalytelse) og når den ansatte får dekket sine utgifter til eget abonnement (utgiftsgodtgjørelse). For utgiftsgodtgjørelse innføres det imidlertid en særregel om at skattepliktig fordel skal begrenses til beløpet som er dekket av arbeidsgiver, dersom dekningen er lavere enn sjablongbeløpet. Videre vil det bli innført et skattefritt bunnbeløp på 1 000 kroner for dekning av utgifter til andre varer og tjenester som fellesfaktureres med og/eller inkluderes i EKOM-tjenesten. Slike varer og tjenester omfatter blant annet nummeropplysning, givertelefoner, teletorgtjenester, film- og musikktjenester osv. som faktureres sammen med EKOM-tjenesten eller inkluderes i abonnementsprisen. Fritaket innføres for å forenkle den administrative behandlingen av skatt på slike tjenester.

Virkeområdet for sjablongmodellen skal være det samme som for gjeldende sjablongmodell. Arbeidstakeren må ha tjenstlig behov for hver tjeneste som dekkes, og ha adgang til privat bruk av tjenesten utenfor ordinær arbeidssituasjon. Den forenklede modellen skal legges til grunn også for næringsdrivende, på samme måte som etter gjeldende regler.

Den nye sjablongmodellen vil innebære en betydelig forenkling for arbeidsgiverne sammenlignet med gjeldende modell, og vil være bedre tilpasset utviklingen i EKOM-markedet. Den vil også være tilpasset den kommende ordningen etter a-opplysningsloven, som forutsetter at arbeidsgiverne som hovedregel skal kunne gjennomføre månedlig innrapportering og forskuddstrekk uten behov for senere korreksjoner. Regelverket vil også bli enklere å praktisere for arbeidstakere og skattemyndighetene.

Det antas at endringene ikke vil påvirke provenyet.

Endringene gjennomføres ved å endre departementets forskrift til skatteloven (FSFIN), skattebetalingsforskriften og Skattedirektoratets samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt. Endringene vil få virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.8.2 Gjeldende rett

Framstillingen i det følgende gjelder tilfeller der den ansatte har adgang til privat bruk av elektroniske kommunikasjonstjenester, betalt helt eller delvis av arbeidsgiver, utenfor ordinær arbeidssituasjon. Eventuell nøktern privat bruk av arbeidsgivers elektroniske kommunikasjonstjenester på arbeidsplassen er ikke innrapporterings- eller skattepliktig.

Arbeidstakers fordel ved privat bruk av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (mobiltelefon, fasttelefon, bredbånd mv.) utenfor ordinær arbeidssituasjon er i utgangspunktet skattepliktig på lik linje med lønn, jf. skatteloven § 5-10, jf. § 5-1. Dette gjelder både når arbeidsgiveren står som abonnent og betaler kostnadene direkte (naturalytelse), og når arbeidstaker er abonnent og får dekket utgiftene av arbeidsgiver (utgiftsgodtgjørelse).

Beskatningen gjennomføres etter en sjablongmodell, jf. skatteloven §§ 5-11 og 5-12 femte ledd med tilhørende forskrifter. Modellen innebærer at skattyter får et inntektstillegg på maksimalt 4 000 kroner i året for én elektronisk kommunikasjonstjeneste og maksimalt 6 000 kroner for to eller flere elektroniske kommunikasjonstjenester. Det er et skattefritt bunnbeløp på 1 000 kroner. Dette innebærer at arbeidstakeren blir skattlagt for tjenesten(e)s verdi mellom 1 000 kroner og 5 000 kroner ved én tjeneste, og mellom 1 000 kroner og 7 000 kroner ved to eller flere tjenester. Betaler arbeidstakeren noe av utgiftene selv, skal beløpet trekkes fra skattepliktig fordel. Dersom tjenesten som dekkes, har en lavere alminnelig markedsverdi for forbrukere enn maksimalt inntektstillegg, skal tillegget begrenses til markedsverdien. Fordelen blir da fastsatt til markedsverdien av det som er dekket av arbeidsgiveren, fratrukket det skattefrie bunnbeløpet på 1 000 kroner og eventuell egenbetaling fra arbeidstakeren.

Sjablongmodellen fungerer slik at arbeidsgivers dekning opp til de maksimale inntektstilleggene (4 000/6 000 kroner) anses som dekning av private utgifter. Overstiger verdien av dekningen disse beløpene, anses overskytende beløp i sin helhet som dekning av tjenstlige utgifter, og er således skattefri. Maksimumsbeløpene gjelder for den enkelte skattyter, uavhengig av om EKOM-tjenesten(e) dekkes av én eller flere arbeidsgivere.

Elektronisk kommunikasjonstjeneste skal forstås slik begrepet er definert i lov om elektronisk kommunikasjon av 4. juli 2003 nr. 83 § 1-5, jf. forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN) § 5-12-20 annet ledd. Det omfatter allment tilgjengelige tjenester mot vederlag, som for en vesentlig del omfatter overføring av lyd, tekst og bilder via elektromagnetiske signaler i fritt rom eller via kabel. Ved vurderingen av om arbeidstakeren disponerer én eller flere EKOM-tjenester, skal hver av følgende tjenester anses som én EKOM-tjeneste, jf. Skattedirektoratets skatteforskrift 22. november 1999 nr. 1160 (FSSD) § 5-12-2:

- fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje
- mobil taletelefoni (mobiltelefon)
- fasttilgang til bredbånd, typisk gjennom kobberlinje (for eksempel ADSL)
- mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett
- IP/bredbåndstelefoni med funksjonen «alle til alle» (dvs. med mulighet til å nå abonnenter med fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje).

Mobil datakommunikasjonstjeneste over GSM- og UMTS-nettet anses ikke som én selvstendig kommunikasjonstjeneste. Denne tjenesten ble ved innføringen av gjeldende regler ansett for å ha for dårlig kvalitet til å kvalifisere som en egen tjeneste ved beskatningen.

Disponerer arbeidstakeren to eller flere tjenester innenfor samme kategori, for eksempel to mobiltelefoner, anses dette som to EKOM-tjenester.

For at sjablongregelen skal komme til anvendelse, er det et vilkår at arbeidstakeren har *«tjenstlig behov»* for å disponere EKOM-tjenesten, jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Hvis det ikke er tjenstlig behov for ytelsen, faller den utenfor virkeområdet for sjablongreglene, og skal i utgangspunktet behandles som lønn fullt ut. Det stilles ikke strenge krav til art eller omfang av det tjenstlige behovet. Det må imidlertid foreligge reelle muligheter og behov for å benytte tjenesten til tjenstlige formål.

I tillegg er det et vilkår at arbeidstakeren har *«adgang til privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon»*, jf. FSFIN § 5-12-20 første ledd. Arbeidstakeren må ha rettslig og faktisk adgang til å disponere EKOM-tjenesten utenfor ordinær arbeidssituasjon. Med «*ordinær arbeidssituasjon*» menes arbeidssituasjonen for den enkelte ansatte, med utgangspunkt i dennes normale arbeidstid og/eller arbeidssted etter arbeidsavtalen. Arbeid ut over normal arbeidstid, på arbeidstakers faste arbeidssted eller ved fortsettelsen av arbeidets utførelse, kan også anses som arbeidstakers ordinære arbeidssituasjon. Eksempelvis vil en arbeidstaker som har med seg arbeidsgivers mobiltelefon hjem etter normal arbeidstid, anses å disponere tjenesten utenfor ordinær arbeidssituasjon.

Det er selve tilgangen til EKOM-tjenesten som skattlegges etter sjablongregelen. Om arbeidstakeren rent faktisk benytter tjenesten privat eller ikke, er uten betydning så lenge vilkårene om at arbeidstakeren har adgang til å disponere tjenesten utenfor ordinær arbeidssituasjon er oppfylt. Verdien av å disponere arbeidsgivers apparat/utstyr som man bruker EKOM-tjenesten(e) på, eksempelvis en mobil-/smarttelefon, er imidlertid skattefri etter gjeldende praksis.

I spesielle tilfeller hvor telefonen overhodet ikke benyttes privat, selv om den er tilgjengelig for arbeidstakeren utenfor arbeidstiden, kan det gjøres unntak fra fordelsbeskatning. Det forutsetter at det etter en konkret vurdering er tilstrekkelig sannsynliggjort at telefonen overhodet ikke er brukt privat. Det er normalt en forutsetning at det foreligger en skriftlig avtale om ikke-bruk mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og at det er mulig for arbeidsgiver og skattemyndighetene å kontrollere at telefonen ikke er benyttet privat.

I tilfeller hvor arbeidstakeren bare har sporadisk adgang til privat bruk av arbeidsgivers telefon eller annen EKOM-tjeneste, foretas ikke fordelsbeskatning. Vilkåret er at bruken ikke overstiger 14 dager i løpet av en 30-dagers periode og ikke mer enn 30 dager i løpet av et inntektsår, jf. FSFIN § 5-12-23.

Sjablongbeskatningen omfatter ikke fellesfakturerte varer og tjenester (innholdstjenester), jf. FSSD § 5-12-1. Fellesfakturerte varer og tjenester er varer og tjenester som faktureres sammen med EKOM-tjenesten etter forbruk. Det er eksempelvis teletorgtjenester, overpriset SMS/MMS, databasetjenester, programvare, nedlasting/strømming av tv-sendinger, musikk, filmer, spill osv. Det kan også være betaling for varer, eksempelvis mat og drikke fra automater. Dersom arbeidsgiver dekker slike varer og tjenester, må dekningen trekkes ut fra beløpet som danner grunnlag for sjablongberegning, og det må vurderes om tjenestene er brukt privat eller i tjenesten. Dekning av utgifter til privat bruk av slike varer og tjenester skal skattlegges som lønn etter alminnelige regler, i tillegg til sjablongbeløpet.

Flere tjenester som fellesfaktureres, kan også være inkludert i abonnementsprisen som tilleggs-

tjenester. Det er for eksempel i dag abonnementer som inkluderer fri bruk av musikk- eller filmtjenester. Når arbeidsgiver dekker abonnementer med slike tilleggstjenester og det ikke er tjenstlig behov for disse, skal arbeidstaker skattlegges for markedsverdien av tjenestene. Framgår ikke verdien av fakturaen, må arbeidsgiver gjøre undersøkelser for å kunne anslå verdien som skal legges til grunn for forskuddstrekk og innrapportering mv.

Det skal gis opplysninger om arbeidsgiverfinansierte EKOM-tjenester etter ligningsloven § 5-2 nr. 1 a (naturalytelse) og bokstav h (utgiftsgodtgjørelse), jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt. Skattepliktig fordel beregnet etter sjablongregelen for EKOM-tjenester skal oppgis under kode 130-A på lønns- og trekkoppgaven. I tillegg til skattepliktig beløp skal arbeidsgiver oppgi det totale beløpet som dekkes, herunder skattefri dekning på inntil 1 000 kroner, jf. samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt. Det skal også oppgis hvor mye arbeidstakeren eventuelt har dekket selv. Videre skal det gis opplysninger om antall abonnement og om tidsrom for bruk av elektronisk kommunikasjon angitt ved startdato og sluttdato. Skattepliktig dekning av fellesfakturerte varer og tjenester samt tilleggstjenester skal oppgis i egen kode.

Gjennomføringen av forskuddstrekket er regulert i forskrift til skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) av 21. desember 2007 nr. 1766 § 5-8-14 for naturalytelse og § 5-6-11 fjerde ledd for utgiftsgodtgjørelse. Ytelsen er trekkpliktig i den utstrekning den er skattepliktig etter bestemmelsene i FSFIN § 5-11-10, jf. § 5-12 C. Forskuddstrekket gjennomføres ved at det skattefrie bunnbeløpet fordeles forholdsmessig gjennom året. Fratrukket det skattefrie bunnbeløpet skal grunnlaget for beregning av forskuddstrekk maksimalt utgjøre 333 kroner per måned når dekningen gjelder én arbeidsgiverfinansiert EKOM-tjeneste, og 500 kroner per måned ved to eller flere EKOM-tjenester.

Arbeidsgiverfinansierte EKOM-tjenester er også grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift, og avgiften svares av beløpet som er trekkpliktig etter ovennevnte regler, jf. folketrygdloven § 23-2 tredje ledd.

Dersom arbeidsgiver kun dekker/refunderer arbeidstakerens utlegg til rene tjenstlige samtaler mv., faller refusjonen utenfor sjablongordningen og er skattefri. Slik refusjon er kun skattefri dersom arbeidstaker legitimerer tjenestesamtalene etter spesifisert regning. Slike refusjoner er heller ikke trekkpliktige, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 femte ledd.

3.8.3 Utviklingen i EKOM-markedet

Gjeldende regler for beskatning av EKOM-tjenester ble utarbeidet i 2005 og trådte i kraft for inntektsåret 2006. Siden den gang har EKOM-markedet endret seg betydelig, både gjennom oppgradering av infrastruktur, utvikling av nye produkter og forbedringer av maskin- og programvare.

Infrastrukturen i EKOM-nettene har de siste årene blitt betydelig oppgradert. Siden bredbånd ble kommersielt tilgjengelig, har det blitt investert i utbygging av nye og oppgradering av eksisterende nett. Kapasiteten i bredbåndsnettene har økt som følge av dette. Mobilnettene har også fått betydelig økt datakapasitet og overføringshastighet gjennom blant annet utvikling av UMTS-teknologien.

Samtidig har EKOM-enhetene blitt modernisert, blitt bedre i stand til å håndtere store datamengder og fått flere funksjoner. Ifølge elektronikkbransjen utgjorde såkalte smarttelefoner 86 pst. av den samlede omsetningen av mobiltelefoner i 2012. Smarttelefonene har gjennomgående operativsystemer som i stor grad ligner på operativsystemene til konvensjonelle datamaskiner, med fleksibel og smidig bruk av tredjeparts programvare. De fleste telefonene har 3G-støtte, og en del nye telefoner har også 4G-støtte. Videre har svært mange telefoner innebygget WLAN-sender/mottaker som gjør det mulig for telefonene å få tilgang til internett gjennom det faste bredbåndsnettet. I praksis har mobiltelefoner dermed mange av de samme funksjonene som konvensjonelle datamaskiner.

Parallelt har bruken av nettbrett økt. Nettbrettene har i enda større grad enn smarttelefoner fellestrekk med datamaskiner. For eksempel er de godt egnet til både å håndtere dokumenter og behandle e-post.

Den teknologiske utviklingen har gitt grobunn for nye produkter og tjenester. Blant annet har den økte overføringskapasiteten lagt grunnlaget for strømmingstjenester for lyd og bilde. Strømming over Internett er for mange forbrukere blitt et reelt substitutt for tradisjonell kringkastet TV og radio. TV og musikkanlegg er tilpasset utviklingen ved at mange av produktene kan knyttes opp mot bredbåndsnettet og dermed har mulighet til å utnytte en rekke tjenester via Internett.

Tilbyderne av mobiltelefoniabonnementer legger stadig mer vekt på mobil datakommunikasjon i produktutvikling og markedsføring. Det henger sammen med at både hastigheten og kapasiteten på mobilnettet er blitt kraftig forbedret, og at telefonene er bedre tilpasset den forbedrede infra-

strukturen. Tall fra Post- og teletilsynet viser at samlet datatrafikk over mobilnettet har økt mye de siste årene, fra om lag 749 000 GB i 2007 til om lag 23,8 mill. GB i 2012. Datakommunikasjon over mobilnettet har blitt et reelt substitutt for fast bredbånd for mange forbrukere, spesielt for de som har et begrenset forbruk.

En hovedtendens i utviklingen er at mobile enheter i stadig større grad kan utføre tjenester som tidligere krevde separate, faste enheter. Det er ikke lenger noen entydig sammenheng mellom en EKOM-enhet (terminal/brukerutstyr) og en EKOM-tjeneste.

3.8.4 Vurderinger og beskrivelse av den forenklede sjablongmodellen

Utfordringer knyttet til utviklingen i EKOM-markedet

EKOM-markedet har utviklet seg betydelig de siste årene. Det er et sentralt utviklingstrekk at mobile enheter i stadig større grad kan utføre tjenester som tidligere krevde separate, faste enheter. Det er heller ikke lenger noen entydig sammenheng mellom en EKOM-enhet og en EKOM-tjeneste, og skillet mellom kommunikasjonstjenestene viskes ut. Det vises til nærmere omtale i punkt 3.8.3.

Utviklingen har ført til at det ofte er vanskelig å avgjøre om man disponerer én eller flere tjenester. Med gjeldende sjablongregel er inntektspåslaget maksimalt 4 000 kroner for én tjeneste og ytterligere inntil 2 000 kroner for to eller flere tjenester. Ved innføringen av gjeldende sjablongregelverk var det lettere å skille mellom de ulike kommunikasjonstjenestene. Det var vanligere enn i dag at hver enkelt kommunikasjonstjeneste ble dekket gjennom ett abonnement. Tjenestebegrepet følger definisjonene i EKOM-lovgivningen, og det skilles mellom hhv. fasttelefon, mobil taletelefoni, fast bredbånd, mobilt bredbånd og IP-telefoni. Utviklingen har ført til at det er problematisk å operere med denne inndelingen av tjenestene for skatteformål. Det er nå vanlig at man gjennom ett abonnement på én av tjenestene også har mulighet til å bruke en eller flere andre tjenester. Eksempelvis vil de fleste arbeidstakere med smarttelefoner i dag få dekket to tjenester, hhv. telefoni- og datakommunikasjonstjeneste. Nye produkter gjør det også mulig å utnytte tjenestene i en større skala enn tidligere. For eksempel kan en mobiltelefon med Internett-tilgang brukes som trådløst aksesspunkt for andre enheter, og gjennom flere SIM-kort kan et abonnement benyttes på flere enheter parallelt. En tjeneste kan derfor erstatte eller overlappe behovet for andre tjenester. For eksempel kan datakommunikasjon gjennom mobiltelefonnettet helt eller delvis erstatte fast bredbånd for en del brukere.

Leverandørene tilbyr i større grad abonnementer med fastpris, og ofte er flere EKOM-tjenester pakket sammen i ett fastprisabonnement som også inkluderer tilleggstjenester og annet innhold. Denne type pakkeabonnementer gjør det vanskelig å skille ut verdien av hver enkelt tjeneste i abonnementet. I tillegg til nye produkter og bruksmuligheter fører leverandørenes prisstrukturer til at tjenestene har blitt sammenvevd, og at det er vanskelig å operere med skatteregler som forutsetter at verdien av de ulike tjenestene kan skilles fra hverandre.

Utfordringer knyttet til justeringer ved beregningen av skattepliktig fordel etter gjeldende sjablongregel

Praktiseringen av gjeldende regler er komplisert og ressurskrevende for arbeidsgiver, som må foreta flere justeringer for å beregne riktig trekk- og skattepliktig fordel. Arbeidsgiver må redusere fordelen med arbeidstakerens eventuelle egenbetaling, begrense fordelen til faktisk verdi av tjenesten og trekke ut det skattefrie bunnbeløpet på 1 000 kroner. På grunn av disse justeringene må arbeidsgiver trekke ut flere opplysninger fra fakturaene for hver enkelt ansatt, gjøre egne beregninger og holde oversikt gjennom inntektsåret. I tillegg kompliseres gjennomføringen av at arbeidsgiver må trekke ut fellesfakturerte tjenester og tilleggstjenester fra fakturaene. Det skyldes at slike tjenester ikke inngår i sjablongbeskatningen. Den private bruken av slike tjenester skal skattlegges etter alminnelige regler.

Regelen om reduksjon for arbeidstakers egenbetaling kan føre til at arbeidsgiver må holde oversikt over alle fakturaene gjennom hele året for hver arbeidstaker, herunder også eventuelle fakturaer som arbeidsgiver ikke har dekket. Dette skyldes at både direkte innbetalinger fra den ansatte til arbeidsgiver og eventuelt udekkede fakturaer ved utgiftsgodtgjørelse anses som egenbetaling. Regelen om reduksjon for egenbetaling kan for øvrig åpne for skattemessige tilpasninger fordi egenbetaling for én tjeneste kan trekkes fra inntektstillegget for en annen tjeneste. Arbeidsgiver og arbeidstaker kan ha en felles interesse i å avtale dekning av flere EKOM-tjenester enn arbeidsgiver i utgangpunktet ønsker å dekke. Det den ansatte betaler for ekstratjenesten, blir da fratrukket sjablongbeløpet for den tjenesten som arbeidsgiver reelt sett dekker.

Det skattefrie bunnbeløpet skal fordeles forholdsmessig gjennom året. Ved slutten av året må arbeidsgiver sørge for at eventuelt gjenstående beløp etter måneder med lavere dekning blir fylt opp av overstigende dekning senere måneder, slik at bunnbeløpet blir utnyttet fullt ut.

På grunn av disse justeringene kan ikke arbeidsgiver gjennomføre månedlig trekk og innrapportering med endelig virkning. I de fleste tilfeller må arbeidsgiver foreta en avstemming mot mottatte regninger ved slutten av året. I praksis har mange arbeidsgivere lagt til grunn et fast trekkgrunnlag hver måned og korrigert skattepliktig fordel i forbindelse med innberetningen ved slutten av inntektsåret. Dette er lite forenlig med arbeidsprosessene som legges til grunn for den nye a-ordningen, jf. omtale nedenfor. Erfaringsmessig krever avregningen mye tid og arbeid for arbeidsgiverne.

Beregningen kompliseres også av at leverandørene fakturerer for ulike perioder og på ulike tidspunkter. Leverandørene kan dessuten spesifisere fakturaene på ulikt vis. Ulik praksis hos leverandørene er særlig en utfordring for arbeidsgiver dersom de ansatte har utgiftsgodtgjørelse. Da har som regel arbeidstaker valgt leverandør selv og inngått abonnement i eget navn. Dersom ansatte bytter abonnement eller ikke innleverer faktura ved jobbskifte, er det ekstra ressurskrevende for arbeidsgiver. Det er også vanlig at ansatte innleverer fakturaene mer sporadisk og samler opp flere som innleveres samtidig, og at det ikke leveres fakturaer for alle månedene den ansatte har tjenesten.

Behov for tilpasninger til a-opplysningsloven (EDAG)

Det innføres en ny ordning for innrapportering av opplysninger når a-opplysningsloven trer i kraft. Dette er en ny felles ordning for arbeidsgivers innrapportering til Skatteetaten, Arbeids- og velferdsetaten (NAV) og Statistisk sentralbyrå (SSB), som erstatter dagens rapportering av blant annet lønns- og trekkoppgave og terminoppgave.

Ordningen skal reguleres av lov om innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer av 22. juni 2012 nr. 43 (a-opplysningsloven). Det legges opp til at arbeidsgiver skal levere opplysninger for hver kalendermåned hvor arbeidstaker har hatt privat fordel av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjonstjeneste, altså løpende gjennom inntektsåret. Ved videreføring av dagens regelverk for EKOM-beskatning må derfor arbeidsgiver i tillegg foreta en avregning etter årets utløp når han blir kjent med årets samlede kostnader ved tjenesten for hver ansatt. A-opplysningsloven har ingen særskilte krav til eller ordning for avstemming av årets innrapporterte beløp etter årets utløp. Eventuell justering av den innrapporterte skattepliktige fordelen som er lagt til grunn på trekktidspunktet, må skje ved enten å innlevere a-melding med opplysninger som angir differansene, eller ved å erstatte tidligere innleverte opplysninger med en ny innrapportering. Slike korreksjonsrutiner vil kunne være krevende for arbeidsgiver. Rapporteringen av fordel ved bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjonstjeneste vil i praksis måtte gjennomføres både løpende gjennom inntektsåret og ved en samlet avregning etter årets utløp. Både dette forholdet og rutinene for å korrigere tidligere innrapportert fordel vil kunne framstå som vanskelig å forstå for arbeidsgivere som skal innrapportere fordel ved bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjonstjeneste.

For arbeidsgiverne vil en slik måte å rapportere på kunne oppleves som lite hensiktsmessig og ikke i tråd med intensjonene bak a-opplysningsloven. En slik rapportering vil redusere forenklingsgevinstene for arbeidsgiver ved a-opplysningsloven.

For arbeidsgivernes innrapportering etter a-opplysningsloven vil det således være en stor fordel at man kan innrapportere med endelig virkning for hver kalendermåned i løpet av året.

Beskrivelse av ny sjablongmodell

Departementet legger stor vekt på å begrense arbeidsgiveres ressursbruk ved verdsettelse, forskuddstrekk og innrapportering mv. av ytelser i arbeidsforhold. Dette gjelder særlig for ytelser av moderat verdi og som også er utbredt i arbeidslivet. Samtidig er det viktig å holde fast ved prinsippet om mest mulig korrekt og lik beskatning av ulike former for avlønning. Beskatning av arbeidsgiverfinansierte EKOM-tjenester utgjør relativt begrensede beløp for den enkelte skattyter. Samtidig mottar svært mange slike ytelser. I 2011 ble over 665 000 arbeidstakere skattlagt etter sjablongreglene for EKOM-tjenester, og samlet beregnet fordel utgjorde om lag 2,6 mrd. kroner. Det er derfor avgjørende å finne en hensiktsmessig balanse mellom treffsikkerhet og administrativ enkelhet.

Alle arbeidstakere som får dekket én eller flere EKOM-tjenester, skal ha et fast inntektstillegg på 4 400 kroner (sjablongbeløpet). Det skattefrie bunnbeløpet etter gjeldende regler fjernes. Det samme gjelder fradraget for arbeidstakers egenbetaling.

Modellen skal gjelde både for dekning i form av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse. For arbeidstakere som kun mottar utgiftsgodtgjørelse, legges det likevel opp til en særregel. I disse tilfellene skal skattepliktig fordel begrenses til beløpet som dekkes av arbeidsgiver, når dekningen er lavere enn sjablongbeløpet.

Etter departementets oppfatning tilsier behovet for forenklinger at inntektstillegget ikke lenger skal variere avhengig av om arbeidstakeren disponerer én eller flere tjenester. Dette henger også sammen med utviklingen i EKOM-markedet, som har ført til at tjenestene i økende grad er sammenvevd. Det kan antas at denne utviklingen vil fortsette, og at det i økende grad vil bli vanskelig å fastslå om arbeidstakeren disponerer én eller flere tjenester.

Den nye sjablongmodellen innebærer at arbeidsgiver og arbeidstaker kan ha felles interesse av å gjøre om deler av den kontante avlønningen til skattefri dekning av EKOM-tjenester som det er lite eller intet tjenstlig behov for. Muligheten til å foreta slike tilpasninger begrenses imidlertid av vilkåret om at arbeidstakeren må ha tjenstlig behov for hver enkelt tjeneste. Departementet viser til at det skal lite til for å sannsynliggjøre tjenstlig behov for et alminnelig mobiltelefonabonnement. Dersom det skal dekkes flere tjenester, må det imidlertid legges til grunn en strengere vurdering. Det må for eksempel foreligge et konkret, tjenstlig behov for fast bredbåndstilknytning i hjemmet for å få dekket dette i tillegg til én eller flere andre tjenester under sjablongregelen. Dette kan eksempelvis være behov for hjemmekontor. Det må med andre ord oppstilles strengere krav til sannsynliggjøring av det tjenstlige behovet for alt utover én tjeneste.

Nærmere om sjablongbeløpet

Sjablongbeløpet på 4 400 kroner er ment å være et mål på den ansattes private fordel ved den eller de tjenestene som arbeidsgiver dekker. Ved fastsettelsen av sjablongbeløpet er det relevante beregningsgrunnlaget den ansattes besparelse av privatutgifter, ikke arbeidsgivers utgifter, jf. finansministerens svar på dokument 8:51 (2011–2012) og finanskomiteens innstilling til Stortinget, Innst. 230 S (2011–2012). Det er altså et generelt utgangspunkt at fordel mottatt av arbeidsgiver skal verdsettes til markedsverdi for mottakeren. Det gjelder også når arbeidsgivers utgifter er lavere enn den reelle markedsverdien, for eksempel på grunn av storkundeavtaler osv.

Tall fra Post- og teletilsynet for 2012 viser at den gjennomsnittlige utgiften til mobiltelefoni i privatmarkedet gradvis er på vei ned. Gjennomsnittlig omsetning per abonnement for mobiltelefoner i privatmarkedet (utenom omsetning av fellesfakturerte varer og tjenester samt tilleggstjenester) utgjorde om lag 2 100 kroner. Dette omfatter verdien av både tale- og datatjenester ved mobiltelefonbruk. Tilsvarende tall for fast bredbånd og fasttelefoni var henholdsvis 3 400 kroner og 3 600 kroner.

Når sjablongbeløpet fastsettes til 4 400 kroner, henger dette sammen med at alle tjenester vil bli omfattet av det nye sjablongbeløpet. Det må dermed tas høyde for at arbeidstaker kan få dekket flere tjenester innenfor den nye regelen. Eksempelvis vil et mobiltelefonabonnement sammen med et fast bredbåndsabonnement ha en samlet gjennomsnittlig verdi på 5 500 kroner. Videre vil reglene for utgiftsgodtgjørelse gi arbeidstakere med lave utgifter mulighet til å få begrenset skattepliktig fordel til faktisk dekket beløp. I arbeidsforhold der dekningen er lavere enn sjablongbeløpet, er det således mulig å tilpasse seg slik at inntektstillegget kan reduseres ved å bruke utgiftsgodtgjørelse i stedet for naturalytelse. Departementet vil for øvrig vise til at det også legges opp til et skattefritt bunnbeløp på 1 000 kroner for fellesfakturerte varer og tjenester, jf. omtale nedenfor.

Det årlige sjablongbeløpet utgjør maksimal skattepliktig fordel selv om arbeidstaker i løpet av et år har fått dekket EKOM-tjenester fra flere arbeidsgivere, og det er innrapportert mer enn sjablongbeløpet. Det er imidlertid en forutsetning at dekningen av de enkelte tjenestene er tjenstlig begrunnet.

Konsekvenser for forskuddstrekk og opplysningsplikt

Når arbeidstaker har tjenestene som naturalytelse, skal arbeidsgiver foreta fast, månedlig trekk- og innrapportering mv. av et beløp på 367 kroner (4 400/12). Forskuddstrekket foretas uavhengig av om fakturaene for den aktuelle måneden faktisk er mottatt og dekket av arbeidsgiver, så lenge arbeidstakeren har tjenesten(e) til disposisjon. Hvis den ansatte ikke disponerer tjenestene hele året, beregnes inntektstillegget for de månedene i året arbeidstakeren disponerer tjenestene.

Arbeidsgivers plikt til å gjennomføre forskuddstrekk, innrapportering og betale arbeidsgiveravgift gjelder uavhengig av om den ansatte

også mottar dekning av EKOM-tjenester fra andre arbeidsgivere.

De samme forenklingene og det samme sjablongbeløpet skal gjelde også for utgiftsgodtgjørelse. Når utgiftsdekningen er lavere enn sjablongbeløpet, og den ansatte ikke samtidig disponerer EKOM-tjeneste som naturalytelse, skal imidlertid trekk- og skattepliktig fordel begrenses til beløpet som faktisk er dekket av arbeidsgiver. Ved å beregne forskuddstrekket av det beløp som faktisk dekkes, slipper arbeidsgiver å holde oversikt over dekningen gjennom året og eventuelt måtte opplyse om differanse mellom faktisk dekning og sjablongbeløpet ved slutten av året. Arbeidsgiver slipper da å avstemme med mottatte fakturaer eller egenbetaling etter årets utløp. Ved ikrafttredelse av a-opplysningsloven kan arbeidsgiver foreta trekk og innrapportering med endelig virkning for hver kalendermåned. En unngår også at skattyter blir skattlagt for et høyere beløp enn det man har mottatt godtgjørelse for.

For utgiftsgodtgjørelse er det derfor nødvendig med et annet system for beregning og gjennomføring av forskuddstrekk mv. enn for naturalytelse. Det henger sammen med at skattepliktig fordel skal begrenses til faktisk dekning, og at arbeidsgiver skal kunne gjennomføre trekk- og innrapportering uten behov for senere korreksjoner. Det legges opp til at arbeidsgiver skal gjennomføre forskuddstrekk og innrapportere beløpene etter hvert som de dekkes, inntil beløpene summerer seg til sjablongbeløpet (4 400 kroner). Dersom arbeidstaker eksempelvis leverer inn en regning på 800 kroner for første kvartal i april, skal arbeidsgiver gjennomføre trekk av hele beløpet på 800 kroner ved trekkberegningen for april og innrapportere beløpet. Leverer arbeidstaker deretter inn en regning på 1 000 kroner for andre og tredje kvartal i oktober, blir trekk og innrapportering for hele denne perioden først gjennomført ved trekkberegningen for oktober. Dersom arbeidstaker ikke leverer inn flere regninger, blir fordelen for dette året begrenset til 1 800 kroner.

Systemet for forskuddstrekk for utgiftsgodtgjørelse kan i enkelttilfeller medføre en viss forskjellsbehandling av skattytere med naturalytelse og skattytere med utgiftsgodtgjørelse. Dersom det for eksempel dekkes utgifter ved de første utbetalingene som er så høye at de overstiger sjablongbeløpet, vil beregning av trekk og arbeidsgiveravgift av hele det årlige sjablongbeløpet bli gjennomført tidligere ved utgiftsgodtgjørelse enn ved naturalytelse. Dette kan medføre at arbeidstakere som bare har EKOM-tjeneste en kortere periode i året og får dekket høye utgifter, får beregnet en høyere skattepliktig fordel enn om sjablongbeløpet ble fordelt forholdsmessig i løpet av året, som ved naturalytelse. Dersom det eksempelvis i mars gis utgiftsgodtgjørelse på 4 400 kroner for første kvartal, vil det bli gjennomført trekk og innrapportering for hele det årlige sjablongbeløpet (4 400 kroner) for mars. Selv om det deretter ikke dekkes noen EKOM-utgifter, for eksempel hvis arbeidsforholdet avsluttes, vil det like fullt måtte legges til grunn fullt årlig sjablongbeløp som følge av allerede gjennomført forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Denne konsekvensen er nødvendig ut fra behovet for et administrativt enkelt system. Det skattepliktige beløpet vil imidlertid aldri overstige det beløpet som arbeidstakeren faktisk har fått refundert fra arbeidsgiver. Det årlige sjablongbeløpet vil dessuten utgjøre maksimal skattepliktig fordel selv om arbeidstaker i løpet av et år har fått dekket EKOM-tjenester fra flere enn en arbeidsgiver og det er innrapportert mer enn sjablongbeløpet. Avregningen vil i så fall skje av Skatteetaten ved ligningen.

Personer som har høye utgifter og bare får dekket EKOM-tjenester for en kortere periode, har for øvrig mulighet til å kreve tjenstlige utgifter refundert etter alminnelige regler om skattefri refusjon, jf. punkt 3.8.2.

Skattefritt bunnbeløp for dekning av fellesfakturerte varer og tjenester og tilleggstjenester

Departementet vil videre innføre et skattefritt beløp på 1 000 kroner for fellesfakturerte varer og tjenester og tilleggstjenester. Verdien av slike tjenester er ikke omfattet av gjeldende sjablongregler og skal etter gjeldende regler skattlegges som lønn i den grad tjenestene ikke er av rent tjenstlig karakter. Skattefritaket innføres først og fremst etter sterkt ønske fra arbeidsgiverne om administrativ forenkling av den skattemessige behandlingen av arbeidsgiverfinansierte EKOM-tjenester.

Fellesfakturerte varer og tjenester faktureres sammen med EKOM-tjenesten etter forbruk, og de kan i prinsippet omfatte hva som helst. Det kan være varer og tjenester av begrenset verdi, som for eksempel tradisjonell nummeropplysning, parkering på parkeringsplasser og brus og sjokolade fra automater. Men det kan også være mer kostbare varer og tjenester, som for eksempel såkalte givertelefoner, ulike teletorgtjenester og applikasjoner til mobiltelefon. Oftest er fellesfaktureringen en ren betalingsordning, der EKOM-leverandøren opptrer som betalingsformidler. Som regel

er det ikke leverandøren selv, men en tredjepart som tilbyr tjenestene.

Utfordringene for arbeidsgiver er å gjennomgå EKOM-fakturaene for å trekke ut fellesfakturerte tjenester fra fakturabeløpet og deretter fordele kostnadene mellom tjenstlig og privat bruk. Det er ofte vanskelig å se hva som er kjøpt, og det kan derfor kreve betydelige ressurser å fordele varene og tjenestene korrekt mellom det som skal regnes som tjenstlig, og det som skal regnes som privat.

Det skattefrie bunnbeløpet skal som nevnt også omfatte tilleggstjenester. Tilleggstjenester er andre tjenester enn EKOM-tjenester som leveres sammen med EKOM-tjenesten, og som inngår i abonnementsprisen. Det kan for eksempel være musikktjenester (Spotify, Wimp), nedlasting av filmer mv. Noen slike tjenester tilbys både som tilleggstjenester innbakt i abonnementsprisen, som fellesfakturert tjeneste og som separat tjeneste uavhengig av EKOM-tilbyderen. Tilleggstjenester faller i utgangspunktet utenfor gjeldende sjablongordning, på samme måte som fellesfakturerte tjenester. Når arbeidsgiver dekker et abonnement med slike tjenester, skal markedsverdien av tjenestene som benyttes privat, skattlegges som lønn. Prisen på tjenestene framgår ofte ikke av fakturaen ettersom den er innbakt i abonnementsprisen. Arbeidsgiver må da på egenhånd undersøke hva som er markedsverdien.

Departementet vil framheve at disse varene og tjenestene i utgangspunktet ikke har noen nødvendig forbindelse med bruken av EKOM-tjenesten. De administrative utfordringene oppstår som følge av at øvrige varer og tjenester faktureres sammen med EKOM-tjenestene. Slik fellesfakturering er svært utbredt. Det er for øvrig ofte mulig å anskaffe tjenestene uavhengig av EKOM-tilbyderen. For eksempel kan nummeropplysning normalt innhentes kostnadsfritt fra Internett. Det blir også i økende grad etablert alternative ordninger for belastning av småbeløp direkte på bank- og kredittkortkonto via mobiltelefon. Det er derfor normalt mulig å betale for slike varer og tjenester uavhengig av faktureringen for EKOM-tjenestene. Arbeidsgiver kan i mange tilfeller følgelig begrense den administrative belastningen ved å la være å dekke fellesfakturerte varer og tjenester og abonnement med inkluderte tilleggstjenester. Samtidig er det en utvikling i retning av at tilbudet av både fellesfakturerte tjenester og inkluderte tilleggstjenester øker.

Departementet legger til grunn at den skattemessige behandlingen av slike tjenester vil forenkles ved å innføre et skattefritt bunnbeløp på 1 000 kroner. Dekningen opp til beløpsgrensen antas å være en sammenblanding av tjenstlig og privat bruk, men i utgangspunktet kan hele dekningen være privat bruk. Arbeidsgivere som dekker fellesfakturerte varer og tjenester samt tilleggstjenester innenfor dette bunnbeløpet, kan likevel la all dekning av slike tjenester inngå i det skattefrie beløpet uten å ta stilling til hva som er tjenstlig og privat bruk.

Skattefritaket skal fungere slik at det skattefrie bunnbeløpet på 1 000 kroner fylles opp først. Overstiger dekningen beløpsgrensen, må arbeidsgiver vurdere det overskytende og fastslå hva som er henholdsvis tjenstlig og privat bruk. Den delen av overskytende beløp som gjelder privat bruk, skal skattlegges som lønn etter alminnelige regler. Tjenestene skal verdsettes til markedsverdi.

Undersøkelser gjennomført av Skatteetaten har vist at svært få privatkunder har et forbruk av fellesfakturerte tjenester over 1 000 kroner i året. Dersom forbruket fortsetter på et så vidt begrenset nivå, vil det bare unntaksvis være nødvendig for arbeidsgiver å foreta slike konkrete vurderinger og fordelinger av overskytende verdier. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at inkluderte tilleggstjenester for musikk (Spotify, Wimp og lignende) har en årlig markedsverdi på om lag 1 000 kroner. Arbeidsgiver må derfor sørge for å holde tilstrekkelig oversikt over verdien av varer og tjenester som inngår i dekningen, slik at eventuell verdi over 1 000 kroner blir håndtert korrekt.

Dekning innenfor skattefritaket vil være fritatt for innrapporteringsplikt og arbeidsgiveravgiftsplikt.

Etter departementets oppfatning bør skattefritaket begrenses til 1 000 kroner. Departementet vil understreke at varene og tjenestene som vil omfattes av skattefritaket, som oftest vil være av rent privat karakter, og at beløpet derfor ikke bør være høyere.

Departementet vil også understreke at det løpende vil bli vurdert om fritaket bidrar til å øke omfanget av betalingsformidling via EKOM-tilbyderen. Skulle omfanget øke, må en vurdere alternative løsninger, herunder å gå tilbake til gjeldende regler om at tjenester til privat bruk skal skattlegges fullt ut som lønn.

De omtalte endringene i EKOM-beskatningen vil bli gjennomført ved endringer i forskrift til skatteloven (FSFIN), skattebetalingsforskriften og Skattedirektoratets samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt. Endringene vil få virkning fra og med inntektsåret 2014.

3.8.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringene innebærer en vesentlig forenkling for arbeidsgiverne. Regelverket blir også enklere å forstå for skattyterne. For skattemyndighetene vil reglene bli enklere å håndtere ved at endringene fjerner faktorer som kompliserer ordningen. Særlig gjelder dette reduksjon av fordel med arbeidstakers egenbetaling og hvordan det skattefrie bunnbeløpet påvirker fordelen ved tilgang til tjeneste deler av året. Disse forenklingene vil ha betydning for veilednings- og informasjonsarbeid og ressursene man bruker til dette.

Endringene innebærer også at regelverket blir tilpasset den kommende ordningen etter a-opplysningsloven (EDAG). Endringene antas å være provenynøytrale.

Siden sjablongbeløpet settes til 4 400 kroner og det skattefrie bunnbeløpet fjernes, vil skattytere som i dag får dekket mindre enn 5 400 kroner i året til EKOM-tjenester, få økt skatt. Dette gjelder skattytere som kun mottar én tjeneste som naturalytelse. Skattytere som har en dekning på mer enn 5 400 kroner, vil få redusert skatt. Dette gjelder skattytere som mottar to eller flere tjenester som naturalytelse. I disse beregningene er det ikke tatt hensyn til virkningen av å innføre et skattefritt bunnbeløp for fellesfakturerte varer og tjenester samt tilleggstjenester.

3.9 Fradrag for arbeidsreiser og besøksreiser til hjemmet

3.9.1 Innledning og sammendrag

Dagens regler for reisefradrag er ikke tilpasset svært lange arbeidsreiser og besøksreiser. Særlig på strekninger med rimelige flybilletter kan fradraget i praksis bli betydelig større enn de faktiske utgiftene. En del pendlere bor i et annet land enn der de jobber, og bruker flytransport mellom hjem og arbeid. Det er også mye som tyder på at etterlevelsen av reglene har vært mangelfull. Dette kan dels skyldes at skattytere som opplever reglene som vanskelige, i en del tilfeller fører for høye fradrag, og dels at det er ressurskrevende for Skatteetaten å kontrollere reisefradragene.

Departementet foreslår å sette et tak for å begrense reisefradraget for de aller lengste reisene mellom arbeidstakers hjem og arbeidssted. Det vil gi bedre samsvar mellom reisefradraget og faktiske reiseutgifter.

For daglige arbeidsreiser og for pendleres besøksreiser til bolig i Norge eller et annet land i EØS-området foreslår departementet at fradragsretten bortfaller for den delen av reiseavstanden som overstiger 75 000 km.

For pendlere som har bolig utenfor EØS-området, foreslås det at det kun gis fradrag for faktiske, dokumenterte billettutgifter, dvs. at reisefradraget ikke lenger skal kunne fastsettes etter dagens sjablongregler (reiseavstandsmodellen). Ved dokumentert bruk av egen bil skal satsene i reiseavstandsmodellen benyttes til å beregne utgiftene. Samlet årlig fradrag kan ikke overstige taket som skal gjelde for reisefradrag innenfor EØS-området.

Forslagene anslås å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2014.

Det foreslås at endringene skal gjelde fra og med inntektsåret 2014.

3.9.2 Gjeldende rett

Fradraget for arbeidstakers utgifter til daglige arbeidsreiser og for pendleres utgifter til besøksreiser til hjemmet (reisefradraget) blir fastsatt etter en sjablongmetode, den såkalte reiseavstandsmodellen, som er fastsatt i forskrift fra Finansdepartementet med hjemmel i skatteloven § 6-44. Fradrag blir gitt for et beløp som utgjør reiseavstanden multiplisert med en sats per kilometer. Det er ingen øvre grense for årlig samlet fradrag.

Fradragsrett for utgifter til daglige arbeidsreiser

Alle ytelser fra arbeidsgiver skal som hovedregel skattlegges som arbeidsinntekt hos arbeidstakeren. Arbeidstakers utgifter knyttet til inntektservervet, herunder utgifter til daglige arbeidsreiser, kan imidlertid etter fastsatte regler trekkes fra i alminnelig inntekt. Daglige arbeidsreiser er i hovedsak reiser mellom hjem og arbeidssted og reiser mellom faste arbeidssteder.

Fradragsretten for arbeidsreiser beregnes på grunnlag av reiseavstanden og kilometersatser i reiseavstandsmodellen, og er i utgangspunktet uavhengig av reisemåte. Fradraget etter reiseavstandsmodellen er 1,50 kroner per km for de første 50 000 km. For årlig reiseavstand utover dette er fradraget 0,70 kroner per km. Det er mulig med en viss utvidelse av fradragsretten for reiseavstander utover 50 000 km når skattyter dokumenterer at utgiftene overstiger 0,70 kroner per km. Dersom bruk av egen bil er nødvendig, kan en på visse vilkår også få fradrag for utgifter til ferge og bompenger som overstiger 3 300 kroner i året.

Reisefradraget er begrenset til utgifter som overstiger et ikke fradragsberettiget bunnbeløp. Bunn-

beløpet for 2013 er 13 950 kroner, jf. skatteloven § 6-44 første ledd. Årlige reiseutgifter som er lavere enn dette, anses som omfattet av minstefradraget etter skatteloven § 6-30. Bunnbeløpet innebærer at reiseavstanden tur/retur må overstige om lag 40 km per arbeidsdag for at det skal gis reisefradrag.

Om en arbeidsgiver dekker arbeidstakerens utgifter til daglige arbeidsreiser, blir det skattemessig behandlet etter bruttometoden. Utgiftsdekningen anses da som lønn for arbeidstakeren. Arbeidstakeren vil kunne kreve fradrag for utgiftene etter ordinære regler.

Ved fastsetting av reisefradraget blir antallet reisedager som hovedregel satt til antall faktiske arbeidsdager. For beregningen legger en til grunn at et normalt arbeidsår utgjør 230 arbeidsdager, men fravær på grunn av sykdom, permisjoner, yrkesreiser og lignende skal trekkes fra i det samlede tallet på arbeidsdager dersom fraværet utgjør mer enn 15 arbeidsdager i løpet av året. Fradraget blir også redusert for arbeidstaker som arbeider deltid med færre arbeidsdager i uken.

Fradragsrett for reiseutgifter ved pendleres besøksreiser til hjemmet

Skattyter som av hensyn til arbeidet bor utenfor hjemmet (pendlere), har krav på fradrag for merutgifter ved pendlingen, jf. skatteloven § 6-13. En del av utgiftene som gir rett til fradrag, gjelder besøksreiser.

Ved utregning av fradrag for besøksreiser til hjemmet skal pendlere benytte reiseavstandsmodellen, jf. skatteloven § 6-13 første ledd. Fradrag for besøksreiser gis dermed etter den samme sjablongregelen som ved daglige arbeidsreiser. Alternativt kan pendlere få fradrag for dokumenterte utgifter til rutegående fly ved besøksreiser. For pendlere blir fradrag gitt for det faktiske antallet besøksreiser.

3.9.3 Vurderinger og forslag

Dagens regler innebærer at skattytere kan få et beregnet reisefradrag som er større enn de faktiske utgiftene. Dette kan særlig gjelde ved pendling over lange avstander der flytilbudet er godt utbygd og der konkurransen mellom flyselskapene er god. Dagens regler for reisefradrag er ikke tilpasset slike svært lange reiser. Det er ikke rimelig at skattyter skal ha reisefradrag som om han kjører bil dersom han reiser billigere og enklere med fly.

Vel 425 000 skattytere fikk fradrag for reiseutgifter i 2011. På landsbasis hadde vel 1 500 personer høyere fradrag enn 75 000 kroner. De fleste med store reisefradrag er skattemessig hjemmehørende på Østlandet. 200 personer hadde et gjennomsnittlig reisefradrag på om lag 260 000 kroner. Av disse hadde 18 personer et gjennomsnittlig reisefradrag på vel 475 000 kroner. Det finnes eksempler på skattytere med årlige reisefradrag på over én million kroner. Til sammenligning vil to besøksreiser per uke fra Oslo til Tromsø gi et fradrag på om lag 242 000 kroner årlig basert på de generelle satsene i reiseavstandsmodellen. Et årlig fradrag på 475 000 kroner tilsvarer en pendlerreise på om lag 13 700 km i uken, for eksempel en ukentlig reise tur/retur Qatar – Oslo.

Reisefradrag innenfor EØS-området

For å sikre bedre samsvar mellom reisefradraget og faktiske reiseutgifter for de lange reisene foreslår departementet at reisefradraget begrenses til en maksimal samlet årlig reiseavstand på 75 000 km for reiser innenfor EØS. Dette innebærer at reisefradrag ikke kan kreves for den delen av samlet reiselengde som overstiger 75 000 km i året. En slik reiselengde tilsvarer for eksempel daglig arbeidsreise tur/retur Porsgrunn – Oslo eller i overkant av tre flyturer hver uke tur/retur Bergen – Stavanger. Etter gjeldende satser for fradrag i reiseavstandsmodellen vil det høyest mulige reisefradraget bli 92 500 kroner (78 550 kroner etter at bunnfradraget er trukket fra). Om lag 1 000 skattytere har i dag et høyere reisefradrag enn dette.

Det vises til forslaget til endring av skatteloven § 6-44.

Reisefradrag utenfor EØS-området

De aller fleste som pendler til hjem i land utenfor EØS-området, benytter rutegående transportmiddel. Det skyldes dels lang reiseavstand, dels at rutegående transport normalt er billigere enn å kjøre privatbil. Pendlere som benytter rutegående transportmidler, bør ikke få et reisefradrag som om de brukte privatbil. Når det benyttes rutegående transportmidler, vil de faktiske billettutgiftene normalt kunne dokumenteres.

Departementet foreslår derfor at reiseavstandsmodellen ikke skal gjelde for daglige arbeidsreiser eller for pendleres besøksreiser til land utenfor EØS-området. Skattyter som kan dokumentere at han faktisk benytter egen privatbil på hele eller deler av strekningen, bør likevel få fradrag for utgifter til bruk av bil etter satser som tilsvarer satsene i reiseavstandsmodellen.

Reisefradraget foreslås som nevnt begrenset til 75 000 km i året for reisende innenfor EØS-området. Av hensyn til likebehandling bør den samme maksimalgrensen gjelde for reisende utenfor EØS-området. Forslaget gjør at fradraget som hovedregel vil bli gitt for dokumenterte utgifter, ikke etter kjørte kilometer. Departementet foreslår at det utenfor EØS-området ikke skal gis fradrag for høyere årlige reiseutgifter enn 92 500 kroner. Dette tilsvarer fradrag etter reiseavstandsmodellens satser og en reiseavstand på 75 000 km. Det foreslås at et bunnfradrag på 13 950 kroner skal gjelde også utenfor EØS-området. Skattyter får dermed et maksimalt fradrag på 78 550 kroner etter at bunnfradraget er trukket fra.

Videre bør de samme kravene til dokumentasjon av familietilknytning mv. som gjelder for pendling til andre land i EØS-området, også gjelde for de som pendler til land utenfor EØS-området.

En viser til forslag til endring i skatteloven § 6-13 om opphold utenfor hjemmet og § 6-44 om reiseavstandsmodellen. Tilhørende regler i skattelovforskriften må også endres.

3.9.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringene krever enkelte mindre tilpasninger av Skatteetatens ligningssystemer, men vil etter innføringen ikke føre til merarbeid av betydning verken for skattyterne eller Skatteetaten.

Forslagene anslås å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2014.

3.9.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene skal gjelde fra og med inntektsåret 2014.

3.10 Skattlegging av fordel av rimelige lån i arbeidsforhold

3.10.1 Innledning

Den økonomiske fordelen av rimelige lån i arbeidsforhold, hvor renten er lavere enn markedsrenten, er en naturalytelse og skattlegges som lønn. Den skattepliktige rentefordelen settes til differansen mellom renten som skattyter betaler, og normrenten. Utviklingen i rentemarkedet kombinert med metoden for å fastsette normrenten har ført til at normrenten i dag er vesentlig lavere enn selv de beste boliglånsrentene. Dermed blir det beregnet for liten eller ingen økonomisk fordel av mange rimelige lån i arbeidsforhold. Det kan gi skattemessige insentiver både for arbeidsgiver og arbeidstaker til å benytte rimelig lån i arbeidsforholdet som alternativ til ordinær lønn. På den måten reduseres grunnlaget for arbeidsgiveravgift og skatt på ordinær lønn.

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

Endringen anslås å øke skatteprovenyet med 20 mill. kroner påløpt og 10 mill. kroner bokført i 2014.

Økningen av påslaget gjennomføres ved å vedta en endring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven og vil påvirke normrenten fra 1. mars 2014.

3.10.2 Gjeldende regler for å fastsette normrenten

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

Normrenten fastsettes med utgangspunkt i den effektive renten på statskasseveksler med 0–3 måneders løpetid. Normrenten beregnes som et gjennomsnitt av den observerte renten over en periode på to måneder (observasjonsperioden). Den beregnes innen en uke etter observasjonsperiodens slutt og gjelder fra to måneder etter observasjonsperiodens slutt. Normrenten og endringer i denne publiseres på Skattedirektoratets hjemmeside på Internett. Dermed ivaretas finansavtalelovens krav om 6 ukers varslingsfrist for renteøkninger. Renten endres dersom utviklingen i gjennomsnittsrenten i observasjonsperioden tilsier en endring på minst 0,25 prosentenhet. Normrenten fastsettes nå til gjennomsnittsrenten tillagt et påslag på 0,5 prosentenhet og avrundet til nærmeste 0,25 prosentenhet.

3.10.3 Vurderinger

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

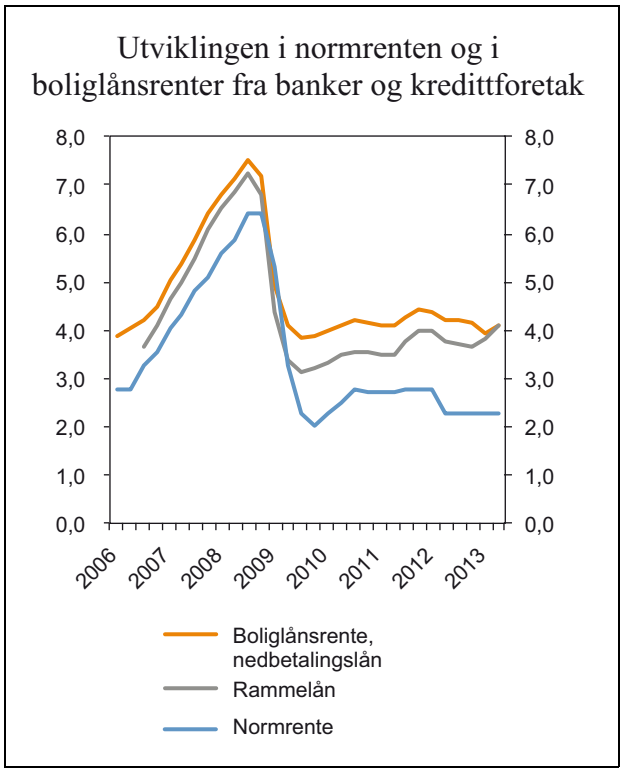
Utviklingen av rentemarkedet i perioden etter 2004 viser imidlertid at normrenten i lange perioder har vært lavere enn bankenes beste effektive markedsrente på boliglån, og til dels vesentlig lavere. Avviket har vært særlig stort etter 2009. Dette er illustrert i figur 3.2, som viser utviklingen i normrenten og gjennomsnittlige effektive boliglånsrenter for nedbetalingslån og rammelån.

En for lav normrente fører til mangelfull beskatning av rentefordelen av rimelige lån i arbeidsforhold og til en subsidiering av låntakerne som nyter godt av lån hvor renten er knyttet til normrenten. Tilbud om lån med vilkår knyttet til normrenten ytes av staten gjennom Statens pensjonskasse, og det er ikke heldig at staten bidrar til en ytterligere gjeldsvekst ved lave rentenivåer i statlige utlånsordninger. Lavt rentenivå i statlige utlånsordninger vil dessuten kunne redusere effekten av andre tiltak for å dempe farene ved gjeldsoppbygging, jf. blant annet innføring av strengere krav til bankenes egenkapital og innstramminger i Finanstilsynets retningslinjer for forsvarlig utlånspraksis. Regjeringen vil derfor øke påslaget ved fastsettelse av normrenten fra 0,5 til 1 prosentenhet, slik at normrenten tilnærmes beste boliglånsrente.

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

Renten på statskasseveksler med kort løpetid beholdes som referanserente. Dermed endres ikke systemet for hvordan normrenten for rimelige lån i arbeidsforhold fastsettes. Arbeidsgivere som yter lån til ansatte og benytter seg av en rente som er lik eller høyere enn normrenten, behøver fortsatt ikke å innberette noen skattepliktig fordel for ansatte med lån. Slik innberetning må bare foretas dersom renten på lån fra arbeidsgiver til den ansatte er lavere enn normrenten.

Økningen av påslaget i normrenten gjennomføres ved å endre skattelovforskriften. Departementet vil endre forskriften med virkning fra 1. januar 2014. Dette innebærer at normrenten vil bli påvirket fra 1. mars 2014.



Figur 3.2 Utviklingen i normrenten og i boliglånsrenter fra banker og kredittforetak fra januar 2006 til og med juli 2013. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

3.10.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

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

Arbeidstakere med lån i arbeidsforhold som er knyttet til normrenten, vil få økt rentebelastning. Boliglånsrenten i Statens pensjonskasse er i dag direkte knyttet til normrenten. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2013–2014) Arbeidsdepartementet.

Endringen anslås å øke skatteprovenyet med 20 mill. kroner påløpt og 10 mill. kroner bokført i 2014.

3.11 Beløpsgrenser for lønnsoppgaveplikt ved arbeid i hjemmet og i frivillige organisasjoner

Arbeidsgivers lønnsoppgaveplikt ved arbeid i hjem og fritidsbolig og i frivillige organisasjoner gjelder ikke når de samlede lønnsutbetalingene til én og samme person er lavere enn 4 000 kroner i løpet av inntektsåret. Arbeidsgiver kan for eksempel utbetale inntil 4 000 kroner til én og samme barnevakt i løpet av inntektsåret uten å måtte innberette beløpet til ligningsmyndighetene. Gren-

sene gjelder ikke dersom mottakeren driver næringsvirksomhet.

Grensene for lønnsoppgaveplikt er fortsatt relativt lave sammenlignet med det som regnes som vanlige, mindre utgifter for denne typen tjenester. På den andre siden kan det være en ulempe ved å øke beløpsgrensene at det blir mer attraktivt å organisere denne typen småjobber utenfor skattesystemet. Regjeringen vil etter en samlet vurdering øke grensene for lønnsoppgaveplikt ved arbeid i hjem og fritidsbolig og i frivillige organisasjoner fra 4 000 til 6 000 kroner.

De nye grensene innebærer en lettelse på 18 mill. kroner påløpt og 14 mill. kroner bokført i 2014. Endringene gjennomføres i forskrift av 17. september 2013 nr. 1092 Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt.

3.12 Andre satser, grenser og fradrag i inntektsbeskatningen av personer

Det foreslås å lønnsjustere viktige grenser i personskattesystemet med 3,5 pst., herunder personfradraget, øvre grense i minstefradragene i lønns- og pensjonsinntekt og innslagspunktene i toppskatten, jf. punkt 3.4. Den skattefrie nettoinntekten for enslige og gifte uførepensjonister mv. under skattebegrensningsregelen foreslås også lønnsjustert, jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 6-4.

Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet det særskilte fradraget i arbeidsinntekt, nedre grense for betaling av trygdeavgift, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, sjømannsfradraget, særfradraget for uførhet, grensene i foreldrefradraget, maksimumsgrensen i fradraget for gaver til frivillige organisasjoner, maksimumsgrensen i fradraget for innbetaling til individuell pensjonsordning, formuestillegget i skattebegrensningsregelen for uførepensjonister mv., nedre grense i minstefradragene i lønns- og pensjonsinntekt, nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid og maksimal sparing i ordningen med boligsparing for ungdom (BSU).

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

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

De skattefrie satsene skal i utgangspunktet fastsettes slik at et eventuelt overskudd av godtgjørelsen blir behandlet som skattepliktig lønn. Departementets beregninger viser at satsene gir et visst overskudd. Årlig kjøres det et stort antall kilometer som godtgjøres med statens satser. Dette medfører at det blir beregnet en stor skatteutgift av skattefri kilometergodtgjørelse, jf. omtale i vedlegg 1. Etter en helhetsvurdering har departementet kommet til at de framforhandlede satsene for kilometergodtgjørelse som gjelder fra 1. januar 2014, bør kunne benyttes uten at det utløser skatteplikt. De skattemessige beløpsgrensene foreslås derfor økt i tråd med forhandlingsresultatet. Det innebærer at den skattefrie satsen for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil holdes nominelt uendret på 4,05 kroner per km for reiser inntil 10 000 km og økes fra 3,40 kroner per km til 3,45 kroner per km for reiser utover 10 000 km. Det anslås at forslaget vil øke provenyet med om lag 55 mill. kroner påløpt og 45 mill. kroner bokført i 2014.

Samlet sett øker påløpt proveny i 2014 med 185 mill. kroner som følge av justering og nominell videreføring av enkelte satser, grenser og fradrag mv. Av dette utgjør nominell videreføring av nedre grense og kilometersatsene i fradraget for reiser mellom hjem og arbeid en netto innstramming på om lag 17 mill. kroner påløpt. Samlet bokført provenyøkning av å justere og videreføre enkelte satser, grenser og fradrag nominelt mv. anslås til 149 mill. kroner i 2014.

3.13 Kommunale og fylkeskommunale skattører og fellesskatt for 2014

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

I kommuneproposisjonen for 2014 ble det signalisert at skattørene for 2014 skal fastsettes ut fra et mål om at skatteinntektene for kommunesektoren skal utgjøre 40 pst. av de samlede inntektene. For å oppnå dette foreslås det å redusere de kommunale skattørene med 0,2 prosentenhet fra 2013 til 2014, mens de fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere kan holdes på samme nivå

som i 2013. Dette opplegget innebærer at den samlede realveksten i kommunesektorens frie inntekter blir om lag likt fordelt mellom skatter og rammeoverføringer.

Satsen for fellesskatt til staten foreslås økt fra 13,75 pst. i 2013 til 13,95 pst. i 2014, dvs. en økning med 0,2 prosentenhet. Samlet skatt på alminnelig inntekt fra personlig skattytere utgjør dermed 28 pst. Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 3-2 og § 3-8.

Tabell 3.2 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2013 og 2014. Prosent

	2013	2014	Endring i pst.enhet
Kommuner	11,60	11,40	-0,20
Fylkeskommuner	2,65	2,65	0,00
Fellesskatt til staten	13,75	13,95	+0,20
Alminnelig inntekt	28,00	28,00	0,00

Kilde: Finansdepartementet.

4 Begrensning av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap

4.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å innføre en regel om å begrense fradrag for renter som betales mellom skattytere som er i interessefellesskap (interne renter). Internasjonale virksomheter har insentiver til å plassere mye gjeld, og dermed rentekostnader, i selskap som hører hjemme i land med relativt sett høy skattesats, slik som Norge. Motsvarende renteinntekter og fordringer kan kanaliseres til konsernselskap hjemmehørende i land med lavere eller ingen skattlegging. Regjeringens forslag vil bidra til å gjøre det norske skattegrunnlaget mer robust samtidig som en styrker rammebetingelsene for nasjonale bedrifter som konkurrerer med flernasjonale selskap.

Problemstillingen med utnytting av satsforskjeller kan også være aktuell innenlands, for eksempel i forbindelse med lån fra kommuner til kommunalt eide selskap.

De fleste OECD-land har innført begrensninger i rentefradraget for å hindre denne typen skatteplanlegging. Det pågår også et internasjonalt samarbeid i regi av OECD for å motvirke problemet med uthuling av skattegrunnlag og overskuddsflytting (Addressing Base Erosion and Profit Shifting). Departementet deltar aktivt i arbeidet, som etter planen skal ferdigstilles i 2015.

Det vises også til skatteutvalget som ble oppnevnt 15. mars 2013 for å vurdere den norske selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen, herunder tiltak for å motvirke at skattegrunnlaget uthules (Scheel-utvalget). Utvalget skal avgi sin rapport innen 15. oktober 2014.

Behovet for tiltak som retter seg spesifikt mot skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag, er etter regjeringens syn så klart at det ikke bør ventes med å innføre fradragsbegrensninger. Regjeringen varslet derfor i Revidert nasjonalbudsjett 2013 at et forslag om fradragsbegrensning ville bli lagt fram i budsjettet for 2014.

Forslaget innebærer at fradrag for rentekostnader som overstiger 30 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse, avskjæres. Det er bare fradrag for renter betalt til nærstående (interne renter) som eventuelt skal begrenses. Renter betalt til uavhengig tredjepart (eksterne renter) er ikke selv gjenstand for avskjæring, men kan fortrenge fradrag for interne renter.

Ved beregning av rentefradragsrammen tas det utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt (eller årets underskudd) før eventuell begrensning i rentefradraget. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget. Rammen for rentefradraget skal utgjøre 30 pst. av denne resultatstørrelsen.

Netto rentekostnader omfatter i utgangspunktet alle rentekostnader og renteinntekter som ligger innenfor det alminnelige, skatterettslige rentebegrepet, herunder under- og overkurs ved låneopptak.

Med interne renter menes rentekostnader betalt til nærstående person, selskap eller innretning. For å anses som nærstående part kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Nærstående part kan være hjemmehørende i Norge eller i utlandet. For å begrense omgåelsesmuligheter, er også renter på visse lån til eksterne parter omfattet av forslaget.

Departementet foreslår et terskelbeløp for rentefradragsbegrensningen på 3 mill. kroner. Dersom samlede (eksterne og interne) netto rentekostnader i selskapet er 3 mill. kroner eller lavere, skal rentefradraget ikke begrenses. Dersom netto rentekostnader overstiger 3 mill. kroner, skal rentefradragsbegrensningen gjelde fullt ut.

Fradragsbegrensningen beregnes individuelt for hver enkelt skattyter. Avskåret rentefradrag kan framføres til fradrag i de ti påfølgende inntektsårene.

Forslaget til begrensning av rentefradrag omfatter aksjeselskap og øvrige selskap og innretninger som lignes som eget skattesubjekt (selskapsligning). Videre omfattes deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap, samt selskap og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge. Finansinstitusjoner er unntatt fra begrensningsregelen.

Det antas at den foreslåtte begrensningen i rentefradraget i liten grad vil svekke insentivene til å investere i Norge. Begrensningen vil gjøre det mindre attraktivt for flernasjonale konsern å plassere gjeld i Norge. Samtidig har de fleste av våre nærmeste handelspartnere allerede innført lignende begrensninger. Enkelte virksomheter vil likevel kunne vurdere investeringer i Norge som mindre attraktive dersom de i dag gjennom store fradrag for interne renter tilpasser seg slik at de betaler lite eller ingen selskapsskatt. Forslaget vil på den annen side styrke nasjonale virksomheter som har stått overfor strengere beskatning enn konkurrerende internasjonale virksomheter som har kunnet utnytte dagens regler. Forslaget vil også kunne ha virkning for lån fra kommuner til kommunalt eide selskap.

Regjeringens forslag gjøres lempligere på flere punkter sammenlignet med høringsforslaget. Blant annet økes fradragsrammen fra 25 til 30 pst. av beregningsgrunnlaget, terskelbeløpet økes fra 1 mill. kroner til 3 mill. kroner og framføringsadgangen forlenges fra fem til ti år. Samlet sett vil disse endringene innebære at langt færre selskaper vil bli berørt av begrensningen.

Det anslås at forslaget vil øke provenyet med om lag 2,55 mrd. kroner påløpt i 2014.

Departementet foreslår at begrensningsregelen tas inn som § 6-41 i skatteloven. Nåværende § 6-41 blir ny § 6-52. Det vises videre til forslag til endring i skatteloven § 8-15 fjerde ledd.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

4.2 Nærmere om behovet for å begrense fradraget for rentekostnader

4.2.1 Generelt

De vide mulighetene for rentefradrag kan gjøre Norge til et attraktivt land å føre fradrag i.

Kombinasjonen av høy kapitalmobilitet og en stadig mer utbredt globalisering av store foretak gjør at flytting av finansiell kapital mellom skattejurisdiksjoner har økt de senere årene. Et flernasjonalt konsern har insentiv til å plassere mye av konsernets gjeld i de konsernselskapene som er hjemmehørende i land der skattesatsen er relativt sett høy. Motsvarende renteinntekter og fordringer kan kanaliseres til konsernselskap hjemmehørende i land med lavere skattenivå. Ved å utnytte disse skatteforskjellene mellom land oppnår konsernet at samlet skattebelastning reduseres. En slik skattemotivert, strategisk tilordning av gjeld omtales gjerne som «tynn kapitalisering». Selskap i land med relativt sett høy skattesats kan betegnes som tynt kapitaliserte hvis de har en lavere egenkapitalgrad enn de ville hatt dersom skatteforskjeller ikke hadde hatt innvirkning på finansieringen.

De fleste OECD-land har allerede innført særskilte regler for å motvirke skatteplanlegging gjennom rentefradrag. Dette kan gjøre Norge til et attraktivt land å føre fradrag i. Den norske selskapsskattesatsen på 28 pst. har vært uendret siden 1992. Samtidig har gjennomsnittlig selskapsskattesats i de 27 EU-landene falt fra 35,3 pst. i 1995 til 23,5 pst. i 2012.

Saker som Skatteetaten har arbeidet med, tyder på at enkelte selskap utnytter den forholdsvis vide muligheten for rentefradrag i Norge. Empiriske studier viser at flernasjonale selskap rapporterer lavere skattemessig overskudd i Norge enn selskap som bare opererer innenlands. Muligheter til å redusere overskuddet gjennom rentebetalinger til land med lavere skattesats kan være en av årsakene til dette.

Etter § 13-1 i skatteloven kan ligningsmyndighetene fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn hvis det er grunn til å anta at inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med annet selskap, innretning eller person. Inntekten skal i stedet korrigeres i samsvar med gjengs vilkår mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Erfaringen har vist at det er svært krevende for ligningsmyndighetene å anvende skatteloven § 13-1 på låneforhold i flernasjonale virksomheter. Det samme gjelder for den ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring. Gjeldende regler anses ikke å være tilstrekkelige for å hindre uthuling av selskapsskattegrunnlaget gjennom skatteplanlegging med rentefradrag.

Skatteplanlegging med rentefradrag kan medføre et betydelig provenytap. Samtidig vris konkurransen fordi internasjonale virksomheter kan oppnå å betale betydelig mindre skatt enn konkurrenter som ikke har samme tilpasningsmuligheter. Dette er lite økonomisk effektivt og kan true selskapsskattegrunnlaget. Det er også lite effektivt for samfunnet at selskapene bruker store ressurser på å utnytte satsforskjeller mellom land.

At satsforskjeller kan utnyttes for å spare skatt, er også aktuelt innenlands, for eksempel i forbindelse med lån fra kommuner til kommunalt eide selskap. Kommunene er ikke skattepliktige for renteinntektene, mens selskapene har fradragsrett for rentekostnadene. I den grad kommuner reduserer skattbart overskudd i sine selskap gjennom uforholdsmessige rentebetalinger, forskyves inntekter fra staten til den enkelte kommune.

4.2.2 Eksempler på bruk av rentefradrag som ledd i skatteplanlegging

Skatteplanlegging med grenseoverskridende rentefradrag kan skje på mange måter. Skattetilpasningene kan være fullt ut i samsvar med gjeldende regelverk. I andre tilfeller kan det være avtalt lånevilkår som er i strid med prinsipper for fastsetting av vilkår i transaksjoner mellom selskap i interessefellesskap (armlengdeprinsippet).

En mulig framgangsmåte er å erstatte egenkapital i et datterselskap i Norge med gjeld. Egenkapitalen reduseres gjennom kapitalnedsettelse eller utdeling av utbytte. I stedet finansieres datterselskapet ved lån fra morselskapet eller et annet beslektet selskap. På den måten opparbeider selskapet i Norge rentekostnader som kan redusere det skattepliktige overskuddet, mens de motsvarende renteinntektene til morselskapet i utlandet skattlegges med en lavere skattesats enn i Norge.

En annen metode er å plassere et konserns internbank i et land med lav skattlegging av renter. Egenkapital i konsernet flyttes til internbanken, som fungerer som en finansieringsenhet for selskap i konsernet. Internbanken låner ut til selskap hjemmehørende i land med rentefradrag med høy skatteverdi. Samtidig blir renteinntektene som internbanken mottar fra disse selskapene, beskattet lavt.

Når et utenlandsk selskap planlegger å kjøpe opp et norsk selskap, kan det være gunstig skattemessig at oppkjøpet skjer gjennom et norsk holdingselskap. Dersom det utenlandske selskapet hadde finansiert oppkjøpet helt eller delvis gjennom eget låneopptak, ville ikke konsernet fått utnyttet de gunstige norske fradragsreglene for gjeldsrenter. Dersom oppkjøpet derimot finansieres gjennom et norsk holdingselskap, som typisk gis høy gjeldsgrad, kan holdingselskapet kreve fradrag i Norge for lånekostnadene. Holdingselskapet får inntekter som lånekostnadene kan fradras i, ved at det oppkjøpte selskapet yter konsernbidrag til det norske holdingselskapet.

4.3 Gjeldende rett

4.3.1 Fradrag for gjeldsrenter

Utgangspunktet er at alle renter av skattyterens gjeld kommer til fradrag ved inntektsskatteligningen, jf. skatteloven § 6-40 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om gjelden har tilknytning til skattepliktige inntekter. Også tilleggsytelser til kreditor som i realiteten er renter, slik som etableringsgebyr for et lån, kommer inn under rentebegrepet.

Provisjon til andre enn långiver for å stille garanti for lån, anses som rentekostnad, jf. nærmere omtale i Skattedirektoratets Lignings-ABC, jf. 2012/13-utgaven under stikkordet «Renter av gjeld», punkt 6.8. Provisjonen anses som renter dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet.

En nærmere beskrivelse av hva som anses som gjeldsrenter, finnes i Lignings-ABC, jf. 2012/13-utgaven under stikkordet «Renter av gjeld».

Enkelte former for rente er unntatt fra fradragsretten. Dette gjelder blant annet rentetillegg beregnet i forbindelse med avregning av skatt og renter beregnet ved sak om endring av ligning, jf. skatteloven § 6-40 femte ledd bokstav b og c. Også renter som sparebanker mv. utbetaler på egenkapitalbevis, er unntatt fra fradragsretten, jf. skatteloven § 6-40 femte ledd bokstav a.

I tilfeller der et lån utbetales av långiver med et mindre beløp enn lånebeløpets pålydende, vil differansen mellom pålydende lånebeløp og utbetalingen regnes som renter, som fordeles likt over lånets løpetid. Underkursobligasjoner som er mengdegjeldsbrev, beskattes etter renteberegningsmodellen, jf. punkt 4.8.3.

For utbetalinger knyttet til egenkapital er utgangspunktet det motsatte. Overskuddsdisposisjoner i et aksjeselskap mv. (utbytte) er ikke fradragsberettiget for selskapet.

4.3.2 Skattlegging av renteinntekter

Generelt

Renteinntekter er i hovedregelen skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b.

På samme måte som underkurs ved utbetaling av lån er fradragsberettiget for låntaker som rente, er underkursen skattepliktig for långiveren som rente, jf. punkt 4.3.1 ovenfor og punkt 4.8.3 nedenfor.

Ved kredittsalg der det ikke er avtalt renter, vil en del av kjøpesummen i realiteten være renter. Denne rentedelen av kjøpesummen skal likevel ikke anses som renteinntekt etter skatteloven.

For en nærmere beskrivelse av renteinntektsbegrepet vises det til Lignings-ABC, jf. 2012/13-utgaven under stikkordet «Renteinntekter».

Skattefrie subjekter

Subjekter som er generelt unntatt fra skatteplikt for inntekt, er heller ikke skattepliktige for renter. En rekke personer og institusjoner er unntatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-30. Dette gjelder

blant annet i hovedregelen for kommuner og fylkeskommuner, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c.

I tillegg til personene og institusjonene som er nevnt i skatteloven § 2-30, er også selskap eller institusjon som ikke har erverv til formål, unntatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 2-32.

Kildeskatt på renter

Norsk skatterett har ikke regler om skatteplikt for rentebetalinger fra norsk debitor til utenlandsk kreditor, med mindre renteinntektene er knyttet til virksomhet som kreditor utøver i Norge. Det pålegges derfor ikke kildeskatt på renter som betales fra låntaker i Norge til mottakerselskap i utlandet. Det gjelder selv som det kan være lav eller ingen skattlegging av renteinntektene i utlandet. På kort sikt er det ikke mulig å gjennomføre kildebeskatning av renter til utlandet i en slik grad at problemene med skattetilpasninger avhjelpes i vesentlig grad. Dette skyldes at Norge har inngått en rekke skatteavtaler der kildeskatt på renter er avskåret eller begrenset.

4.3.3 Valutagevinst og valutatap på gjeld og fordringer

For bokføringspliktige foretak med langsiktige fordrings- og gjeldsposter i utenlandsk valuta, det vil si poster som forfaller mer enn ett år etter det regnskapsår fordringen eller gjelden er ervervet i, gjelder særlige regler for periodisering av valutagevinster og -tap. Slike poster periodiseres etter porteføljе- og reverseringsprinsippet, jf. skatteloven § 14-5 femte ledd. Det kan kreves fradrag for urealisert valutatap på fordringer og gjeld, mens valutagevinster ikke må inntektsføres før ved realisasjon. Samlet, urealisert valutagevinst på langsiktige poster skal imidlertid redusere fradragsføring av urealisert valutatap på langsiktige poster. Dersom netto urealisert valutatap er redusert sammenlignet med forrige inntektsår, må differansen tilbakeføres til inntekt.

4.3.4 Armlengdeprinsippet – interessefellesskap

Skatteloven § 13-1 om skjønnsfastsettelse av formue og inntekt ved interessefellesskap nedfeller armlengdeprinsippet som det bærende prinsipp i norsk rett for fastsettelse av skattemessige overføringspriser mellom interesseforbundne parter. Armlengdeprinsippet innebærer at transaksjoner inngått i interessefellesskap for skattemessige formål skal vurderes som om de var inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare omstendigheter. Nærmere veiledning om anvendelsen av armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1 er først og fremst å finne i rettspraksis og i administrativ praksis.

For transaksjoner mellom flernasjonale foretak er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1. En tilsvarende bestemmelse er inntatt i alle skatteavtalene som Norge har inngått etter 1963. Nærmere veiledning til anvendelsen av skatteavtalenes armlengdestandard er gitt i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (OECD-retningslinjene). OECD-retningslinjenes status i norsk rett ble formalisert i 2008. Det ble da tatt inn en bestemmelse i skatteloven § 13-1 fjerde ledd om at det – når transaksjoner er regulert av skatteavtaler som inneholder en bestemmelse lik mønsterskatteavtalen artikkel 9 – skal tas hensyn til OECD-retningslinjene ved avgjørelsen av om formue eller inntekt er redusert etter bestemmelsens første ledd og ved skjønnsmessig fastsettelse av formue eller inntekt etter bestemmelsens tredje ledd.

Etter skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn hvis det er grunn til å tro at inntekten er redusert pga. interessefellesskap med annet selskap (internprising). Inntekten skal i stedet settes til det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdevilkår). I medhold av skatteloven § 13-1 kan ligningsmyndighetene omklassifisere intern gjeld til egenkapital for skatteformål dersom gjelden overstiger det som kunne vært oppnådd i markedet. Tilsvarende kan rentesatsen avtalt på internlån fastsettes til markedsrente når vilkårene etter bestemmelsen er oppfylt.

4.3.5 Skatterettslig gjennomskjæring

Den ulovfestede regelen om skattemessig gjennomskjæring går ut på at reelle og lovlige transaksjoner mv. gis andre skattemessige virkninger enn det som følger av de ordinære skattereglene, slik at resultatet blir i samsvar med skattereglenes formål. Gjennomskjæring kan foretas når hovedformålet med disposisjonen har vært å spare skatt, og det vil være i strid med skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Om en transaksjon er å anse som en uakseptabel omgåelse av skattereglene etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen, beror på en totalvurdering av disposisjonens formål og virk-

ninger. I praksis kan det være vanskelig for ligningsmyndighetene å nå fram med påstand om gjennomskjæring på ulovfestet grunnlag, selv om det er på det rene at transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert. Skattyter vil ofte kunne anføre elementer av forretningsmessig begrunnelse.

4.4 Utenlandsk rett

4.4.1 Innledning

Mange land har etter hvert innført regler som begrenser fradragsretten for gjeldsrenter, herunder de fleste OECD-land. Nedenfor gis en kort omtale av reglene i noen utvalgte land.

4.4.2 Danmark

Danmark har tre ulike regelsett som virker sammen for å begrense tap av skattegrunnlag til utlandet gjennom utnyttelse av rentefradraget.

Regler om tynn kapitalisering ble innført i 1998. Selskap kan ikke fradragsføre renter på gjeld som overstiger 10 mill. danske kroner, og som samtidig overstiger fire ganger egenkapitalen. Begrensningen gjelder bare for renter på lån fra en eier (selskap eller fysisk person) med kontrollerende innflytelse, det vil si interne lån. Rentefradrag som nektes etter denne regelen, kan ikke framføres.

I 2007 ble det i tillegg innført et tak på selve rentefradraget («renteloftet»). Regelen ble begrunnet med at det var observert svært aggressiv skatteplanlegging hvor blant annet kapitalfond (aktiv eierkapital-fond) på kort tid tømte danske selskap for skattepliktig overskudd ved å overføre selskapskapital til utenlandske morselskap. Regelen begrenser skattemessig fradrag for netto finansieringskostnader (renter, valutatap mv.) til en gitt andel av selskapets aktiva. Den gjelder både lån fra nærstående og uavhengige parter. For 2013 gis det fradrag for inntil et beløp som tilsvarer 3 pst. av skattemessig verdi av aktivaene. Innenfor et grunnbeløp på 21,3 mill. danske kroner gis det fullt fradrag. Videre begrenses ikke fradraget i den grad kostnadene skyldes netto valutatap på fordringer som overstiger årets renteinntekter. Ubenyttet fradrag kan ikke framføres.

Det tredje regelsettet innebærer en begrensning på hvor mye rentefradraget kan redusere resultatstørrelsen EBIT (Earnings Before Interest and Taxes, det vil si skattepliktig inntekt før renter og skatt). Regelen ble innført samtidig med renteloftet i 2007, og innebærer at netto finansieringskostnader maksimalt kan redusere skattepliktig overskudd (før renter) med 80 pst. Definisjonen av netto finansieringskostnader, avgrensningen av selskap som omfattes og grunnbeløpet på 21,3 millioner danske kroner, tilsvarer det som gjelder for renteloftet. Valutatap som ikke begrenses av renteloftet, skal redusere EBIT. Rentefradrag som avskjæres etter denne regelen, kan framføres til senere år.

4.4.3 Sverige

Sverige innførte regler for å begrense rentefradraget i 2009. Reglene ble skjerpet i 2013. Hovedregelen er at renter til et selskap i samme interessefellesskap ikke er fradragsberettiget. Selskap i interessefellesskap er definert som selskap som har direkte eller indirekte kontrollerende innflytelse i et annet selskap, eller selskap som i hovedsak er underlagt samme ledelse. Begrensningen i fradragsretten gjaldt opprinnelig bare renter på intern gjeld som er tatt opp til et internt oppkjøp.

Renteinntekter for kreditor er skattepliktig uavhengig av om rentefradraget for debitor er begrenset av regelen over.

Det er to viktige unntak fra hovedregelen. For det første gjelder begrensningsregelen ikke dersom den motsvarende inntekten skulle ha blitt skattlagt med minimum 10 pst. etter lovgivningen i den stat hvor inntekten hører hjemme, forutsatt at selskapet bare hadde hatt denne inntekten. Dette er en hypotetisk test, og det er ikke noe krav om at inntekten faktisk skattlegges.

For det andre gjelder begrensningsregelen ikke dersom både kjøpet av eierandelen og valg av finansieringsform (gjeld), er forretningsmessig motivert. Hvis dette kravet er tilfredsstilt, er rentene fradragsberettiget selv om vilkårene i 10-pst. regelen ikke er oppfylt. Dette er den såkalte ventilen i regelverket.

Virkningene av de svenske reglene ble kartlagt av Skatteverket i tre rapporter i 2009 og 2011. Det framgikk at begrensningsregelen trolig har hatt en viss effekt, men at det fortsatt fantes store muligheter til å unngå selskapsskatt gjennom skatteplanlegging ved hjelp av rentefradrag. Særlig 10-pst.regelen har vist seg mulig å omgå. Selskapene tilpasset seg slik at kreditorselskapet ble lagt i en jurisdiksjon der skattesatsen var akkurat 10 pst. Renteinntektene gikk ofte til selskap med kunstige skattemessige underskudd, som ble skapt blant annet gjennom nedskrivninger av aksjer i datterselskapet. Det vil si at det ikke var noen reell beskatning av renteinntekten.

Sverige har på bakgrunn av kartleggingen revidert regelverket. Fra og med 2013 kan fradrag

nektes selv om 10-pst.regelen er oppfylt dersom Skatteverket kan vise at både oppkjøpet, og gjelden som gir opphav til rentekostnaden, overveiende er motivert av skattehensyn. Samtidig ble begrensningen utvidet til å gjelde alle interne renter uavhengig av formålet med gjelden.

4.4.4 Finland

I Finland er det vedtatt bestemmelser om å begrense rentefradraget med virkning fra 2014.

Begrensningen i rentefradraget gjelder bare netto rentekostnader som overstiger 500 000 euro. Selskap med høyere netto rentekostnader enn dette, kan maksimalt trekke fra rentekostnader inntil 30 pst. av en skattemessig fastsatt EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization, det vil si inntekt før renter, skatt og avskrivninger (nedskrivninger)). Begrensningen skal likevel ikke være høyere enn selskapets netto rentekostnader til nærstående.

Ved beregning av tillatt rentefradrag tas det utgangspunkt i driftsresultatet med tillegg for rentekostnader og skattemessige avskrivninger. Dersom de totale rentekostnadene overstiger 30 pst. av dette grunnlaget, gis det ikke fradrag for overskytende renter på konsernintern gjeld. Begrensningen gjelder likevel ikke dersom selskapet kan vise at forholdet mellom egenkapital og balansen i henhold til regnskapet i det aktuelle selskapet er like høy eller høyere enn motsvarende forholdstall i konsernregnskapet. De rentekostnadene som ikke kommer til fradrag etter rentebegrensningsregelen, kan framføres til fradrag i påfølgende inntektsår innenfor rentefradragsrammen det enkelte inntektsår.

Kreditt- og forsikringsinstitusjoner mv. og visse tilhørende konsernselskap omfattes ikke av regelen.

4.4.5 Tyskland

Nye regler for begrensning av rentefradrag ble innført i Tyskland med virkning fra og med inntektsåret 2008. For selskap som omfattes av de tyske konsernbeskatningsreglene, gjelder reglene samlet for selskapsgruppen. Reglene går ut på at fradrag for netto rentekostnader er begrenset til 30 pst. av skattyterens (gruppens) EBITDA. Det gjelder et minstebeløp på 3 mill. euro. Begrensningen gjelder både gjeld til nærstående og til uavhengige parter, inkludert bankgjeld.

Renter som etter begrensningen ikke er fradragsberettiget, kan framføres til fradrag i senere inntektsår uten tidsbegrensning. Også «ubrukt» fradragskvote eller EBITDA kan framføres mot høyere rentekostnader et senere år, med en tidsbegrensning på fem år.

Det gjelder to viktige unntak fra rentebegrensningsregelen.

For det første gjelder regelen i utgangspunktet bare for selskap som inngår i et konsern eller en annen type interessefellesskap. Dette er begrunnet i en antakelse om at det særlig er konsern som har anledning til å utnytte rentefradraget, gjennom å fordele inntekter og kostnader mellom jurisdiksjoner. Lån fra aksjonærer kan likevel begrenses uavhengig av om selskapet tilhører et konsern eller ikke.

For det andre gjelder fradragsbegrensningen ikke for skattytere som har en egenkapitalgrad som ikke er mer enn 2 prosentpoeng lavere enn den samlede egenkapitalgraden for skattyteren og alle beslektede skattytere.

Italia, Portugal og Spania har innført regler som i stor grad ligner på den tyske rentebegrensningsregelen. Også Frankrike har en lignende regel der rentekostnadene begrenses til 25 pst. av EBITDA. Ulikheter i inntektsgrunnlag og unntaksregler gjør imidlertid at reglene ikke er direkte sammenlignbare.

4.5 Høring

Departementet sendte på høring et forslag til nye regler om begrensning av rentefradrag i interessefellesskap 11. april 2013. Høringsfristen var 24. juni 2013.

4.5.1 Hovedlinjene i høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet en ny bestemmelse i skatteloven om begrensning av fradrag ved inntektsskatteligningen for rentekostnader som betales til långiver som er i interessefellesskap (interne renter).

Departementet foreslo en sjablonregel som begrenser rentefradraget til en andel av en resultatstørrelse, basert på skattemessige størrelser. Det ble foreslått å avskjære fradrag for rentekostnader som overstiger 25 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse. Andelen på 25 pst. utgjør dermed en ramme for rentefradrag. Begrensningen gjelder likevel bare for interne renter.

Ved beregningen av rentefradragsrammen tas det utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt før eventuell fradragsbegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget.

Etter høringsforslaget skal begrensningsregelen gjelde aksjeselskap og øvrige selskap og innretninger som skattlegges som selvstendig skattesubjekt (selskapsligning). Videre omfattes deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap, samt selskap og innretninger med begrenset skatteplikt til Norge.

Departementet foreslo at det med interne renter skal forstås rentekostnader betalt til nærstående person, selskap eller innretning. For å anses som nærstående kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Nærstående part kan være hjemmehørende i Norge eller i utlandet. For å begrense omgåelsesmulighetene, er også renter på visse lån til eksterne parter omfattet av forslaget.

Etter forslaget skal det gjelde et terskelbeløp for rentefradragsbegrensningen på 1 mill. kroner.

Rentefradragsbegrensningen beregnes for hver enkelt skattyter. Avskåret rentefradrag kan etter høringsforslaget framføres til fradrag i fem påfølgende år.

Finansinstitusjoner ble i høringsnotatet foreslått unntatt fra begrensningsregelen.

Departementet foreslo at begrensningsregelen skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014.

4.5.2 Høringsmerknadene

Departementet har fått inn 37 høringsuttalelser med innspill til forslaget. Ni høringsinstanser har ikke merknader.

Flere av høringsinstansene ser behovet for regler om fradragsbegrensning, og støtter valget av hovedmodell. Likevel har et flertall av instansene innvendinger til utformingen av forslaget. Det tas blant annet til orde for økt rentefradragsramme, høyere terskelbeløp, bedre framføringsadgang for renter der fradrag er avskåret, og bedre muligheter til å samordne rentefradrag i konsern. Noen av høringsinstansene uttaler at det bør ventes med å innføre regler til etter at Scheelutvalget har levert sin innstilling (jf. punkt 4.1). Vesentlige merknader til enkeltelementer i høringsforslaget blir gjennomgått nedenfor under omtalen av hvert enkelt tema i forslaget.

4.6 Valg av hovedmodell for å begrense rentefradraget

Departementet foreslo i høringsnotatet en fradragsbegrensning som i stor grad bygger på de tyske og finske reglene. Flere europeiske land har innført lignende begrensningsregler.

Videre foreslo departementet i høringsnotatet å avskjære renter bare på interne lån. Eksterne renter vil likevel kunne fortrenge fradrag for interne renter. Det er dermed selskapets totale rentebelastning sammenlignet med inntekten, som er avgjørende for fradragsbegrensningen.

Fradragsbegrensningen ble foreslått basert på skattemessige tall. Begrunnelsen er blant annet at disse tallene er vanskeligere for selskapene å påvirke enn regnskapsmessige tall.

Få høringsinstanser har merknader til valg av hovedmodell for fradragsbegrensning.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) m.fl. foretrekker en modell der begrensningen knyttes opp til andelen gjeld fra nærstående i forhold til egenkapitalen.

Mange av høringsinstansene etterspør ulike unntak og sikkerhetsventiler, for eksempel basert på om en intern transaksjon kan vises å være gjennomført på markedsmessige vilkår. *Aker ASA, Aker Solutions ASA, Kværner ASA, Aker BioMarine AS, Havfisk ASA og Ocean Yield ASA* (fellesuttalelse Aker m.fl.) uttaler at departementet burde ha brukt mer tid på å vurdere innføring av kildeskatt på renter.

Departementet opprettholder høringsnotatets forslag til hovedmodell. Det er krevende å utforme regler som hindrer uønsket skatteplanlegging, og som samtidig er administrativt enkle og ikke har uønskede virkninger for forretningsmessig velbegrunnet virksomhet. Andre lands regler om rentefradragsbegrensning varierer, og det er ikke konsensus om hvilken modell som er mest hensiktsmessig. Dette kan også avhenge av øvrige skatteregler og andre forhold i de enkelte landene.

Den foreslåtte modellen innebærer at rentefradraget begrenses til en andel av en beregnet resultatstørrelse. Det er en fordel med resultatbaserte fradragsbegrensninger at de tar utgangspunkt i et selskaps gjeldsbetjeningsevne. Gjeldsbetjeningsevnen er en indikasjon på om lånefinansieringen har bakgrunn i normale, forretningsmessige vurderinger, og ikke skattemessige forhold. Gjeldsbetjeningsevnen, og forholdet mellom rentebelastning og inntekt, er derfor allerede i dag et sentralt element i armlengdevurderinger. En fradragsbegrensning relativt til resultatet har også den fordelen at konsernet ikke unngår begrensningen gjennom i stedet å bruke en høyere lånerente.

Erfaringer fra land med balansebaserte fradragsbegrensninger er at slike regler alene ikke er tilstrekkelige. Optimal egenkapitalandel kan variere mellom bransjer, og over et selskaps leve-

tid. Det har dessuten vist seg mulig å tilfredsstille kravet om egenkapitalandel og fortsatt utnytte rentefradrag til skatteplanlegging.

En regel basert på skattemessig resultat er enklere å utforme og håndheve enn for eksempel den svenske modellen for rentefradragsavskjæring, se punkt 4.4.3.

En ulempe ved å avskjære rentefradrag på denne måten, er at begrensningen kan virke medsyklisk ved at selskapene får lavere fradrag i år med relativt sett dårligere resultat. Rett til å framføre avskåret rentefradrag vil imidlertid redusere denne ulempen. Det vises til at adgangen til framføring forlenges til 10 år sammenlignet med forslaget på 5 år i høringsnotatet.

Departementets forslag innebærer en enkel, sjablonmessig modell for rentefradragsbegrensningen som er uavhengig av skattereglene i andre land, vurderinger av forretningsmessig motiv mv. Hensynet til forutsigbarhet og konsistent håndheving av regelverket taler mot skjønnsbaserte unntak, for eksempel basert på om en transaksjon er gjennomført på markedsmessige vilkår. Departementet vurderer videre at slike unntak vil være svært ressurskrevende.

Mulige unntak fra regelen for å skjerme norske konsern og innenlandske transaksjoner mv. er omtalt i punkt 4.15 nedenfor.

Med de foreslåtte endringene sammenlignet med høringsforslaget (prosentandel, terskelverdi og framføringsadgang), er det etter departementets oppfatning ikke grunn til å foreslå ytterligere unntak (sikkerhetsventil mv.).

En vesensforskjell mellom ulike rentebegrensningsregler er om en bare avskjærer fradrag for rentekostnader på lån mellom nærstående, eller om en også begrenser fradrag for renter på lån til uavhengige parter.

Når et selskap skal ta stilling til optimal egenkapitalgrad, må en rekke ulike forhold vurderes. En ekstern långiver vil av hensyn til risikofordeling normalt kreve at et selskap eller et prosjekt finansieres med en viss grad av egenkapital. Økt risiko betyr høyere lånekostnad. Dette må selskapet veie opp mot behovet for kapital. For enkeltselskap vil derfor markedet normalt begrense gjeldsgraden.

På samme måte vil et internasjonalt konsern tilpasse seg med optimal gjeldsgrad på globalt nivå. Beslutningen om hvordan gjeld og egenkapital skal fordeles innad i et internasjonalt konsern, kan imidlertid være uavhengig av beslutningen om hva som er optimal gjeldsgrad for konsernet som helhet. Mengden gjeld i ett enkelt konsernselskap har dermed ikke nødvendigvis en kostnad i form av økt risiko, slik høy gjeldsgrad ville hatt for et frittstående selskap.

Det er i utgangspunktet ingen grunn til å skille mellom lån fra aksjonærene, særskilt lån med lav prioritet, og aksjekapital. All avkastning som går til å betale renten på lånet, tilfaller långiverne, som vil være de samme som aksjonærene dersom det dreier seg om et lån fra selskapets eiere. Skattemessig behandles imidlertid gjeld og egenkapital svært ulikt, selv i tilfeller der et lån ytes av eier. Om konsernet har mulighet til å inntektsføre rentene i land med lav eller ingen skattlegging, samtidig som rentene kan fradragsføres i høyskatteland, blir insentivet til å velge gjeldsfinansiering framfor egenkapitalfinansiering sterkt.

Konsernselskap i land med høy skattesats kan betegnes som tynt kapitaliserte dersom de har en lavere egenkapitalgrad enn de ville hatt dersom skatteforskjeller mellom jurisdiksjoner ikke hadde hatt innvirkning på finansieringen. Siden konsernet vil velge en samlet gjeldsgrad som konsernet som helhet er best tjent med, vil konsernselskap i land med lav skattesats ha en tilsvarende høyere egenkapitalgrad. En slik gjeldsforskyvning kan lettest oppnås ved at selskap i lavskatteland låner penger til selskap i høyskatteland, altså gjennom interne transaksjoner. Konsernet kan imidlertid oppnå noe av det samme ved at selskapet i høyskattelandet selv tar opp eksterne lån. Andre deler av konsernet vil da ta opp en mindre andel lån. Skatteplanlegging i et internasjonalt konsern kan derfor både skje gjennom interne lån og gjennom lån fra uavhengige.

Risikohensyn og transaksjonskostnader vil normalt gjøre det vanskeligere og mer kostbart å skatteplanlegge gjennom eksterne lån, selv om gjeldsgraden på overordnet nivå ikke påvirkes. Rentekostnader til nærstående er også enklere å påvirke enn rentekostnader til eksterne. Det er derfor grunn til å anta at selv om både eksterne og interne lån kan benyttes i skatteplanlegging, vil det være enklere å benytte seg av interne lån.

På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at fradrag bare skal begrenses for interne lån. Visse eksterne lån vil i denne sammenheng regnes som interne lån. Dette vil bidra til at enkelte tilfeller av skatteplanlegging gjennom eksterne lån som beskrevet her, også vil rammes av bestemmelsen. Samtidig inngår rentekostnader til uavhengige ved beregning av rentefradragsrammen. Rentefradragsrammen reflekterer dermed selskapets totale rentebelastning sammenlignet med inntekten.

Skatteplanlegging gjennom eksterne lån kan likevel utgjøre et problem der låneopptaket kom-

mer i stedet for låneopptak i andre deler av et konsern. I praksis kan det også være vanskelig å skille mellom interne og eksterne lån. Mange land har derfor valgt å la fradragsbegrensningen gjelde generelt. Det kan i en revisjon av regelverket bli aktuelt å fremme forslag om regler som også omfatter gjeldsrenter mellom uavhengige parter.

Begrensningsregelen skal ikke være til hinder for at ligningsmyndighetene også anvender skatteloven § 13-1 dersom vilkårene etter sistnevnte bestemmelse er oppfylt. Det kan for eksempel tenkes at ligningsmyndighetene i medhold av skatteloven § 13-1 foretar en skjønnsmessig reduksjon av rentekostnadene i tråd med armlengdeprinsippet, eller eventuelt omklassifiserer gjeld til egenkapital. Ved anvendelsen av begrensningsregelen skal en da benytte de rentestørrelsene som er akseptert ved ligningen etter skjønnsfastsettelsen i medhold av § 13-1.

Advokatfirmaet Ernst & Young AS argumenterer i sin høringsmerknad for at høringsforslaget er i strid med EØS-avtalens bestemmelser om fri etableringsrett. Ernst & Young skriver at selskap i Norge som er eid av utenlandske morselskap (morselskap i EØS-området), ikke har samme mulighet som selskap eid av norske morselskap til å overføre midler til morselskapene gjennom konsernbidrag og lån. Innføringen av rentefradragsbegrensning vil gjøre at utenlandskeide konsern ikke lenger kan tilpasse seg til begrensninger i konsernbidragsreglene og aksjelovens lånebegrensninger gjennom å etablere konserninterne lån.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke er i strid med EØS-avtalen. Fradragsbegrensningen skal gjelde både for norskeide og utenlandskeide konsern. Som i andre land er skattereglene om konsernbidrag i utgangspunktet begrenset til å gjelde for hjemmehørende (norske) selskap (jf. likevel skatteloven § 10-4 annet ledd), noe som ikke kan anses å være i strid med etableringsfriheten.

Departementet foreslår etter dette at det innføres en sjablonregel om å begrense fradrag for renter på interne lån som overstiger en andel av en særskilt fastsatt resultatstørrelse. Det vises til den nærmere redegjørelsen for forslaget under punkt 4.7 flg.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41.

4.7 Beregning av rammen for rentefradraget

4.7.1 Beregningsgrunnlaget

Høringsforslaget

Ved beregning av rentefradragsrammen på 25 pst. skal det etter høringsforslaget tas utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt før eventuell rentebegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget.

Rentefradragsbegrensningen baseres på skattemessige inntekter og kostnader ved ligningen (alminnelig inntekt). Eventuelt framført underskudd fra tidligere år reduserer alminnelig inntekt, og dermed rentefradragsrammen.

Konsernbidrag inngår ved beregningen av rentefradragsrammen, noe som gjør det mulig å overføre konsernets overskudd til selskap som har rentekostnader med virkning for beregningsgrunnlaget. Beslutninger om konsernbidrag kan imidlertid være påvirket av andre forhold enn rentefradragsbegrensningen. Det kan derfor forekomme tilfeller der virksomheter organisert som konsern, kommer noe dårligere ut enn virksomheter som er organisert som ett selskap. Departementet pekte i høringsnotatet på et alternativ der avskåret fradragsbeløp i et selskap skal kunne overføres til et annet selskap i samme skattekonsern, og gi grunnlag for økt rentefradrag der. En slik ordning vil imidlertid være et kompliserende element i regelverket. Departementet foreslo derfor den enklere løsningen, hvor konsernbidrag inkluderes i grunnlaget for beregning av rentefradraget.

Det ble foreslått at begrensningsregelen også skal gjelde deltakerlignede selskap som nevnt i skatteloven § 10-40, og norsk-kontrollerte selskap mv. i lavskatteland (NOKUS-selskap) som nevnt i skatteloven § 10-60. For disse selskapene mv. skal rentebegrensningen beregnes på grunnlag av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt som om selskapet mv. var skattyter, det vil si at det tas utgangspunkt i hva alminnelig inntekt ville utgjort samlet for deltakerne etter skatteloven § § 10-41 og 10-65 før eventuell rentebegrensning.

Høringsmerknadene

Advokatfirmaet Wiersholm AS og *Advokatforeningen* mener at beregningen av rentefradragsrammen bør ta utgangspunkt i regnskapsmessig EBITDA, og ikke «skattemessig EBITDA». Det skyldes at regnskapsmessig EBITDA reflekterer

kontantstrømmen og gjeldsbetjeningsevnen i selskapet bedre. Disse høringsinstansene peker på at framførbart underskudd, avgitt konsernbidrag og skattefritak for aksjeinntekter etter fritaksmetoden vil påvirke rentefradragsrammen.

Deloitte Advokatfirma AS og *Norges Rederiforbund* mener at skattefrie inntekter etter fritaksmetoden bør inngå i grunnlaget for rentefradragsbegrensningen.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS legger til grunn at det er den endelige alminnelige inntekten, det vil si etter fradragsbegrensning, som skal være grunnlag for konsernbidrag og framføring av underskudd. I motsatt fall vil et selskap med framførbart underskudd kunne ende opp med å betale skatt.

LeasePlan Norge AS mener at resultat før skatt, avskrivninger og renter er et lite egnet grunnlag for å beregne rentefradragsrammen.

COOP Norge SA uttaler blant annet at framførbart underskudd er irrelevant med hensyn til gjeldsbetjeningsevnen for det enkelte år, og at det ikke bør inngå i beregningsgrunnlaget for fradragsbegrensningen.

Vurderinger og forslag

I tråd med høringsnotatet foreslår departementet at beregningen av grunnlaget for fradragsbegrensningen skal ta utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt, eller udekket underskudd ved årets ligning, før eventuell begrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget. Definisjonen av rentekostnader er nærmere omtalt under punkt 4.8.

Beregningen innebærer en skattemessig tilnærming til det regnskapsmessige resultatbegrepet EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization/Resultat før rentekostnader, skatt og avskrivninger (nedskrivninger)). EBITDA er egnet til å si noe om virksomhetens evne til å betjene gjeld.

Når begrensningsregelen skal baseres på skattemessige inntekter og kostnader ved ligningen (alminnelig inntekt eller årets underskudd), har det sammenheng med at skattemessige størrelser er vanskeligere for skattyter å påvirke enn regnskapsmessige størrelser. Skatteregler bør heller ikke gi insentiver til å sette høyere verdi på regnskapsmessige resultatposter enn verdien postene ellers ville ha vært satt til.

Med netto rentekostnader menes rentekostnader fratrukket renteinntekter. Både rentebetalinger til og fra subjekter i interessefellesskap med skattyteren (interne renter) og rentebetalinger til og fra uavhengige tredjeparter (eksterne renter) skal inngå. Dermed vil den samlede rentebelastningen i forhold til beregningsgrunnlaget ha betydning for størrelsen på tillatt fradrag. Det er likevel bare fradrag for interne rentekostnader som begrenses.

Som foreslått i høringsnotatet, skal fradragsbegrensningen beregnes for hvert enkelt selskap for seg, selv om selskapet inngår i et konsern.

Eventuelt mottatt eller avgitt konsernbidrag skal inngå i beregningsgrunnlaget for rentefradragsbegrensningen. Etter skatteloven §§ 10-2 til 10-4 kan aksjeselskap og likestilte selskap og sammenslutninger som inngår i et såkalt skattekonsern, samordne skattepliktig inntekt i konsernselskapene ved at det ytes konsernbidrag. For at selskapene skal inngå i et skattekonsern, må morselskapet eie mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, samt ha en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Den skattemessige samordningen i konsernet skjer ved at konsernbidrag på visse vilkår er fradragsberettiget for avgiveren og skattepliktig for mottakeren. Formålet med konsernbidragsordningen er skattemessig likestilling mellom foretak som organiserer virksomheten gjennom avdelinger i ett aksjeselskap mv., og foretak som organiserer virksomheten gjennom flere aksjeselskap mv. i konsern.

Ved at konsernbidrag inkluderes i beregningsgrunnlaget, vil selskap i skattekonsern ha en viss mulighet til å samordne seg med hensyn til rentefradrag i tilfeller der overskudd («skattemessig EBITDA») og rentekostnader er ujevnt fordelt mellom konsernselskapene. Beslutninger om konsernbidrag kan imidlertid være påvirket av andre forhold enn fradragsbegrensningen, slik at konsernet ikke kan beslutte de konsernbidrag som ville ha vært mest gunstig med hensyn til fradragsbegrensningen. Virksomheter organisert som konsern kan derfor komme noe dårligere ut enn virksomheter organisert som ett selskap. Dette kan gi insentiver til å omorganisere virksomheten, for eksempel ved fusjon.

Flere av høringsinstansene har tatt til orde for bedre muligheter til å samordne rentefradragsrammen i konsern. Det vises til punkt 4.15 nedenfor for en nærmere omtale av dette spørsmålet.

Skatterettslig får konsernbidrag effekt så langt det ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt, jf. skatteloven § 10-2. Selskap som omfattes av fradragsbegrensning, vil imidlertid bare få fradrag for konsernbidrag som ligger innenfor alminnelig inntekt før fradragsbegrensningen.

Skattefrie inntekter etter fritaksmetoden regnes ikke med i alminnelig inntekt, og vil ikke gi grunnlag for rentefradrag.

Etter departementets oppfatning er det ikke hensiktsmessig å inkludere skattefrie inntekter etter fritaksmetoden i grunnlaget for rentefradragsrammen. Det ville skapt en fare for tilpasninger i form av utbytte- og aksjetransaksjoner innad mellom parter i interessefellesskap. Slike transaksjoner kunne brukes for å øke grunnlaget for rentefradragsrammen.

Fradragsbegrensningen baseres på skattemessige inntekter og kostnader ved ligningen (alminnelig inntekt eller årets underskudd). Størrelsene alminnelig inntekt eller årets underskudd som er utgangspunkt for beregningen av grunnlaget for rentefradragsrammen, er likevel ikke de samme som de endelige, egentlige størrelsene alminnelig inntekt eller årets underskudd som gir grunnlag for beregning av skatt på alminnelig inntekt eller framføring av underskudd. Grunnlaget for rentefradragsbegrensningen er alminnelig inntekt eller årets underskudd slik disse størrelsene ville framkommet uten regler om fradragsbegrensning for renter.

Eventuelt framført underskudd fra tidligere år kan i utgangspunktet redusere alminnelig inntekt ned til null. Det er imidlertid alminnelig inntekt før eventuell fradragsbegrensning som legges til grunn. I tilfeller der rentefradraget avskjæres, kan skattyter dermed få en positiv alminnelig inntekt selv om skattyter har ytterligere underskudd til framføring. Sagt på en annen måte er det ikke adgang til å tilleggsframføre underskudd etter at fradragsbegrensningen er gjennomført.

I år med negativt beregningsgrunnlag (negativ «skattemessig EBITDA») vil det ikke være grunnlag for fradrag for interne rentekostnader. Som omtalt under punkt 4.14 nedenfor vil imidlertid avskåret rentefradrag kunne framføres til senere inntektsår.

Også framførbare underskudd som knytter seg til inntektsår før 2014, kan påvirke beregningen av rentefradragsrammen. Fradragsbegrensningen er en sjablonregel, som over tid skal begrense fradraget til en andel av skattyterens resultat. Tidligere underskudd er egnet til å si noe om virksomhetens resultat over tid, og det er etter departementets oppfatning ikke grunn til å trekke slike underskudd ut ved beregningen av maksimal rentefradragsramme.

Rentefradragsbegrensningen skal også gjelde deltakerlignede selskap som nevnt i skatteloven § 10-40, og norsk-kontrollerte selskap mv. i lavskatteland (NOKUS-selskap) som nevnt i skatteloven § 10-60. For disse selskapene mv. skal fradragsbegrensningen beregnes på grunnlag av selskapets resultat fastsatt som om selskapet mv. var skattyter. Det vil si at det tas utgangspunkt i hva alminnelig inntekt eller årets underskudd ville utgjort samlet for deltakerne etter skatteloven § § 10-41 og 10-65 før eventuell rentebegrensning. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal på tilsvarende måte tilbakeføres i dette grunnlaget ved beregningen av rentefradragsrammen.

Underskudd fra et deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap tilordnes deltakeren, og kan eventuelt framføres på deltakerens hånd. Underskudd i et deltakerlignet selskap eller NOKUS-selskap vil dermed i utgangspunktet ikke påvirke rentefradragsrammen knyttet til dette selskapet for senere år. Underskuddet kan påvirke deltakerens rentefradragsramme for senere år, men bare dersom deltakeren er omfattet av fradragsbegrensningen (fordi deltakeren har lån av en viss størrelse og er skattepliktig til Norge).

Ettersom underskudd i deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap skal følge deltakerne og ikke selskapet i forbindelse med begrensningsregelen, foreslår departementet en løsning slik at avskårede renter til framføring i selskapet reduseres med et beløp lik 30 pst. av underskudd for det aktuelle inntektsåret. Underskuddet vil dermed påvirke framtidig fradragsbegrensning, og mulighetene for tilpasninger reduseres. Løsningen er imidlertid mindre treffsikker enn løsningen for aksjeselskap mv., fordi det ikke er gitt at avskårede renter er lik eller overstiger 30 pst. av årets underskudd, og fordi deltakeren kan få redusert rentefradragsramme på grunn av det samme underskuddet.

Underskudd fra tidligere inntektsår enn 2014 vil ikke påvirke fradragsbegrensningen i deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap. Slike underskudd har kommet eller kan komme til fradrag på deltakernes hender, og kan virke inn på fradragsbegrensningen for selskapsdeltakere.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 tredje ledd og syvende ledd fjerde punktum.

4.7.2 Prosentandel

Høringsforslaget

Etter høringsforslaget må netto rentekostnader ligge innenfor 25 pst. av beregningsgrunnlaget for at interne rentekostnader ikke skal avskjæres.

Høringsmerknadene

I flere høringsuttalelser gis det uttrykk for at prosentandelen er lav sammenlignet med regler i andre land som har innført tilsvarende begrensninger. *Storbedriftenes skatteforum*, *Finans Norge (FNO)* og *Hovedorganisasjonen Virke* er blant mange instanser som vil ha høyere prosentandel. *Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS*, *Coop Norge SA*, *Advokatforeningen*, *Norges Rederiforbund* og Storbedriftenes skatteforum peker på andre land som har innført tilsvarende regler med prosentandel på 30.

Advokatfirmaet Wiersholm AS uttaler blant annet at prosentandelen må ses i sammenheng med armlengdeprinsippet og den norske selskapsskattesatsen. Wiersholm ber om en vurdering av om forslaget er i samsvar med armlengdebestemmelsen i Norges skatteavtaler, jf. OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9(1). Av kommentarene til artikkel 9(1) følger at bestemmelsen legger begrensninger for anvendelsen av nasjonale regler om tynn kapitalisering. Selv om høringsforslaget ikke er utformet som en klassisk tynn kapitaliseringsregel, men derimot som en sjablonregel som begrenser fradragsretten for renter på kontrollerte lån, må reglene holde seg innenfor de grenser som skatteavtalenes armlengdebestemmelser oppstiller.

Også *KPMG Law Advokatfirma DA*, *Advokatforeningen* og *Norges Rederiforbund* peker på forholdet til armlengdeprinsippet.

Vurderinger og forslag

Valget av sats beror på en samlet vurdering, der blant annet armlengdeprinsippet, andre lands regler om fradragsbegrensning og hensynet til norske virksomheters konkurranseevne må tas i betraktning. Prosentandelen kan ikke uten videre sammenlignes med prosentandelen i andre lands regler som i større eller mindre grad ligner på forslaget til ny begrensningsregel i Norge. Etter en samlet vurdering mener departementet at det kan være grunn til å øke satsen noe, og foreslår en sats på 30 pst.

For øvrig vil en andel på 30 pst., eller 25 pst. som foreslått i høringsnotatet, etter departementets oppfatning ikke innebære at begrensningen av rentefradrag gjennomgående går lengre enn det som ville følge av armlengdeprinsippet og/eller ulovfestet skattemessig gjennomskjæring. Dette gjelder selv om det kan oppstå enkelttilfeller der et selskap ikke får fullt fradrag på tross av at en armlengdevurdering tilsier at samme lån kan tas opp i markedet.

I sin høringsuttalelse anfører *Advokatfirmaet Wiersholm AS* at begrensningsregelen ikke kan få gjennomslagskraft så langt låntaker er lånefinansiert på armlengdes vilkår der lånetransaksjonen er regulert av artikkel 9 i en skatteavtale. Oppfatningen er at skatteavtalens artikkel 9 beskytter låntaker mot nasjonale sjablonregler om avkorting av rentefradrag, når disse i det konkrete tilfellet leder til lavere fradragsberettiget rente enn det låntaker kunne ha fått ved låneopptak hos en uavhengig part (armlengderente).

Departementet vil bemerke at artikkel 9 regulerer tilordning og beregning av fortjeneste ved transaksjoner mellom nærstående foretak, men ikke hvordan statene skattlegger fortjenesten. Hvordan fortjenesten skattlegges, overlates til statene å regulere i sine nasjonale skattesystemer. Artikkel 9 er ikke til hinder for at en stat unnlater å skattlegge visse inntektsarter og er heller ikke til hinder for at en stat, som ledd i sitt alminnelige skattesystem, unnlater å innrømme fradrag for visse kostnader. En generell norsk regel som avskjærer fradragsrett for renter, vil ikke være i strid med artikkel 9 i skatteavtalene.

Departementet antar at skatteavtalene kan utgjøre en skranke for renteavskjæringsregler som bare begrenser rentefradraget i konserninterne grenseoverskridende transaksjoner. Den foreslåtte begrensningsregelen er mer generell, og etter departementets syn er regelen av en art som ikke begrenses av skatteavtalene.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 tredje ledd.

4.8 Hvilke rentekostnader som skal begrenses

4.8.1 Rentekostnader og renteinntekter

Høringsforslaget

Departementet foreslo i høringsnotatet at fradragsbegrensningen skal gjelde netto (interne) rentekostnader, det vil si rentekostnader fratrukket renteinntekter.

Definisjonen av rentekostnader tar utgangspunkt i bestemmelsen i skatteloven § 6-40 om fradrag for renter. Kostnader som ligger innenfor dette begrepet, skal omfattes av begrensningsregelen. Som hovedregel er alle renter av skattyters egen gjeld fradragsberettiget ved inntektsligningen, jf. skatteloven § 6-40 og omtalen av gjeldende rett under punkt 4.3.1 ovenfor.

Videre inngår skattepliktige renteinntekter, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b, i

beregningen av netto rentekostnader. Det vises til omtalen under punkt 4.3.2 ovenfor.

Hvilke renteposter mv. som skal omfattes av begrensningsregelen, reiser særlige spørsmål i forbindelse med valutasvingninger på gjeld og fordringer, rente- og valutaderivater, under- og overkurs samt sammensatte obligasjoner, jf. punkt 4.8.2 til 4.8.5 nedenfor.

Høringsmerknadene

Deloitte Advokatfirma AS og *Advokatforeningen* uttaler at det skatterettslige rentebegrepet ikke nødvendigvis er tilpasset det innhold og presisjonsnivå som de foreslåtte reglene krever, dersom man ønsker et klart regelverk. Som eksempel nevnes garantiprovisjoner og frivillig aktiveringsrett for byggelånsrenter mv.

Deloitte Advokatfirma AS, Advokatforeningen og *Norges Statsbaner AS* peker på at garantiprovisjon på visse vilkår anses som rentekostnader i skattemessig sammenheng. I tilfeller der en garanti fra et morselskap reduserer eksterne rentekostnader for et datterselskap, kan konsekvensen av det foreslåtte regelverket bli at man ikke får fradrag for garantiprovisjon betalt til morselskapet.

Vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsforslaget at definisjonen av renter ved beregningen av netto rentekostnader skal ta utgangspunkt i bestemmelsen i skatteloven § 6-40 om fradrag for renter, og bestemmelsene i skatteloven § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b om skattepliktige renteinntekter. Det er en fordel å bygge på en etablert definisjon av rentebegrepet, selv om det kan foreligge tolkningsspørsmål knyttet til denne definisjonen. På noen punkter er det likevel nødvendig å gjøre unntak fra den vanlige definisjonen av gjeldsrenter og renteinntekter, jf. nedenfor.

Garantiprovisjoner er vederlag til andre enn långiver for å stille garanti for lån. Slik provisjon anses som rentekostnad dersom den i prinsippet tilsvarer den høyere renten som ville blitt forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved misligh old av lånet, jf. punkt 4.3.1 ovenfor. Departementet ser det derfor som hensiktsmessig at en garantiprovisjon som kommer i stedet for høyere rentekostnader, behandles som rente ved rentefradragsbegrensningen.

Det kan være behov for å regulere nærmere i forskrift hvilke poster som skal omfattes av begrensningsregelen. Det foreslås at departementet gis hjemmel til i forskrift å fastsette nærmere regler til utfylling og gjennomføring av § 6-41, herunder hvilke poster som skal medregnes som renter etter § 6-41 tredje ledd.

Renter av gjeld som påhviler skattyter som byggherre under bygging (byggelånsrenter), er fradragsberettiget. Rentebeløpet kan tillegges byggets inngangsverdi eller fradragsføres etter skattyters valg, uavhengig av behandlingen i et eventuelt regnskap. Det samme gjelder ved egentilvirkning av andre driftsmidler, jf. omtale i Skattedirektoratets Lignings-ABC 2012/2013 under stikkordet «Renter av gjeld» punkt 6.3. Byggelånsrenter mv. som aktiveres er i utgangspunktet å anse som renter, men vil inngå i skattemessig verdi for det aktuelle objektet i stedet for å komme til fradrag direkte. Slike renter kommer til fradrag ved et gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon av objektet, og/eller gjennom avskrivninger. Dette medfører at rentene normalt ikke vil inngå i beregningen av netto rentekostnader etter regelen om rentefradragsbegrensning. Departementet vil vurdere om det er behov for en nærmere forskriftsregulering av behandlingen av byggelånsrenter i forbindelse med fradragsbegrensningen.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 annet ledd første punktum og tiende ledd.

4.8.2 Valutakursendringer

For bokføringspliktige foretak med langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, gjelder særlige regler for tidfesting av valutagevinster og -tap. Slike poster tidfestes etter porteføl je- og reverseringsprinsippet i skatteloven § 14-5 femte ledd, jf. punkt 4.3.3 foran.

Det vil være sammenheng mellom valutagevinster og -tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, og rentebetalinger knyttet til de samme fordringene og gjeld. Blant annet fordi skattemessige valutagevinster- og tap knytter seg til endringer i hovedstolen, vil det imidlertid ikke være noen parallellitet mellom et selskaps valutagevinster- og tap og dets netto rentekostnader.

I høringsnotatet er det uttalt at å inkludere valutagevinster- og tap i enkelte tilfeller vil kunne gi til dels store utslag på tillatt rentefradrag. Samtidig antas det at valutagevinst og -tap på gjelds- og fordringsposter ikke gir grunnlag for særlige tilpasninger med hensyn til rentefradrag. Departementet så det derfor ikke som hensiktsmessig å foreslå i høringsnotatet at netto valutatap eller -gevinst på fordringer og gjeld skulle gjøres til gjenstand for avskjæring, eller inngå ved beregningen av netto rentekostnader mv.

Departementet foreslår å opprettholde forslaget fra høringsnotatet, det vil si at valutatap eller -gevinst på fordringer og gjeld ikke skal være omfattet av reglene om rentefradragsbegrensning.

Departementet vil likevel følge med på utviklingen i valutalån, og eventuelt foreslå justeringer for å sikre at fradragsbegrensningen ikke gir opphav til vridninger.

4.8.3 Under- og overkurs

Høringsforslaget

Underkurs ved låneopptak foreligger når opptaket skjer til lavere kurs enn innløsningskursen. Underkursen er en sikker avkastning som kommer i tillegg til, eller i stedet for, en fastsatt, løpende rente («kupongrente»). I realiteten utgjør derfor underkursen et sikkert renteelement. Denne renten skal etter gjeldende rett fordeles til løpende, årlig skattlegging hos långiveren. Låntakeren får tilsvarende løpende fradrag for renteelementet. For mengdegjeldsbrev gjelder renteberegningsmodellen, jf. skatteloven § 14-23. Denne beskatningsmodellen innebærer at renteelementet (underkursen) fordeles over obligasjonens løpetid, slik at det tas hensyn til en årlig forrentning av opptaksbeløpet.

Overkurs oppstår når lån tas opp til høyere kurs enn innløsningskursen. Overkurselementet kompenserer for at kupongrenten er høyere enn en normal markedsrente for det aktuelle lånet. Overkursen utgjør derfor en reduksjon av kupongrenten. Departementet la i høringsnotatet til grunn at renteelementet må behandles som en skattepliktig kapitalavkastning for låntakeren og tilsvarende som en fradragsberettiget rentekostnad for långiveren, og tidfestes etter renteberegningsmodellen.

Under- og overkurs kan også oppstå ved omsetning i annenhåndsmarkedet. Dette kan skje når kupongrenten (sammen med eventuell opprinnelig under- eller overkurs), på grunn av utviklingen i kredittmarkedet eller forhold knyttet til låntakeren, ikke lenger svarer til en normal markedsrente for det aktuelle lånet. Over- eller underkursen vil kompensere for at kupongrenten er «for høy» eller «for lav». Under- og overkurs som oppstår i annenhåndsmarkedet, skattlegges først ved realisasjon av lånet.

Departementet foreslo i høringsnotatet at under- og overkurs ved låneopptak som omtalt her, skal inngå i beregningen av netto rentekostnader etter begrensningsregelen.

Høringsmerknadene

Advokatforeningen er enig i denne avgrensningen.

KPMG Law Advokatfirma DA viser til at departementet 30. mai 2013 sendte på høring forslag om nye regler for skattemessig tidfesting av under- og overkurs på mengdegjeldsbrev. De foreslåtte reglene for skattemessig tidfesting av under- og overkurs kan etter KPMG Law Advokatfirmas oppfatning medføre en meget ugunstig behandling av slike mengdegjeldsbrev sett i sammenheng med de foreslåtte reglene om begrensing av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap.

Forslaget til nye regler om skattemessig tidfesting av under- og overkurs på mengdegjeldsbrev innebærer tidfesting ved realisasjon (innløsning eller salg i annenhåndsmarkedet), det vil si at fradragsføring eller inntektsføring av renteelementet foretas i sin helhet i realisasjonsåret. Dette i motsetning til dagens system hvor renteelementet fordeles over mengdegjeldsbrevets løpetid.

KPMG Law Advokatfirma mener dette vil skape en betydelig skjevhet i reglene om begrensing av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap, da de foreslåtte reglene er tenkt basert på en per år beregning av netto renteinntekter/-kostnader, samt en per år skattekonsolidering.

Vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at under- og overkurs ved låneopptak skal inngå i beregningen av netto rentekostnader etter begrensningsregelen.

I et høringsnotat av 30. mai 2013 foreslo departementet å innføre en enklere regel for beskatning av mengdegjeldsbrev, der renteelement som består i under- eller overkurs ved utstedelse av en obligasjon, beskattes på samme måte som gevinst og tap på obligasjonen som følge av andre forhold. Det vil si at under- eller overkursen skal fradragsføres eller skattlegges ved realisasjon (innløsning eller salg i annenhåndsmarkedet). Høringsforslaget er fulgt opp med et forslag i denne proposisjonen, jf. kapittel 13. Om forholdet til forslaget av 11. april 2013 til nye regler om begrensning av rentefradrag, uttalte departementet i høringsnotatet av 30. mai 2013:

> «Departementet sendte 11. april 2013 på høring et forslag om å begrense fradrag for gjeldsrenter i interessefellesskap. Forslaget innebærer at det kun vil gis fradrag for rentekostnader til nærstående långiver innenfor en viss andel av resultatet. Fradrag for gjeldsren-

ter vil avskjæres dersom rentekostnadene er for høye sammenlignet med det fastsatte resultatmålet.

Innføring av realisasjonsbeskatning for under- og overkurs innebærer ikke en omklassifisering av inntektene eller kostnadene for skatteformål generelt. Over- eller underkurs vil være å anse som renter i samme utstrekning som tidligere. Definisjonen av renter i forbindelse med rentefradragsbegrensningen innebærer imidlertid en egen avgrensning av hvilke inntekter og kostnader som skal anses som renter for dette formålet.

For en utsteder av rene under- og overkursobligasjoner vil en regel om rentefradragsbegrensning som foreslått i høringsnotatet av 11. april 2013 innebære at under- eller overkursen inngår i rentefradragsbegrensningsregelen i sin helhet i innløsningsåret. For innehaveren av en ren under- eller overkursobligasjon som holdes fra utstedelse til forfall vil under- eller overkursen som er oppstått ved utstedelse inngå i rentefradragsbegrensningsregelen i sin helhet i innløsningsåret.

I høringsnotatet om rentefradragsbegrensing er det uttalt at for sammensatte obligasjoner som skal splittes for skatteformål, jf. avsnitt 2, skal beregnede renter (under- eller overkursen) inngå i rentefradragsbegrensningen.

Departementet vil i forbindelse med oppfølgingen av høringsnotatet om rentefradragsbegrensing vurdere om det bør gis nærmere regler om anvendelse av rentefradragsbegrensningsregelen ved under- og overkursobligasjoner som omsettes i annenhåndsmarkedet.

Under- og overkurs som oppstår i annenhåndsmarkedet inngår etter høringsforslaget av 11. april 2013 ikke i rentefradragsbegrensningen.

Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres for skatteformål, skal etter høringsforslaget av 11. april 2013 i sin helhet inngå som renter i regelen om rentefradragsbegrensning.»

Når under- eller overkursen i sin helhet inngår som renter ved rentefradragsbegrensningen, innebærer det at netto rentekostnader kan variere mye fra år til år. For et enkelt år kan en stor del av rentefradraget avskjæres, selv om skattyteren jevnt over ligger innenfor rammen for rentefradragsbegrensningen. Departementet vil likevel ikke foreslå at det skal foretas en særskilt fordeling av under- og overkurs over obligasjoners løpetid til bruk ved rentefradragsbegrensningsregelen. En slik fordeling vil fjerne mye av forenklingseffekten som er en hovedbegrunnelse for forslaget til nye regler for tidfesting av under- og overkurs på mengdegjeldsbrev. Det vises videre til at det i denne proposisjonen foreslås at rentefradrag som er avskåret etter begrensningsregelen, kan framføres i 10 år, jf. punkt 4.14 nedenfor. Departementet antar at adgang til framføring av avskåret rentefradrag i mange tilfeller vil avhjelpe problemer knyttet til variasjon i rentekostnader som følge av nye tidfestingsregler for under- og overkurs på mengdegjeldsbrev.

For utstedere av obligasjoner vil under- og overkurs som oppstår ved omsetning av obligasjonene i annenhåndsmarkedet ikke påvirke rentefradragsbegrensningen.

For innehaver som selger en ren under- eller overkursobligasjon (det vil si ikke en sammensatt obligasjon) før det fastsatte innløsningstidspunktet, kan en del av gevinsten eller tapet i økonomisk forstand anses som rentekostnad eller renteinntekt. Blant annet for å hindre tilpasninger til fradragsbegrensningen, bør slike renteelementer inngå i beregningen av netto rentekostnader. Det vil imidlertid by på administrative problemer dersom en skulle skille ut renteelementet fra øvrige elementer i gevinsten eller tapet. Departementet foreslår derfor at gevinst eller tap ved første gangs salg i annenhåndsmarkedet av en ren under- eller overkursobligasjon (der under- eller overkurs har foreligget ved utstedelse), skal inngå i fradragsbegrensningen i sin helhet som rentekostnad eller renteinntekt. Eksempelet i boks 4.1 kan illustrere regelen.

For en kjøper av en obligasjon i annenhåndsmarkedet kan under- og overpris ved kjøpet (sett i forhold til obligasjonens pålydende) ha en sammenheng med den fastsatte, løpende renten på obligasjonen (eller mangel på løpende rente). Dette gjelder uavhengig av om obligasjonen ble utstedt til under- eller overkurs. Det vil i mindre grad være mulig å tilpasse seg rentebegrensningen gjennom kjøp av overkursobligasjoner i annenhåndsmarkedet. Departementet foreslår derfor å holde innehavers gevinst og tap på obligasjoner ervervet i annenhåndsmarkedet helt utenfor fradragsbegrensningen.

Når det gjelder sammensatte obligasjoner, vises det til punkt 4.8.5 nedenfor.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 annet ledd tredje og fjerde punktum.

Boks 4.1 Illustrasjon av rentebegrensningsregelen i tilfellet med kjøp av overkursobligasjon

Selskap A har en gjeld til et nærstående selskap B, og ingen andre gjeldsposter. Årlige rentekostnader knyttet til lånet er 50. Dette er også i utgangspunktet selskap As netto rentekostnader. Selskap As beregningsgrunnlag for fradragsbegrensningen er 100, og maksimalt rentefradrag er dermed 30. Selskap A kjøper så en overkursobligasjon fra selskap C. Obligasjonens pålydende er 250, kjøpskursen er 300 og årlige kupongrenter er 25. Netto rentekostnader for selskap A blir nå på 25, det vil si at selskapet ikke lenger får begrenset rentefradraget, dersom overkursen ikke tas med ved beregningen av netto rentekostnader. Overkurs skal imidlertid etter forslaget her medtas som rentekostnad i året for realisasjon av obligasjonen.

4.8.4 Rente- og valutaderivater

Derivater er finansielle instrumenter som utleder (deriverer) sin verdi fra et annet objekt, ofte kalt det underliggende objektet. Underliggende objekt kan være et finansielt instrument, for eksempel en aksje eller bare en referansestørrelse, kursen eller prisen på primære finansielle instrumenter, på varer eller renter. Et derivat kan ha flere underliggende objekter, for eksempel ved en kombinert rente- og valutaswap. Opsjoner og terminkontrakter er eksempler på derivater.

Rente- og valutaderivater brukes ofte i forbindelse med gjeld og fordringer, som et redskap for å oppnå sikring mot endringer i markedsrenter og valutakurser.

Et spørsmål er om gevinster og tap på derivatinstrumenter bør omfattes ved fastleggingen av netto rentekostnader. Slike instrumenter kan brukes til sikring mot tap på langsiktige og kortsiktige poster (fordringer og gjeld) som følge av endringer i markedsrenter eller valutakurser. Derivater kan imidlertid også inngå i en handelsportefølje, uten sikringsformål.

Departementet antok i høringsnotatet at inntekter og kostnader knyttet til derivater i en handelsportefølje uten sikringsformål ikke bør inngå i beregningen av netto rentekostnader etter begrensningsregelen. I en slik sammenheng handles det med derivatene på samme måte som det handles med andre finansielle instrumenter for å oppnå inntekter i form av gevinst mv. Selv om utsteder og innehaver av derivatene kan være underlagt ulike skatteregler, er det ikke hensiktsmessig å inkludere slike instrumenter i en begrensningsregel.

Når det gjelder derivater som benyttes til sikring av fordringer og gjeld mot risiko som følge av endrede markedsrenter eller valutakurser, uttalte departementet i høringsnotatet at det kan argumenteres for at inntekter og kostnader knyttet til slike prinsipielt sett bør omfattes ved beregningen av renter under begrensningsregelen. En slik ordning vil imidlertid by på avgrensningsproblemer og øke den administrative byrden knyttet til reglene. Departementet la i høringsnotatet til grunn at gevinst og tap på rente- og valutaderivater knyttet til sikring av fordringer og gjeld over tid ikke vil gi store utslag med hensyn til rentebegrensningsregelen.

For valutaderivater ble det vist til at valutasvingninger på gjelds- og fordringsposter etter forslaget ikke skal medtas ved fastleggingen av netto rentekostnader. Det er dermed uansett ikke grunn til å ta med gevinst og tap på valutaderivater i netto rentekostnader.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at gevinster og tap på derivatinstrumenter ikke skal omfattes ved fastleggingen av netto rentekostnader.

Som omtalt i høringsnotatet kan andre regler om avskjæring eller tilsidesettelse være aktuelle, herunder den generelle, ulovfestede gjennomskjæringsnormen, i tilfeller der rente- og valutainstrumenter inngår i aggressiv skatteplanlegging. For øvrig følger departementet utviklingen i skatteplanlegging nøye, og vurderer fortløpende tiltak mot uheldig skatteplanlegging på dette og andre områder.

4.8.5 Sammensatte obligasjoner

Sammensatte obligasjoner er produkter som består av en obligasjonsdel og et annet element, for eksempel en underkursobligasjon kombinert med en utstedelsesrett til aksjer. I realiteten erverver innehaveren av en sammensatt obligasjon to produkter: En underkursobligasjon og et derivatelement. I noen tilfeller skal slike instrumenter splittes (dekomponeres) for skatteformål, slik at obligasjonsdelen og derivatdelen følger de respektive skattereglene for de aktuelle objektene. Andre typer sammensatte instrumenter skal

beskattes integrert. En særlig type sammensatte instrumenter er konvertible obligasjoner. En konvertibel obligasjon er et gjeldsbrev som gir eieren rett til å konvertere obligasjonen til aksjer i det utstedende selskap.

Høringsforslaget

I høringsnotatet ble det presisert at for sammensatte obligasjoner som skal splittes for skatteformål, skal beregnede renter inngå i beregningen av rentefradragsbegrensningen og eventuelt avkortes dersom det foreligger et interessefellesskap.

For sammensatte instrumenter som ikke skal dekomponeres for skatteformål, ble det i høringsnotatet foreslått at gevinsten eller tapet i sin helhet skal inngå som renter i regelen om rentefradragsbegrensning. Dette er begrunnet med at dersom sammensatte obligasjoner (herunder konvertible obligasjoner) holdes utenfor rentefradragsbegrensningen, vil det kunne øke risikoen for uheldig skatteplanlegging ved at lån skjer i form av konvertible obligasjoner mv. i stedet for ordinære lån.

Også gevinst og tap knyttet til derivatdelen av det sammensatte instrumentet skal etter høringsforslaget behandles som renter i forbindelse med rentefradragsbegrensningen, noe som i enkelte tilfeller kan gi betydelige utslag for rentefradraget. I høringsnotatet ble det imidlertid pekt på at låntaker kan velge å etablere to finansielle instrumenter, en obligasjon og et derivatelement, framfor et sammensatt instrument. Framføringsadgangen for avskåret rentefradrag vil dessuten kunne dempe utslag som nevnt.

Høringsmerknader

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS kan ikke se at det foreligger noen skatteplanleggingsmulighet ved å benytte konvertible obligasjoner i stedet for ordinære lån, fordi debitor ikke vil ha fradragsrett utover kupongrenten.

Advokatforeningen mener det kan slå meget uheldig ut at gevinst eller tap på sammensatte instrumenter som ikke skal dekomponeres for skatteformål, i sin helhet skal inngå som renter i regelen om rentefradragsbegrensning. Foreningen mener at det må foretas en oppdeling, slik at bare en del av gevinsten eller tapet skal anses som renter ved anvendelse av begrensningsregelen. Departementet må utrede hvordan en slik oppdeling best kan foretas. Videre foreslår Advokatforeningen at departementet vurderer en særskilt omgåelsesregel for disse og beslektede tilfeller, som får anvendelse dersom interessefellesskapsregelen i skattelovens § 13-1 ikke allerede er dekkende (jf. punkt 4.3.4 ovenfor), og som gjelder i tilfeller der bruk av sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres gir seg urimelige utslag sett fra en provenysynsvinkel.

Vurderinger og forslag

Konvertible obligasjoner og andre sammensatte obligasjoner er sammensatt av to elementer: En underkursobligasjon og et derivatelement. Instrumentets underkurs er i realiteten et renteelement. I tilfeller der instrumentet ikke skal splittes for skatteformål, vil dette renteelementet inngå i et gevinst-/tapsoppgjør for obligasjonsutstederen, i tilfeller der obligasjonen er et mengdegjeldsbrev (jf. skatteloven § 9-3 første ledd bokstav c nr. 2 og § 9-4 første ledd) eller næringstilknytning foreligger (jf. skatteloven § 5-1 første ledd, § 5-30 og § 6-2). Et låneforhold som er etablert gjennom en konvertibel obligasjon mv., bør derfor være omfattet av fradragsbegrensningen.

Administrative hensyn taler mot å skille ut rentedelen av gevinsten eller tapet. En slik utskilling vil innebære et kompliserende element i regelverket, og kan være vanskelig å gjennomføre i praksis. Det vises til Høyesteretts dom i en sak om konvertible obligasjoner (Rt. 2011 s. 1620 Elkem/Hafslund). Dommen slår fast at gevinst ved konvertering av en konvertibel obligasjon til aksjer ikke er omfattet av fritaksmetoden. I premissene (avsnitt 57) uttales det at «metoden for dekomponering og den nærmere gjennomføringen kan ha stor betydning for omfanget av skatteplikt, og det er ikke uten videre klart hva som er den riktigste og mest hensiktsmessige metoden.»

Departementet viser videre til at det i denne proposisjonen foreslås nye regler om tidfesting av over- og underkurs på mengdegjeldsbrev, jf. proposisjonens kapittel 13 og punkt 4.8.3 ovenfor. Et viktig formål med forslaget til nye tidfestingsregler er å forenkle regelverket.

Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om at gevinst og tap på sammensatte instrumenter som ikke skal dekomponeres for skatteformål i sin helhet skal inngå som renter i regelen om fradragsbegrensning.

I noen tilfeller kan det foreligge tvil om en type sammensatt obligasjon skal dekomponeres for skatteformål. Spørsmålet må i slike tilfeller vurderes konkret basert på de aktuelle rettskildene, jf. Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2011 s. 1620, avsnitt 62.

Det vises til forslag til § 6-41 annet ledd annet punktum i skatteloven.

4.9 Hvem fradragsbegrensningen gjelder for

4.9.1 Høringsforslaget

Et hovedformål med sjablonregelen om begrensning av rentefradraget er å hindre uthuling av det norske skattegrunnlaget gjennom skattetilpasning i flernasjonale foretak. Aksje- og allmennaksjeselskap, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a, ligger i kjerneområdet for regelen. I høringsnotatet var derfor disse selskapene omfattet av forslaget. Departementet foreslo videre at begrensningsregelen skal gjelde generelt for selskap og innretninger som er selvstendige skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 første ledd. Begrunnelsen var at også andre selvstendige skattesubjekter enn aksjeselskap kan ha insentiver til å øke rentefradraget gjennom lån i interessefellesskap.

Samtidig viste departementet til at alle vilkår etter forslaget må være oppfylt for at et subjekt skal rammes av rentefradragsbegrensningen. For visse innretninger mv. er det lite nærliggende med lån fra nærstående part. Det ble også vist til at samlede netto rentekostnader må overstige et terskelbeløp på 1 mill. kroner for at regelen skal gjelde. Videre er finansinstitusjoner, som banker, foreslått unntatt fra regelen. Et selskap eller en innretning kan dessuten være fritatt for skatteplikt etter andre regler i skatteloven, som skatteloven § 2-32. I praksis vil begrensningsregelen derfor ikke være aktuell for flere av selskapene og innretningene i skatteloven § 2-2 første ledd.

Departementet foreslo at også deltakerlignede selskap som nevnt i skatteloven § 10-40, og norskkontrollerte selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-selskap) som nevnt i skatteloven § 10-60, skal falle innenfor forslaget til ny regel.

Videre ble det foreslått at rentefradragsbegrensningen skal gjelde for begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1.

Fysiske personer var derimot ikke omfattet av forslaget til fradragsbegrensning.

4.9.2 Høringsmerknadene

Advokatforeningen er enig i at begrensningsregelen må behandle ulike organisasjonsformer likt, og at det ikke skal være mulig selskapsrettslig å organisere seg ut av regelen.

Oslo kommune (Byrådsavdeling for finans) ber departementet om å unnta fra rentefradragsbegrensningen selskap eller innretning som etter sine vedtekter har som formål å produsere eller medvirke til produksjon av primære kommunale eller fylkeskommunale oppgaver. Det pekes på at høringsforslaget også vil ramme legitime, ikke skattemotiverte låneforhold mellom kommuner og deres selskap, for eksempel der produksjonen av primære kommunale eller fylkeskommunale oppgaver er organisert i aksjeselskap eller interkommunalt selskap, jf. bl.a. Sporveien Oslo AS og Oslo Vognselskap AS. Lån fra eierkommuner til slike selskap kan være samfunnsmessig og bedriftsøkonomisk hensiktsmessig, og gjennomgående gi lavest kapitalkostnad. Subsidiært bes departementet vurdere å endre skatteloven § 2-32 annet ledd, slik at økonomisk virksomhet overfor nærstående, der den nærstående ikke er skattepliktig, ikke skal være skattepliktig.

Norges Roforbund foreslår at selskap eid av subjekter som er skattefri etter skatteloven § 2-32, uttrykkelig unntas, når og så langt det kan dokumenteres at renteinntekten i sin helhet nyttes til ideelt idrettslig arbeid. Det samme foreslås for selskap eid av subjekter som har begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-32 annet ledd fordi omsetningen overstiger grensebeløpene. Forbundet viser blant annet til at enkelte idrettslag og ideelle foreninger gjennom aksjeselskap eier anlegg og bygg, som dels leies ut til forretningsdrift. Idrettslagene får ofte inntekter i form av renter på lån til datterselskapet. Det pekes på at høringsforslaget kan få store og uheldige konsekvenser for det frivillige og ideelle arbeidet som drives gjennom idrettslag. Subsidiært foreslås at departementet vurderer et høyere terskelbeløp i selskap eid av ideelle foreninger og idrettslag.

4.9.3 Vurderinger og forslag

Hensynet til likebehandling av virksomhet tilsier at regelen om rentefradragsbegrensning bør gjelde uavhengig av organisasjonsform. Dermed kan skattyter heller ikke komme utenom rentefradragsbegrensningen ved å drive virksomheten gjennom en annen selskapstype mv.

I tråd med dette fastholder departementet forslaget i høringsnotatet om at regelen skal gjelde generelt for selskap og innretninger som er selvstendige skattesubjekter etter skatteloven § 2-2 første ledd. Videre foreslås at deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap skal omfattes. Det samme gjelder selskap og innretninger som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, typisk filial i Norge av utenlandsk foretak.

Enkeltpersonforetak foreslås likevel unntatt. Problemstillingen med grenseoverskridende skatteplanlegging anses lite aktuell i enkeltpersonforetak. Integrasjonen mellom enkeltpersonforetaket og den næringsdrivendes private økonomi reiser også særlige spørsmål knyttet til utformingen av regelen for disse tilfellene. Den skattemessige behandlingen av lån fra nærstående part til enkeltpersonforetak vil reguleres av skatteloven § 13-1, jf. punkt 4.3.4 ovenfor.

Derimot mener departementet at det ikke er grunn til å unnta fra fradragsbegrensningen lån fra eierkommuner til selskap som har som formål å produsere primære kommunale og fylkeskommunale oppgaver mv. Kommunale virksomheter organisert i aksjeselskap er skattepliktige etter de alminnelige reglene, og bør ha samme rammer for skattetilpasning med rentefradrag som annen virksomhet. Dersom et selskap eventuelt er helt fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 («skattefri institusjon»), vil fradragsbegrensning uansett ikke være aktuelt. Et eget unntak for kommunalt eller fylkeskommunalt eide selskap har også en problematisk side mot EØS-retten.

De samme hensynene gjelder for aksjeselskap eid av subjekter som er skattefrie eller begrenset skattepliktige etter skatteloven § 2-32 første og annet ledd. Etter departementets syn er det ikke grunnlag for å unnta selskap som driver ordinær virksomhet, men hvor eieren er en ideell organisasjon mv., jf. også forholdet til EØS-avtalen. Det foreslås derfor ikke et særskilt unntak for eller terskelbeløp i aksjeselskap eid av institusjoner mv. som er skattefrie etter skatteloven § 2-32. Departementet viser imidlertid til at terskelbeløpet foreslås satt til 3 mill. kroner, mot 1 mill. kroner i høringsforslaget, jf. punkt 4.13.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 første ledd.

4.10 Hvilke långivere som faller innenfor begrensningsregelen

4.10.1 Høringsforslaget

I høringsnotatet var det ingen begrensninger med hensyn til hvilke subjekter som skal omfattes som långiver etter rentefradragsregelen. I tillegg til selskap og innretninger, stat og kommune, kan også fysiske personer være långiver etter forslaget.

Videre foreslo departementet at både långiver hjemmehørende i utlandet og långiver hjemmehørende i Norge skal falle innenfor regelen.

4.10.2 Høringsmerknadene

Advokatforeningen er enig i at det ikke er grunn til å ha begrensninger med hensyn til hvilke subjekter som skal omfattes som långiver etter begrensningsregelen. Det foreslås likevel at fysiske personer holdes utenfor fordi det bare unntaksvis kan tenkes tilfeller der det er nødvendig å inkludere disse ut fra formålet med regelen. Advokatforeningen viser dessuten til at en norsk, privat aksjonær blir skattlagt for renteinntekter utover normrenten etter skatteloven § 5-22, og at det er urimelig om selskapet i tillegg skal få begrenset fradragsretten. Også *Advokatfirmaet Wiersholm AS* peker på dette, og mener at fysiske personer bør unntas som långiver.

Flere høringsinstanser, herunder *Coop Norge SA*, *Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening* og *Storbedriftenes skatteforum*, ber departementet om å vurdere å unnta innenlandske transaksjoner. De viser blant annet til at det er vanlig å benytte internfinansiering og konsernkontoordninger, og at begrensningsregelen kan føre til urimelig dobbeltbeskatning hvis renteinntektene skattlegges fullt ut på mottakers hånd.

Selskapene *Aker ASA, Aker Solutions ASA, Kværner ASA, Aker BioMarine AS, Havfisk ASA og Ocean Yield ASA* (fellesuttalelse Aker m.fl.) mener blant annet at begrensningsregelen bare bør gjelde for renter som betales til långiver som er hjemmehørende i lavskattland utenfor EØS, og til långiver som ikke er reelt etablert innenfor EØS. *Wikborg, Rein & Co DA Advokatfirma* foreslår at regelen skal gjelde for renter betalt til nærstående som er hjemmehørende i lavskatteland i EØS, eller som er hjemmehørende utenfor EØS. Også *Norges Autoriserte Regnskapsføreres forening* uttaler at regelen bør utformes slik at for eksempel bare rentebetalinger til lavskatteland rammes.

4.10.3 Vurderinger og forslag

Departementet fastholder utgangspunktet i høringsnotatet om at det ikke er grunn til å ha begrensninger med hensyn til hvilke subjekter som skal omfattes som långiver etter forslaget til ny regel. Kravet om at parten er nærstående, innebærer en tilstrekkelig avgrensning av kretsen, jf. punkt 4.11 nedenfor.

I høringsrunden er det anført at fysiske personer bør unntas som långiver. Departementet viser til at skatteplanlegging med rentefradrag også kan forekomme i tilfeller der långiver er en fysisk person hjemmehørende i utlandet, og at et unntak for fysiske personer kan gi tilpasningsmuligheter.

Etter departementets oppfatning gir bestemmelsen i skatteloven § 5-22 heller ikke grunn til å unnta personlige långivere fra begrensningsregelen. Formålet med § 5-22 er å hindre tilpasninger til aksjonærmodellen ved å ta ut overskudd i selskap i form av renter i stedet for aksjeinntekter. Etter bestemmelsen pålegges personlig långiver en skatteplikt på renteinntekter utover et skjermingsfradrag, i tillegg til den alminnelige skatteplikten på renteinntekter. Regelen gjelder for personlige långivere generelt, slik at det ikke er noe krav om at långiver er aksjonær i, eller i interessefellesskap med, låntaker. Skatteloven § 5-22 utelukker etter departementets syn ikke at det også bør skje en begrensning av rentefradraget på selskapets hånd, dersom selskapets interne rentekostnader overstiger rentefradragsrammen. Departementet opprettholder derfor forslaget om at nærstående långiver etter begrensningsregelen kan være fysisk person.

Flere høringsinstanser mener at rentefradragsbegrensningen ikke bør ramme innenlandske transaksjoner. Det er blant annet anført at regelen bare bør gjelde der långiver er hjemmehørende (i lavskattland) utenfor EØS, eventuelt i lavskatteland i EØS. Departementet viser til at EØS-avtalen stiller krav til likebehandling innenfor EØS, og at skatteplanlegging med rentefradrag også kan skje gjennom selskap som er etablert i land innenfor EØS. Et unntak for långivere hjemmehørende i EØS kan dermed innebære en uheldig begrensning av virkeområdet for regelen. For øvrig vises det til nærmere omtale av innenlandske låneforhold mv. i punkt 4.15 nedenfor.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41 tredje ledd.

4.11 Kravet til interessefellesskapet – nærstående parter

4.11.1 Høringsforslaget

I høringsnotatet var det drøftet hvilket krav som skal stilles til interessefellesskapet mellom långiver og låntaker for at regelen om rentefradragsbegrensning skal gjelde.

Skattelovgivningen har flere bestemmelser som regulerer forholdet mellom parter i interessefellesskap, herunder skatteloven § 13-1 (skjønnsfastsettelse) og ligningsloven § 4-12 (oppgave- og dokumentasjonsplikt).

Departementet foreslo i høringsnotatet at en ved fastsettingen av kravet til interessefellesskap i begrensningsregelen skal benytte samme kriterier for å definere kretsen av nærstående som i ligningsloven § 4-12, det vil si direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst. Det ble blant annet pekt på at det er en fordel å benytte kriterier som allerede er innarbeidet i skattelovgivningen.

For deltakerlignet selskap og norsk-kontrollerte selskap i lavskatteland (NOKUS-selskap) skal vurderingen av om långiver er nærstående til låntaker, avgjøres på bakgrunn av at selskapet er låntaker, og ikke de enkelte deltakerne.

Høringsnotatet drøftet også hvordan kravet til nærstående skal forstås i tilfellene der låntaker er utenlandsk selskap eller innretning som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1. Departementet foreslo at all gjeld som er tilordnet den norske virksomheten, i utgangspunktet skal anses som gjeld til nærstående. Det skal likevel være unntak for gjeld som den norske virksomheten har tatt opp fra eksterne långivere som ledd i sin selvstendige virksomhet, og uten medvirkning fra hovedkontoret eller andre deler av foretaket.

Videre foreslo departementet at begrensningsregelen skal gjelde hvis kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret.

4.11.2 Høringsmerknadene

Advokatforeningen er enig i at det i prinsippet er en fordel å benytte kriterier som allerede er innarbeidet i skattelovgivningen, men peker på at tilknytningskravet på 50 pst. eierskap eller kontroll fører til at regelen rammer vidt. Foreningen frykter at mulig dobbeltbeskatning kan redusere nærstående aksjonærs vilje til å yte finansiering på forretningsmessige vilkår, for eksempel ved oppstart av virksomhet eller for å redde virksomhet som går dårlig. Videre uttales at kriteriet «kontroll» bør reguleres nærmere. *Deloitte* ønsker presisert om og i hvilken grad negativ kontroll basert på avtaler mellom nærstående, som formelt eier under 50 pst. av låntaker, kan kvalifisere for at partene må anses som nærstående.

Flere høringsinstanser, blant annet selskapene *Aker ASA, Aker Solutions ASA, Kværner ASA, Aker BioMarine AS, Havfisk ASA og Ocean Yield ASA* (fellesuttalelse Aker m.fl), *Energi Norge, Norges Rederiforbund, Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Storbedriftenes skatteforum* syns det er uheldig at det ikke er samsvar mellom tilknytningskravet på 50 pst. for å anses som nærstående långiver, og kravet på 90 pst. for å være et skattekonsern. Aker m.fl. uttaler at rentefradragsbegrensningen bør ha samme virkeområde som konsernbidragsre-

glene. Hvis departementet mener at for få selskap da blir omfattet av begrensningsregelen, foreslås at det utredes om utjevning mellom selskap kan skje ved overføring av ubenyttet rentefradragsramme eller rentefradrag, i stedet for gjennom konsernbidrag. Aker m.fl., Næringslivets Hovedorganisasjon og Storbedriftenes skatteforum mener også at det bør være samsvar mellom tidspunktene for vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt etter henholdsvis begrensningsregelen og konsernbidragsreglene. Høringsforslaget medfører at konsernbidragsreglene ikke kan benyttes for å samordne overskudd for eksempel i salgssituasjoner. Norges Rederiforbund savner et krav til minste eiertid i løpet av et inntektsår for at det skal foreligge interessefellesskap. Forbundet mener det bør være avgjørende om interessefellesskapet foreligger ved etableringen av låneforholdet, eller ved eventuelle senere endringer av vesentlige vilkår i avtalen, fordi det er da tilpasningen kan skje. Videre uttales at interessefellesskapet må anses opphørt fra og med det inntektsåret det ikke lenger er tilstrekkelig interessefellesskap mellom låntaker og långiver.

Skattedirektoratet viser til at det er tilfeller som ikke fanges opp med det foreslåtte tilknytningskravet på 50 pst. Direktoratet mener departementet bør overveie å bruke definisjonen av interessefelleskap i skatteloven § § 13-1 selv om det byr på kontrollmessige utfordringer.

Wikborg, Rein & Co DA Advokatfirma foreslår blant annet at ved lån som er ytt fra deltakerlignet selskap, skal vurderingen av om lånet er ytt fra nærstående ikke knytte seg til det deltakerlignede selskapet, men deltakerne som blir skattlagt for renteinntekten. Også nærstående-vurderingen bør skje i relasjonen mellom låntaker og deltakerne i långiver, på samme måte som en skattlegger deltakerne og ikke selskapet. Advokatfirmaet viser til at formålet med regelen er å unngå at rentene blir fradragsført i Norge og ikke skattlagt eller bare lavt skattlagt i et annet land. Ved å gjøre vurderingen av nærstående mot det deltakerlignede selskapet, som er den formelle långiver, blir ikke nødvendigvis formålet med regelen oppfylt. Det riktige må være å foreta vurderingen i forhold til de som faktisk blir skattlagt for renteinntektene, og ikke en skattetransparent långiver. I tillegg til at dette gir den riktige vurderingen av hvem som er skattesubjekt for renteinntektene, vil det også innebære at eiendomsfond og tilsvarende strukturer hvor et vesentlig formål med strukturen er å oppnå deltakerligning for investorer, ikke blir rammet av fradragsbegrensningen, med mindre en av deltakerne anses som nærstående.

Advokatforeningen mener at det er urimelig at all gjeld som tilordnes begrenset skattepliktig til Norge skal regnes som intern gjeld, og uttaler at forslaget på dette punktet har en usikker side mot EØS-avtalen og skatteavtalene. Det foreslås at bare filialens allokerte andel av gjeld til besleKtede parter opptatt av hovedkontor, skal medregnes som intern gjeld.

4.11.3 Vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning er det en klar fordel å benytte kriterier som allerede er innarbeidet i skattelovgivningen, ved fastsettingen av kravet til interessefellesskap i begrensningsregelen.

Skatteloven § 13-1 gir ligningsmyndighetene hjemmel til å fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn hvis det er grunn til å tro at inntekten er redusert på grunn av interessefellesskap med annen part. Bestemmelsen omfatter direkte og indirekte interessefellesskap. Den gjelder dermed både mor- og datterselskapsforhold og indirekte interessefellesskap mellom søsterselskap mv. Videre er det etter skatteloven § 13-1 ikke krav om bestemte tilknytningsformer, som for eksempel eierskap. Også andre former for tilknytning eller felles økonomiske interesser kan omfattes.

Når kravet til interessefellesskap etter skatteloven § 13-1 er oppfylt, er partene i en situasjon der de faktisk har mulighet til å påvirke rentefradraget ved å fastsette andre vilkår enn de som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdevilkår). En tilsvarende vid definisjon av interessefellesskap etter begrensningsregelen ville redusere mulighetene for tilpasninger og omgåelse av regelen.

På den annen side må ytterligere vilkår være oppfylt etter skatteloven § 13-1 før ligningsmyndighetene kan fravike skattyters oppgaver. I tillegg til at det må foreligge interessefellesskap, må inntekten være redusert sammenlignet med det som ville ha blitt avtalt mellom uavhengige parter. Dessuten kreves årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og inntektsreduksjonen. Den foreslåtte rentefradragsregelen er en sjablonregel som gjelder uten at det stilles krav til inntektsreduksjon eller årsakssammenheng mellom interessefellesskapet og en eventuell inntektsreduksjon. Etter departementets oppfatning er det da lite hensiktsmessig å ha en like vid definisjon av interessefellesskap som i skatteloven § 13-1. En angivelse av kravet til interessefellesskapet tilsvarende kriteriene i skatteloven § 13-1 reiser dessuten vanskelige avgrensningsspørsmål. Departe-

mentet foreslår derfor at kravet til interessefellesskap etter sjablonregelen ikke skal forstås på samme måte som i skatteloven § 13-1.

Ligningsloven § 4-12 har også regler som gjelder parter i interessefellesskap. Bestemmelsen oppstiller en særlig oppgave- og dokumentasjonsplikt for kontrollerte transaksjoner. Formålet er å sikre riktig ligning og god kontroll av skattytere når det gjelder internprising. Da regelen ble innført, anså departementet det likevel ikke hensiktsmessig å koble det subjektive virkeområdet for den særskilte opplysnings- og dokumentasjonsplikten direkte til virkeområdet for skatteloven § 13-1, jf. Ot.prp. nr. 62 (2006–2007). I stedet er det gitt en nærmere definisjon av hvem som skal anses som nærstående i ligningsloven § 4-12 fjerde ledd. For å anses som nærstående kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst.

Videre gjelder skatteloven § 6-2 tredje ledd for selskap i interessefellesskap. Bestemmelsen avskjærer fradrag for tap på fordring mellom nærstående. Det stilles krav om direkte eller indirekte eierandel på 90 pst. eller mer for å regnes som nærstående, jf. FSFIN § 6-2-2 første ledd.

Flere høringsinstanser mener at det er uheldig at det ikke er samsvar mellom tilknytningskravet på 50 pst. for å anses som nærstående långiver etter høringsforslaget og kravet på 90 pst. for å være et skattekonsern. Det uttales blant annet at begrensningsregelen bør gis samme virkeområde som konsernbidragsreglene.

Departementet viser til at også i tilfeller der det foreligger mellom 50 pst. og 90 pst. eierskap eller kontroll, vil partene ha bestemmende innflytelse over finansieringsstrukturen, og mulighet til å gjeldsfinansiere virksomheten i låntaker utover det som kan oppnås i uavhengige forhold. Et krav om 90 pst. eierandel for å anses som nærstående långiver gjør det dessuten mulig å unngå rentefradragsbegrensningen ved å selge seg ned til en eierandel like under dette nivået.

Departementet fastholder derfor at kravet til interessefellesskap i begrensningsregelen skal være det samme som i definisjonen av nærstående i ligningsloven § 4-12, jf. nedenfor. Når det gjelder uttalelsene i høringsrunden om muligheten for å samordne fradragsbegrensningen i konsern mv., vises det til nærmere omtale i punkt 4.15.

Bestemmelsen i ligningsloven § 4-12 fjerde ledd gir en nokså bred definisjon av kretsen av subjekter som skal anses som nærstående. Den omfatter både selskap mv. som skattyteren har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, og personer og selskap mv. som har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i skattyteren. Dessuten omfattes selskap mv. som nærstående eiere av skattyter har betydelig direkte eller indirekte eierinteresse i, samt slektninger til personlige eiere av skattyter, og selskap mv. som disse har direkte eller indirekte eierinteresse i. Også fysiske personer omfattes av kretsen av hvem som skal anses som nærstående. Kontroll på annet grunnlag enn eierskap er likestilt med eierinteresse, se nedenfor.

Terskelen for når en person, selskap eller innretning anses som nærstående til et selskap mv., settes ved en direkte eller indirekte eier- og kontrollandel på minst 50 pst. Ved dette nivået har långiver en bestemmende innflytelse over låntaker. Også ved lavere nivåer av eierandel mv. kan imidlertid et subjekt være i en posisjon til å påvirke mellomværende med et annet rettssubjekt. Det kan for eksempel tenkes tilfeller der tre uavhengige selskap gjennomfører samarbeidsprosjekter gjennom et felles selskap. I slike tilfeller kan selskapene finansiere det underliggende selskapet med høy gjeldsgrad, der forholdet mellom kapitaltilskudd og lånefinansiering er det samme for alle eierselskapene. De kan dermed tilpasse seg selv om selskapene ikke hver for seg har bestemmende kontroll over datterselskapet. På den annen side vil en långiver med tilsvarende eierandel i normalsituasjonen ikke ha bestemmende innflytelse på selskapets gjeldsgrad. Departementet viser også til at skatteloven § 13-1 gjelder på vanlig måte for tilfeller av interessefellesskap som faller utenfor virkeområdet for rentefradragsregelen.

Kravet til nærstående er nærmere beskrevet i forarbeidene til ligningsloven § 4-12, se Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) punkt 6.5.1.3. Kriteriet «kontrollerer» tar sikte på å fange opp tilfeller hvor bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt utøves på annet grunnlag enn eierskap. Det omfatter blant annet rådighet over stemmeflertall på generalforsamling, retten til å velge flertall av styremedlemmer i et selskap, eller hvor en gjennom avtale er sikret bestemmende innflytelse over det annet rettssubjekt. Spørsmålet om det foreligger kontroll på annet grunnlag enn eierskap, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

Ved beregning av indirekte eierandeler skal alle eierandeler på minst 50 pst. regnes med, selv om en ved å multiplisere eierandelene kommer til at den indirekte eierandelen ikke utgjør minst 50 pst. Dette gjelder uavhengig av hvor mange selskap det eies eierandeler gjennom. Dersom selskap A eier 70 pst. av selskap B, som igjen eier 70 pst. av selskap C, vil en matematisk beregning av As eierandel i C være 49 pst. Kravet til indirekte

eierandel er likevel oppfylt ettersom eierandelen i hvert ledd er på minst 50 pst.

Ovennevnte innebærer for eksempel at et selskap som eies med minst 50 pst. av en fysisk person, vil omfattes av begrensningsregelen ved låneforhold med et annet selskap som eies med minst 50 pst. av den fysiske personen, fordi det andre selskapet er skattyters nærstående etter forslaget til § 6-41 i skatteloven. Videre vil selskapet i eksempelet omfattes av begrensningsregelen etter samme bestemmelse dersom det selv eier 25 pst. av det andre selskapet og den fysiske personen eier 25 pst., fordi den fysiske personen, direkte og indirekte, samlet eier minst halvparten av det andre selskapet.

Ved beregningen av om kravet til eierandel eller kontroll er oppfylt, skal det tas hensyn til den samlede innflytelsen dersom det foreligger flere nærstående. Et skattyterforetak A som eies av to selskap B og C med 50 pst., vil således være nærstående med selskap D dersom B og C samlet eier minst 50 pst. av D.

Som omtalt i punkt 4.9, gjelder begrensningsregelen etter forslaget også for deltakerlignet selskap og norsk-kontrollerte selskap i lavskatteland (NOKUS-selskap). I disse tilfellene skal rentefradragsbegrensningen på låntakers hånd anvendes ved fastsettelsen av overskudd og underskudd etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattesubjekt, se punkt 4.7. Ved vurderingen av om långiver og låntaker er nærstående etter reglene over, foreslår departementet at kravet til eierandel eller kontroll på tilsvarende måte skal vurderes som om selskapet er låntaker, og ikke de enkelte deltakerne. Departementet foreslår ikke noen særskilt regulering av hvordan nærstående-vurderingen skal skje på långivers hånd. Hvilket subjekt som skal inngå i nærstående-vurderingen på långivers hånd, må avgjøres ut fra de faktiske, sivilrettslige forholdene. Det avgjørende er dermed om det er det deltakerlignede selskapet (ansvarlig selskap mv.), eller den enkelte deltaker som er långiver etter låneavtalen.

Begrensningsregelen skal også gjelde for interkommunale selskap og statsforetak. Et eget spørsmål er hvordan kravet til eierskap og kontroll skal vurderes ved låneforhold mellom selskap mv. og deres offentlige eiere. Et alternativ kunne være at selskap mv. som eies av flere offentlige innretninger, for eksempel kommuner, uten at én kommune eier minst 50 pst., er omfattet av reglene. I motsatt fall kan for eksempel tre kommuner lånefinansiere felles selskap med høy gjeldsandel, der forholdet mellom kapitaltilskudd og lånefinansiering er det samme for alle kommunene.

Departementet foreslår at det ved vurderingen av om eierskapsvilkåret er oppfylt, bare skal tas hensyn til eierandelen til den offentlige innretningen som er part i låneforholdet. Forslaget innebærer at beregningen av eierskapets størrelse blir den samme som det som gjelder for privat eide selskap mv. Det vises likevel til at kommuner ikke er skattepliktig for mottatte renteinntekter, jf. punkt 4.3.2. Det foreligger dermed sterke insentiver til gjeldsfinansiering. Departementet vil senere vurdere om det er behov for særlig tilpasning av begrensningsregelen for offentlig eide selskap.

Det må også fastsettes på hvilket tidspunkt kravet til eierandel eller kontroll må være oppfylt for at begrensningsregelen skal komme til anvendelse. Et låneforhold med nærstående kan strekke seg over lang tid. Departementet antar at eierforholdene i mange av selskapene mv. som omfattes av begrensningsregelen, er stabile. Dette kan tale for at kravet til interessefellesskap skal være oppfylt på et bestemt tidspunkt i løpet av inntektsåret, for eksempel inntektsårets utgang. Et slikt krav vil likevel ikke være tilstrekkelig. En skattyter kan for eksempel selge seg ut av et selskap mot slutten av inntektsåret slik at kravet er oppfylt det meste av inntektsåret, men ikke ved inntektsårets utgang. Departementet vil derfor ikke foreslå en regel som gir samsvar ved vurderingen av om tilknytningskravet er oppfylt etter henholdsvis rentefradragsregelen og konsernbidragsreglene, slik det er tatt til orde for i høringsrunden.

Et annet alternativ kunne være at interessefellesskapet må foreligge ved etableringen av låneforholdet, eller ved eventuelle senere reforhandlinger, fordi det er da tilpasningen av gjelden skjer. Også en slik regel kan åpne for omgåelser. Det foreslås i stedet at begrensningsregelen skal gjelde hvis kravet til eierandel eller kontroll mv. er oppfylt på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41 fjerde ledd.

Under punkt 4.9 har departementet foreslått at rentefradragsbegrensningen skal gjelde også for utenlandske selskap og innretninger som er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, typisk en filial i Norge av et utenlandsk selskap. Det må tas stilling til hvordan kravet til nærstående skal praktiseres i disse tilfellene, dvs. hvordan en skal trekke skillet mellom filialens interne og eksterne gjeld.

Skattyter som er skattepliktig etter § 2-3, gis bare fradrag for gjeld stiftet til fremme av virksomhet som det skal svares skatt av her i riket og tilhørende gjeldsrenter, jf. skatteloven §§ 4-31 femte ledd og 6-40 fjerde ledd. For begrenset skattepliktige vil det være det utenlandske hovedkontoret som i praksis styrer hvor stor andel av foretakets gjeld som tilordnes filialen i Norge, og som dermed bestemmer gjeldsgraden i den norske delen av virksomheten. På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet at for begrenset skattepliktig skal all gjeld som er tilordnet den norske virksomheten, anses som gjeld til nærstående. Det var likevel foreslått et unntak for gjeld som den norske virksomheten har tatt opp fra ikke-nærstående långivere som ledd i sin selvstendige virksomhet, og uten medvirkning fra hovedkontoret eller andre deler av foretaket.

I høringsrunden anføres at det er urimelig at all gjeld som tilordnes begrenset skattepliktig til Norge, skal regnes som intern gjeld. Videre uttales at forslaget på dette punktet har en usikker side mot EØS-avtalen og skatteavtalene. Det foreslås at bare filialens allokerte andel av gjeld til beslektede parter opptatt av hovedkontor, skal medregnes som intern gjeld.

Departementet går ikke inn for en regel om at bare den delen av gjeld til beslektede parter opptatt av hovedkontor som allokeres til filialen, skal medregnes som intern gjeld. En slik regel gjør det svært enkelt for hovedkontoret å tilpasse løpende hvilken del av selskapets samlede gjeld som skal tilordnes filialen, og herunder medregnes som henholdsvis ekstern eller intern gjeld etter begrensningsregelen. På den annen side kan det være vanskelig å praktisere unntaket for gjeld som den norske virksomheten har tatt opp fra eksterne långivere som ledd i sin selvstendige virksomhet, uten medvirkning fra hovedkontoret eller andre deler av foretaket.

Departementet foreslår i stedet en regel om at forholdet mellom eksterne og interne rentekostnader i filialen skal settes lik forholdet mellom den interne og eksterne gjelden i selskapet som sådan. Det betyr at en først må fastslå hvor stor andel av selskapets samlede gjeld som kommer fra nærstående part slik dette kriteriet er angitt i begrensningsregelen, jf. forslaget til § 6-41 fjerde og sjette ledd. Nærstående-vurderingen foretas da på selskapets hånd. All gjeld i selskapet skal inngå ved beregningen av forholdstallet, det vil si også eventuell gjeld som er tatt opp direkte i den norske virksomheten eller andre deler av foretaket uten medvirkning fra hovedkontoret. Størrelsen på gjelden i selskapet vil normalt variere gjennom året, herunder forholdet mellom intern og ekstern gjeld. Det foreslås at beregningen av forholdstallet skal bygge på et gjennomsnitt av selskapets henholdsvis interne og eksterne gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret. Filialens samlede faktiske rentekostnader i inntektsåret fordeles deretter på eksterne og interne rentekostnader basert på samme forholdstall. Fastsettingen av hva som skal regnes som interne og eksterne rentekostnader i filialen, hviler dermed på en underliggende sjablonmessig forutsetning om at gjelden i filialen er fordelt på henholdsvis intern og ekstern gjeld med samme forholdstall som gjelder for selskapets samlede gjeld. For å få en regel som er enkel å praktisere, tas det ikke hensyn til at gjeld som faktisk er tilordnet filialen kan ha ulik rentesats. De beregnede størrelsene for filialens interne og eksterne (brutto) rentekostnader inngår deretter på vanlig måte ved anvendelsen av begrensningsregelen. Departementet peker på at også den foreslåtte regelen kan gi rom for tilpasninger, for eksempel ved at selskapet påvirker gjelden rundt årsskiftet, eller ved at virksomheten i filialen legges i et eget selskap med ekstern gjeld. Slike tilpasninger kan bli gjenstand for skattemessig gjennomskjæring etter de alminnelige reglene.

Boks 4.2 Illustrasjon av rentebegrensningsregelen i tilfellet med norsk filial

Et utenlandsk selskap har gjeld til nærstående part på 500 per 1. januar og 300 per 31. desember, dvs. et årsgjennomsnitt på 400. Gjeld til ikke-nærstående part er på 750 per 1. januar og 450 per 31. desember, det vil si et årsgjennomsnitt på 600. Forholdet mellom intern og ekstern gjeld etter begrensningsregelen er dermed 2:3 (400/600). All gjeld i selskapet inngår ved beregningen av forholdstallet. I den norske filialen er samlede faktiske rentekostnader 20. Ved anvendelsen av begrensningsregelen regnes 8 av filialens samlede rentekostnader som interne renter og 12 som eksterne renter (forholdstall 2:3).

Boks 4.2 illustrerer hvordan regelen virker.

Den begrenset skattepliktige må ved levering av selvangivelsen kunne dokumentere størrelsen på foretakets interne og eksterne gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret. Departementet antar at de aktuelle gjeldsstørrelsene rela-

tivt enkelt vil kunne framskaffes, for eksempel med utgangspunkt i selskapets årsregnskap.

Det kan være aktuelt å gi bestemmelser i forskrift til nærmere utfylling og gjennomføring av begrensningsregelen for begrenset skattepliktig, herunder for begrenset skattepliktig som har virksomhet i Norge i deler av inntektsåret. Departementet viser til den generelle forskriftshjemmelen i forslaget til § 6-41 tiende ledd.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 femte ledd.

4.12 Visse eksterne lån

4.12.1 Høringsforslaget

Etter høringsforslaget skal begrensningsregelen i utgangspunktet gjelde lån mellom nærstående parter, det vil si interne lån.

For å begrense omgåelser av regelen, foreslo departementet at det uttrykkelig ble regulert at visse eksterne lån likevel skal anses som interne lån.

Ett typetilfelle er der et lån mellom nærstående selskap blir gitt indirekte via en uavhengig part (såkalte «back-to-back»-lån). Et selskap kan for eksempel oppta lån i en uavhengig bank. Samtidig skyter selskapets morselskap inn et tilsvarende beløp i banken. I denne situasjonen skal lånet til banken anses som et internt lån etter begrensningsregelen. Det gjelder likevel ikke hvis det ikke er noen forbindelse mellom utlånet og innlånet, det vil si at det foreligger et reelt tredjepartslån.

Et annet typetilfelle er der et selskap i utgangspunktet betaler rentekostnader på lån til en uavhengig part. Forutsetningen mellom partene er imidlertid at et beløp, som kan tilsvare rentekostnadene med fratrekk av en mindre provisjon til den uavhengige parten, skal viderebetales til et nærstående selskap som reelt er långiver. Etter høringsforslaget skal lånet til den uavhengige parten da likevel anses som et internt lån ved anvendelse av begrensningsregelen.

4.12.2 Høringsmerknadene

Advokatforeningen støtter forslaget i høringsnotatet om at visse eksterne lån skal regnes som interne lån etter begrensningsregelen.

Skattedirektoratet foreslår at også ekstern gjeld som en nærstående part har stilt sikkerhet eller garanti for, skal regnes som intern gjeld. Det vises til at det i disse tilfellene er den interne garantisten som reelt sett tar risikoen, slik at den aktuelle låntakeren kan ta opp langt større eksterne lån enn låntakeren har kapasitet til på egen hånd. Direktoratet peker på at begrensningsregelen vil være for lett å omgå uten en slik utvidelse.

4.12.3 Vurderinger og forslag

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet om at såkalte «back-to-back»-lån skal anses som interne lån, dvs. tilfeller der et lån mellom nærstående selskap gis indirekte via en uavhengig part. Forslaget fra høringsnotatet om en uttrykkelig bestemmelse om at eksterne lån skal regnes som interne lån etter begrensningsregelen dersom det er forutsatt at den uavhengige parten skal viderebetale et (rente)beløp til et nærstående selskap, som reelt er långiver, videreføres ikke. Departementet antar at slike tilfeller vil være omfattet av det foregående alternativet, jf. forslaget i denne proposisjon til skatteloven § 6-41 sjette ledd bokstav b, som tilsvarer høringsforslagets skatteloven § 13-2 sjette ledd bokstav a.

I høringsnotatet ble det uttalt at skatteplanlegging gjennom andre typer eksterne lån også kan utgjøre et problem, og at en vil følge nøye med på utviklingen på dette området. Dette gjelder særlig ekstern gjeld som en nærstående part har stilt sikkerhet for. Departementet foreslår å følge opp Skattedirektoratets forslag i høringsrunden om at også ekstern gjeld som en nærstående part har stilt sikkerhet for, skal regnes som intern gjeld.

Slik sikkerhetsstillelse foreligger blant annet i tilfeller der et selskap får et lån fra en uavhengig part, for eksempel en bank, mot at nærstående selskap, typisk morselskapet, stiller garanti for gjelden. En garanti fra et morselskap kan gi et datterselskap mulighet til å ta opp et høyere lån hos en uavhengig långiver enn datterselskapet ville fått uten garantien. Dermed kan størrelsen på rentekostnadene som er fradragsberettiget ved ligningen av datterselskapet, øke. Den økte gjelden kunne ha vært tatt opp som et internt lån direkte fra morselskapet, men ikke som ekstern gjeld uten morselskapsgaranti.

Dersom sikkerheten gjelder hele lånet, vil alle rentebetalinger knyttet til lånet anses som interne renter, selv om en del av lånet kunne ha vært tatt opp av datterselskapet på de samme vilkårene uten sikkerhet. En oppdeling av lånet, slik at bare rentene på den delen som er ytet på grunn av morselskapsgarantien skal regnes som interne renter, ville ha vært vanskelig å gjennomføre i praksis. Løsningen ville også stå i dårlig sammenheng med løsningen for faktiske interne lån. For den

sistnevnte typen lån regnes alle rentekostnader som interne renter, selv om låntakeren kunne ha tatt opp en del av lånet eksternt på samme vilkår.

Sikkerheten må bygge på en rettslig bindende avtale med långiveren. I konsern er det vanlig at morselskap avgir erklæringer e.l om økonomisk støtte overfor datterselskaps långivere («letter of comfort» mv.). Etter en konkret tolkning kan også en slik uformell sikkerhetsstillelse regnes som sikkerhetsstillelse etter forslaget her, og medføre at et eksternt lån anses ytet fra nærstående selskap. Dette gjelder likevel bare hvis sikkerhetsstillelsen har påvirket datterselskapets lånemulighet sammenlignet med hva som kunne vært oppnådd i markedet uten slik sikkerhetsstillelse.

Det kan være grunn til å nyansere regelen i tilfeller der skattyteren selv har en viss eierandel i den nærstående parten som har stilt sikkerhet, for eksempel i form av pant i den nærstående partens eiendeler. I slike tilfeller gir skattyterens egne verdier grunnlag for en høyere gjeldsgrad. Ofte vil datterselskap måtte stille sikkerhet (såkalte positive eller negative pantsettelseserklæringer) i tilknytning til morselskapets låneopptak. Det kan argumenteres for at datterselskapets sikkerhetsstillelse ikke bør føre til at morselskapets gjeld til uavhengig långiver medregnes som intern gjeld etter begrensningsregelen. Departementet vil derfor vurdere om det er grunn til å forskriftsfeste et unntak fra bestemmelsen om sikkerhetsstillelse fra nærstående i tilfeller der skattyteren har en viss eier- og/eller kontrollandel i den nærstående parten. Det foreslås å presisere i forskriftshjemmelen i forslaget til skatteloven § 6-41 tiende ledd at departementet kan gi regler om hvilke nærstående parter som skal omfattes av bestemmelsen.

Det vises til forslag til § 6-41 sjette og tiende ledd i skatteloven.

4.13 Terskelverdi

Departementet foreslo i høringsnotatet en terskelverdi på 1 mill. kroner for at begrensningsregelen skal komme til anvendelse.

Flere av høringsinstansene har tatt til orde for at terskelbeløpet bør være høyere enn 1 mill. kroner. Det er blant annet vist til at andre land med regler som ligner departementets forslag, har et høyere terskelbeløp. *Deloitte Advokatfirma DA* uttaler at det er vanskelig for låntaker å kontrollere om rentekostnadene overstiger et terskelbeløp, og forslår derfor at det isteden gis fradrag for et minstebeløp utenfor rentefradragsrammen.

Etter departementets syn er det i utgangspunktet ikke grunn til å unnta selskap som har høye netto rentekostnader i forhold til beregningsgrunnlaget, selv om netto rentekostnader ikke er høye i absolutte tall. Terskelverdier kan også generelt gi opphav til forsøk på tilpasninger, for eksempel ved at virksomheten splittes opp på flere selskap.

Departementet legger likevel vekt på at regelen kan være noe krevende å håndtere. Av forenklingshensyn foreslås det derfor at terskelbeløpet økes noe, sett i forhold til høringsforslaget. Departementet foreslår at selskap mv. med samlede (interne og eksterne) netto rentekostnader på 3 mill. kroner eller lavere unntas fra begrensningsregelen.

Formålet med terskelbeløpet er å lette administrasjonen av ordningen. Det er ikke en målsetning å legge til rette for at skattyterne tilpasser seg med netto rentekostnader rett under terskelverdien. Departementet opprettholder derfor forslaget fra høringsnotatet om at beløpsgrensen skal utgjøre en terskelverdi, det vil si at fradragsbegrensningen gjelder for alle rentekostnader i tilfeller der netto rentekostnader er høyere enn beløpsgrensen.

For skattytere som har avskårede renter til framføring fra tidligere inntektsår, jf. punkt 4.14 nedenfor, kan terskelverdien innebære en ulempe. Lave netto rentekostnader i et inntektsår kan medføre at de avskårede rentene ikke kan framføres til fradrag, selv om de helt eller delvis ligger innenfor inntektsårets rentefradragsramme. Terskelverdien kan redusere muligheten for å nyttiggjøre seg avskåret rentefradrag innenfor tiårsfristen for framføring. Departementet foreslår derfor at skattyter kan velge å la seg omfatte av begrensningsregelen dersom summen av årets netto rentekostnader og avskårede renter til framføring fra tidligere inntektsår overstiger terskelverdien på 3 mill. kroner.

Det vises til forslag til § 6-41 tredje ledd i skatteloven.

4.14 Framføring av avskåret rentefradrag

4.14.1 Høringsforslaget

For at variasjoner i overskudd ikke i for stor grad skal påvirke adgangen til rentefradrag over tid, foreslo departementet i høringsnotatet at rentekostnader som ikke har kommet til fradrag i et inntektsår på grunn av fradragsbegrensningen, skal kunne framføres til fradrag i senere år.

Departementet foreslo likevel at framføringsadgangen for renter etter begrensningsregelen skal være begrenset i tid. I høringsnotatet ble dette begrunnet med at formålet med framføringsadgangen er å bedre mulighetene for rentefradrag i virksomheter der resultatet varierer over tid, og ikke å sikre full fradragsføring av høye rentekostnader i alle tilfeller. Departementet viste også til at ubegrenset framføringsadgang kan gjøre mulighetene for ulike typer skatteplanlegging med rentefradrag større, for eksempel i forbindelse med overføring av skatteposisjonen og i kombinasjon med ulike typer derivatinstrumenter.

Departementet foreslo etter dette i høringsnotatet at avskåret rentefradrag kan framføres til fradrag fem påfølgende inntektsår. Det er en forutsetning at framført rentefradrag ligger innenfor rentefradragsrammen for selskapet det aktuelle inntektsåret.

For deltakerlignet selskap og NOKUS-selskap skal eventuell framføring av avskåret rentefradrag skje på selskapets hånd som om selskapet var skattyter, det vil si ikke på den enkelte deltakers hånd.

4.14.2 Høringsmerknadene

Flere av høringsinstansene mener at framføringsadgangen for avskårede renter ikke bør være begrenset i tid.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS og *Advokatforeningen* mener at det mangler en regel om rekkefølgen når det gjelder fradrag for framførte, avskårede renter og fradrag for renter i det aktuelle inntektsåret. *E-CO Energi Holding AS* mener at fradrag for framførte beløp må ha prioritet foran årets rentekostnad.

4.14.3 Vurderinger og forslag

Den foreslåtte begrensningsregelen er en sjablonregel, som gir rett til fradrag for renter innenfor et beløp som svarer til en andel av virksomhetens overskudd. Resultatet i en virksomhet kan variere betydelig fra år til år. Dette kan tilsi at renter som ikke har kommet til fradrag i et inntektsår på grunn av rentefradragsbegrensingen, skal kunne framføres til fradrag i senere år.

Som det er pekt på i høringsnotatet, vil variasjonen i resultat være større i noen virksomheter enn i andre. Investeringshorisonten i enkelte virksomheter kan være lang, og gjennomsnittlig løpetid på lån i slike virksomheter vil være lengre. Samtidig kan ubegrenset framføringsadgang gjøre mulighetene for ulike typer skatteplanlegging med rentefradrag større, for eksempel i forbindelse med overføring av skatteposisjonen og i kombinasjon med ulike typer derivatinstrumenter. Høringsforslaget om en frist på fem år kan likevel synes noe kort. Departementet foreslår derfor at fristen for framføring av avskåret rentefradrag settes til 10 år.

Rekkefølgen for fradrag for henholdsvis framførte, avskårede renter og renter i det aktuelle inntektsåret vil kunne ha betydning. Dersom årets renter skulle komme til fradrag før framførte, avskårede renter, ville framførte, avskårede renter kunne falle bort på grunn av tidsbegrensningen tidligere enn dersom de framførte, avskårede rentene skulle komme til fradrag først. Departementet foreslår å presisere at framførte, avskårede renter kommer til fradrag før rentene for det aktuelle inntektsåret.

Ved fusjon, fisjon mv. skal skatteposisjonen «framført avskåret rentefradrag» følge ordinære regler med hensyn til videreføring, fordeling, bortfall mv., jf. blant annet skatteloven §§ 11-7, 11-8 og 14-90.

For deltakerlignet selskap og NOKUS-selskap skal eventuell framføring av avskåret rentefradrag skje på selskapets hånd som om selskapet var skattyter, det vil si ikke på den enkelte deltakers hånd. Framført avskåret rentefradrag utgjør altså en egen skatteposisjon for disse selskapene, som følger selskapet selv om andelen selges. I år med underskudd skal renter til framføring reduseres, jf. punkt 4.7.1.

I tilfeller der skattyter ikke utnytter rentefradragsrammen fullt ut, vil det ikke være adgang til å framføre ubenyttet rentefradragsramme eller grunnlag for ramme («skattemessig EBITDA»).

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 syvende ledd.

4.15 Særlig om innenlandske forhold, konsernkontoordninger mv.

4.15.1 Høringsforslaget

Etter høringsforslaget skal rentefradragsbegrensningen beregnes for hvert enkelt selskap for seg, selv om selskapet inngår i et konsern. Som omtalt i høringsnotatet, kan dette i utgangspunktet gi insentiver til å organisere virksomheten og gjeldsposter slik at fordelingen av overskudd og renter ikke påvirker adgangen til å føre renter til fradrag, konsernet sett under ett.

I høringsnotatet vurderte departementet en løsning der avkortet rentefradrag kunne overføres og benyttes innenfor rentefradragsrammen i

et annet konsernselskap. Imidlertid ville en slik ordning være et kompliserende element i regelverket. Departementet foreslo derfor i stedet en løsning hvor konsernbidrag inkluderes i grunnlaget for beregning av rentefradraget.

Konsernbidrag kan brukes for å overføre skattemessig overskudd til konsernforbundet selskap som har rentekostnader, og dermed gjøre det mulig å føre renter til fradrag selv om det mottakende selskapet ikke har egen inntekt før overføring av konsernbidrag. Å inkludere konsernbidrag i beregningsgrunnlaget vil dermed gi skattekonsern muligheter til samordning, og langt på vei likestille konsern med enkeltstående selskap med hensyn til rentefradragsbegrensningen.

I høringsnotatet ble det påpekt at det likevel kan forekomme tilfeller der virksomheter organisert som konsern kommer noe dårligere ut enn virksomheter som er organisert som ett selskap. Dette skyldes blant annet at beslutninger om konsernbidrag kan være påvirket av andre forhold enn rentefradragsbegrensningen. Dersom et selskap i konsernet har underskudd som ikke knytter seg til store rentekostnader, kan det være hensiktsmessig å yte konsernbidrag til dette selskapet, selv om det avgivende selskapet dermed får redusert muligheten til å føre renter til fradrag på grunn av rentefradragsbegrensningen.

Høringsforslaget innebærer at i tilfeller der en skattyter med skatteplikt til Norge får avskåret rentefradrag på grunn av rentefradragsbegrensningen, vil en mottaker av de samme rentene med skatteplikt til Norge likevel beskattes fullt ut for renteinntekten.

4.15.2 Høringsmerknadene

I flere av høringsuttalelsene anføres det at høringsforslaget innebærer et brudd med prinsippet om at skattereglene ikke skal påvirke om virksomheter er organisert i ett selskap eller i konsern. Høringsinstansene gir uttrykk for at en ordning der konsernbidraget inkluderes i beregningsgrunnlaget, ikke fullt ut løser problemene med manglende samordning innad i skattekonsern. Dette har både sammenheng med manglende fleksibilitet i fastsettelsen av konsernbidrag, og at konsernbidrag endrer den finansielle stillingen mellom selskap. Flere høringsinstanser etterspør bedre samordningsmuligheter gjennom overføringsordninger innad i konsern, og unntak for sentral finansiering mv.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, *Advokatforeningen*, *E-CO Energi Holding AS*, *KPMG Law Advokatfirma DA* og *Storbedriftenes skatteforum* mener at ubenyttet rentefradragsramme og/eller avskåret rentefradrag bør kunne overføres til annet selskap i samme konsern.

Advokatfirmaet Wiersholm AS, *INEOS Norge AS* og *Norges Statsbaner AS* mener at det bør vurderes regler som gjelder på konsernnivå, framfor at rentefradragsbegrensningen beregnes for hvert enkelt selskap for seg.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS og *Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) og Storbedriftenes skatteforum* uttaler at det er et alternativ å etablere en symmetrisk løsning, slik at renter bare skal inntektsføres dersom de samme rentene har kommet til fradrag. For å løse EØS-problematikk knyttet til en slik løsning, mener PricewaterhouseCoopers at det bør vurderes et tilsvarende fritak for rentebetalinger som ikke har kommet til fradrag i et annet EØS-land som følge av tilsvarende sjablonmessige rentefradragsbegrensningsregler som foreslått i Norge. *NHO* foreslår alternativt at fradragsretten knyttes opp til skattesatsen som gjelder for kreditorselskapet.

FinansNorge (FNO) mener at en begrensning av rentefradrag vil gjøre konsernkontoordninger mindre attraktive. FNO mener at økt bruk av separate konti for ulike konsernselskaper vil bidra til å øke bankenes beregningsgrunnlag og redusere bankenes risikoveide kapitaldekning. FNO ber derfor om at det gis unntak for konsernkontoordninger.

KPMG *Law Advokatfirma DA* uttaler at all kortsiktig finansiering bør unntas fra regelverket, herunder konsernkontoordninger.

4.15.3 Vurderinger og forslag

En avskjæring av fradraget for gjeldsrenter har ikke betydning for skattleggingen av rentene på långivers hånd. Mottatte renteinntekter er skattepliktige etter de alminnelige reglene uavhengig av den skattemessige behandlingen av rentekostnadene hos låntaker.

Departementet ser at regelverket vil kunne få uheldige utslag i enkelte tilfeller. Dette gjelder særlig der konsern har tilpasset seg med internbanker eller konsernkontoordninger slik at fordelingen av rentekostnader innad i et konsern blir skjev. Det antas at de aller fleste konsern som rammes av begrensningen som følge av at den ikke gjelder på konsernnivå, har anledning til å legge om finansieringsstrukturen slik at det ikke oppstår fradragsbegrensning eller «dobbeltbeskatning». En slik omlegging vil imidlertid kunne være både kostnads- og ressurskrevende.

Det bør derfor så langt som mulig tilstrebes å unngå slike utilsiktede effekter.

I henhold til EØS-avtalen er det ikke mulig å skille mellom grensekryssende rentebetalinger og rentebetalinger innad i Norge. Rettspraksis fra EU-retten viser at dette gjelder selv i situasjoner der ulik skattlegging innad i EØS medfører stor skjevhet mellom selskap avhengig av hvor de beskattes, til tross for øvrig likebehandling. Det er krevende å utforme regler som formelt likebehandler transaksjoner på tvers av landegrenser uten at de samtidig rammer innenlandske transaksjoner som åpenbart ikke er skattemotiverte. Det er heller ikke gitt at unntaksregler utformet i andre land er forenlig med norsk regelverk, eller lar seg praktisk gjennomføre her.

Departementet er enig i at det kan argumenteres for at fradragsbegrensningen burde legges på konsernnivå i stedet for på det enkelte selskap. Det er ingen grunn til å ramme rentebetalinger der de motsvarende renteinntektene beskattes med ordinær skattesats. Land som praktiserer konsernbeskatning har derfor normalt valgt å legge begrensningen på konsernnivå. Vi har imidlertid ikke beskatning på konsernnivå i Norge, slik at dette ikke er mulig uten omfattende endringer i selskapsbeskatningen.

Departementet har særlig vurdert en alternativ ordning der selskap i skattekonsern gis anledning til å overføre avkortet fradrag til andre selskap innenfor rammen av konsernbidragsordningen. En overføringsordning ville gitt samme resultat for det enkelte konsern som om begrensningen var lagt på konsernnivå.

Departementet har likevel kommet til at det ikke er tilrådelig å foreslå en overføringsordning på nåværende tidspunkt. En overføringsordning vil være administrativt krevende for skattemyndighetene, og for selskap hvor konsernbidraget gir tilstrekkelige muligheter til samordning. For øvrig vises det til at Scheel-utvalget skal vurdere selskapsbeskatningen. En overføringsordning for skattekonsern vil videre ikke avhjelpe eventuelle problemer for selskap med eierandeler mellom 50 pst. og 90 pst.

Enkelte høringsinstanser tar til orde for et generelt unntak for sentrale finansieringsordninger som internbanker og/eller konsernkontoordninger.

Som departementet har redegjort for i punkt 4.2.2, er en metode som brukes ved skatteplanlegging med rentefradrag å plassere et konserns internbank i et land med lav skattlegging av renter. Departementet mener blant annet på denne bakgrunn at et generelt unntak for internbanker vil føre til at regelen mister noe av sin hensikt. Etter departementets vurdering vil også et generelt unntak for konsernkontoordninger være for vidt, og blant annet gi insentiver til å gjennomføre rentebetalinger gjennom slike konti. Det vil også være vanskelig å finne en egnet avgrensning for slike unntak.

Et eventuelt unntak for internbanker eller konsernkontoordninger må videre innrømmes til selskap med finansiering i andre EØS-land. Siden skattemotiverte rentebetalinger ofte kanaliseres gjennom EØS-land, vil slike unntak etter departementets vurdering vesentlig svekke effekten av begrensningen.

Andre unntak med samme målsetting, som å unnta motsvarende renteinntekter fra beskatning, vil være problematisk å utforme og gjennomføre. Det er etter departementets syn i alle tilfelle usikkert om slike løsninger innebærer tilstrekkelig grad av likebehandling i en EØS-sammenheng.

Departementet opprettholder på denne bakgrunn forslaget i høringsnotatet om å inkludere konsernbidrag i grunnlaget for beregning av rentefradragsrammen. Det foreslås ikke supplerende overføringsordninger eller unntak for norske konsern. Departementet vil imidlertid følge med på effektene av regelen, og eventuelt komme tilbake med forslag til justeringer. Det vises også til at fradragsbegrensningen gjøres lempeligere ved at rammen utvides til 30 pst. av beregningsgrunnlaget, terskelverdien økes og adgangen til framføring forlenges til ti år. Samlet sett vil disse endringene innebære at langt færre selskap blir berørt av begrensningen.

4.16 Særlige foretak eller virksomheter

4.16.1 Finansinstitusjoner

Høringsforslaget

I høringsnotatet la departementet til grunn at rentefradragsbegrensningen i mindre grad er egnet for finansieringsvirksomhet. Departementet foreslo derfor at finansinstitusjoner som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 og § 2-1 andre punktum, ikke skal være omfattet av begrensningsregelen. Dette innebærer at også filialer av utenlandske selskap mv. som driver finansieringsvirksomhet i Norge, er unntatt, jf. finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 nr. 4 og nr. 7.

Høringsmerknadene

Advokatforeningen er enig i at de foreslåtte reglene ikke egner seg direkte for finansinstitusjo-

ner, men mener at det kan være behov for tilsvarende regler også i slike foretak.

Også *Finans Norge (FNO)* er enig i at finansinstitusjoner bør unntas fra begrensningsregelen. Et unntak som ikke omfatter øvrige selskap i finanskonsern, kan imidlertid gi betydelige negative effekter på kapitaldekningen for banker og forsikringsselskap. FNO mener derfor at unntaket bør utvides til å omfatte selskap som er nærstående til en finansinstitusjon.

Finansieringsselskapenes Forening (Finfo) mener unntaksbestemmelsen bør omfatte selskap som inngår i norsk eller utenlandsk finanskonsern, eller at unntak fra begrensningsregelen kan gis gjennom enkeltvedtak.

LeasePlan Norge AS mener unntaksbestemmelsen bør utvides til å omfatte rentekostnader som er betalt til selskap som har bankkonsesjon i Norge eller EØS-området, i tilfeller hvor låntaker er nærstående til banken og uavhengig av hvilken virksomhet som drives i datterselskapet.

Forskrift 17. desember 2007 nr. 1457 om livsforsikringsselskaps og pensjonsforetaks kapitalforvaltning («kapitalforvaltningsforskriften») likestiller under visse forutsetninger investeringer i fast eiendom gjennom underliggende strukturer med direkte eie av fast eiendom. I strukturer hvor konsernbidrag ikke er mulig, finansieres investeringene med interne lån for å unngå at avkastingen kommer til beskatning i selskapsstrukturen *Pensjonskasseforeningen og Wikborg, Rein & Co. DA Advokatfirma* mener høringsforslaget i praksis vil ramme mindre pensjonsforetak og livsforsikringsselskap. Disse høringsinstansene foreslår derfor at unntaket for finansinstitusjoner utvides til å omfatte selskap som eies eller kontrolleres av pensjonsforetak og livsforsikringsselskap, eventuelt selskap som er nærstående til en finansinstitusjon. For det annet foreslår Pensjonskasseforeningen og Wikborg, Rein & Co. DA Advokatfirma at eiendomsstrukturer etablert etter kapitalforvaltningsforskriften § 3-1 første ledd nr. 12 blir unntatt fra begrensningsregelen.

FNO støtter høringsmerknadene til Pensjonskasseforeningen. FNO mener videre at unntaksbestemmelsen for finansinstitusjoner bør omfatte selskap som midlertidig er eid av en bank som følge av tiltredelse av pant i aksjer ved mislighold. Et tilsvarende unntak ble gitt ved innføring av begrensning av fradrag ved tap på fordring til nærstående, jf. skatteloven § 6-2 med tilhørende forskrifter.

LeasePlan Norge AS og *Finfo* peker på at finansiell leasingvirksomhet krever konsesjon etter finansieringsvirksomhetsloven. Operasjonell leasing faller imidlertid utenfor virkeområdet til finansieringsvirksomhetsloven. Selskap som tilbyr operasjonell leasing, og som på annet grunnlag ikke oppfyller vilkårene som finansinstitusjon, vil etter høringsforslaget være omfattet av rentefradragsbegrensningen på vanlig måte. For å sikre lik behandling av finansiell og operasjonell leasing, mener Finfo og LeasePlan Norge AS at unntaket for finansinstitusjoner bør utvides til å omfatte selskap som tilbyr operasjonell leasing.

Vurderinger og forslag

Departementet viser til at forslaget i høringsnotatet om unntak for finansinstitusjoner er begrunnet ut fra virksomhetens art. Finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner er definert i finansieringsvirksomhetsloven, og krever konsesjon, jf. lov 10. juni 1988 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven).

Med finansieringsvirksomhet menes i loven å yte, formidle eller stille garanti for kreditt, eller på annen måte medvirke ved finansiering av annet enn egen virksomhet, jf. § 1-2 med nærmere unntak. Som finansinstitusjon regnes banker, forsikringsselskap, kredittinstitusjoner mv., jf. § 1-3, jf. § 1-2 og § 1-4. Som finansinstitusjon regnes også selskap eller andre institusjoner som er morselskap i finanskonsern eller morselskap i en del av dette, jf. loven § 2-1 andre punktum.

Finansieringsvirksomhet har en inntekts- og kostnadsstruktur som reflekterer virksomhetens art. For mange finansinstitusjoner vil resultatet være sterkt påvirket av renteinntekter og rentekostnader, og korrigert for rentepostene vil resultatet kunne ha relativt begrenset evne til å vise lønnsomheten ved finansinstitusjonens virksomhet. Følgelig vil resultat før skatt, renter og avskrivning være lite egnet som beregningsgrunnlag for rammen for rentefradraget. Finansinstitusjoner inngår gjerne i konsern hvor selskapene står overfor særskilte soliditetskrav både på selskapsnivå og på konsolidert nivå. Reglene antas å begrense mulighetene for skatteplanlegging direkte gjennom tynn kapitalisering. Det kan også tenkes at rentefradragsbegrensningen – om finansinstitusjonene ikke får unntak – i konkrete tilfeller vil kunne få utilsiktede konsekvenser ved at det kan øke skattebelastningen ved en ønskelig og regulatorisk påkrevet omfordeling av kapital i finanskonsernet. Departementet fastholder derfor at finansinstitusjoner som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 og § 2-1 andre punktum, ikke skal være omfattet av begrensningsregelen.

Flere høringsinstanser mener unntaksbestemmelsen for finansinstitusjoner bør utvides til å

omfatte andre selskap i finanskonsern mv. uavhengig av hvilken virksomhet som drives i selskapet. Det vises blant annet til at livsforsikringsselskap og pensjonsforetak kan investere i fast eiendom gjennom underliggende selskapsstrukturer.

Hovedbegrunnelsen for å unnta finansinstitusjoner er at den foreslåtte fradragsbegrensningen ikke er tilpasset inntektsstrukturen i bank- og finansieringsvirksomhet, og ikke en vurdering av om finansieringsvirksomhet generelt bør unntas fra fradragsbegrensning. Departementet understreker at det kan bli aktuelt å innføre egne fradragsbegrensninger tilpasset finansinstitusjoner.

Departementet viser videre til at hvert selskap (skattesubjekt) som et utgangspunkt skal vurderes separat ved beskatningen. Det innebærer blant annet at aktiviteten i eller skattleggingen av eier ikke skal påvirke den løpende skattleggingen av virksomheten i det underliggende selskapet. Etter departementets syn er det dermed uheldig om unntaket fra begrensningsregelen for finansinstitusjoner utvides til å omfatte selskap i finanskonsern mv. utelukkende på grunn av eiers (finansinstitusjonens) selskapsrettslige eller skatterettslige stilling, jf. også omtalen i punkt 4.9.3 av lån som ytes fra kommuner og skattefrie institusjoner mv.

Videre viser departementet til at skattereglene i minst mulig grad bør påvirke selskapenes investeringsbeslutninger, ved å favorisere enkelte typer investeringer eller investorer. Det er uheldig hvis skattereglene gir fordeler for visse selskap som opererer i konkurranse med andre, for eksempel ved investering i fast eiendom. Departementet peker blant annet på at forsikringslovgivningen i utgangspunktet ikke er til hinder for at finansinstitusjoner foretar selskapsinvesteringer sammen med investorer som ikke er underlagt konsesjonsreglene. Det vil derfor være utfordrende å begrunne en presis grense for hvilke eierandeler som skal gi opphav til et eventuelt unntak. En eventuell avgrensning kan også slå svært ulikt ut for selskap med lik virksomhet, men med ulik eierstruktur. Videre bør skattelovgivningen ikke brukes for å veie opp for krav i konsesjonslovgivningen mv. som begrenser en aktivitet eller organisering. Særlige unntak fra alminnelige skatteregler for ordinær virksomhet (eiendomsinvesteringer mv.) har også en problematisk side til EØS-retten.

Enkelte høringsinstanser hevder at begrensningsregelen kan redusere avkastningen på kundeinvesteringer foretatt gjennom underliggende selskap, dersom unntaket for finansinstitusjoner ikke utvides til å omfatte andre selskap i finanskonsern. Departementets viser til at avkortet fradrag for rentekostnader etter begrensningsregelen generelt kan redusere overskuddet i selskapet, og dermed utdeling til selskapseier. Departementet kan ikke se at investeringer foretatt av finansinstitusjoner på vegne av forsikringskunder mv., bør gi en høyere avkastning etter skatt sammenlignet med tilsvarende investeringer foretatt av andre investorer.

Videre uttaler flere høringsinstanser at avkortet rentefradrag etter begrensningsregelen medfører dobbeltbeskatning ettersom renteinntektene hos långiver skattlegges fullt ut. Departementet viser til omtalen i punkt 4.15, og kan ikke se særskilte hensyn som tilsier en annen løsning for finanskonsern mv.

Departementet viser for øvrig til at finanskonsern kan unngå effekten av begrensningsregelen ved å erstatte interne lån med egenkapital. Det vises også til at forslaget om å utvide terskelbeløpet for begrensningsregelen til 3 mill. kroner, forslaget om å øke prosentandelen til 30 pst. mv., også får betydning for selskap eid av finansinstitusjoner.

I lys av dette foreslår departementet ikke å utvide virkeområdet for unntaket for finansinstitusjoner i begrensningsregelen til å omfatte andre selskap i finanskonsern mv.

Virkeområdet for unntaksbestemmelsen bør etter departementets oppfatning heller ikke utvides til å omfatte andre finansieringsformer. Departementet fastholder derfor forslaget i høringsnotatet om at avgrensningene i finansieringsvirksomhetsloven bør være avgjørende for hvilken virksomhet som omfattes av unntaket i begrensningsregelen. Det betyr blant annet at fradragsbegrensningen kommer til anvendelse på vanlig måte for selskap som tilbyr operasjonell leasing, og som ikke på annet grunnlag oppfyller vilkårene som finansinstitusjon.

FNO uttaler at banker og forsikringsselskap bare kan drive virksomhet som naturlig henger sammen med bank- eller forsikringsvirksomheten. Dette er imidlertid ikke til hinder for at en finansinstitusjon midlertidig driver eller deltar i driften av annen virksomhet i den utstrekning det er nødvendig for å få dekning av et krav. Ved mislighold av låneforpliktelser kan eksempelvis en forretningsbank midlertidig bli nærstående til et selskap ved tiltredelse av pant i aksjer. Finanstilsynet kan kreve at finansinstitusjonen opphører slik virksomhet innen en fastsatt frist.

D e p a r t e m e n t e t viser til at formålet med begrensningsregelen er å regulere fradrag for netto rentekostnader på gjeld til nærstående sel-

skap mv. Ved inndrivelse av et misligholdt krav fra en finansinstitusjon, kan institusjonen midlertidig bli nærstående til et selskap, jf. over. Dersom finansinstitusjonen samtidig er kreditor for et eksternt lån til selskapet, vil lånet bli reklassifisert som intern gjeld etter begrensningsregelen det året finansinstitusjonen overtar selskapsandelene. Når eierandelene blir realisert, vil lånet mellom selskap og finansinstitusjon i året etter realisasjonstidspunktet igjen bli vurdert som ekstern gjeld etter begrensningsregelen. Departementet er enig med FNO i at slike låneforhold bør behandles som ekstern gjeld ved anvendelse av begrensningsregelen også i den perioden finansinstitusjonen er nærstående til selskapet. Hvilke selskap som anses som nærstående etter begrensningsregelen, er omtalt i punkt 4.11. Departementet viser til at låneavtalen er inngått mellom eksterne parter, og at finansinstitusjonen bare har anledning til å eie selskapet i en kort periode.

Departementet foreslår at begrensningsregelen ikke omfatter renter på gjeld til finansinstitusjon som er tatt opp før selskapet midlertidig blir nærstående til institusjonen, jf. forretningsbankloven § 19 annet ledd, sparebankloven § 24 fjerde ledd, finansieringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd og forsikringsvirksomhetsloven § 6-1 annet ledd og § 7-10 første ledd. Unntaksforslaget omfatter ikke låneavtaler som inngås i eierperioden, det vil si så lenge låntaker og långiver er nærstående. Slike låneopptak er omfattet av rentefradragsbegrensningen på vanlig måte. Videre vil endring av lånebetingelser mv. i eierperioden føre til at det opprinnelige lånet klassifiseres som intern gjeld etter begrensningsregelen. Eventuelle renter på gjeld til andre kreditorer er ikke omfattet av unntaksforslaget.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd.

4.16.2 Petroleumsselskap

Høringsforslaget

Selskap som driver petroleumsvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, skattlegges etter særregler i petroleumsskatteloven. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 28 pst., betaler petroleumsselskapene særskatt på 50 pst. av inntekt fra utvinning og rørledningstransport av petroleum etter gjeldende regler for 2013. I petroleumsskatteloven § 3 d er det gitt en særlig bestemmelse om finansielle poster i særskattepliktig virksomhet.

I høringsnotatet var det lagt til grunn at det ikke er behov for en ytterligere rentefradragsbegrensning i inntekt henført sokkeldistriktet utover det som følger av petroleumsskatteloven § 3 d. I stedet var det foreslått at ny begrensningsregel skal gjelde for særskattepliktige selskaps inntekt henført til landdistriktet. Begrunnelsen var at det ikke er grunnlag for å unnta petroleumsselskapets landinntekt fra begrensningsregelen, særlig hvis selskapet driver ordinær landvirksomhet i tillegg til særskattepliktig virksomhet. Etter høringsforslaget skal dermed fradragsretten i særskattepliktig inntekt (alminnelig inntekt og særskattegrunnlaget) for petroleumsselskapene først fastsettes etter petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd. Deretter skal den foreslåtte begrensningsregelen anvendes på alminnelig inntekt og finansposter tilordnet landdistriktet. Det betyr at regelen ikke gjelder for selskapets samlede resultat, men skal anvendes tilsvarende på selskapets skattegrunnlag (alminnelig inntekt) henført landdistriktet. Rentekostnader som ikke kan fradras etter begrensningsregelen, kan etter forslaget heller ikke føres til fradrag i sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd. Avskåret rentefradrag kan derimot framføres i påfølgende fem år mot alminnelig inntekt henført land.

Høringsmerknadene

Flere høringsinstanser, blant annet *Norsk olje og gass,* selskapene *Solveig Gas Norway AS, Silex Gas Norway AS og Infragas Norge AS* (fellesuttalelse Solveig m.fl.) og *KPMG Law Advokatfirma DA* uttaler at høringsforslaget fører til at særskattepliktige selskap som gruppe rammes langt hardere enn landbaserte virksomheter. De foreslår primært at begrensningsregelen ikke skal gjelde for disse selskapene. Det vises til at henføringen av finansposter til land etter petroleumsskatteloven § 3 d bare er en metodebestemmelse, og ikke betyr at selskapene driver ordinær virksomhet på land. Begrenset landinntekt fører til at fradraget for interne rentekostnader for mange selskap vil bli avskåret fullt ut eller for en vesentlig del. Forslaget favoriserer selskap som driver ordinær landvirksomhet i tillegg til særskattepliktig virksomhet, i strid med det som var forutsatt da petroleumsskatteloven § 3 d ble endret fra 2007, jf. Ot.prp. nr. 1 (2006–2007).

Dersom begrensningsregelen opprettholdes for petroleumsselskapene, mener *Norsk olje og gass* at den bare bør gjelde for eventuell ordinær virksomhet på land. Hvis hele virksomheten til særskattepliktige selskap skal omfattes, uttales at selskapets faktiske samlede inntekt må legges til grunn, selv om den inneholder et grunnrenteelement. Norsk olje og gass foreslår i så fall også

enkelte særregler for å ivareta selskap i en oppbyggingsfase (leting og utbygging), og selskap som har mange felt i sen fase (haleproduksjon).

KPMG Law Advokatfirma DA peker på at det eventuelt kan legges inn en sjablonmessig justeringsfaktor i sokkelinntekten ved beregningen av rentefradragsrammen, dersom departementet mener at sokkelinntekten inneholder en form for superavkastning som ikke bør inngå.

Selskapene *Solveig m.fl.* foreslår subsidiært at deltakere i Gassled, som ikke driver annen virksomhet, unntas fra begrensningsregelen. På grunn av særlige forhold, som «single purpose»-vilkår, og høy grad av internlån, rammes disse selskapene spesielt hardt.

Advokatforeningen mener blant annet at avskåret rentefradrag for petroleumsselskapene må kunne fradras i sokkeldistriktet etter petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd, og savner en bedre analyse av situasjonen og konsekvensene for petroleumsselskap.

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS viser blant annet til at det ikke er gitt noen anvisning på hvordan gjeldende regel i petroleumsskatteloven § 3 d og den foreslåtte begrensningsregelen skal kombineres.

Deloitte Advokatfirma AS uttaler at det bør vurderes å gi fradrag for netto rentekostnad i alminnelig inntekt på land eller sokkel, for så vidt selskapets netto rentekostnader ikke utgjør mer enn 25 pst. av rentefradragsrammen på land eller sokkel.

Skattedirektoratet støtter forslaget om å innføre en begrensningsregel som gjelder for petroleumsselskapenes landinntekt, men foreslår en presisering av rentefradragsrammen. Videre peker direktoratet på at forslaget i høringsnotatet ikke tar hensyn til at selskap i letefasen kan ha betydelig lånekapasitet gjennom pantsettelse av krav på refusjon for letekostnader. Dette gir selskapene lånekapasitet som erstatning for løpende kontantstrøm fra drift.

Vurderinger og forslag

Petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd inneholder en særregel om begrensning av netto finanskostnader i særskattepliktig inntekt. Selskapets netto overskytende finanskostnader, renteinntekter og øvrige finansposter mv. skal tas til inntekt eller føres til fradrag i landdistriktet, jf. § 3 d fjerde til sjette ledd. Et selskap som ikke har inntekt på land å føre fradrag mot, kan likevel føre overskytende finanskostnader til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, jf. § 3 d syvende ledd.

Særregelen i petroleumsskatteloven § 3 d annet ledd innebærer en endelig begrensning av petroleumsselskapets fradrag for rentekostnader i grunnlaget for særskatt. Adgangen i § 3 d syvende ledd til å føre til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet finanskostnader som ikke er kommet til fradrag i landdistriktet, betyr samtidig at bestemmelsen ikke medfører noen begrensning i selskapets fradragsrett for finanskostnader i alminnelig inntekt. Et selskap som heller ikke har alminnelig inntekt i sokkeldistriktet å føre finanskostnader mot, kan dessuten framføre underskuddet med rente. Videre kan skatteverdien av et eventuelt underskudd kreves utbetalt ved opphør av særskattepliktig virksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c.

Etter departementets oppfatning er det ingen grunn til at petroleumsselskapene skal unntas fra en rentefradragsbegrensning i alminnelig inntekt. Det gjelder enten selskapet bare driver petroleumsvirksomhet, eller eventuelt ordinær landvirksomhet i tillegg. Det er derfor nødvendig å ha en begrensningsregel for rentekostnader i alminnelig inntekt også for petroleumsselskapene. Tilpasningen til gjeldende bestemmelse i petroleumsskatteloven § 3 d reiser likevel særlige problemstillinger. Det er behov for å utrede nærmere de samlede virkningene av den gjeldende regelen for finansielle poster i petroleumsskatteloven og den foreslåtte generelle begrensningsregelen. Det foreslås derfor at petroleumsselskapene ikke omfattes av forslaget til ny rentefradragsbegrensning nå, men at departementet så snart som mulig kommer tilbake med forslag til en regel om begrensning av rentefradraget i petroleumsselskapenes alminnelige inntekt.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41 niende ledd.

4.16.3 Rederivirksomhet

Selskap som driver virksomhet i form av drift og utleie av visse typer fartøyer, kan velge å la seg beskatte etter den særskilte rederiskatteordningen. Ordningen innebærer at inntekter fra skipsfart er fritatt for skatt, jf. skatteloven § 8-15 første ledd. Netto finansinntekter skal imidlertid skattlegges, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd. Rentekostnader i et rederibeskattet selskap skal fordeles forholdsmessig mellom regnskapsmessig verdi av finansaktiva og realaktiva. Bare den delen av rentekostnadene som svarer til finanskapitaldelen, kommer til fradrag ved inntektsskatteligningen. Dette kan gi insentiv til egenkapitalfinansier-

ing i selskap innenfor ordningen, mens eierne foretar opplåningen med fullt fradrag for rentekostnadene.

For å hindre denne formen for tilpasninger, er det innført en regel om maksimal egenkapitalgrad i rederiskatteordningen, jf. skatteloven § 8-15 syvende til niende ledd. Regelen går ut på at dersom selskapet har en egenkapital som utgjør mer enn 70 pst. av totalkapitalen (summen av gjeld og egenkapital i henhold til balansen ved det regnskapsmessige årsoppgjøret), skal den delen av egenkapital som overstiger 70 pst., multiplisert med en normrente, inntektsføres.

Også valutagevinster og -tap knyttet til fordringer og gjeld skal skattlegges og fradragsføres på samme måte som finansinntekter med en andel som svarer til finanskapitaldelen.

Høringsforslaget

Departementet foreslo i høringsnotatet at selskap innenfor rederiskatteordningen skal omfattes av begrensingsregelen for rentefradrag. Selv om rederibeskattede selskap normalt ikke vil ha insentiver til å foreta skatteplanlegging med rentekostnader, kan problemstillingen likevel være relevant for selskap som har tilpasset seg med lite realkapital og mye finanskapital.

Høringsforslaget innebærer at fradragsbegrensningen skal gjelde den delen av rentene som svarer til finanskapitaldelen i selskapet, og at rentefradragsrammen beregnes på bakgrunn av den skattepliktige delen av selskapets inntekt (finansinntekten).

Høringsmerknadene

Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS, Norges Rederiforbund og *Petroleum Geo-Services ASA* (PGS) mener at selskap innenfor rederiskatteordningen ikke bør omfattes av reglene.

PricewaterhouseCoopers uttaler at skattepliktig finansinntekt i et rederibeskattet selskap sier lite om selskapets gjeldsbetjeningsevne, og at fradragsbegrensningen ikke bør beregnes på bakgrunn av finansinntekten.

PricewaterhouseCoopers gir videre uttrykk for at det i få, om noen, tilfeller vil være fordelaktig å kapitalisere rederibeskattede selskap med gjeld fra nærstående parter.

Rederiforbundet uttaler at det er svært vanskelig for rederibeskattede selskap å drive skattetilpasning med rentekostnader, slik at dette i praksis ikke er en relevant problemstilling. Forbundet antar at få (om noen) selskap innenfor rederiskatteordningen i dag har uforholdsmessig mye finanskapital.

Videre mener forbundet at konsernbidrag som er avgitt eller mottatt uten skattemessig virkning innenfor rederiskatteordningen bør inngå i grunnlaget for rentefradragsbegrensningen.

Rederiforbundet ber også om en nærmere vurdering av forholdet til regelen om inntektstillegg for høy egenkapital, jf. skatteloven § 8-15 syvende til niende ledd.

Advokatforeningen viser til at valutagevinster og -tap knyttet til finanskapitalandelen i rederibeskattede selskap skal skattlegges, og uttaler at valutasvingninger kan få uheldige og utilsiktede virkninger i tilfeller der rentefradragets størrelse ikke er skattemessig motivert.

PGS peker på at rederibeskattede selskap allerede er underlagt en begrensningsregel i form av regelen om inntektstillegg for høy egenkapital, og at fradragsbegrensning ikke bør gjelde slike selskap med mindre det kan underbygges et klart behov.

Skattedirektoratet antar at inntektstillegget ved høy egenkapital, som inngår i skattepliktig finansinntekt, skal medtas i beregningsgrunnlaget for fradragsbegrensningen, men at inntektstillegget ikke skal påvirke beregningen av netto rentekostnader. Direktoratet gjør også oppmerksom på at ordlyden i forslaget innebærer at også inntekter fra gevinst- og tapskonto oppstått ved overgang fra ordinær beskatning til beskatning etter de særskilte rederibeskatningsreglene, vil omfattes, jf. skatteloven § 8-14.

Vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at formålet med rederiskatteordningen er at kapital skal investeres i fartøyer og andre tillatte realobjekter innenfor ordningen, herunder andeler i underliggende, rederibeskattede selskap. Selskap som innretter seg i samsvar med dette vil over tid bare i mindre omfang få avskåret fradrag for renter etter rentefradragsbegrensingsregelen, ettersom rentene i hovedsak vil være knyttet til realkapitalandelen, og dermed uansett ikke er fradragsberettigede.

Slik departementet ser det, er det ingen grunn til at selskap innenfor rederiskatteordningen som over tid tilpasser seg med lite realkapital og mye finanskapital, skal undergis en annen skattemessig behandling enn andre selskap i en tilsvarende situasjon.

Departementet antar dessuten at et unntak fra begrensningsregelen kan være i strid med EØS-avtalens statsstøttebestemmelser.

Regelen om inntektstillegg ved høy egenkapital, jf. skatteloven § 8-15 syvende til niende ledd, retter seg inn mot et annet forhold enn forslaget til nye regler om fradragsbegrensning for renter. Den førstnevnte regelen skal hindre tilpasninger i form av at eiere av rederibeskattede selskap tar opp gjeld og skyter inn midler som egenkapital i rederiselskapene («tykk kapitalisering»), i stedet for at gjelden tas opp direkte av rederiselskapene, som får rentefradraget begrenset i forhold til finanskapitalandelen. I realiteten innebærer inntektstillegget en tilbakeføring av rentefradrag på eiernes hender.

Inntektstillegget ved høy egenkapital inngår i skattepliktig finansinntekt, jf. skatteloven § 8-15 syvende ledd første punktum. Tillegget vil dermed inngå i beregningsgrunnlaget for rentefradragsbegrensningen. Inntektstillegget vil ikke påvirke beregningen av netto rentekostnader hos det rederibeskattede selskapet eller hos skattyter som eier det rederibeskattede selskapet.

Som påpekt av Skattedirektoratet i høringsrunden, vil inntekter fra en gevinst- og tapskonto som er oppstått ved overgang fra ordinær beskatning til beskatning etter de særskilte rederibeskatningsreglene inngå i beregningsgrunnlaget for fradragsbegrensningen. Slike inntekter er knyttet til virksomheten som har vært drevet av selskapet mens det var under ordinær beskatning, og bør derfor inngå i beregningsgrunnlaget. Økt ramme for rentefradrag som følge av at slike inntekter inngår, kan gi grunnlag for framføring av rentefradrag som tidligere er avskåret under ordinær beskatning.

Departementet foreslår å ta inn en bestemmelse i skatteloven § 8-15 fjerde ledd, som presiserer at rentefradragsbegrensningen skal gjelde den delen av rentene som svarer til finanskapitaldelen i selskapet, og at rentefradragsrammen beregnes på bakgrunn av den skattepliktige delen av selskapets inntekt.

Norges Rederiforbund har pekt på at innenfor rederiskatteordningen kan konsernbidrag avgis eller mottas uten skattemessig virkning, jf. skatteloven § 8-18. Dersom enten yter eller mottaker av konsernbidrag er en skattyter innenfor ordningen, har konsernbidraget ikke skattemessig effekt for noen av dem. Departementet legger til grunn at konsernbidrag uten skattemessig virkning ikke bør inngå i grunnlaget for fradragsbegrensningen. Generelt kan aksjeselskap mv. yte konsernbidrag innenfor visse selskapsrettslige rammer knyttet til blant annet årsoverskudd og annen egenkapital, jf. aksjeloven § 8-5 og allmennaksjeloven § 8-5. Skatterettslig får konsernbidraget imidlertid bare effekt så langt det ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt. Det er det skattemessig relevante konsernbidraget som skal inngå i beregningen av rammen for rentefradrag. Slik bør løsningen være også for konsernbidrag fra eller til rederibeskattede selskap.

Skipsfartsinntekter er skattefrie innenfor rederiskatteordningen, og slike skattefrie inntekter bør ikke gi grunnlag for rentefradrag i et annet selskap i samme konsern. For selskap innenfor ordningen som har finansinntekter, kan en del av avgitt konsernbidrag ligge innenfor alminnelig inntekt. Etter departementets oppfatning er det likevel ikke hensiktsmessig å etablere en særlig, kompliserende ordning der konsernbidrag som ligger innenfor alminnelig inntekt, men som er uten skattemessig virkning skilles ut og medtas ved beregningen av rammen for rentefradrag.

Det vises til forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 8-15 fjerde ledd.

4.16.4 Kraftforetak

For kraftforetak gjelder særregler i skatteloven kapittel 18. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 28 pst., betaler eier av kraftverk en grunnrenteskatt til staten med 30 pst. etter gjeldende regler for 2013.

Grunnrenteinntekten beregnes med utgangspunkt i årlige brutto salgsinntekter fratrukket nærmere angitte kostnader. Finanskostnader er ikke fradragsberettiget. Derimot gis det fradrag for en friinntekt beregnet på grunnlag av skattemessig verdi av driftsmidlene knyttet til kraftverket. Formålet med friinntekten er å skjerme alternativavkastningen fra grunnrenteskatt. En begrensning av fradrag for rentekostnader mv. er dermed ikke aktuelt i grunnlaget for grunnrenteinntekt. Departementet foreslo i høringsnotatet at begrensningsregelen skal gjelde i grunnlaget for alminnelig selskapsskatt i vannkraftselskap.

Det oppstår likevel spørsmål om hvor treffsikker den foreslåtte sjablonmessige rentebegrensningsregelen er for selskap som eier vannkraftverk. I virksomhet som gir opphav til grunnrente, vil alminnelig inntekt over tid normalt være høyere enn i ordinær virksomhet. Formålet med grunnrenteskatten er nettopp å trekke inn til fellesskapet (en del av) grunnrenten. En rentebegrensningsregel som tar utgangspunkt i alminnelig inntekt, kan dermed gi et lempeligere resultat for vannkraftproduksjon enn for annen virksomhet.

Departementet varslet derfor i høringsnotatet at en vil vurdere justeringer i begrensningsregelen for kraftforetak for å ta hensyn til de særlige forholdene som gjør seg gjeldende.

E-CO Energi Holding og *Energi Norge* frarådet i høringsrunden å innføre særregler for vannkraftvirksomhet. Disse høringsinstansene viser til at skjerpede vilkår kan få konsekvenser for investeringer i næringen.

Som uttalt i høringsnotatet kan begrensningsregelen være mindre treffsikker for vannkraftselskap. Departementet vil vurdere spørsmålene nærmere, og eventuelt komme tilbake med justeringer for kraftforetak.

4.17 Forskriftshjemmel

Det kan være behov for å fastsette forskrifter til begrensningsregelen. Det gjelder blant annet den nærmere avgrensningen av hvilke poster som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader mv., og hvilke nærstående som skal omfattes av § 6-41 sjette ledd.

Departementet foreslår at det gis hjemmel til å fastsette forskrift til utfylling og gjennomføring av § 6-41.

Det vises til forslag til § 6-41 tiende ledd i skatteloven.

4.18 Ikrafttredelse

Departementet fastholder høringsforslaget om at regelen skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014.

For skattytere med avvikende regnskapsår fører det alminnelige utgangspunktet i praksis til at endringen, som har generell virkning fra og med inntektsåret 2014, får virkning for avvikende regnskapsår som utløper i 2014.

Enkelte høringsinstanser uttaler at det bør gjelde et særskilt virkningstidspunkt for selskap med avvikende regnskapsår. De viser til at selskap med avvikende regnskapsår vil bli rammet av begrensningsregelen for det inntektsåret som avsluttes i 2014. Det pekes blant annet på at regelen kan ha såpass stor effekt at det bør gis anledning til å tilpasse seg det nye regimet.

Departementet viser til at forslaget om begrensning av rentefradraget i interessefellesskap ble sendt på høring i april 2013. Selskapene har dermed i lengre tid vært klar over at en slik regel kan bli vedtatt, og hatt mulighet til å forberede seg. Det vises også til at forslaget som fremmes nå er lempeligere enn det som ble sendt på høring. Etter departementets oppfatning foreligger det ikke tilstrekkelig sterke grunner til å fravike det alminnelige utgangspunktet om ikrafttredelse for selskap med avvikende regnskapsår, og det foreslås ikke fastsatt en utsatt ikrafttredelse for disse selskapene. For skattepliktige med avvikende regnskapsår skal begrensningsregelen dermed ha virkning fra og med det regnskaps- og inntektsår som utløper i 2014.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

4.19 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det er de samlede skattevilkårene og øvrige rammebetingelser som avgjør lokaliseringen av næringsvirksomhet. Det antas at den foreslåtte begrensningen i rentefradraget i liten grad vil svekke insentivene til å investere i Norge. Begrensningen vil gjøre det mindre attraktivt for flernasjonale konsern å plassere gjeld i Norge. Samtidig har de fleste av våre nærmeste handelspartnere allerede innført lignende begrensninger. Enkelte virksomheter vil likevel kunne vurdere investeringer i Norge som mindre attraktive dersom de i dag gjennom store rentefradrag tilpasser seg slik at de betaler lite eller ingen selskapsskatt til Norge.

Forslaget vil på den annen side kunne styrke nasjonale virksomheter som har stått overfor strengere beskatning enn konkurrerende internasjonale virksomheter som har kunnet utnytte dagens regler. Reglene vil slik bidra til større nøytralitet mellom nasjonale og internasjonale selskap og til å beskytte det norske skattegrunnlaget. De nye reglene skiller imidlertid ikke mellom nasjonale og internasjonale eiere. Også norske statseide konsern og selskap eid av kommuner vil omfattes av regelverket.

Enkelte selskap eller konsern vil få til dels betydelig reduserte fradrag. Disse har gjerne uforholdsmessig høye rentekostnader relativt til resultatet. Mange har sannsynligvis større lån enn de ville hatt dersom ikke mulighetene til overskuddsflytting forelå, og er dermed tynt kapitaliserte. Det kan likevel ikke utelukkes at regelen i enkelte tilfeller vil gå noe lengre enn en armlengdevurdering skulle tilsi. Dersom et selskap som ikke er tynt kapitalisert skulle rammes av regelen, skal det være mulig å ta opp lån fra uavhengige parter og slik sikre riktig fradrag. Selv om en omlegging av finansieringen kan medføre økte

kostnader, legger departementet til grunn at forslaget ikke i vesentlig grad vil ramme selskap som ikke driver skatteplanlegging gjennom rentefradrag. Likevel vil regelverket kunne medføre ulemper for en del konsern som på grunn av ujevn gjeldsfordeling må omorganisere sin finansiering eller sine konsernbidrag for å sikre riktig fradrag for konsernet som helhet. Det presiseres også at selskap som på grunn av begrensningen får redusert rentefradrag ved ligningen, fortsatt kan tilføres kapital i form av lån eller egenkapital fra andre selskap i konsernet.

Den foreslåtte regelverksendringen vil kunne føre til at selskap i konsern etterspør mer lån og økte kredittrammer i banker og kredittforetak. Også innskuddene fra konsernselskaper kan øke. Det har i høringen blitt påpekt at dette kan redusere bankenes kapitaldekning. Departementet antar at effekten av forslaget på bankenes kapitaldekning vil være begrenset.

Det er komplisert å utforme regler som er både enkle og treffsikre. En god rentebegrensningsregel må også være tilpasset det øvrige regelverket i Norge. Departementet vil følge nøye med på effektene av regelen. Med bakgrunn i erfaringer med reglene vil det bli vurdert om det er behov for endringer i regelverket, både med hensyn til omgåelsesmuligheter og eventuelle negative konsekvenser for næringslivet.

Regelen vil innebære noe merarbeid for skattyterne og ligningsmyndighetene, særlig ved innføringen av regelen. Samtidig vil en sjablonregel føre til færre ressurskrevende internprisingssaker på dette området. Det vises også til at det gjelder et terskelbeløp på 3 mill. kroner, som betyr at mange selskap mv. vil falle utenfor begrensningsregelen.

Å innføre begrensninger i rentefradraget som foreslått, anslås å gi et økt proveny på om lag 2,55 mrd. kroner.

4.20 Talleksempler

Nedenfor følger noen eksempler på hvordan fradragsbegrensningen virker for ulike tilfeller.

Eksempel 1: Fradragsbegrensningen (mill. kroner) for et selskap med positivt resultat i inntektsåret

		Mill. kroner
	Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)	200
+	Skattemessige avskrivninger	40
+	Netto skattemessige rentekostnader	160
=	**Beregningsgrunnlag**	**400**
	Rentefradragsramme – 30 pst. av beregningsgrunnlaget	**120**
	Netto interne rentekostnader	**30**
	I utgangspunktet gir rentefradragsrammen en begrensning (det vil si forhøyelse av skattepliktig inntekt) på 40 mill. kroner ettersom netto skattemessige rentekostnader er 160 mill. kroner, mens maksimalt rentefradrag er 120 mill.kroner. Avskåret rentefradrag skal imidlertid ikke overstige summen av netto konserninterne rentekostnader. I dette tilfellet innebærer det at fradragsbegrensningen reduseres til 30 mill. kroner (tilsvarende netto interne rentekostnader).	
	Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	**30***

* Kan framføres i de ti påfølgende inntektsårene.

Eksempel 2: Fradragsbegrensningen for selskap som har underskudd til framføring

Et selskap har underskudd til framføring fra tidligere år på 200 mill. kroner. Alminnelig inntekt før rentebegrensning og anvendelse av framført underskudd er 100 mill. kroner.

		Mill. kroner
	Inntekt før anvendelse av framførbart underskudd	100
-	Anvendelse av framførbart underskudd	100
=	Alminnelig inntekt (før virkning av fradragsbegrensningen)	0
+	skattemessige avskrivninger	40
+	netto skattemessige rentekostnader	60
=	**Beregningsgrunnlag**	**100**
	Rentefradragsramme – 30 pst. av beregningsgrunnlaget	**30**
	Netto interne rentekostnader	**60**
	Selskapet har et framførbart underskudd på 200 mill. kroner, men får bare anvendt 100 mill. kroner mot overskuddet inneværende år. Selskapet har da fortsatt 100 mill. kroner i underskudd som kan framføres til senere inntektsår. Selskapet får maksimalt fradrag for netto rentekostnader på 30 mill. kroner, mens netto interne rentekostnader er på 60 mill. kroner. Fradraget avkortes dermed med 30 mill. kroner, og inntekten forhøyes tilsvarende. Selskapet må betale skatt på denne inntekten til tross for at det har underskudd til framføring.	
	Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	**30***

* Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene.

Eksempel 3: Fradragsbegrensningen for et selskap med negativt resultat i inntektsåret

Selskapet har et underskudd på 300 mill. kroner i inntektsåret før fradragsbegrensningen. Etter tilbakeføring av avskrivninger og rentekostnader er beregningsgrunnnlaget fortsatt negativt. Fradraget for interne rentekostnader avkortes dermed fullt ut. Inntekten forhøyes med 60 mill. kroner. Selskapets underskudd til framføring blir 240 mill. kroner.

		Mill. kroner
	Skattemessig resultat (før virkning av fradragsbegrensningen)	-300
+	skattemessige avskrivninger	40
+	netto skattemessige rentekostnader	60
=	**Beregningsgrunnlag**	**-200**
	Rentefradragsramme - 30 pst. av beregningsgrunnlaget	**0**
	Netto konserninterne rentekostnader	**60**
	Rentefradragsbegrensning – inntekten forhøyes med	**60***

* Kan framføres de ti påfølgende inntektsårene.

5 Næringsbeskatning forøvrig

5.1 Skattlegging av aksjeselskap

Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for upersonlige skattytere (aksjeselskap mv.) fra gjeldende sats på 28 til 27 pst. Forslaget er en del av regjeringens tiltak for å stimulere investeringer og gi vekst i næringslivet i Fastlands-Norge, som ble varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2013. Regjeringen tar med dette et første skritt i en større omlegging av bedriftsbeskatningen, med sikte på reduserte satser og mer robuste grunnlag. Det vises til at regjeringen har nedsatt et offentlig skatteutvalg (Scheel-utvalget) som skal vurdere selskapsskatten i lys av den internasjonale utviklingen og skattesystemet for øvrig.

Redusert skattesats vil føre til at flere investeringer blir lønnsomme og dermed stimulere til økte investeringer. Tiltaket vil også redusere gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Departementet anslår den isolerte skattelettelsen av redusert skattesats på alminnelig inntekt for upersonlige skattytere til om lag 2,6 mrd. kroner påløpt i 2014.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 3-3.

5.2 Skattlegging av deltakere i deltakerlignede selskap

5.2.1 Innledning og sammendrag

For deltakerlignede selskap legges det opp til en tilsvarende skattereduksjon som for aksjeselskap. Deltakerlignede selskap er i hovedsak ansvarlige selskap (ANS), ansvarlige selskap med delt ansvar (DA), kommandittselskap (KS) og indre selskap (IS).

Deltakerlignede selskap er ikke egne skattesubjekter. Deltakerne lignes hver for seg for sin andel av selskapets formue og inntekt. Både selskap og personer kan være deltakere i deltakerlignet selskap.

For deltakere i deltakerlignet selskap som er *aksjeselskap eller annet selskap som er selvstendig skattesubjekt*, vil den foreslåtte satsreduksjonen til 27 pst. også omfatte andel av inntekt fra deltakerlignet selskap. For slike deltakere vil det derfor ikke være nødvendig med særregler for å oppnå skattereduksjon for inntekt fra deltakerlignet selskap.

Nøytralitetshensyn tilsier at *personlige* deltakere i deltakerlignet selskap får en tilsvarende skattereduksjon når de skattlegges for selskapets resultat. For personer vil skattesatsen fortsatt være 28 pst. (24,5 pst. i Nord-Troms og Finnmark). For å oppnå en tilsvarende skattereduksjon for personlige deltakere foreslås at inntekt fra deltakerlignet selskap nedjusteres med faktoren 27/28 for slike deltakere. Både andel av overskudd og underskudd nedjusteres. Nedjusteringen vil gi samme effekt som en satsreduksjon, uten at det blir nødvendig å fastsette en egen skattesats. Løsningen vil være enkel å forholde seg til for både skattyterne og Skatteetaten.

For personlige deltakere gjelder også regler om beregning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-42. For slikt tillegg i inntekten skal skatten fastsettes på uendret måte. Heller ikke ved salg av selskapsandel skal skatten endres. Dette kan sees som en parallell til at personlige aksjonærer i aksjeselskap ikke skal ha lavere nominell skattesats på utbytte som utdeles fra et aksjeselskap eller gevinst ved realisasjon av aksje.

De foreslåtte endringene vil ha små administrative konsekvenser. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 120 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

Det foreslås endringer i skatteloven §§ 10-41 første ledd annet punktum, 10-42 tredje ledd bokstav a, 10-42 syvende ledd annet punktum, 10-43 første ledd og 10-43 fjerde ledd. Det foreslås også en endring i svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd for å klargjøre at tilsvarende endringer ikke skal gjennomføres for Svalbard.

Endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.2.2 Vurderinger og forslag

Utgangspunkt

Departementet foreslår at personlig deltakers andel av overskudd eller underskudd fra deltakerlignet selskap nedjusteres med faktoren 27/28 ved fastsettelsen av deltakerens alminnelige inntekt.

Reglene om deltakerligning bygger på nettometoden. Det vil si at det fastsettes et overskudd eller underskudd for selskapet som om selskapet selv var skattyter, etter reglene i skatteloven. Dette overskuddet eller underskuddet fordeles deretter på deltakerne etter deres resultatandel. Den foreslåtte nedjusteringen skal skje når personlig deltaker fører sin resultatandel inn i selvangivelsen. Selvangivelsen vil endres slik at det legges til rette for nedjustering. Nedjusteringen vil gi samme effekt som satsreduksjonen for aksjeselskap.

Deltakerligning innebærer at deltakers inntekt fra selskapet regnes med i samme beregningsgrunnlag som deltakerens øvrige inntekt (alminnelig inntekt). Underskudd på selskapsandelen kan trekkes fra i skattyters inntekt fra andre kilder, og underskudd i annen inntekt kan samordnes med overskudd fra selskapet. Denne adgangen til samordning av deltakerens inntekt fra ulike kilder berøres ikke av forslaget.

Det kan forekomme at deltakeren har underskudd fra selskapet som er større enn inntekt fra andre kilder. I slike tilfeller vil det udekkede underskuddet kunne framføres etter vanlige regler.

Personer bosatt i Nord-Troms og Finnmark har en skattesats på alminnelig inntekt på 24,5 pst. Departementet foreslår at inntekten skal nedjusteres på samme måte for disse deltakerne, med faktoren 27/28. Det innebærer at den effektive skattesatsen blir 23,6 pst.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-41 første ledd annet punktum.

Fradragsrammen for kommandittister

I et kommandittselskap er det både deltakere med begrenset ansvar (kommandittister) og med ubegrenset ansvar (komplementarer). Fordi kommandittister har et begrenset ansvar for selskapets forpliktelser, er det gitt regler om at de bare kan fradra underskudd innenfor en viss ramme. Reglene skal sikre at kommandittister ikke får fradrag for mer enn de risikerer å tape. Reglene gjelder tilsvarende for stille deltakere. En stille deltaker er etter selskapsloven § 1-2 første ledd d «deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad, og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum». Regler om fradragsbegrensning for kommandittister og stille deltakere er gitt i skatteloven § 10-43.

For at fradragsbegrensningen for kommandittister skal fungere som forutsatt, må beregningen av fradragsrammen skje på grunnlag av verdier før nedjustering. Det foreslås derfor et nytt annet punktum i skatteloven § 10-43 første ledd hvor det framgår at bestemmelsen om nedjustering av inntekt ikke får anvendelse ved fastsettelse eller bruk av fradragsrammen. Den delen av underskuddet som ligger innenfor fradragsrammen, nedjusteres og kommer til fradrag på vanlig måte.

Underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av fradragsrammen, framføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, i annen alminnelig inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel (skatteloven § 10-43 fjerde ledd). I de tilfellene underskuddet framføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet, vil hele underskuddet kunne framføres og avregnes mot overskuddet uten nedjustering. Skatteetaten har systemer for å skille mellom slikt underskudd og annet underskudd, og det ligger derfor teknisk til rette for å framføre hele underskuddet. Dersom underskuddet skal avregnes mot annen alminnelig inntekt eller realisasjonsgevinst på andelen, må underskuddet da nedjusteres med faktoren 27/28 for å hensynta at selskapsskatten er lavere enn skatten på annen alminnelig inntekt/gevinster. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-43 fjerde ledd.

Utdelingsbeskatning etter deltakermodellen

Personlige deltakere i deltakerlignede selskap skattlegges ikke bare løpende for deres andel av selskapets overskudd eller underskudd. Det skal også beregnes tillegg i alminnelig inntekt når deltakeren mottar utdelinger fra selskapet (deltakermodellen), jf. skatteloven § 10-42.

Skattlegging av personlige deltakere ved utdeling etter deltakermodellen skal som utgangspunkt gjennomføres på samme måte som i dag. Ved beregning av utdelingsskatt etter deltakermodellen vil imidlertid deltakerens skattesats ved den løpende inntektsbeskatningen ha betydning i noen sammenhenger. Det er behov for enkelte presiseringer i bestemmelsen om utdelingsskatt i skatteloven § 10-42 for å få klart fram at det er den effektive skattesatsen etter nedjustering som skal legges til grunn.

Dette gjelder skatteloven § 10-42 tredje ledd og skatteloven § 10-42 syvende ledd annet punktum. Det vises til forslag til endringer i disse bestemmelsene.

Særskilt godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26

Etter selskapsloven § 2-26 første ledd har en deltaker som tar del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte yter en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet, krav på å få utbetalt særskilt godtgjørelse for dette.

Særskilt godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26 skattlegges som enten virksomhetsinntekt eller lønn, etter de vanlige reglene som gjelder for slik inntekt. Som hovedregel skal godtgjørelsen anses som virksomhetsinntekt. For godtgjørelse til deltaker med begrenset ansvar (kommandittist eller stille deltaker) kan likevel selskapet velge om godtgjørelsen skal behandles som lønn eller virksomhetsinntekt. Godtgjørelsen vil bli ilagt redusert trygdeavgift når den skattlegges som virksomhetsinntekt, jf. punkt 5.3.

Forholdet til svalbardskatteloven

Reglene i skatteloven § 10-40 flg. om skattlegging av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. er gitt tilsvarende anvendelse på Svalbard, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatteloven) § 3-1. På Svalbard skal selskapsskattesatsen på 16 pst. videreføres uendret, og det er derfor ikke grunnlag for å nedjustere personlig deltakers inntekt fra deltakerlignet selskap. Det foreslås en endring i svalbardskatteloven for å klargjøre dette.

Det vises til forslag til endring i svalbardskatteloven § 3-1 annet ledd.

5.2.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene vil ha små administrative konsekvenser. For Skatteetaten vil endringene innebære at selvangivelsen med veiledning må endres slik at det legges til rette for å nedjustere inntekten for personlige deltakere. Endringen vil innebære en viss økning i kontrollbehovet for å påse at nedjusteringen er gjennomført på riktig måte. De administrative kostnadene vil være beskjedne.

For personlige deltakere i deltakerlignet selskap vil endringen innebære at inntekten må nedjusteres i selvangivelsen som omtalt. For skattyterne vil ikke endringene ha administrative konsekvenser ut over dette.

Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 120 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

5.2.4 Ikrafttredelse

Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.3 Skattlegging av enkeltpersonforetak

5.3.1 Innledning og oppsummering

I Revidert nasjonalbudsjett 2013 varslet regjeringen at skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap skal settes ned fra 28 pst. til 27 pst. med virkning fra inntektsåret 2014. Det ble også varslet at personlig næringsdrivende skal få lettelser i skatten på næringsinntekten tilsvarende det selskapene får.

Departementet foreslår at skattelettelsen for enkeltpersonforetak gjennomføres ved å redusere trygdeavgiftssatsen på beregnet personinntekt med 0,72 prosentenhet. Skattelettelsen for selvstendig næringsdrivende vil da om lag tilsvare skattelettelsen for personlig aksjonær som mottar utbytte. Løsningen er enkel og praktikabel både for skattyterne og ligningsmyndighetene.

Reduksjonen i trygdeavgiftssatsen vil ha små administrative kostnader. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 540 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

Departementet viser til forslag til Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014 (folketrygdavgiftsvedtaket) §§ 7 og 8. Trygdeavgiften på næringsinntekt for personer under 17 år og over 69 år reduseres tilsvarende i folketrygdavgiftsvedtaket § 6.

5.3.2 Vurderinger og forslag

Enkeltpersonforetak er en organisasjonsform hvor én selvstendig næringsdrivende driver virksomhet for egen regning og risiko. Enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen. Det innebærer at inntekt fra virksomheten skattlegges fortløpende ved at den inngår i eierens øvrige alminnelig inntekt, som ilegges 28 pst. skatt (24,5 pst. for personer bosatt i Nord-Troms og Finnmark). Dette gjelder uavhengig av om overskuddet tas ut av virksomheten eller ikke. I tillegg skattlegges en beregnet personinntekt med toppskatt og trygdeavgift. I den beregnede personinn-

tekten er det trukket fra et skjermingsfradrag som tilsvarer virksomhetens risikofrie avkastning på investert kapital. Trygdeavgiftssatsen på beregnet personinntekt utgjør 11 pst. (7,8 pst. for fiske/fangst og barnepass og 4,7 pst. for personer under 17 år og over 69 år).

For aksjeselskaper er det foreslått at satsen på alminnelig inntekt reduseres med én prosentenhet, jf. punkt 5.1. En tilsvarende reduksjon av skatt på alminnelig inntekt i enkeltpersonforetak vil kreve omfattende omlegginger og åpner for uønskede tilpasninger så lenge satsreduksjonen ikke gjelder all alminnelig inntekt for personer. Dette har sammenheng med at alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak inngår i den næringsdrivendes øvrige alminnelige inntekt, mens aksjeselskap og aksjonær beskattes hver for seg. Redusert skatt på alminnelig inntekt fra enkeltpersonforetak vil derfor forutsette at det etableres et system som gjør det praktisk mulig å skille ut den delen av skattyters alminnelige inntekt som stammer fra virksomheten. En slik løsning vil påføre både skattyter og Skatteetaten økte administrative byrder. For en del skattytere kan en slik framgangsmåte være relativt ressurskrevende sammenholdt med den skattebesparelse som oppnås. Som nevnt åpner løsningen også for uønskede tilpasningsmuligheter. For eksempel kan den næringsdrivende redusere skatten ved å tilordne renteinntekter til enkeltpersonforetaket og rentekostnader til den øvrige delen av sin økonomi.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet at skattelettelsen for enkeltpersonforetak gis ved å redusere trygdeavgiftssatsen på beregnet personinntekt. Denne løsningen er enkel å gjennomføre og vil gi stor grad av likebehandling av selvstendig næringsdrivende og aksjonærer. Sammenlignet med reduksjon av skatt på næringsinntekt vil en redusert trygdeavgift være en fordel for selvstendig næringsdrivende med virksomhetsinntekt lavere enn innslagspunktet for skatt på alminnelig inntekt.[8]

I motsetning til aksjeselskap er ikke enkeltpersonforetak et eget skattesubjekt. Overskudd fra enkeltpersonforetaket skattlegges som alminnelig inntekt sammen med eiers øvrige inntekter. Når eier tar ut midler fra virksomheten, skattlegges ikke disse ytterligere slik tilfellet er ved utdeling av utbytte fra aksjeselskap til personlig aksjonær.

Departementet foreslår derfor at trygdeavgiftssatsen settes slik at skattereduksjonen for den selvstendig næringsdrivende blir tilsvarende som for overskudd som deles ut fra aksjeselskap til personlig aksjonær. Det tilsier en reduksjon i trygdeavgiften med 0,72 prosentenhet. Redusert skatt på alminnelig inntekt i aksjeselskap med 1 prosentenhet innebærer at skatt på utdelt utbytte som overstiger skjerming reduseres med 0,72 prosentenhet, når man ser skattlegging av personlig aksjonær og selskap under ett. Utbytte som ligger innenfor skjerming, er skattefritt for aksjonæren.

Reduksjon av trygdeavgiftssatsen gir ikke nøyaktig samme skattelettelse som om virksomheten hadde vært drevet i et aksjeselskap. Blant annet vil den delen av inntekten som ligger innenfor skjermingsfradraget, ikke gi opphav til noen skattelettelse. Næringsdrivende med relativt stort skjermingsgrunnlag kan således ha mindre nytte av redusert trygdeavgift enn redusert skatt på alminnelig inntekt. Det er imidlertid relativt få enkeltpersonforetak som har skjermingsfradrag av en vesentlig størrelse. I 2011 hadde om lag halvparten ikke skjermingsfradrag i det hele tatt, mens nær 80 pst. av enkeltpersonforetakene hadde et skjermingsfradrag under 5 000 kroner. Kun 4 pst. hadde et skjermingsfradrag over 25 000 kroner.

Departementet har lagt vekt på at skattelettelsen for enkelpersonforetak bør gjennomføres på en treffsikker og forutsigbar måte. Samtidig bør gjennomføringen være enkel og håndterbar og ikke medføre uforholdsmessig store administrative byrder for verken skattyter eller skattemyndighetene. Departementet har lagt vekt på at skattelettelsen som nå innføres, vil være begrenset for svært mange skattytere. Særlig for mindre virksomheter vil innføring av en komplisert modell være byrdefull. Det er viktig at de tilsiktede fordelene med vekstpakken ikke kommer i skyggen av nye administrative byrder for skattyter. Departementet viser også til at Scheel-utvalget skal vurdere hvordan en endret selskapsskattesats påvirker forholdet mellom person- og selskapsbeskatningen. Det er derfor ikke hensiktsmessig å innføre en komplisert modell som eventuelt blir endret om få år.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at skattelettelsen for enkeltpersonforetak gjennomføres ved å redusere satsen i trygdeavgiften for næringsinntekt med 0,72 prosentenhet. Det vil si at satsen reduseres fra 7,8 pst. til 7,08 pst. for fiske/fangst og barnepass og fra 11 pst. til 10,28 pst. for andre enkeltpersonforetak. For personer under 17 år og over 69 år reduseres satsen i trygdeavgiften for næringsinntekt med 0,72 prosentenhet, fra 4,7 pst. til 3,98 pst. Dette vil gi samme reduksjon i marginalskatten på næringsinntekt for enkeltpersonforetak med positiv beregnet personinntekt som for

[8] 48 800 kroner med regjeringens forslag for 2014.

utbytte for personlige aksjonærer. Reduksjon av trygdeavgiftssatsen er administrativt og lovteknisk enkelt å gjennomføre ved at eksisterende skjemaer og skatteregler kan brukes.

Departementet viser til forslag til Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014 § 6 til § 8.

5.3.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endring i trygdeavgiftssatsen vil medføre små administrative kostnader. Forslaget anslås å redusere provenyet med om lag 540 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

5.3.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.4 Skattlegging av deltakere i NOKUS

I denne proposisjonen foreslås en reduksjon av skattesatsen for aksjeselskap mv. og tilsvarende skattereduksjon for personlig næringsdrivende, jf. punktene 5.1 til 5.3. Departementet foreslår at slik reduksjon også gis ved skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS).

For norske deltakere i NOKUS-selskap som er *aksjeselskap eller annet selskap som er selvstendig skattesubjekt*, vil den foreslåtte satsreduksjonen til 27 pst. også omfatte andel av inntekt fra NOKUS-selskapet. For slike deltakere vil det derfor ikke være nødvendig med særlige regler for å oppnå skattereduksjon.

Likebehandlingshensyn tilsier at *personlige* deltakere i NOKUS-selskap får en tilsvarende skattereduksjon når de skattlegges for selskapets resultat. For personer vil skattesatsen fortsatt være 28 pst. (24,5 pst. i Nord-Troms og Finnmark). For å oppnå en tilsvarende skattereduksjon for personlige deltakere foreslås at inntekt fra NOKUS-selskap nedjusteres med faktoren 27/28 for slike deltakere. Både andel av overskudd og underskudd nedjusteres. Nedjusteringen vil gi samme virkning som en satsreduksjon, uten at det blir nødvendig å fastsette en egen skattesats. Nedjusteringen gjennomføres på samme måte som foreslås for personlige deltakere i deltakerlignet selskap, jf. punkt 5.2.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 10-65 første ledd.

Etter skatteloven § 10-67 annet ledd er 72 pst. av utdelt utbytte skattepliktig for personlig deltaker. At ikke hele utbyttet er skattepliktig, må ses i sammenheng med at deltakeren har betalt skatt av inntekten etter § 10-65. Prosentsatsen er fastsatt til 72 fordi den ordinære skattesatsen på alminnelig inntekt er 28. Nedjusteringen av personlig deltakers inntekt som foreslås, innebærer at deltakerens effektive skattesats reduseres fra 28 til 27 pst. Dette tilsier at den korresponderende andelen av utbytte som tas til beskatning, økes fra 72 til 73 pst.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-67 annet ledd.

Endringene vil ha små administrative konsekvenser for skattyterne og Skatteetaten.

Forslaget har begrenset proveny. Lettelsen inngår i det anslåtte provenytapet som følge av nedjustering av inntekt for deltagerlignede selskap, jf. punkt 5.2.

De foreslåtte lovendringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.5 Startavskrivninger

5.5.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår å innføre 10 pst. startavskrivninger for maskiner og andre driftsmidler i saldogruppe d. Forslaget er en del av regjeringens tiltak for å stimulere investeringer og gi vekst i næringslivet i Fastlands-Norge, som ble varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2013. Startavskrivninger for saldogruppe d med 10 pst. innebærer at avskrivningssatsen det første året i driftsmidlenes levetid økes fra 20 pst. til 30 pst.

Provenytapet ved å innføre startavskrivning på 10 pst. fra 2014 anslås til om lag 960 mill. kroner påløpt og 300 mill. kroner bokført. Økte avskrivninger i 2014 vil redusere avskrivningsgrunnlaget senere år.

Det vises til forslag til skatteloven § 14-43 nytt fjerde ledd.

5.5.2 Vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett avskrives personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.v. i saldogruppe d med en avskrivningssats på 20 pst.

For å stimulere til investeringer i fastlandsindustrien foreslår regjeringen å innføre 10 pst. startavskrivning for driftsmidler i saldogruppe d. Det vises til nærmere omtale i punkt 3.10.2 i Meld. St. 2 Revidert nasjonalbudsjett 2013. Forslaget innebærer at den skattemessige avskrivningen blir 30 pst. av kostprisen i det inntektsåret driftsmidlet erverves. I

etterfølgende år skal den ordinære avskrivningssatsen på 20 pst. benyttes. De samlede avskrivningene for ervervsåret vil på vanlig måte komme til fradrag på saldo for driftsmiddelet og redusere grunnlaget for framtidige avskrivninger tilsvarende.

Forslaget gjelder tilsvarende for påkostning på eldre driftsmidler i saldogruppe d, som etter de alminnelige regler skal føres på saldo (skattemessig påkostning).

5.5.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenytapet ved å innføre startavskrivning på 10 pst. fra 2014 anslås til om lag 960 mill. kroner påløpt og 300 mill. kroner bokført. Økte avskrivninger i 2014 vil redusere avskrivningsgrunnlaget senere år. Den reelle skattefordelen tilsvarer derfor skattekreditten som skyldes at man får utsatt skatt til senere år. Denne skattefordelen anslås til om lag 400 mill. kroner. Dette er det varige, årlige inntektsbortfallet for staten, som uttrykker endringen i skatte- og avgiftsnivået.

Departementet antar at forslaget vil medføre et begrenset merarbeid.

5.5.4 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.6 Utvidede fradragsmuligheter i Skattefunn

5.6.1 Innledning og sammendrag

Gjennom Skattefunn får næringslivet et ekstra skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU). Alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, gir rett til skattefradrag etter de samme kriteriene. Formålet er å stimulere næringslivets egen FoU-innsats, jf. Innst. S. nr. 325 (2000–2001) og Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer.

Fra 1. januar 2009 er fradragsgrunnlaget per foretak maksimalt 5,5 mill. kroner for egenutført FoU, og maksimalt 11 mill. kroner for summen av egenutført FoU og innkjøp fra godkjente FoU-institusjoner.

Bare prosjekter godkjent av Norges forskningsråd gir grunnlag for skattefradrag. Kostnader pådratt før godkjennelse av prosjektet kommer til fradrag når de er pådratt i det inntektsår godkjennelsen ble gitt. Ligningsmyndighetene kontrollerer oppgitte kostnader og samlet offentlig støtte til foretaket etter statsstøtteregelverket. Dersom skattefradraget er høyere enn utlignet skatt for skattyteren, blir det overskytende beløpet utbetalt fra staten i forbindelse med skatteoppgjøret.

Regjeringen foreslår å heve den øvre beløpsgrensen i Skattefunn for kostnader knyttet til innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner, fra 11 til 22 mill. kroner. Summen av kostnader til egenutført og innkjøpt FoU kan med dette ikke overstige 22 mill. kroner. Økningen i beløpsgrensen foreslås som et virkemiddel for å stimulere til økt FoU-samarbeid mellom foretak og forskningsinstitusjoner og for å bidra til at flere samfunnsøkonomisk lønnsomme FoU-prosjekter blir gjennomført. Samtidig legges det opp til å øke timelønnssatsen fra dagens 530 kroner til 600 kroner. Forslagene antas å øke det totale provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 90 mill. kroner påløpt i 2014.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 16-40 annet ledd.

5.6.2 Gjeldende rett

Skattefradrag for næringslivets kostnader til forskning og utvikling (Skattefunn) er regulert i skatteloven § 16-40 og tilhørende forskrift. Skattefunn er notifisert og godkjent av EFTAs overvåkningsorgan, EFTA Surveillance Authority (ESA).

Det er foretakene selv som velger ut prosjekter og søker Norges forskningsråd om å få disse godkjent som støtteberettigede. Ordningen er rettighetsbasert. Dette innebærer at alle prosjekter som tilfredsstiller kravene i lov og forskrift, har rett til skattefradrag. Fradraget beregnes og gjennomføres av ligningsmyndighetene i forbindelse med ligningsbehandlingen. I tilfeller hvor det beregnede skattefradraget overstiger den utlignede skatten, skal det overskytende beløpet utbetales ved skatteoppgjøret.

Det følger av skatteloven § 16-40 første ledd at det beregnede skattefradraget er begrenset til 20 pst. av de berettigede kostnadene til FoU for små og mellomstore foretak (SMB) og 18 pst. for øvrige foretak. Videre følger det av § 16-40 annet ledd at skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt er begrenset til 5,5 mill. kroner per inntektsår, mens skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt som er utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, er begrenset til 11 mill. kroner. I tilfeller hvor skattyter både bidrar med egenutført FoU og kjøper inn FoU fra godkjent forskningsinstitusjon, er det totale fradragsgrunn-

laget begrenset til 11 mill. kroner, hvorav egenutført FoU maksimalt kan utgjøre 5,5 mill. kroner.

Fradragsgrunnlaget mv. er nærmere regulert i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. Det følger av forskriftens § 16-40-6 tredje ledd at ved beregningen av kostnader er antall timer for egne ansatte begrenset til maksimalt 1 850 timer per år, og timesatsen er begrenset til maksimum 530 kroner per time.

5.6.3 Vurderinger og forslag

Statistisk sentralbyrå (SSB) la i 2008 fram en bred evaluering av Skattefunn, med hovedvekt på måloppnåelse og resultater. Evalueringen omfatter virksomheten i Skattefunn fra etableringen i 2002 til og med inntektsåret 2006. I rapporten ble det blant annet anbefalt å heve grensene for maksimalt fradragsgrunnlag. I tillegg gjennomførte Senter for statlig økonomistyring (SSØ) en mer avgrenset evaluering av økonomistyring og administrering i 2006. Forslagene fra SSØ er beskrevet i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte, avgifts- og tollvedtak, punkt 2.3.10. Som oppfølging av SSØs rapport ble fradragsgrunnlaget for eget FoU-personell (lønn og indirekte kostnader) fra 1. januar 2007 begrenset til 500 kroner per time og maksimalt 1 850 timer årlig per person. Før dette var det ingen beløps- eller timegrense per person. Taket på timelønn inkludert indirekte kostnader ble gjennomført for å bedre økonomistyringen i Skattefunn. Fra 2011 ble den maksimale timesatsen hevet til 530 kroner per time. Som del av regjeringens tiltak for å dempe virkningen av den internasjonale finansuroen på norsk økonomi ble beløpsgrensene i 2009 hevet til dagens nivå, jf. St.prp. nr. 37 (2008–2009).

Økte fradragsmuligheter for samarbeidsprosjekter

Evalueringen av Skattefunn fra 2008 konkluderer med at Skattefunn i hovedsak virker etter hensikten. Ordningen utløser mer FoU i foretakene, og avkastningen av denne er positiv og ikke klart mindre enn for FoU utført utenfor ordningen. I evalueringen påpekes det blant annet at foretak som har samarbeid med andre, har større mulighet for å lykkes med sine innovasjoner. I 2010 samarbeidet om lag 19 pst. av foretakene i Skattefunn med godkjente forskningsinstitusjoner.

Offentlig finansiert bedriftsrettet FoU skal bidra til at flere samfunnsøkonomisk lønnsomme FoU-prosjekter blir gjennomført. Utvidelser i foretakenes fradragsmuligheter gjennom Skattefunn bør derfor stimulere til samarbeid med forskningsinstitusjoner med sikte på å utløse mer innovasjon i foretakene. Departementet foreslår derfor å øke beløpsgrensen for kostnader til innkjøpt FoU fra godkjente forskningsinstitusjoner fra 11 mill. kroner til 22 mill. kroner fra og med inntektsåret 2014. Summen av egenutført og innkjøpt FoU kan etter forslaget ikke overstige 22 mill. kroner. Grensen på 5,5 mill. kroner for egenutført FoU videreføres uendret. Høyere beløpsgrense for innkjøpt FoU kan bidra til at noen flere prosjekter blir gjennomført, og at noen FoU-prosjekter blir gjennomført raskere enn ellers planlagt.

Økt tak for lønn og indirekte kostnader

SSB-evalueringen fra 2008 ga støtte til innføringen av et tak for lønn og indirekte kostnader for egne FoU-ansatte, men det ble påpekt at det daværende taket på 500 kroner per time var for lavt. Timelønnstaket ble økt til 530 kroner fra 2011.

Departementet vil understreke at timelønnstaket bare gjelder egne ansatte, mens det ikke er fastsatt noen maksimalsats for timelønnen i innkjøpte FoU-tjenester eller for innleid personell. Timelønnstaket er derfor i liten grad begrensende for samarbeidsprosjekter med FoU-institusjoner og kan i noen grad stimulere slikt samarbeid ved at det begrenser støttenivået for egne ansatte.

Timelønnstaket for egne ansatte bidrar til bedre økonomistyring i Skattefunn. Departementet mener likevel det er grunnlag for å øke timelønnssatsen noe. Det legges opp til at timelønnstaket økes fra dagens 530 kroner til 600 kroner per time med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Timelønnstaket for egne ansatte er regulert i forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. Kompetansen til å endre forskriften tilligger Finansdepartementet.

5.6.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslagene antas å øke det totale provenytapet i forbindelse med Skattefunn med om lag 90 mill. kroner påløpt i 2014. Ettersom de fleste som benytter seg av Skattefunn er etterskuddspliktige, bokføres hele beløpet i 2015.

Forslaget ventes ikke å få økonomiske eller administrative konsekvenser for Norges Forskningsråd eller Skatteetaten.

5.6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.7 Særskattesatsene

I Revidert nasjonalbudsjett 2013 varslet regjeringen at lavere skattesats på alminnelig inntekt skal motsvares av en økning på 1 prosentenhet i særskatten for petroleumsvirksomhet og i grunnrenteskatten for vannkraftanlegg. Disse satsene økes dermed til henholdsvis 51 og 31 pst. Samlet marginalskatt i særskattesystemene videreføres da uendret.

For grunnrenteskattepliktige vannkraftverk anslås endringen å redusere ordinær skatt med 200 mill. kroner påløpt, mens økt grunnrenteskatt anslås å øke provenyet med om lag 150 mill. kroner påløpt i 2014. Nettoendringen for grunnrenteskattepliktige vannkraftverk anslås dermed til en lettelse på om lag 50 mill. kroner påløpt i 2014, bokført i 2015.

I petroleumsvirksomheten anslås endringene i skattesats å redusere ordinær skatt med 2 400 mill. kroner påløpt, mens økt særskattesats anslås å øke provenyet med 2 050 mill. kroner påløpt. Endringen av skattesatser gir dermed et netto provenytap, for 2014 anslått til om lag 350 mill. kroner påløpt og 175 mill. kroner bokført. Siden begge skatter inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, reduseres overføringen til Statens pensjonsfond utland tilsvarende.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2014 § 3-4 og § 4-2. Øvrige bestemmelser i Stortingets skattevedtak kapittel 4 om skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. foreslås videreført for inntektsåret 2014.

5.8 Gevinstfritak ved reinvestering av vederlag ved ekspropriasjon av landbrukseiendom

5.8.1 Innledning

Gevinst ved ufrivillig realisasjon kan i dag fritas for beskatning dersom vederlaget reinvesteres i et nytt objekt av samme art som det realiserte. Ufrivillig realisasjon av fast eiendom kan for eksempel skyldes ekspropriasjon, brann eller ulykke.

Ved ekspropriasjon av landbrukseiendom kan det være vanskelig i en del tilfeller å skaffe erstatningseiendom i rimelig nærhet til virksomheten. I disse tilfellene framstår vilkåret for å få skattefritak strengt. Regjeringen foreslår derfor å utvide reinvesteringsadgangen ved ekspropriasjon av landbrukseiendom. Vederlaget kan skattefritt nyttes til erverv av, eller påkostning på, areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet.

De administrative konsekvensene av forslaget antas å være moderate. Forslaget anslås skjønnsmessig å redusere provenyet med 1 mill. kroner påløpt i 2014 og bokført i 2015.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 14-73. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

5.8.2 Gjeldende rett

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst både ved frivillig realisasjon og ufrivillig realisasjon er skattepliktig. Ufrivillig realisasjon kan skyldes at formuesobjektet er gått tapt ved brann, ulykke eller er ekspropriert. Skatteplikten følger av de alminnelige reglene for beskatning av næringsinntekter, som gjelder for alle som driver virksomhet.

Før 2005 kunne alminnelig jord- og skogbrukseiendom eller en del av en slik eiendom selges skattefritt etter 10 års eiertid. Det gjaldt også gevinst ved ekspropriasjon. I 2005 opphevet Stortinget det generelle gevinstskattefritaket, men videreførte skattefritak ved overdragelser innen familien til redusert pris, dvs. inntil tre firedeler av antatt salgspris.

Som ledd i skattereformen 2006 ble også skattepliktige eiendomsgevinster inkludert i grunnlaget for beregnet personinntekt for personlig næringsdrivende. Gevinster kan derfor ha en skattesats på opptil 51 pst.

Skatteloven § 14-70 har en unntaksbestemmelse som åpner for at erstatningen ved ufrivillig realisasjon av fast eiendom likevel kan fritas for beskatning. Bakgrunnen for dette betingede skattefritaket er at skattyter som ufrivillig har realisert formuesobjekter, skal få slippe skatt av erstatningen når den brukes til å gjenopprette situasjonen før den ufrivillige realisasjonen.

Gevinsten skal fradras i det nye objektets kostpris uten å komme til fradrag ved inntektsligningen. Det vil si at gevinsten kommer til beskatning i den grad den opprettholdes ved senere realisasjon av erstatningsobjektet.

Forutsetningen for fritaket for gevinstskatt etter skatteloven § 14-70 er at vederlaget (ikke bare gevinsten) innen tre år benyttes til erverv av nytt objekt av «samme art» som det som er

avstått. Der avståelsen består i grunnarealer, må det altså reinvesteres i grunnarealer. Investering kan ikke da foretas i bygninger på gjenværende eiendom.

Ved innløsning av festetomter (både frivillig og ufrivillig) er det åpnet for betinget skattefritak med en noe utvidet reinvesteringsadgang. I slike tilfeller kan det investeres ikke bare i objekt av samme art, dvs. ny tomt som bortfestes, men også i påkostning på areal, bygg eller anlegg i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, jf. skatteloven § 14-72. Dette er særskilt begrunnet i at det uten en slik utvidelse i realiteten ikke vil bli noen særlig skattelempning for mange ved innløsning av festetomter, se nærmere om dette i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 21.2.

5.8.3 Vurderinger og forslag

Det har i en del tilfeller der landbrukseiendommer helt eller delvis er ekspropriert, vist seg vanskelig å oppdrive i rimelig nærhet «nytt objekt av samme art» som det som er avstått.

Det kan anføres grunner både for en videreføring av gjeldende rett og for at reinvesteringsadgangen utvides i ekspropriasjonstilfellene.

På den ene side kan det vises til at bakgrunnen for det betingede skattefritaket er at skattyter som ufrivillig har realisert formuesobjekter, skal få slippe skatt av erstatningen når han bruker den til å gjenopprette situasjonen før den ufrivillige realisasjonen. Det er ikke et formål med det betingede skattefritaket at skattyter skal slippe skattlegging ved annen anvendelse av erstatning.

På den annen side, dersom det ved ekspropriasjon ikke er praktisk mulig å erstatte objektet med et objekt av samme art, kan dette tale for at ekspropriasjonen ikke bør utløse umiddelbar beskatning. Å frata skattyter muligheten til å påvirke tidspunktet for når realisasjonsbeskatning skal inntre, kan være en ekstra belastning i tillegg til selve ekspropriasjonsinngrepet.

Departementet foreslår at det i skatteloven gis en ny bestemmelse etter mønster av nevnte tomtefestebestemmelse. Bestemmelsen medfører at det gis betinget skattefritak ved ekspropriasjon av hele eller deler av en jordbruks- eller skogbrukseiendom når vederlaget nyttes til erverv av nytt objekt av samme art eller ved erverv av, eller påkostning på, areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Det er ikke noe krav om at det kan sannsynliggjøres at det ikke har vært mulig skaffe tilsvarende objekt som det avståtte. Heller ikke stilles det krav om at reinvesteringen foretas innen jordbruk eller skogbruk.

Det gjøres imidlertid et unntak for bolig og fritidsbolig, da gevinsten ellers kan gjøres endelig skattefri gjennom de generelle gevinstfritaksreglene for slike eiendeler. Reinvesteringsadgangen avgrenses også mot løsøreinvesteringer og løpende driftsutgifter i næringen.

Skattelovens bestemmelse om betinget skattefritak ved ekspropriasjon i § 14-70 første ledd bokstav b, omfatter også tilfeller der objektet er «solgt til erverver som kunne krevd det ekspropriert.» For å unngå unødige konflikter ved at skattyter må motsette seg en frivillig ordning for å oppnå det betingede skattefritaket, mener departementet den nye bestemmelsen om ekspropriasjon av landbrukseiendom bør gjelde på tilsvarende måte. Odelsløsning og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon, bør likestilles med ekspropriasjon.

En lovtekst om det foreslåtte reinvesteringsområdet vil kunne trenge avklarende presiseringer og avgrensninger, og departementet foreslår derfor en forskriftsfullmakt til dette formålet. Det vises til forslag til ny skatteloven § 14-73.

5.8.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

De foreslåtte omleggingene vil innebære et visst merarbeid for ligningsmyndighetene fordi det betingete skattefritaket vil gjelde flere tilfeller av ekspropriasjon enn i dag. Det må likevel antas at tallet på skattytere som vil benytte seg av ordningen, normalt vil være relativt beskjedent. Regelverket antas heller ikke spesielt vanskelig å håndtere verken for skattytere eller likningsmyndigheter. Det antas derfor at de administrative konsekvensene av forslaget vil være moderate. Forslaget anslås skjønnsmessig å redusere provenyet med 1 mill. kroner påløpt i 2014 og bokført i 2015.

5.8.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at den nye bestemmelsen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014. Det framgår av § 14-70 tredje ledd at fristen for reinvestering løper fra realisasjonstidspunktet, det vil si da eiendomsretten opphører. Departementet legger til grunn at den nye bestemmelsen vil komme til anvendelse ikke bare der realisasjon finner sted etter ikrafttredelsestidspunktet, men også der eiendommen er realisert tidligere, forutsatt at reinvestering skjer før utløpet av treårsfristen.

5.9 Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk (kap. 5700, post 71)

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen foreslås økt fra 3 pst. til 3,6 pst. fra 2014.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 7,8 pst. Satsene foreslås redusert til 7,08 pst. for fiske, fangst og barnepass og til 10,28 pst. for andre næringer fra 2014, jf. punkt 5.3. Produktavgiften i fiskerinæringen skal foruten å dekke mellomlegget mellom 7,8 pst. og 11 pst. i trygdeavgiften også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenger for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy. Satsen var 2,6 pst. i første halvdel av 2013, men ble oppjustert til 3 pst. fra 1. juli 2013.

I brev av 2. august 2013 tilrår Fiskeri- og kystdepartementet at produktavgiften økes til 3,6 pst. for 2014. Tilrådningen er basert på anslag for førstehåndsverdien og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter til arbeidsledighetstrygd og sykepenger i 2014. Økningen skyldes forventninger om lavere verdi på førstehåndsomsetningen til neste år, samt at utbetalinger til dagpenger og sykepenger er forventet å øke forholdsvis mye. I tabell 5.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsetting av nivået på produktavgiften for 2014.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskere og hval- og selfangstnæringen for 2014.

5.10 Differensiert arbeidsgiveravgift

Departementet legger i denne proposisjonen fram forslag til bestemmelser om arbeidsgiveravgift for 2014. De foreslåtte bestemmelsene tilsvarer i hovedsak bestemmelsene om arbeidsgiveravgift i gjeldende stortingsvedtak for 2013.

Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer en form for statsstøtte, som etter EØS-avtalen krever godkjenning av EFTAs overvåkningsorgan, ESA. Ordningen er utformet innenfor rammene av det som kan godkjennes som regional statsstøtte etter EØS-avtalen, og er godkjent for inntektsårene 2007 til og med 2013. Gjeldende EØS-regler om statsstøtte skulle vært erstattet av nye regler fra 1. januar 2014. På grunn av forsinkelser i arbeidet med å vedta nye regler legges det imidlertid til grunn at gjeldende regler vil gjelde fram til 1. juli 2014. Videreføring av gjeldende ordning med differensiert arbeidsgiveravgift i første halvår 2014 forutsetter imidlertid notifisering til og godkjenning av ESA.

Framleggelsen av forslaget her skjer derfor med forbehold om at ESA godkjenner at ordningen videreføres etter 31. desember 2013.

1. juli 2014 trer et nytt EØS-regelverk for regional statsstøtte i kraft, og Norge må innen den tid notifisere og få godkjent en ordning som er i samsvar med det nye regelverket i EØS. Se nærmere om dette i Prop. 1 S (2013–2014) for Kommunal- og regionaldepartementet. Dette innebærer at bestemmelsene om arbeidsgiveravgift i forslaget til vedtak som nå fremmes, vil bli endret i løpet av første halvår 2014, med virkning fra 1. juli 2014.

Departementet viser til forslag til Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014 §§ 1 til 5.

Tabell 5.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Førstehåndsverdi som det skal betales produktavgift av.	12 262,0	11 200,0
Dette gir følgende pensjonsgivende inntekt	4 725,0	4 316,0
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	151,2	138,1
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt)	9,4	8,6
Dagpenger ved arbeidsløshet	77,7	100,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger	136,8	156,0
Sum utgifter	375,1	402,7

Kilder: Fiskeri- og kystdepartementet, Fiskeridirektoratet, NAV og Garantikassen for fiskere.

6 Merverdiavgift (kap. 5521 post 70)

6.1 Innledning

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk omsetning av varer og tjenester. Det beregnes også merverdiavgift ved import og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Den generelle satsen er 25 pst.

Det er redusert merverdiavgiftssats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 8 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, idrettsarrangementer, fornøyelsesparker og opplevelsessentre. En del varer har fritak fra merverdiavgiften gjennom såkalt nullsats. Dette innebærer at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten uten at det beregnes utgående merverdiavgift av omsetningen. Dette gjelder for eksempel bøker, aviser og tidsskrifter.

Merverdiavgiften skal beregnes i alle omsetningsledd. Retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. Merverdiavgiften er i hovedsak en beskatning av forbruk. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet, og inntektene går til statskassen. Det foreslås ingen satsendringer i merverdiavgiften for 2014.

Merverdiavgiften fastsettes av Stortinget ved plenarvedtak for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. Bestemmelser om fritak for merverdiavgift, unntak fra merverdiavgiftsloven, registreringsplikt mv. framgår av lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

6.2 Omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av gull

6.2.1 Innledning

Omsetning av gull er som hovedregel merverdiavgiftspliktig. Ved innenlandsk omsetning av gull følges i dag de alminnelige reglene om at det er selger som beregner og betaler merverdiavgiften. Finansdepartementet foreslår å endre oppkrevingsmetoden ved innenlandsk omsetning av gull til næringsdrivende og offentlig virksomhet, slik at det er mottaker som skal beregne og betale merverdiavgiften. Forslaget omfatter gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler uansett form, men ikke pryd- eller nyttegjenstander, f.eks. klokker, smykker mv.

Forslaget, som krever endringer i merverdiavgiftsloven, har til formål å motvirke merverdiavgiftssvindel. Ved å flytte ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgiften over til mottaker, skal ikke selgeren lenger oppkreve utgående merverdiavgift. Dermed reduseres muligheten for å unnlate og innbetale oppkrevd merverdiavgift til staten. Forslaget gjelder kun innenlandsk omsetning til næringsdrivende og til offentlig virksomhet, ikke til privatpersoner.

Forslaget antas å ha mindre administrative konsekvenser for næringsdrivende og for Skatteetaten.

Forslaget har ikke vært på høring. Etter departementets vurdering er det viktig å få en lovendring på plass raskt. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. januar 2014.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd og forslag til § 11-1 nytt sjette ledd, samt forslag til endringer i § 11-4 første ledd og § 15-6 annet ledd.

6.2.2 Bakgrunn

Merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder og gir årlig om lag 240 mrd. kroner til statskassen. Dette utgjør omtrent ¼ av statens samlede skatteinntekter fra fastlandsøkonomien. Å bekjempe forsøk på å unndra merverdiavgift har derfor høy prioritet.

I en av sine enkleste former kan merverdiavgiftssvindel skje ved at selger på ordinært vis oppkrever utgående merverdiavgift fra kjøper, men unnlater å innberette omsetningen i avgiftsoppgjøret til staten. Eventuelt blir omsetningen innberettet, mens avgiften ikke blir innbetalt. Dersom kravene til salgsdokumentasjon i merverdiavgiftsloven og bokføringsforskriften er oppfylt, utstyrer selgeren samtidig kjøperen med et legitimert

grunnlag for å fradragsføre den beregnede avgiften som sin inngående merverdiavgift. Uregistrert omsetning, eller manglende innbetalt avgift, innebærer tapte merverdiavgiftsinntekter for staten. Denne formen for svindel kan i tillegg gi et tap for statskassen gjennom refusjon av inngående merverdiavgift. Dette tapet kan imidlertid begrenses ved at avgiftsmyndighetene, på nærmere vilkår, kan tilbakeføre fradragsført inngående avgift hos kjøper hvis det kan påvises kvalifisert uaktsomhet eller viten hos kjøperen.

I mer kompliserte tilfeller kan det brukes flere transaksjonsledd, samt etablering og omsetning i flere land for å skjule svindelen, og transaksjonene kan foretas flere ganger, ofte over kortere perioder. Nye selgere kommer inn, beregner utgående avgift, men innbetaler den ikke til statskassen. Det kan også være godtroende aktører i en slik transaksjonskjede. Denne formen for transaksjonssvindel omtales i internasjonale sammenhenger ofte som karusellsvindel eller «missing trader fraud».

Særlig innen EU har man i flere år arbeidet aktivt for å motvirke slik profesjonell merverdiavgiftssvindel. Generelt er det lett omsettelige formuesgoder med høy verdi, eller formuesgoder som kan omsettes hurtig og generere en stor omsetning på kort tid, som er attraktive å benytte i svindeløyemed. Svindelen kan være vanskelig å oppdage for kontrollmyndighetene og kan påføre statskassen store tap.

Handel med fjernleverbare tjenester over landegrensene kan være særlig utsatt for denne type svindel. Ved innførsel av slike tjenester er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgiften (omvendt avgiftsplikt) og transaksjonen undergis ingen form for grensekontroll slik tilfellet er ved innførsel av varer. Ved videresalg av tjenestene innenlands gjelder de ordinære reglene om at merverdiavgiften oppkreves av selger. Svindelen kan da skje ved innenlandsk videresalg hvor selger oppkrever utgående merverdiavgift, men uten å innbetale avgiften til staten, samtidig som det ikke er betalt merverdiavgift ved anskaffelsen. Samtidig utstyrer selger kjøperen med en faktura med merverdiavgift som kjøper kan bruke som legitimasjon for å fradragsføre denne som sin inngående merverdiavgift. På den måten oppstår et tap for statskassen.

I likhet med myndighetene i andre land er Skatteetatens og Toll- og avgiftsetatens erfaring at den profesjonelle merverdiavgiftssvindelen i økt utstrekning skjer gjennom transaksjoner i organiserte nettverk. I 2009 ble det eksempelvis kjent at det i flere europeiske land, herunder i Norge, foregikk svindel ved omsetning av klimakvoter gjennom slike nettverk. På denne bakgrunn innførte en rekke europeiske land ulike regelverksendringer for å motvirke slik svindel. I Norge ble det med virkning fra 26. mars 2010, som et hastetiltak, innført omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av klimakvoter, se Prop. 73 L (2009–2010). Stortinget sluttet seg enstemmig til departementets forslag, se Innst. 194 L (2009–2010).

For å motvirke profesjonell merverdiavgiftssvindel som skjer gjennom organiserte nettverk, pågår målrettede kontroller så vel i Skatteetaten som i Toll- og avgiftsetaten. I tillegg vurderer Finansdepartementet løpende merverdiavgiftsregelverket for å se om det er godt rustet til å møte disse utfordringene.

Departementet har i denne forbindelse i lengre tid hatt oppmerksomheten rettet mot omsetning av gull. Gull har en høy verdi målt opp mot vekt og volum, og er relativt lett omsettelig både i Norge og internasjonalt. Dette gjør gull egnet for merverdiavgiftssvindel. Omsetning av gull er som hovedregel merverdiavgiftspliktig i Norge. Til forskjell fra i Norge er omsetning av investeringsgull unntatt fra merverdiavgift i EUs medlemsland. Ved import av gull til Norge skal innførselen deklareres via tollmyndighetene, og det skal beregnes innførselsmerverdiavgift. Risikoen er at investeringsgull kjøpes uten merverdiavgift i et EU-land, smugles inn til Norge og deretter selges med merverdiavgift. Siden Norge er ett av få land i Europa som har alminnelig merverdiavgift på omsetning av gull, medfører dette at Norge kan tiltrekke seg aktører fra andre land som driver med profesjonell merverdiavgiftssvindel.

Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten har i den senere tid avdekket mulige tilfeller av merverdiavgiftssvindel ved handel med gull gjennom organiserte internasjonale nettverk. Erfaringen viser at det er betydelige beløp som svindles, og at det ofte står utenlandske personer bak svindelen. Departementet foreslår derfor at oppkrevingsmetoden ved innenlandsk omsetning av gull til næringsdrivende og offentlig virksomhet endres, slik at det blir mottaker som skal beregne og betale merverdiavgiften. Forslaget omfatter gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler uansett form, likevel slik at pryd- eller nyttegjenstander av gull, eksempelvis klokker, smykker mv. ikke omfattes.

Forslaget medfører ingen endringer i oppkrevningsmekanismen ved omsetning av gull til andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet. Ved innenlandsk omsetning av gull til privatpersoner

er det fortsatt selger som skal beregne og betale merverdiavgiften.

Forslaget medfører heller ingen endring ved innførsel av gull, hvor det er den som etter tolloven er ansvarlig for toll, som skal beregne og betale merverdiavgiften.

6.2.3 Gjeldende merverdiavgiftsregelverk

Generelt

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift der avgiftsplikten oppstår ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Merverdiavgiften har til formål å skattlegge endelig innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Ved grensekryssende handel bygger derfor merverdiavgiftssystemet på destinasjonsprinsippet, dvs. at avgiftsleggingen skal foretas i det landet forbruket skjer, eller i det landet mottakeren er hjemmehørende. Dette sikres ved at utførsel av varer og tjenester til utenfor merverdiavgiftsområdet er renset for norsk merverdiavgift (fritak/nullsats), og at det beregnes og betales merverdiavgift ved innførsel.

Hvem som har ansvar for å beregne og betale merverdiavgift, er regulert i merverdiavgiftsloven kapittel 11. Etter merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd skal avgiftssubjektet (den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret) beregne og betale merverdiavgift av merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak. Det grunnleggende prinsippet i det norske merverdiavgiftssystemet er dermed at det er selgeren/tjenesteyteren som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester.

Ved innførsel av varer til merverdiavgiftsområdet skal den som etter tolloven er ansvarlig for toll, beregne og betale merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 11-2. På denne måten får varer som innføres samme avgiftsbelastning som varer som selges innenlands. Plikten til å beregne merverdiavgift ved innførsel gjelder for alle som innfører en vare og ikke bare for avgiftssubjekter.

Med hensyn til tjenester, skal det beregnes merverdiavgift ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utenlandsk leverandør. Merverdiavgiftsplikten gjelder dersom mottakeren er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet og tjenesten er merverdiavgiftspliktig ved omsetning i merverdiavgiftsområdet, jf. merverdiavgiftsloven § 3-30 første og annet ledd. Med fjernleverbare tjenester menes tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, se merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav i. Klimakvoter anses eksempelvis som en fjernleverbar tjeneste.

Ved salg av fjernleverbare tjenester til mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, gjelder omvendt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3. Omvendt avgiftsplikt innebærer at det ikke er selgeren som skal beregne og betale merverdiavgiften. Kjøpere av fjernleverbare tjenester som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret skal innberette merverdiavgiften som utgående merverdiavgift på den ordinære omsetningsoppgaven. Den merverdiavgift som beregnes kan samtidig fradragsføres som inngående merverdiavgift etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven. Det skjer dermed ingen faktisk innbetaling av avgift i slike tilfeller.

Mottakere av fjernleverbare tjenester som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal kvartalsvis innberette utgående merverdiavgift på en særskilt omsetningsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 15-6. For mottakere som ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal merverdiavgiften først beregnes og betales når de samlede kjøp for en termin overstiger 2000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet, jf. merverdiavgiftsloven § 11-3.

Merverdiavgiftsreglene ved omsetning mv. av gull

Gull kan anskaffes i mange former, for eksempel som barrer, plater, produkter til industrien, mynter, smykker osv. Hvor rent gull er kan måles i karat. Eksempelvis er gull som er 18 karat 18 deler gull og 6 deler av et annet metall. I nyere tid har det imidlertid blitt vanlig å måle gullets finhetsgrad i tusendeler, eksempelvis er 999 tusendeler rent gull (24 karat).

Gull kan også være knyttet til finansielle instrumenter eller lignende, eksempelvis i form av aksjer i selskaper som utvinner gull, derivater med gull som underliggende instrument mv.

Omsetning av gull er i utgangspunktet avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 3-1. Oppkrevingsmekanismen følger hovedregelen, slik at det er selgeren (avgiftssubjektet) som har ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgiften. Dette gjelder uavhengig av om omsetningen skjer til en privatperson, næringsdrivende eller offentlig virksomhet.

Fra utgangspunktet om avgiftsplikt finnes det flere unntak.

Merverdiavgiftsloven § 3-18 unntar omsetning av mynter som samleobjekt fra avgiftsplikt.

For å omfattes av unntaket må mynten ha vært et gyldig betalingsmiddel. En minnemynt som ikke er eller har vært gyldig betalingsmiddel, faller dermed utenfor unntaket selv om den omsettes som samleobjekt.

Mynter som er gyldige betalingsmidler, dvs. at de kan benyttes til å betale for en vare eller tjeneste, anses som en finansiell tjeneste og omfattes av unntaket for dette, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6 første ledd bokstav d.

Omsetning av aksjer i selskaper som utvinner gull, andeler i aksjefond som er innrettet mot selskaper som driver utvinning av gull, derivater med gull som underliggende instrument mv., anses som finansielle tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6 første ledd bokstav e. Omsetning av slike instrumenter mv. er dermed også unntatt avgiftsplikt.

Ved innførsel av gull i form av varer skal det beregnes innførselsmerverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-29. Det er den som etter tolloven er ansvarlig for toll som skal beregne og betale merverdiavgiften.

Etter merverdiavgiftsloven § 7-1 skal det ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer som er fritatt eller unntatt ved innenlandsk omsetning. Ved innførsel av gullmynter i form av gyldig betalingsmiddel eller som samleobjekt, skal det dermed ikke beregnes innførselsmerverdiavgift.

Ettersom omsetning av finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6, utløser heller ikke et grensekryssende salg eller kjøp av aksjer i et selskap som driver utvinning av gull avgiftsplikt.

6.2.4 Utenlandsk rett

Merverdiavgiftsregelverket i EU

Hoveddirektivet for merverdiavgift i EU, Rådsdirektiv 2006/112/EF (merverdiavgiftsdirektivet), trådte i kraft 1. januar 2007. Hvert medlemsland må ha et merverdiavgiftssystem og direktivet setter krav til og rammer for medlemslandenes merverdiavgiftsregelverk, men det er opp til medlemslandenes nasjonale myndigheter å implementere reglene i nasjonal rett. Direktivet gir også valgmuligheter på flere områder.

Merverdiavgiftsdirektivet fastsetter generell avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester. Det er fastsatt særskilte unntak fra dette, og utgangspunktet er at anvendelsesområdet for disse skal tolkes restriktivt.

Omsetning av investeringsgull var opprinnelig omfattet av den generelle avgiftsplikten, men da flere land opplevde merverdiavgiftssvindel med gull og dessuten hadde ulike satser som medførte konkurransevridninger mellom landene, innførte EU en særordning for investeringsgull, jf. Rådsdirektiv 98/80/EF. Særordningen, som skulle implementeres i EU-landenes nasjonale rett senest 1. januar 2000, framgår i hovedsak av merverdiavgiftsdirektivet avsnitt XII kapittel 5.

Særordningen for investeringsgull tar utgangspunkt i at omsetning, fellesskapsinterne anskaffelser og innførsel av investeringsgull er unntatt merverdiavgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 346. Unntaket gjelder også investeringsgull representert ved verdipapirer.

Med «investeringsgull» skal regnes gull i form av en barre eller plate med en vekt godkjent på gullmarkedene og med en finhetsgrad på minst 995 tusendeler, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 344. Som «investeringsgull» anses på nærmere vilkår også gullmynter med en finhetsgrad på minst 900 tusendeler, når de er trykket etter år 1800, og er eller har vært gyldig betalingsmiddel i opprinnelseslandet.

Merverdiavgiftsunntaket for investeringsgull medfører at det i utgangspunktet heller ikke er fradragsrett for inngående merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. Av hensyn til de EU-landene som framstiller gull, og dels også for å unngå negative virkninger av kumulert merverdiavgift i tidligere omsetningsledd, suppleres imidlertid unntaket for investeringsgull blant annet av en adgang til frivillig registering. Dette vil si at den næringsdrivende kan velge å avgiftsbelegge omsetningen og til gjengjeld oppnå en fradragsrett for inngående merverdiavgift etter de alminnelige regler, se merverdiavgiftsdirektivet artikkel 348 og 349. I tillegg kommer en begrenset fradragsrett for inngående merverdiavgift for næringsdrivende som uten avgift omsetter investeringsgull, se merverdiavgiftsdirektivet artikkel 354 og 355.

Ved innenlandsk omsetning av investeringsgull der selger har valgt frivillig registrering, kan medlemslandene velge å innføre omvendt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 198 (2). Også ved salg av gullmateriale eller halvferdige produkter med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler kan medlemslandene velge å innføre omvendt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsdirektivet artikkel 198 (2).

Sverige

EUs særordning for investeringsgull, Rådsdirektiv 98/80/EF, er i svensk rett inntatt i mervär-

desskattelagen (1994:200) (ML). I overensstemmelse med direktivet er omsetning av investeringsgull, herunder investeringsgull representert ved verdipapirer, unntatt merverdiavgiftsplikt, jf. ML kap. 3 § 10 a. Definisjonen av investeringsgull følger av ML kap. 1 § 18. Ordningen med begrenset fradragsrett og adgang til frivillig registrering, som beskrevet over, framgår av ML kap. 10 §§ 11 c og 11 d, samt kap. 3 § 10 b.

Sverige har benyttet seg av muligheten i merverdiavgiftsdirektivet artikkel 198 (2) til å innføre omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk avgiftsbelagt omsetning mellom næringsdrivende av investeringsgull og ved omsetning av gullmateriale eller halvferdige produkter med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler, jf. ML kap. 1 § 2 første ledd nr. 4 a. Omsetning av smykker fra detaljist anses ikke som gullmateriale.

Danmark

EUs særordning for investeringsgull, Rådsdirektiv 98/80/EF, er i dansk rett inntatt i Bekendtgørelse af lov om merværdiafgift nr. 106 af 23/01/2013 (momsloven). Investeringsgull, herunder investeringsgull representert ved verdipapirer, er unntatt fra merverdiavgift, se momsloven § 13 første ledd nr. 20. Ordningen med begrenset fradragsrett og adgang til frivillig registrering framgår av momsloven §§ 41 a og 51 a.

Også Danmark har benyttet seg av muligheten til å innføre omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av investeringsgull der selger er frivillig registrert for slik omsetning, og ved omsetning av gullmateriale eller halvferdige produkter med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler, se momsloven § 46 første ledd nr. 4. Kjøper må være en avgiftspliktig person.

Dersom det ved betalingen tas hensyn til et smykkes utforming, kunstneriske verdi og eventuelle edelstener, skal dette ikke anses som levering av gullmateriale eller halvferdige produkter.

6.2.5 Vurderinger og forslag

Innledning

Endringer i merverdiavgiftsregelverket med sikte på å motvirke svindel må først og fremst vurderes i lys av at prosedyrene for internasjonal vare- og tjenestehandel er ulike. Ved innførsel av varer underlegges disse ordinær grensekontroll og merverdiavgiften innbetales til tollmyndighetene. Dette gjør det norske merverdiavgiftsregelverket for innførsel av varer mer robust mot svindelforsøk enn ved internasjonal omsetning av fjernleverbare tjenester, hvor det ikke skjer noen deklarering og innberetning av merverdiavgiften via tollmyndighetene, men avgiften derimot innberettes av partene etter reglene for omvendt avgiftsplikt.

Ved innførsel av fjernleverbare tjenester er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgiften. Dersom mottakeren er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, skal avgiften beregnes på mottakers (kjøpers) ordinære omsetningsoppgave som utgående merverdiavgift, samtidig som den kan fradragsføres som inngående merverdiavgift. Forutsatt at mottakerens fradragsrett ikke er begrenset, skjer det dermed ikke en faktisk innbetaling av avgiften i forbindelse med kjøpet av tjenesten fra den utenlandske leverandøren. Ved videresalg innenlands gjelder de ordinære reglene om at merverdiavgiften oppkreves av selger. Svindelen kan da skje hvor selger oppkrever utgående merverdiavgift, men unnlater å innbetale avgiften til staten. Dersom kravene til salgsdokumentasjon i merverdiavgiftsloven og bokføringsforskriften er oppfylt, utstyrer selgeren samtidig kjøperen med et legitimert grunnlag for å fradragsføre den beregnede avgiften som sin inngående merverdiavgift. Uregistrert omsetning, eller manglende innbetalt avgift, innebærer tapte merverdiavgiftsinntekter for staten. Denne formen for svindel kan i tillegg gi et tap for statskassen gjennom refusjon av inngående merverdiavgift. Dette tapet kan imidlertid begrenses ved at avgiftsmyndighetene, på nærmere vilkår, kan tilbakeføre fradragsført inngående avgift hos kjøper hvis det kan påvises kvalifisert uaktsomhet eller viten hos kjøperen.

Ved å flytte ansvaret for beregning og betaling av merverdiavgift fra selgeren til mottakeren, oppnår man at selgeren ikke lenger skal beregne og oppkreve merverdiavgift ved innenlandsk omsetning til næringsdrivende og offentlig virksomhet. Dermed reduseres svindelmuligheten som er beskrevet over. Omvendt avgiftsplikt kan dermed være et hensiktsmessig virkemiddel for å motvirke svindel ved innenlandsk omsetning av fjernleverbare tjenester. Når det derimot gjelder innførsel av varer, er departementet av den oppfatning at en endring av dagens regler om at innførselsmerverdiavgift skal betales ved grensepassering, kan øke risikoen for svindel.

Departementet viser til at det i 2012 ble oppkrevd om lag 120 mrd. kroner i merverdiavgift ved innførsel av varer. Merverdiavgiftsberegningen ved innførsel er i dag integrert i Toll- og avgiftsetatens øvrige prosedyrer knyttet til grensekontroll og deklarasjon av varer ved innførsel.

Merverdiavgiften beregnes eksempelvis automatisk i TVINN (Toll- og avgiftsetatens elektroniske fortollingssystem) basert på opplysninger som uansett skal deklareres ved innførsel. I tillegg til innførselsmerverdiavgiften blir det ved innførselen også oppkrevd toll og særavgifter. Etter dagens system er det for øvrig svært lite utestående restanser for merverdiavgift ved innførsel. Dette skyldes blant annet meget små restanser gjennom systemet for tollkreditt. Totalt utestående har de siste årene ligget på om lag 0,1 pst. Dette viser at muligheten for at importøren ikke innbetaler innførselsmerverdiavgiften, men likevel oppnår fradragsrett, ikke framstår som noe problem med hensyn til svindel. Departementet mener det er viktig at innførsel av gull fortsatt underlegges vanlig grensekontroll og at merverdiavgift innbetales ved innførsel på vanlig måte.

Det finnes flere måter å endre merverdiavgiftsloven på for å motvirke muligheter for karusellsvindel («missing trader fraud»). Både tiltak som innebærer å unnta omsetning fra loven og fritak for merverdiavgift kan motvirke svindel. Det er imidlertid en målsetning at merverdiavgiftsplikten skal være mest mulig generell. Avvik fra den generelle avgiftsplikten kompliserer systemet og medfører merarbeid både for de næringsdrivende og for Skatteetaten.

Det finnes også prinsipielle argumenter mot å fravike hovedregelen om at selger skal beregne og betale merverdiavgift. Omvendt avgiftsplikt innebærer et brudd på merverdiavgiften som et flerleddet system med beregning av avgift i alle ledd. Videre vil en omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning medføre at selger må ta stilling til mottakerens (kjøperens) status. Dette vil medføre noe merarbeid for selger. Departementet er derfor av den oppfatning at innføring av omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning bare kan være aktuelt i helt spesielle tilfeller. En eventuell innføring av omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av et formuesgode må baseres på en konkret vurdering av risikoen for svindel på det aktuelle området. I denne vurderingen bør det stå sentralt om det dreier seg om lett omsettelige formuesgoder av høy verdi, eventuelt formuesgoder som kan omsettes hurtig, og som dermed kan generere stor omsetning og store tap for statskassen på kort tid.

Etter en samlet vurdering mener departementet at det bør innføres omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av gull i Norge. De viktigste argumentene har vært kontrollindikasjonene fra Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten, og at medlemslandene i EU i utgangspunktet unntar gull fra merverdiavgiftsplikten, slik at Norge kan tiltrekke seg personer som deltar i merverdiavgiftssvindel ved omsetning av gull.

Nærmere om forslaget

Ved avgrensningen av forslaget om innføring av omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av gull har departementet sett på utformingen av regelverket i EU. Departementet har også lagt vekt på at det først og fremst er gull med høy finhetsgrad som synes å være utsatt for merverdiavgiftsvindel, nærmere bestemt barrer, plater mv. som nærmer seg høyeste finhetsgrad, dvs. 999 tusendeler. Gull med en lavere finhetsgrad kan imidlertid også være egnet til merverdiavgiftssvindel. Departementet viser i den sammenheng til at både Sverige og Danmark har benyttet seg av muligheten i merverdiavgiftsdirektivet artikkel 198 (2) til å innføre omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk avgiftsbelagt omsetning av investeringsgull, samt ved omsetning av gullmateriale eller halvferdige produkter med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler.

På denne bakgrunn foreslår departementet å avgrense forslaget til innenlandsk omsetning av gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler. Forslaget omfatter i utgangspunktet all omsetning av slikt gull, uansett hvilken form gullet har. Barrer, plater, klumper, støv mv. omfattes dermed av forslaget. Det samme gjelder halvferdige produkter som stenger, tråder mv., samt gullmynter med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler. Dette gjelder imidlertid bare dersom myntene ikke anses som gyldig betalingsmiddel eller samleobjekt, jf. merverdiavgiftsloven §§ 3-6 første ledd bokstav d og § 3-18. Myntene er da unntatt merverdiavgiftsplikt.

Forslaget omfatter også omsetning av gull i form av en tjeneste, men da under forutsetning av at tjenesten er avgiftspliktig og ikke unntatt fra loven, eksempelvis som en finansiell tjeneste.

Departementet mener at pryd- eller nyttegjenstander med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler, eksempelvis klokker, smykker mv. ikke bør omfattes av forslaget. Årsaken til dette er at svindelen primært ikke synes å omfatte slike bearbeidede objekter, samt at detaljister, eksempelvis gullsmedforretninger, bør skjermes fra å måtte legge om sine administrative rutiner. Departementet finner at den nærmere avgrensning av hvilke objekter som skal omfattes bør kunne fastsettes i forskrift.

Forslagets avgrensning korresponderer langt på vei med regelverket for omvendt avgiftsplikt i

Sverige og Danmark. Som det framgår av punkt 6.2.4 har også Sverige og Danmark omvendt avgiftsplikt ved innenlandsk omsetning av gullmateriale eller halvferdige produkter med en finhet på minst 325 tusendeler. På nærmere vilkår omfattes smykker likevel ikke.

Forslaget innebærer at ved innenlandsk omsetning av eksempelvis gullbarrer, plater, klumper, støv mv. med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler til næringsdrivende eller offentlig virksomhet, er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgiften. Skjer derimot salget til en privatperson, er det fortsatt selgeren som skal beregne og betale avgiften. De ordinære merverdiavgiftsregler vil fortsatt gjelde ved innenlandsk omsetning av nærmere bestemte pryd- eller nyttegjenstander, eksempelvis en klokke eller et armbånd i gull.

Den merverdiavgiften som mottakeren skal beregne, skal innberettes som utgående merverdiavgift. Departementet foreslår at for mottakere som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, men ikke er avgiftssubjekt, skal merverdiavgiften først beregnes og innbetales til staten når de samlede kjøp for en termin overstiger 2 000 kroner, merverdiavgift ikke medregnet. Dette samsvarer med ordningen ved innførsel av fjernleverbare tjenester og ved innenlandsk omsetning av klimakvoter. Det foreslås også at slike mottakere skal benytte særskilt omsetningsoppgave.

Dersom selger uriktig oppgir merverdiavgift hvor det etter loven er mottakeren som skal beregne merverdiavgift, skal selgeren betale beløpet med mindre feilen rettes overfor kjøper.

Dersom det avdekkes tilfeller der det feilaktig er oppkrevd avgift på selgers hånd, vil det også kunne bli spørsmål om en eventuell etterberegning overfor mottaker som i disse tilfeller er rett avgiftssubjekt. Dette for at ikke hensikten med lovendringen undergraves.

Det vises til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 11-1 tredje ledd og forslag til § 11-1 nytt sjette ledd, samt endringer i § 11-4 første ledd og § 15-6 annet ledd.

6.2.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget skal begrense tap av merverdiavgiftsinntekter for staten. Forslaget antas å ha små administrative konsekvenser for næringsdrivende. Ettersom mottaker skal beregne og betale merverdiavgiften, må dette antas å medføre en viss administrativ byrde knyttet til omlegging av rutiner. Dette gjelder særlig næringsdrivende og offentlig virksomhet som ikke er avgiftssubjekt i merverdiavgiftslovens forstand. Det vises imidlertid til at denne subjektkretsen allerede i dag må beregne og betale merverdiavgift på kjøp av fjernleverbare tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet.

Regelendringene vil medføre at det må foretas mindre justeringer av omsetningsoppgaven. Forslaget vil ikke ha nevneverdige administrative konsekvenser for Skatteetaten. Eventuelle administrative konsekvenser for Skatteetaten dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettramme.

7 Særavgifter

7.1 Innledning

Særavgifter omfatter flere kategorier avgifter, og kan ha ulike formål. I tillegg til å skaffe inntekter til staten kan særavgiftene også være virkemidler for å sikre at samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter er inkludert i prisene på slike produkter. Inntektene fra særavgifter går til statskassen uten noen form for øremerking. De fleste særavgifter på varer beregnes kun i ett ledd, i motsetning til merverdiavgiften som beregnes i alle ledd i omsetningskjeden.

Særavgiftene vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Stortingsvedtakene inneholder også bestemmelser om fritak mv. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er gitt i egne forskrifter med hjemmel i særlover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

7.1.1 Oppheving av avgiftsfritaket for verneverdige fartøy mv.

Etter Stortingets avgiftsvedtak er verneverdige fartøy, museumsjernbaner og tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren fritatt for avgift. Fritaket omfatter CO_2-avgift, svovelavgift, grunnavgift på mineralolje, smøreoljeavgift, elavgift og NO_X-avgift og er nærmere regulert i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter kapittel 4-1. Fritaket gjennomføres som en refusjonsordning administrert av avgiftsmyndighetene.

Prinsippet om at forurenser skal betale, tilsier at fritaket oppheves. Avgiftsmyndighetene har ikke kulturminnefaglig kompetanse, og direkte støtte over budsjettets utgiftsside vil være mer målrettet og effektivt. Det foreslås derfor at avgiftsfritaket oppheves, og at det økte provenyet på om lag 7 mill. kroner påløpt og bokført i 2014 benyttes til en tilskuddsordning administrert av kulturminnemyndighetene. Det vises til omtale i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Forslaget innebærer oppheving av følgende bestemmelser: Stortingets vedtak om avgift på elektrisk kraft § 2 første ledd bokstav j, Stortingets vedtak om grunnavgift på mineralolje mv. § 2 første ledd bokstav l, Stortingets vedtak om avgift på smøreolje § 2 første ledd bokstav j, Stortingets vedtak om CO_2-avgift på mineralske produkter § 3 første ledd bokstav d, Stortingets vedtak om svovelavgift § 2 første ledd bokstav i og Stortingets vedtak om avgift på utslipp av NO_X § 2 første ledd bokstav d.

7.2 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

Alkoholavgiftenes formål er å skaffe staten inntekter og begrense de helsemessige og sosiale problemene forårsaket av alkoholforbruk. Mye tyder på at pris, sammen med tilgjengelighet, har stor innvirkning på alkoholforbruket. Dette må imidlertid veies opp mot at høye avgifter på alkohol kan føre til økt grensehandel, hjemmeproduksjon og smugling. Dette svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

Avgiftene på brennevin og vin avhenger lineært av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.

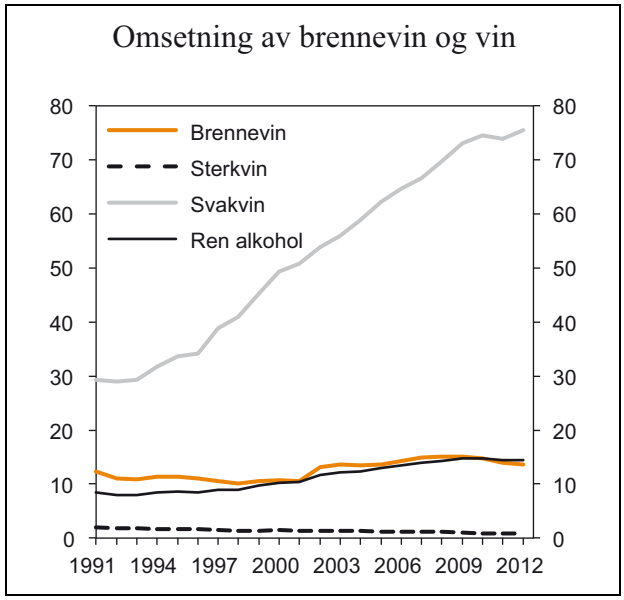
Tabell 1.8 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer i 2013.

Regjeringen foreslår at avgiftene på alkoholholdige drikkevarer prisjusteres fra 2013 til 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgift på brennevin og vin mv.

Figur 7.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 1995 til 2013. Etter mindre økninger i begynnelsen av perioden, har avgiftene gått reelt ned eller vært stabile i tidsrommet fra 1998 til 2010. Alkoholavgiftene ble økt med 5 pst. reelt i 2011.

Figur 7.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin innenlands, dvs. salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert forbruk i form av avgiftsfritt salg (tax-free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det framgår av figuren at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men at det har vært en tilbakegang de seneste årene. I 2012 lå salget om lag 11 pst. høyere enn i 1991. Salget av svakvin er mer enn doblet i perioden. Figur 7.2 viser også at den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol, har økt med rundt 70 pst. siden 1991.



Figur 7.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 1991–2012. Mill. liter

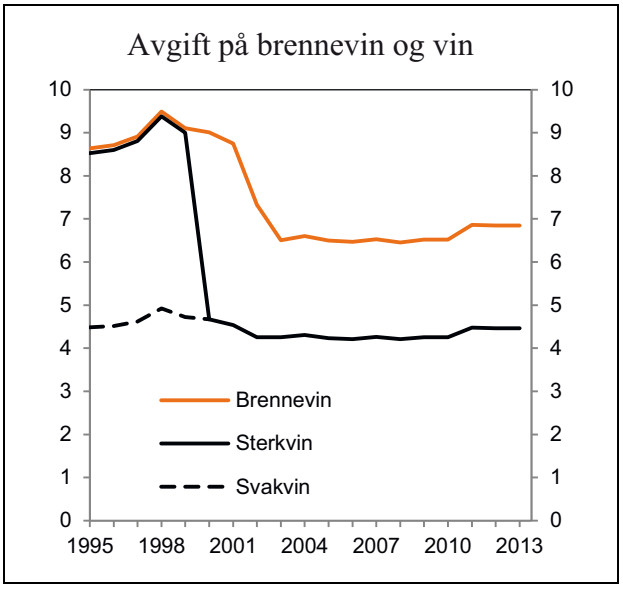
Kilde: Vinmonopolet.

Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt på samme måte som vin, jf. omtalen ovenfor. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinnhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten tilsatt sukker eller søtstoffer, og er derfor som regel ikke avgiftspliktig (se punkt 7.17).

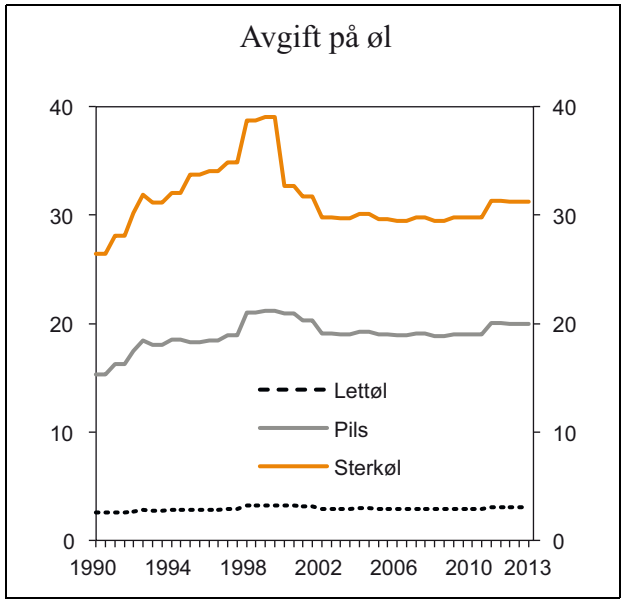
Figur 7.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 1990 til 2013. Det reelle avgiftsnivået har vært omtrent uendret i perioden 2002–2010. I 2011 ble avgiftene på øl økt med 5 pst. reelt.

Figur 7.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 1990 til 2012. Av figuren går det fram at



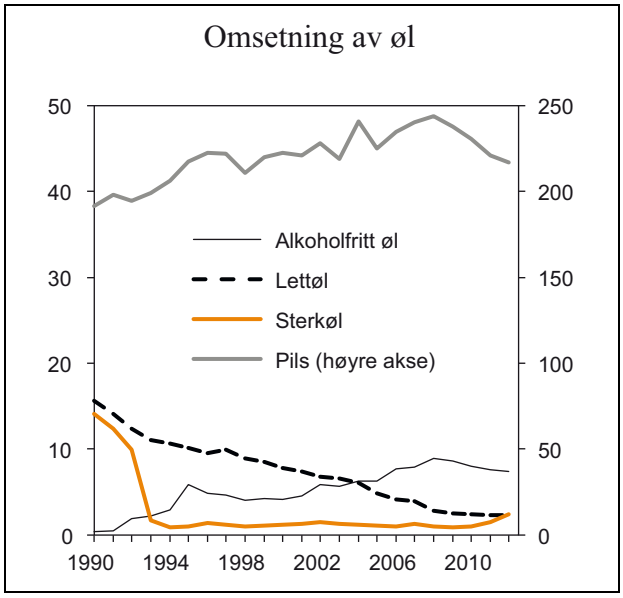
Figur 7.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 1995–2013. 2013-kroner per volumprosent og liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



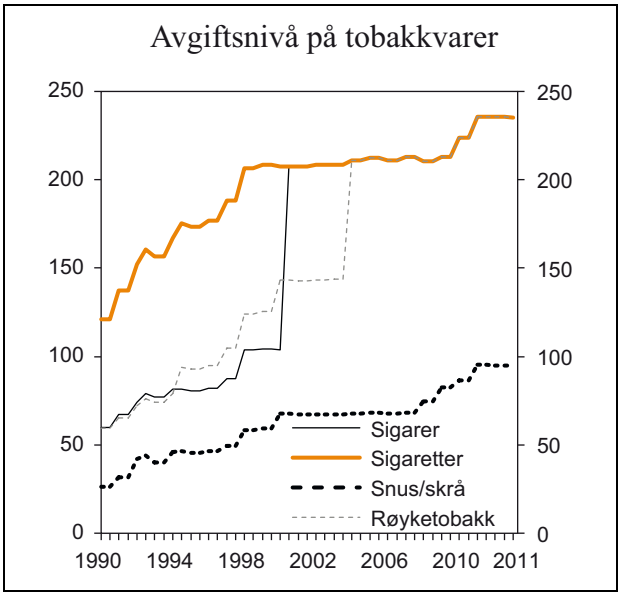
Figur 7.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 1990–2013. 2013-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.4 Registrert omsetning av øl i perioden 1990–2012. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.



Figur 7.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakkvarer i perioden 1990–2013. 2013-kroner per 100 gram/stk

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av alkoholfritt øl økte første halvdel av 2000-tallet, men har hatt en tilbakegang de senere årene. Det selges langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl. Til tross for en nedgang i ølsalget de siste tre årene, var omsetningen av pils omtrent 13 pst. høyere i 2012 enn i 1990.

7.3 Avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

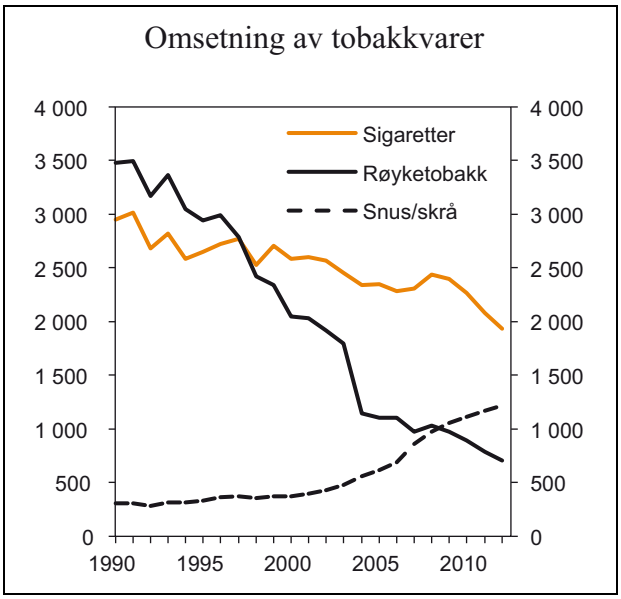
Tobakkavgiftene har til formål å skaffe staten inntekter og begrense de helsemessige problemene ved bruk av tobakkvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.

Avgiften på tobakkvarer mv. er en kvantumsavgift som er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser. Tabell 1.8 viser avgiftssatsene for tobakkvarer i 2013.

Figur 7.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakkvarer fra 1990 til 2013. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt betydelig for alle tobakkproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse avgiftene økt reelt med 5 pst. årlig. For snus og skrå ble avgiften økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011.

Figur 7.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakkvarer fra 1990 til 2012. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakkvarer i perioden. Det går også fram av figuren at det har vært en langt større reduksjon i salg av røyketobakk enn i salg av sigaretter. Omsetningen av snus har steget særlig kraftig etter 2000.

I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg (tax-free) og smugling. Tall fra Statens institutt for rusmiddelforskning



Figur 7.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 1990–2012. 1000 kg

Kilde: Tobakkindustriens felleskontor.

(SIRUS) indikerer at det uregistrerte forbruket av sigaretter og røyketobakk står for om lag 35 pst. av totalforbruket.

Regjeringen foreslår å prisjustere avgiftene på tobakkvarer for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Gjeldende avgiftsvedtak § 1 annet ledd og tredje ledd om hva som menes med en sigarett mv., foreslås ikke videreført. Tilsvarende bestemmelser vil i stedet bli fastsatt i særavgiftsforskriften.

7.4 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

7.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. (kap. 5536) er ikke-bruksavhengige og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. Disse omfatter engangsavgift, årsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgiften på bensin og autodiesel (kap. 5538 post 70 og 71), se punkt 7.6.

I budsjettet de to siste årene har bilavgiftene samlet sett blitt redusert. I tillegg er engangsavgiften justert slik at den legger mer vekt på bilens miljøegenskaper og mindre vekt på bilens motoreffekt. De siste årene er det lagt stadig mer vekt på CO_2-utslipp, og i 2012 ble det innført en NO_X-komponent i avgiften for også å ta hensyn til lokal forurensning. Det er lagt ytterligere vekt på NO_X-utslipp i 2013. Samlet sett er inntektene fra engangsavgiften holdt på om lag uendret nivå. I tillegg til endringene i engangsavgiften er omregistreringsavgiften redusert med samlet sett om lag 600 mill. kroner i 2012 og 2013. Vrakpanten er dessuten doblet fra 1 500 kroner i 2011 til 3 000 kroner i andre halvdel av 2013.

Regjeringen foreslår å redusere satsene i omregistreringsavgiften for 2014 med i gjennomsnitt 12,5 pst. reelt. Det er en avgiftslettelse på om lag 250 mill. kroner for 2014. Samlet vil dermed omregistreringsavgiften være redusert med over 800 mill. kroner siden 2011. I tillegg foreslås det å fjerne omregistreringsavgiften for tyngre kjøretøy og å øke miljødelen i vektårsavgiften. Regjeringen foreslår også å fortsette omleggingen av engangsavgiften i miljøvennlig retning i 2014. Det foreslås å legge ytterligere vekt på CO_2- og NO_X-utslipp og enda mindre vekt på motoreffekt. Dreiningen skjer innenfor en provenynøytral ramme. Endringene er i tråd med klimaforliket i Stortinget hvor det ble enighet om at bilavgiftene skal legge ytterligere vekt på klimaegenskaper og lokal forurensning.

7.4.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Engangsavgiftens hovedformål er å skaffe staten inntekter. Avgiften skal også ta hensyn til miljø og sikkerhet. I tillegg er det lagt noe vekt på fordelingshensyn og at kostnadene ved å administrere avgiften holdes lavest mulig.

Engangsavgiften betales ved førstegangsregistrering i det sentrale motorvognregisteret. Den pålegges alle biler unntatt større lastebiler og busser med lengde over 6 meter og med mer enn 17 seteplasser. De avgiftspliktige kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og/eller beregningsgrunnlag. Avgiftsberegningen skjer på bakgrunn av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen.

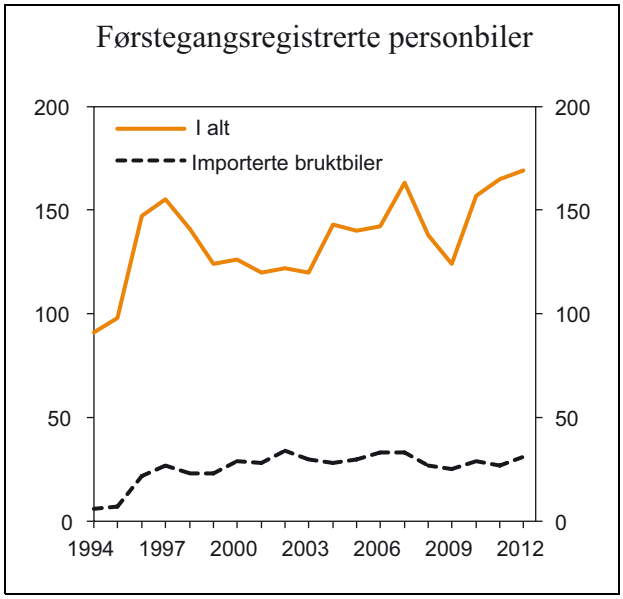
For kjøretøy i avgiftsgruppe a (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes CO_2-utslipp, NO_X-utslipp, motoreffekt og egenvekt. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO_2-utslipp, beregnes avgiften isteden på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke eldre bruktimporterte biler. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO_2-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO_2-komponenten, blant annet ved ulike satser for bensin- og dieselbiler.

For kjøretøy i avgiftsgruppene b, c, h og j (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe a. I avgiftsgruppe e (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe f (motorsykler) benyttes slagvolum og motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift. I avgiftsgruppe g (beltemotorsykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt. Kjøretøy i avgiftsgruppe i (veteranbiler) ilegges kun en stykkavgift.

Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. De fleste avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.8. Forslag til avgiftssatser for 2014 framgår av avgiftsvedtaket § 2.

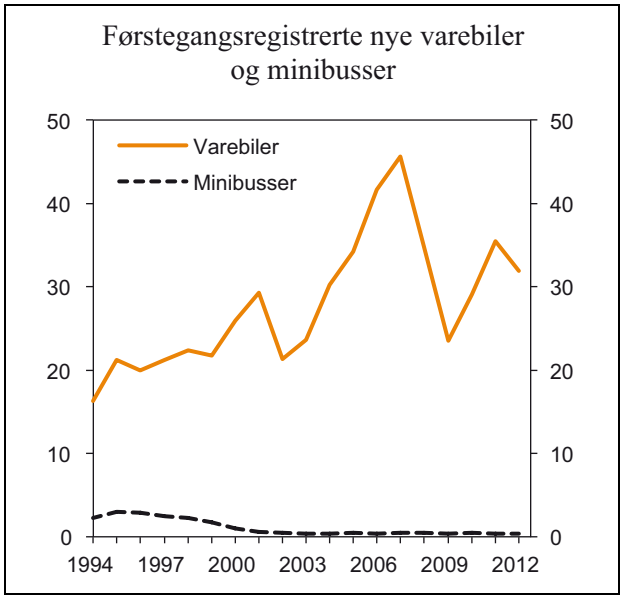
Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 7.7 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig i perioden 1994–2012. Det lå relativt stabilt rundt 120 000 biler på begynnelsen av 2000-tallet. Deretter steg antallet i årene 2004–2006 og opp til over 160 000 personbiler i 2007. I 2008 og 2009 falt antallet førstegangsregistrerte personbiler. Det har så tatt seg kraftig



Figur 7.7 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1994–2012. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 7.8 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler og minibusser. 1994–2012. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

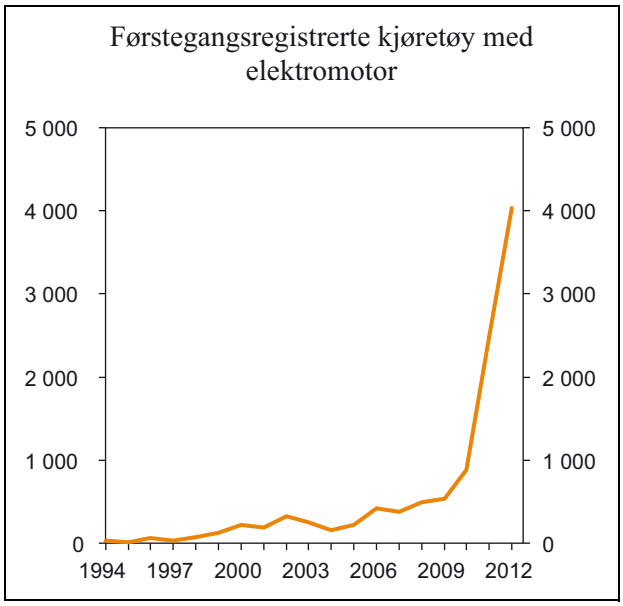
opp igjen. I 2012 ble det førstegangsregistrert 169 000 personbiler. En må tilbake til 1986 for å finne et år med høyere antall førstegangsregistreringer. 2013 ser ut til også å bli et år med svært høy registrering av personbiler.

Beholdningen av personbiler har vokst fra knapt 1,7 mill. biler i 1994 til drøyt 2,4 mill. biler i 2012. Dette er en økning på nesten 50 pst. Veksten har vært relativt jevn siden 1994, med unntak av en nedgang i 1996. Nedgangen i 1996 skyldes at mange eldre biler ble vraket som følge av ordningen med midlertidig forhøyet vrakpant dette året. Denne ordningen hadde trolig ikke noen varig virkning på beholdningen av biler, da økningen i beholdningen var unormalt høy i 1997.

Figur 7.8 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002, til over 45 000 i 2007. Etter 2007 har antallet falt kraftig, og i 2009 var antall nye førstegangsregistrerte varebiler nesten tilbake på nivå med 2003. I 2010 og 2011 har antall førstegangsregistrerte varebiler igjen økt, til omtrent 35 000 i 2011. For 2012 har imidlertid salget falt til om lag 32 000 biler. For de åtte første månedene av 2013 er det en svak nedgang i salget sammenlignet med samme periode i fjor.

Figuren viser også utviklingen i antall nye førstegangsregistrerte minibusser, som det er registrert svært få av de senere årene.

Figur 7.9 viser antall førstegangsregistrerte kjøretøy med elektromotor (elbiler). Salget av elbiler økte relativt forsiktig før 2010, opp til drøyt 500 biler i 2009. Etter 2009 har salget økt kraftig. I 2011 ble det registrert om lag 2 500 elbiler, mens det i 2012 ble registrert om lag 4 000. For de første åtte månedene av 2013 er det registrert om lag 3 200 elbiler, som er over 30 pst. flere enn samme periode i fjor.



Figur 7.9 Antall førstegangsregistrerte kjøretøy med elektromotor. 1994–2012

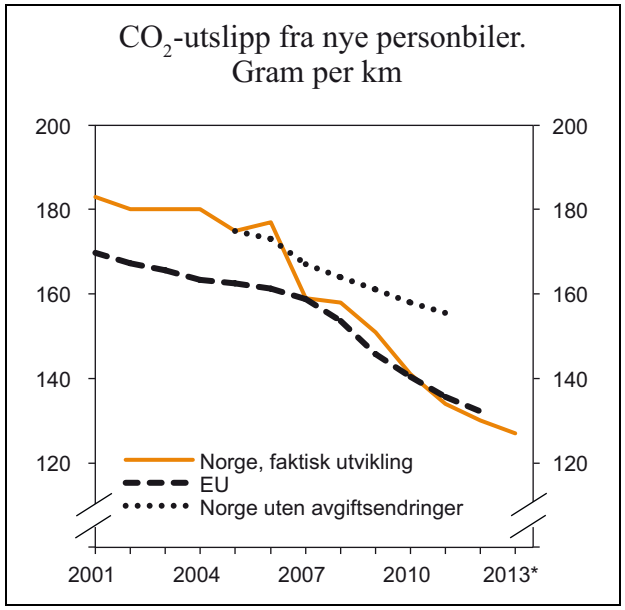
Kilde: Statens vegvesen.

Tidligere endringer i engangsavgiften og virkninger av disse

1. januar 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO_2-utslipp erstattet slagvolum som et av beregningsgrunnlagene. Fra 1. januar 2009 ble det innført et fradrag i engangsavgiften for kjøretøy med CO_2-utslipp under 120 g/km. Det ble også innført en ekstra høy sats for kjøretøy med utslipp over 250 g/km. I tillegg ble de øvrige satsene i CO_2-komponenten økt. Fra 1. januar 2010 ble den økonomiske motivasjonen til å velge biler med lave CO_2-utslipp styrket ved at fradraget og de andre satsene i CO_2-komponenten ble økt. Fra 1. januar 2011 ble det lagt mer vekt på CO_2-utslipp ved at alle innslagspunktene ble nedjustert med 5 g/km og ved at det ble innført et ekstra høyt fradrag for biler med utslipp under 50 g/km. Fra 1. januar 2012 ble også innslagspunktene i CO_2-komponenten nedjustert med 5 g/km, med unntak av det laveste trinnet som ble holdt uendret på 50 g/km. Fradragene for biler med CO_2-utslipp under 110 g/km ble økt. Det ble i tillegg innført en NO_X-komponent i avgiften for å ta hensyn til lokal forurensning. Satsene i effektkomponenten har blitt redusert for ikke å øke statens inntekter som følge av endringene, og for å gjøre det mindre lønnsomt med ulovlig endring av bilens motoreffekt etter registrering.

Fra 1. januar 2013 ble det lagt mer vekt på CO_2- og NO_X-utslipp og mindre vekt på motoreffekt i engangsavgiften. Innslagspunktene fra 130 g/km og høyere ble nedjustert med 5 g/km, og fradragene for biler med CO_2-utslipp under 110 g/km ble økt. Videre ble satsen for NO_X-utslipp økt fra 22 til 35 kroner per mg/km. Statens inntekter fra avgiften ble holdt om lag uendret ved å redusere satsene for effekt med om lag 13 pst. reelt.

Gjennomsnittlig CO_2-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 g/km i 2006 til 130 g/km i 2012, se figur 7.10. Før 2006 lå gjennomsnittlig CO_2-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 g/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. I 2011 og 2012 lå Norge rett under gjennomsnittet for EU. I de første åtte månedene av 2013 er gjennomsnittlig utslipp fra nye personbiler i Norge redusert til 127 g/km. Dette er en nedgang på 28 pst. siden 2006. Analyser indikerer at endringene i engangsavgiften som er gjennomført etter 2006 kan forklare størstedelen av reduksjonen i gjennomsnittlig CO_2-utslipp fra nye personbiler for perioden 2006 til 2011.[9] Uten avgiftsendringene ville dermed differansen i gjennomsnittlig CO_2-utslipp mellom Norge og



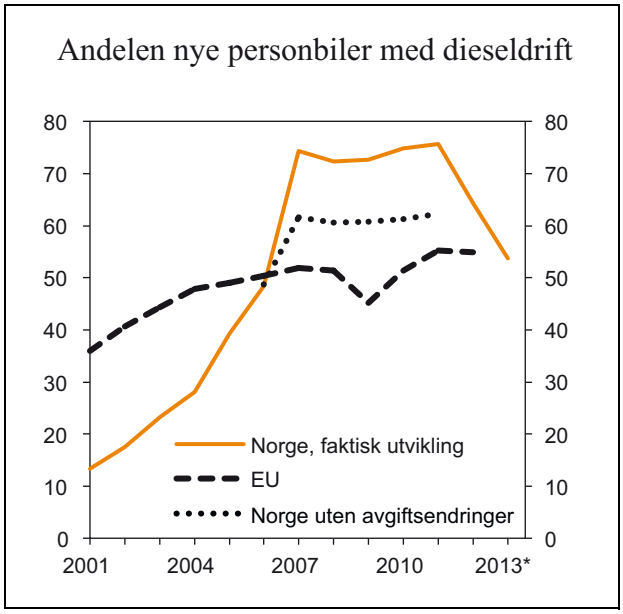
Figur 7.10 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO_2-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU, samt anslått utvikling i Norge uten avgiftsendringer. 2001 til perioden januar til august 2013 (2013*). Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået, Opplysningsrådet for veitrafikken og Vista Analyse.

EU på 15 g/km økt, og ikke forsvunnet slik den har gjort.

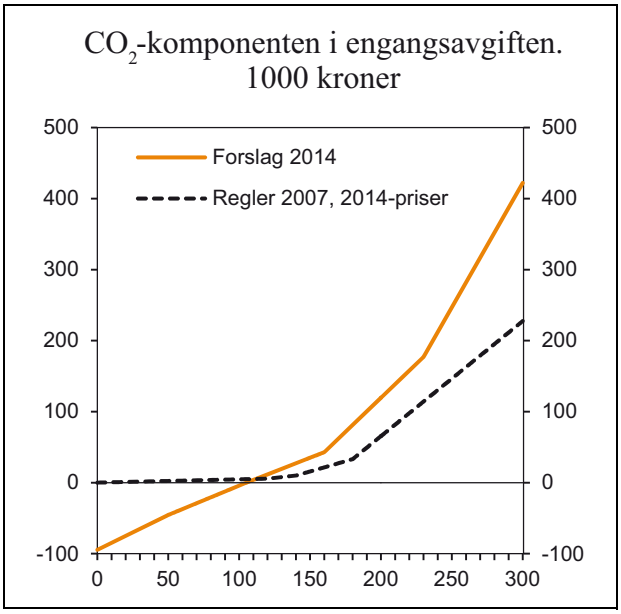
Figur 7.11 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieselbiler i Norge og gjennomsnittet for medlemslandene i EU. Før 2001 var under 10 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieselbiler. I 2006 var andelen økt til nesten 50 pst., det vil si opp til omtrent samme nivå som i EU. I 2007 var nesten 75 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge, dieselbiler. Andelen dieselbiler i Norge har holdt seg mellom 70 og 75 pst. i perioden 2008 til 2011. Analyser indikerer at omleggingen av engangsavgiften i 2007 forklarer drøyt halvparten av økningen i andelen fra 2006 til 2007, det vil si drøyt 10 prosentenheter.[9] Uten avgiftsomleggingen i 2007 ville dermed andelen dieselbiler vært drøyt 60 pst. I 2012 har andelen dieselbiler i Norge falt til 64 pst. For de åtte første månedene av 2013 er andelen ytterligere redusert til 54 pst. Dette er omtrent på nivå med gjennomsnittet for medlemslandene i EU de siste årene.

[9] På oppdrag fra Finansdepartementet har Vista Analyse utarbeidet rapporten "Evaluering av endringer i kjøpsavgiften for nye biler fra 2006-2011", http://www.regjeringen.no/pages/38231042/vista_rapport2012.pdf.



Figur 7.11 Andelen førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift i Norge og EU, samt anslått utvikling i Norge uten avgiftsendringer. 2001 til perioden januar til august 2013 (2013*). Prosent

Kilder: Det europeiske miljøbyrået, Opplysningsrådet for veitrafikken og Vista Analyse.



Figur 7.12 CO_2-komponenten i engangsavgiften i 2007, justert for prisstigning, og forslag for 2014. 1000 kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Endringer i engangsavgiften for 2014

Lavere CO_2-utslipp fra nye personbiler bidrar til å redusere klimagassutslippene etter hvert som bilparken byttes ut. For å styrke motivasjonen til å velge biler med lave CO_2-utslipp foreslår regjeringen å nedjustere innslagspunktene i *CO_2-komponenten* med 5 g/km fra 1. januar 2014. Det laveste innslagspunktet på 50 g/km foreslås holdt uendret. Nedjusteringen av innslagspunktene i CO_2-komponenten innebærer isolert sett størst avgiftsøkning for biler med høye CO_2-utslipp. I tillegg foreslås det å øke de to høyeste satsene i CO_2-komponentene. Satsen for biler med utslipp over 160 g/km foreslås økt med 5 pst. reelt, og satsen for biler med utslipp over 230 g/km foreslås økt med 20 pst. reelt. Innslagspunktene og satsene i slagvolumkomponenten, som benyttes når CO_2-utslipp ikke er oppgitt, justeres tilsvarende.

Engangsavgiften er over flere år endret for å styrke motivasjonen til å kjøpe biler med lave CO_2-utslipp. De foreslåtte endringene i CO_2-komponenten for 2014 bidrar ytterligere til dette. Figur 7.12 viser CO_2-komponenten i engangsavgiften for 2007, justert for prisstigningen fram til 2014, og forslaget til CO_2-komponent for 2014. CO_2-komponenten i engangsavgiften vil for 2014 variere fra et fradrag i engangsavgiften på om lag 100 000 kroner for en nullutslippsbil til et tillegg i engangsavgiften på drøyt 400 000 kroner for en bil med utslipp på 300 g/km. Dette er betydelig større variasjoner enn ved innføringen av CO_2-komponenten i 2007. I tillegg til avgift for CO_2-utslipp kommer avgift for vekt, motoreffekt og NO_X-utslipp. For en gjennomsnittlig ny personbil var samlet engangsavgift på om lag 110 000 kroner i 2012, men avgiften varierte fra 3 500 kroner til om lag 1,5 mill. kroner avhengig av bilens egenskaper.

Varebiler ilegges 22 pst. av engangsavgiften for personbiler. Fra 2012 ble CO_2- og NO_X-komponenten for drosjer satt til 25 pst. av CO_2- og NO_X-komponenten for personbiler. De reduserte satsene skyldes at varebilene i hovedsak benyttes i næringsvirksomhet. Mange av varebilene blir imidlertid også benyttet som alternativ til personbiler. Dette kan tale for en noe høyere avgiftsbelastning. Regjeringen foreslår derfor å øke CO_2- og NO_X-komponenten for varebiler fra 25 til 30 pst. av komponentene for personbiler. Den høyeste satsen i CO_2-komponenten for varebiler foreslås holdt uendret for å motvirke at transportører velger tyngre avgiftsfrie kjøretøy (lastebiler mv.) framfor store varebiler. Forslaget gir en gjennomsnittlig avgiftsskjerpelse på om lag 2 000 kroner for nye varebiler, dvs. en avgiftsøkning på om lag 4 pst. Endringen vil gjøre det mer lønnsomt å velge varebiler med lave utslipp.

Drosjer ilegges 40 pst. av vekt- og effektkomponenten og 100 pst. av CO_2- og NO_X-komponenten for personbiler. Den høye vektleggingen av CO_2-utslipp har bidratt til valg av mer miljøvennlige drosjer. For større biler med høye CO_2-utslipp kan imidlertid avgiften bli svært høy på grunn av den progressive utformingen av avgiften. Dette gjelder blant annet for drosjer som er egnet til å frakte bevegelseshemmede og større grupper av personer. Den høye avgiften kan medføre et dårligere tilbud av slike drosjer. Det foreslås derfor å redusere de to høyeste satsene i CO_2-komponentet for drosjer ned til samme nivå som den tredje høyeste satsen. Dette vil redusere engangsavgiften for de største drosjene, mens avgiften for normale drosjer holdes uendret.

Satsen i *NO_X-komponenten* ble satt til 22 kroner per mg/km ved innføringen i 2012. Satsen var basert på et anslag over miljø- og helsekostnadene ved NO_X-utslipp. Undersøkelser viser at de faktiske utslippene av NO_X er høyere enn de verdiene som oppgis i typegodkjenningen, og som beregningen av engangsavgiften er basert på. På denne bakgrunn ble satsen for NO_X-utslipp økt i 2013. Det er imidlertid fortsatt slik at helse- og miljøskadene ved NO_X-utslippene kan være vesentlig høyere enn NO_X-komponenten i engangsavgiften.

Regjeringen foreslår derfor at satsen for NO_X-utslipp økes med 30 pst. reelt fra 1. januar 2014. Det er en økning fra 35 til 46 kroner per mg/km. Dette tilsvarer en økning av NO_X-komponenten fra om lag 135 til 175 kroner per kg NO_X over en ny bils levetid. Det er da tatt utgangspunkt i en kjørelengde på 260 000 km i løpet av bilens levetid. Denne økningen vil isolert sett innebære om lag 300 kroner i økt engangsavgift for en gjennomsnittlig bensinbil og om lag 1 500 kroner i økt engangsavgift for en gjennomsnittlig dieselbil. Nye dieselbiler som tilfredsstiller de strengere utslippskravene for EURO VI, får isolert sett en økning i engangsavgiften på maksimalt 800 kroner.

Det foreslås å fortsette reduksjonen av satsene i *effektkomponenten* for 2014. Reduksjonen vil gjøre det mindre lønnsomt å gjennomføre ulovlige effektøkninger. Slike effektøkninger skjer ved at bilens motoreffekt manipuleres etter registrering (trimming) uten at dette meldes inn til avgiftsmyndighetene. Kjøretøyet oppnår dermed en høyere effekt enn det som lå til grunn for avgiftsberegningen.

Regjeringen foreslår å redusere alle satsene i effektkomponenten med om lag 16 pst. reelt. I tillegg økes det laveste innslagspunktet med 5 kW, fra 65 til 70 kW. De to andre innslagspunktene økes med 10 kW, til henholdsvis 100 og 140 kW. Dette kompenserer for endringene i CO_2- og NO_X-komponenten, slik at endringene i engangsavgiften samlet sett skjer innenfor en provenynøytral ramme på kort sikt.

Endringene i engangsavgiften bidrar til at motivasjonen til å velge biler med lavere CO_2-utslipp styrkes. Biler med lave utslipp av NO_X vil også komme bedre ut enn tilsvarende biler med høye NO_X-utslipp. De fleste biler med lav effekt vil få en avgiftsskjerpelse. Samlet sett vil biler med høyest effekt få de største lettelsene i engangsavgiften. Dette gjelder imidlertid kun såframt de ikke har svært høye CO_2-utslipp. Samlet vil forslagene gi mindre endringer i den totale engangsavgiften for de fleste biler.

Vrakpantavgift

Oppsamlingssystemet for bilvrak skal sørge for innsamling og gjenvinning av kjøretøy. Ordningen ble innført i 1978 og omfatter i dag blant annet personbiler, campingbiler, snøscootere og minibusser. Oppsamlingssystemet skal gi en økonomisk motivasjon til å levere biler til vraking.

Vrakpantavgiften inngår i engangsavgiften, jf. avgiftsvedtaket § 2. Vrakpanten, som utbetales ved levering av kjøretøy til godkjente oppsamlingsplasser, er økt fra 1 500 koner i 2011 til 3 000 kroner fra 1. juli 2013. Økte utbetalinger av vrakpant er finansiert ved å øke vrakpantavgiften fra 1 300 til 2 400 kroner. Det er ikke en formell øremerking av denne avgiften til utbetaling av vrakpant. Avgiften er likevel ment å omtrent dekke utbetalingene. Vrakpantavgiften underbygger dermed prinsippet om at dette er en panteordning.

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2014. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Bruksfradrag og statusendring av kjøretøy

Toll- og avgiftsdirektoratet har nylig gjennomført en høring om endring av bruksfradragene i engangsavgiften ved import og statusendring av brukte kjøretøy. Dagens bruksfradrag for import av kjøretøy er basert på beregninger fra 1994. Bruksfradragene foreslås oppdatert basert på nye beregninger av det reelle økonomiske verdifallet på kjøretøyet. Dette vil bidra til at brukte kjøretøy som innføres, og brukte kjøretøy som omsettes innenlands, blir behandlet likt.

Forslaget omfatter også endring i reglene for beregning av tilleggsavgift ved statusendring av

kjøretøy, for eksempel fra varebil til personbil. Det foreslås at den oppdaterte bruksfradragstabellen også benyttes for beregning av tilleggsavgiften. Dette vil skape mer nøytralitet og likebehandling mellom ulike kjøretøygrupper. Provenyvirkningene av forslagene er usikre, men antas å være relativt små. Det tas sikte på at endringene kan skje fra 1. januar 2014. Endringen vil gjennomføres i forskrift.

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har i en grunngitt uttalelse datert 17. april 2013 konkludert med at de norske reglene om tilleggsavgift ved statusendring er i strid med EØS-avtalens forbud mot restriksjoner på den frie bevegelse av varer. Dette skyldes at det ikke tas hensyn til registreringstiden i utlandet ved beregningen av tilleggsavgift for bruktimporterte kjøretøy som endrer status etter registrering i Norge. Forslaget over vil løse dette problemet.

Midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn

Personer som bor i Norge, kan i utgangspunktet kun benytte norskregistrerte kjøretøy som er ilagt norske avgifter. Personer som bor i utlandet, eller oppholder seg i Norge midlertidig, kan derimot benytte utenlandsregistrerte kjøretøy når de er her i landet. Reglene om dette følger av forskrift 20. juni 1991 nr. 381 om avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge (midlertidigforskriften). I forskriften oppstilles også enkelte unntak hvor personer som bor i Norge på nærmere vilkår kan tillates å benytte kjøretøy med utenlandske kjennemerker her i landet.

ESA har i en grunngitt uttalelse tatt opp den begrensede mulighet for personer som bor i Norge til å benytte lånte, utenlandsregistrerte kjøretøy her i landet. ESA har konkludert med at dagens regelverk må anses som en restriksjon på den frie bevegelsen av kapital. For å imøtekomme ESAs uttalelse, har Finansdepartementet varslet at det vil bli åpnet for slik bruk på nærmere vilkår. Toll- og avgiftsdirektoratet har fått i oppdrag å utarbeide et forslag til en slik ordning. Et forslag til ordning vil bli sendt på høring. Ordningen vil bygge på det systemet som gjelder i dag for bruk av utenlandske leiebiler, og som gjør det mulig for personer som bor i Norge å benytte utenlandsregistrerte leiebiler for et begrenset tidsrom i Norge. Det er en forutsetning at bruken meldes til tolletaten før kjøretøyet innføres til Norge. Det tas sikte på å iverksette endringene fra 1. januar 2014.

Etter midlertidigforskriften kan tollregionene tillate at arbeidstakere eller selvstendig næringsdrivende med fast oppholdssted i Norge benytter utenlandsregistrerte kjøretøy som stilles til rådighet av arbeids- eller oppdragsgivere som er etablert i et annet EØS-land (firmabil). Bestemmelsen, som trådte i kraft i oktober 2006, ble innført for å imøtekomme Norges forpliktelser etter EØS-avtalen og er derfor begrenset til å gjelde EØS-området. Nærings- og handelsdepartementet har påpekt at det også er et behov for en tilsvarende ordning overfor russisk-registrerte firmabiler. Finansdepartementet ser ingen tungtveiende grunner for å opprettholde begrensning til EØS-området, og vil derfor fjerne denne. Endringen gjennomføres i forskrift.

Refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy

ESA har i en annen grunngitt uttalelse konkludert med at gjeldende regelverk begrenser utenlandske leasingselskapers mulighet til å tilby leasingbiler til personer som bor i Norge. ESA mener dette er i strid med EØS-avtalens forbud mot restriksjoner på omsetning av tjenester over landegrensene. ESAs synspunkt er at gjeldende system, med krav om registrering og fulle avgifter, hindrer at kjøretøy kan benyttes i Norge i et begrenset tidsrom. Norge har overfor ESA erkjent at gjeldende regelverk kan innebære en restriksjon og uttalt at det vil bli gjennomført endringer.

Finansdepartementet har varslet en vurdering av en ordning med refusjon av engangsavgift ved eksport av kjøretøy. Dagens manglende refusjon av engangsavgift innebærer i praksis at norske bruktbiler ikke selges til utlandet. Det skyldes at engangsavgiften påvirker bruktbilprisene i Norge, og bruktbilprisene i Norge er derfor gjennomgående høyere enn bruktbilprisene i land med lavere eller ingen engangsavgift. En ordning med refusjon av forholdsmessig engangsavgift ved eksport av biler fra Norge kan bidra til at det blir mer aktuelt å selge eller ta med norske bruktbiler til utlandet og bidra til at avgiften samsvarer bedre med EØS-avtalen.

Innretning og omfang av en refusjonsordning må vurderes grundig. Det er flere forhold som må vurderes. For å unngå utilsiktede tilpasninger bør ordningen virke mest mulig nøytralt. Også hensynet til statens inntekter og administrative kostnader må ivaretas. I tillegg vil det bli vurdert en ordning med betaling av avgift for utenlandske biler som kun er i Norge for en kortere periode, eksempelvis ett år. Vurderingene er omfattende og eventuelle endringer vil ikke være aktuelle før tidligst i 2015.

7.4.3 Årsavgift (kap. 5536 post 72)

Årsavgiften er en fiskal avgift som pålegges ulike typer kjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften er delt inn i fire avgiftsgrupper med ulike satser, avhengig av type kjøretøy. Inndelingen er gitt i gjeldende avgiftsvedtak § 1 og er som følger (gjeldende satser i parentes):

- Personbiler, varebiler, campingbiler, minibusser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennemerker for kjøretøy (3 425 kroner for dieselkjøretøy uten fabrikkmontert partikkelfilter per år. 2 940 kroner for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennemerker for kjøretøy).
- Campingtilhengere med egenvekt over 350 kg (1 100 kroner per år).
- Motorsykler (1 800 kroner per år).
- Traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (415 kroner per år).

Med virkning fra 1. januar 2008 ble årsavgiften miljødifferensiert ved at dieselbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk 430 kroner høyere årsavgift enn andre kjøretøy i avgiftgruppe 1. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.4.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Vektårsavgiften består av en vektgradert årsavgift og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjaldt tidligere alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 12 tonn og over, men fra 1. januar 2006 ble avgiften utvidet til å gjelde alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg og over.

Motorvogner som er 30 år eller eldre er fritatt for vektårsavgift. Det er gitt tilsvarende lempninger i årsavgiften og i omregistreringsavgiften. Ingen av regelsettene inneholder bestemmelser for hvordan alderen på kjøretøyene skal beregnes. I praksis legges tidspunktet for første gangs registering til grunn, med den justering at kjøretøyene anses å være 30 år allerede 1. januar det året motorvognen oppnår 30 års registreringstid. Departementet foreslår å endre regelverket i tråd med gjeldende praksis. Endringen vil skje i forskrift.

Vektgradert årsavgift

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Denne graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje.

Det foreslås at satsene prisjusteres for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Miljødifferensiert årsavgift

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler.

Satsene for den miljødifferensierte årsavgiften er lave sammenlignet med miljøulempene som kjøretøyene forårsaker. Regjeringen foreslår å øke satsene i miljødelen av vektårsavgiften med 25 pst. fra 1. januar 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Dette vil bidra til at det velges nyere kjøretøy som oppfyller strengere miljøstandarder. Provenyet fra økningen foreslås benyttet til å fjerne omregistreringsavgiften for kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg og over. Dette er dermed en provenynøytral omlegging hvor de uheldige virkningene av omregistreringsavgiften for tyngre kjøretøy fjernes helt. Det er også en omlegging i miljøvennlig retning som gir om lag uendret avgiftsbelastning for lastebilnæringen.

7.4.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). Det skal imidlertid betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

a. Mopeder, motorsykler mv.
b. Personbiler og busser.
c. Lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler mv.
d. Biltilhengere, semitrailere mv.

Avgiften er gradert etter vekt og alder på bilen.

Omregistreringsavgiften har flere uheldige virkninger. For typiske næringskjøretøy gir de høye avgiftssatsene blant annet insentiver til omsetning utenfor Norge. Avgiften gir også importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omset-

tes i Norge. Det har tidligere blitt vurdert å erstatte omregistreringsavgiften med merverdiavgift på avansen ved bruktbilomsetning, men det ble ikke vurdert som hensiktsmessig å gå videre med en slik omlegging, se omtale i St.prp. nr. 1 (2008–2009) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Omregistreringsavgiften er imidlertid redusert med samlet sett om lag 600 mill. kroner i 2012 og 2013. Avgiftssatsene for typiske næringskjøretøy og tilhengere er redusert mest.

Regjeringen foreslår ytterligere reduksjoner i omregistreringsavgiften i 2014. Satsene foreslås redusert med i gjennomsnitt 12,5 pst. reelt. Enkelte satser reduseres mer enn andre. Avgiftssatsene for typiske næringskjøretøy, dvs. lastebiler, varebiler mv. (gruppe c), med egenvekt over 3 000 kg, reduseres kraftig. Avgiften for de fleste tilhengere (gruppe d) reduseres også kraftig, ved at det foreslås en felles lav avgiftssats på 700 kroner for tilhengere. Enkelte satser som i utgangspunktet er relativt lave, holdes nominelt uendret. Øvrige satser, som satsene for personbiler registrert etter 2003, reduseres med om lag 14 pst. reelt. Endringen anslås å redusere inntektene fra omregistreringsavgiften med om lag 250 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

Regjeringen foreslår i tillegg å fjerne omregistreringsavgiften for kjøretøy med tillatt totalvekt på 7 500 kg eller høyere. Dette vil fjerne de uheldige virkningene av omregistreringsavgiften for disse kjøretøyene. Slike kjøretøy antas i all hovedsak å bli benyttet i næringsvirksomhet, og ville derfor ikke blitt belastet en merverdiavgift på avansen ved bruktbilomsetning. Endringen foreslås finansiert ved å øke miljødelen i vektårsavgiften, se punkt 7.4.4. Det foreslås også å flytte busser med tillatt totalvekt under 7 500 kg fra gruppen for personbiler mv. (gruppe b) til gruppen for typiske næringskjøretøy (gruppe c). Dette gir lavere avgift ved omregistrering av busser. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.5 Avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)

Avgiften på båtmotorer ble innført i 1978. Avgiften skal skaffe staten inntekter og bidra til å redusere støy og stor fart på sjøen gjennom å vri etterspørselen over til mindre motorer.

Avgiftsplikten omfatter båtmotorer (framdriftsmotorer) med minst ni hestekrefter, herunder motorer som er montert i båt.

Det gis fritak for motorer som leveres til bruk i fartøy registrert i fiskebåtregisteret og skipsregisteret (med unntak av fritidsbåter) samt Forsvarets marinefartøy. Dette følger av Stortingets vedtak om båtmotoravgift § 2. Fritaket omfatter i tillegg til importør og produsent også motorer som leveres fra forhandler. Det foreslås å presisere dette også i forskrift.

Avgiftsplikten omfatter også motorer i vannscootere og lignende fartøy, og dette presiseres derfor i avgiftsvedtaket. Presiseringen blir også innarbeidet i særavgiftsforskriften § 3-15-1.

Båtmotoravgiften er i 2013 på 158,50 kroner per hk. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2013, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.6 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor disse eksterne kostnadene som kjøring på vei medfører. Dette er i tråd med prinsippet om at forurenser skal betale, og reduserer omfanget av de uønskede effektene som bruk av kjøretøy medfører. Utslipp av CO_2 prises særskilt gjennom CO_2-avgiften.

Generell veibruksavgift

I dag er bensin, mineraloljebasert diesel, biodiesel og delvis etanol ilagt veibruksavgifter. Tabell 7.1 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det framgår av tabellen at avgiftsnivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. For eksempel har mineraloljebasert diesel en betydelig lavere avgift per energienhet enn bensin.

Dagens veibruksavgifter omfatter ikke alle typer drivstoff. Fossil gass (LPG og naturgass), biogass, høyinnblandet etanol, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene. Omsetningen av slike alternative drivstoff er foreløpig begrenset.

Inntektene fra veibruksavgiftene vil kunne bli redusert over tid som følge av en overgang til drivstoff med lavere eller ingen avgift. Dagens avgifter på drivstoff (veibruksavgiften og CO_2-avgiften) gir staten inntekter på i underkant av 20 mrd. kroner årlig. Gradvis lavere avgiftsnivå kan bidra til økt bilbruk. Unntak og reduserte satser kan gi utilsiktede vridninger og i verste fall medføre at

Tabell 7.1 Veibruksavgifter på drivstoff. 2013

Drivstoff	Avgiftssats 2012 Kroner per liter	Energiinnhold MJ per liter	Avgiftssats, kroner per energienhet MJ
Bensin	4,78	32,5	0,15
Mineraloljebasert diesel	3,75	36,2	0,10
Biodiesel	1,87	33	0,06
Etanol[1]	0/4,78	21	0/0,23

[1] Etanol i blandinger der bensin utgjør hovedbestanddelen ilegges veibruksavgift på bensin. Annen etanol avgiftslegges ikke.
Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet), vedlegg 3 og Finansdepartementet.

aktører investerer i kjøretøy og infrastruktur som utelukkende er lønnsomt på grunn av avgiftsfritak. For at veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader som kjøring på vei medfører og ivareta hensynet til statens inntekter, må veibruksavgiftene over tid gjøres mer generelle og utvides til å omfatte alle drivstoff.

I statsbudsjettet for 2012 varslet regjeringen derfor en omlegging til en mer generell veibruksavgift. Innen 2020 skal alle drivstoff ilegges veibruksavgifter etter energiinnholdet i drivstoffet. Veibruksavgiften skal dekke eksterne kostnader og ivareta hensynet til statens inntekter. I 2015 skal unntakene fra veibruksavgiften evalueres. I evalueringen skal det legges vekt på statens inntekter, klima- og miljøhensyn og næringslivet i distriktene. Regjeringen har ikke planer om å endre veibruksavgiftene for alternative drivstoff før evalueringen i 2015. Hensikten med å varsle dette i budsjettet for 2012 var at regjeringen ønsket å bidra til større forutsigbarhet om framtidige avgifter.

Omleggingen som er varslet, vil være i tråd med mange av hovedprinsippene som EU-kommisjonen har gått inn for i forslag til revidert energiskattedirektiv. Det gjelder både harmonisering av avgiftssatsene etter energiinnhold og krav om innfasing av veibruksavgifter for enkelte alternative drivstoff.

Veibruksavgift på bensin

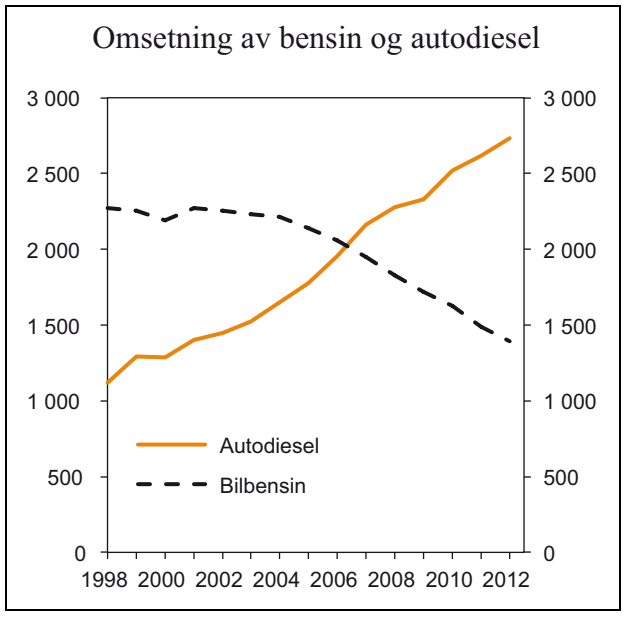
Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter bensin og bensinblandinger der bensin er hovedbestanddelen. Dette gjelder også etanol som blandes inn, forutsatt at bensin utgjør hovedbestanddelen.

Det gis avgiftsfritak for blant annet bensin som anvendes i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk.

Avgiftssatsene i 2013 er 4,78 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel) og 4,82 kroner per liter for lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel) og annen bensin.

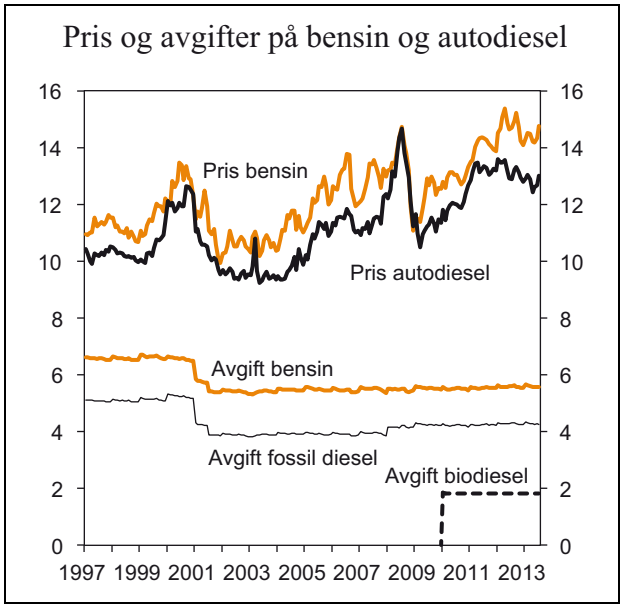
Figur 7.13 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 1998 til 2012. Omsetningen av bensin var om lag uendret fram til 2004, men har falt hvert år etter det. Omsetningen av bensin er nå nærmere 40 pst. lavere enn for ti år siden. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under punkt 7.4.2 og figur 7.11.

Figur 7.14 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og avgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO_2-avgifter) i perioden fra 1997



Figur 7.13 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 1998–2012. Mill. liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt og Finansdepartementet.



Figur 7.14 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftssatser på bensin og autodiesel i perioden januar 1997–juli 2013. 2012-kroner per liter

Kilder: Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

til første halvår 2013 målt i faste 2012-kroner. Realprisen på bensin økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 steg bensinprisen fram mot pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har prisene igjen økt. I juli 2013 var realprisen oppe på om lag samme nivå som i juli 2008. Fra 2001 var avgiftene på bensin reelt uendret fram til veibruksavgiften på bensin ble økt med 5 øre per liter fra 1. juli 2008. Etter dette er avgiftene på bensin reelt uendret.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Veibruksavgift på autodiesel

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter i dag mineralolje- og biobasert autodiesel til framdrift av motorvogn. Som mineralolje til framdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges grunnavgift på mineralolje. Biodiesel som benyttes til andre formål enn drivstoff, er heller ikke omfattet av veibruksavgift på autodiesel.

I 2013 er veibruksavgiften på autodiesel 3,75 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel), 3,80 kroner per liter for annen mineralolje og 1,87 kroner per liter biodiesel.

Avgiftsgrunnlaget for autodiesel ble utvidet til å omfatte biodiesel fra 2010. Biodiesel ilegges halv sats av mineraloljebasert autodiesel. Innføringen av avgiften ble blant annet begrunnet med at også biodiesel medfører eksterne kostnader, og at den samlede omsetningen av biodrivstoff blir regulert av omsetningspåbudet. Omsetningspåbudet for biodrivstoff ble økt fra 2,5 til 3,5 volumprosent fra 1. april 2010. Ifølge Norsk Petroleumsinstitutt utgjorde andelen biodrivstoff om lag 4,4 pst. i 2012. Figur 7.13 viser en sterk vekst i omsetningen av autodiesel. Den er nesten fordoblet det siste tiåret. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, jf. omtale under punkt 7.4.2 og figur 7.11.

Figur 7.14 viser at realprisen på autodiesel økte i 1999 og 2000. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til at prisene falt tilbake til det tidligere nivået. Fra 2004 steg prisene fram til pristoppen i juli 2008. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men siden den gang har prisene igjen økt. I juli 2013 var imidlertid utsalgsprisen for autodiesel reelt sett 11 pst. lavere enn i juli 2008. Fra 2001 var avgiftene på autodiesel reelt uendret fram til veibruksavgiften på autodiesel ble økt med 20 øre per liter fra 1. januar 2008 og med ytterligere 10 øre per liter fra 1. juli 2008. Fra 1. januar 2010 ble fritaket for andel biodiesel i mineraloljen avviklet, og det ble innført halv avgiftssats for biodiesel. De siste årene har det blitt blandet inn mer biodiesel i ordinær autodiesel. Dette har redusert nivået for avgiftene på autodiesel tilsvarende innblandingsgraden. Innføringen av halv veibruksavgift på biodiesel i 2010 har til dels motvirket denne avgiftsreduksjonen.

Som følge av at EUs fornybardirektiv (2009/28/EF) er tatt inn i norsk rett blir det innført bærekraftskriterier for biodrivstoff fra 1. januar 2014. Biodiesel har blitt ilagt en redusert avgiftssats som har utgjort halve satsen av svovelfri mineralolje. Dette regnes som en økonomisk støtteordning etter fornybardirektivet. Biodrivstoff må oppfylle bærekraftskriteriene for at de skal kunne omfattes av økonomiske støtteordninger som fremmer bruken av slikt drivstoff. Som en følge av dette må det skilles mellom biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene, og biodiesel som ikke gjør det. Biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene, vil fortsatt bli ilagt redusert avgiftssats. Biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene, vil derimot bli ilagt samme

avgiftssats som svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel). Bærekraftskriteriene i fornybardirektivet er ikke utformet som produktkrav, men forslaget vil gjøre biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene mindre konkurransedyktig. Det antas at dette på sikt vil medføre en fullstendig overgang til biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene. Det legges til grunn at biodieselen som omsettes i dag vil oppfylle bærekraftskriteriene, og at forslaget dermed ikke vil ha provenyvirkning. Endringen innarbeides i avgiftsvedtaket § 1. Hva som menes med biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene, vil bli definert i særavgiftsforskriften.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.7 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

Avgift på elektrisk kraft ble innført i 1951. I dag betales avgiften for kraft som leveres i Norge, enten den er produsert innenlands eller importert. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense forbruket av elektrisk kraft. Ordinær sats i 2013 er 11,61 øre per kWh.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket gjelder bruk av kraft til kjemisk reduksjon, elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. Dette innebærer at det meste av elektrisitetsforbruket i metallindustrien, sementindustrien og deler av kjemisk råvareindustri ikke ilegges avgift. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, T-bane og trikk. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) har også fritak for avgift.

Øvrig industri, bergverksdrift, petroleumsutvinning og fjernvarmeproduksjon ilegges avgift med lav sats på 0,45 øre per kWh for selve produksjonsprosessen. Etter vedtak i EFTAs overvåkningsorgan (ESA) kan den reduserte satsen ikke settes lavere enn 0,5 euro per MWh (om lag 0,4 øre per kWh) fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. Dette samsvarer med minstesatsene i EUs energiskattedirektiv (2003/96/EF). ESAs godkjennelse gjelder fram til 30. juni 2014. Regjeringen vil arbeide for at ordningen blir forlenget.

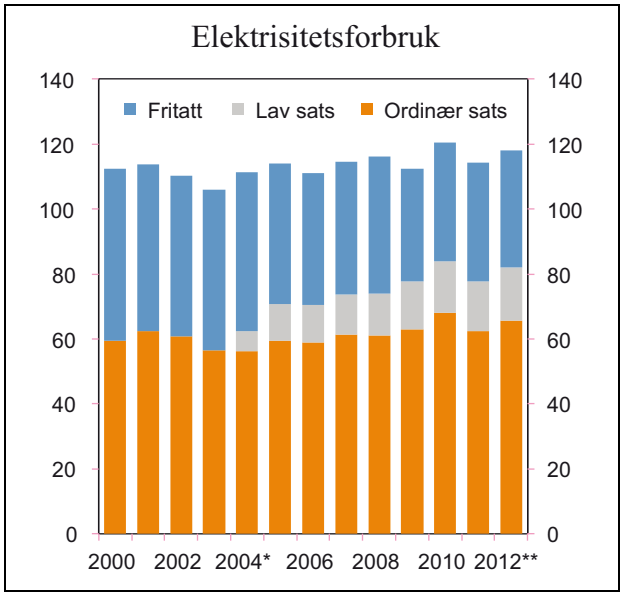
I utgangspunktet omfattes produksjonsprosesser i treforedlingsindustrien av den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. ESAs retningslinjer for statsstøtte åpner imidlertid for fullt avgiftsfritak for energiintensive bedrifter dersom disse gjennomfører miljøtiltak som tilsvarer effekten av avgiftssatsen. I regi av Olje- og energidepartementet er det utarbeidet et program for energieffektivisering der energiintensive treforedlingsbedrifter kan søke om å delta. Norges vassdrags- og energidirektorat behandler søknadene. Bedrifter som godkjennes får fritak for avgift på produksjonsprosesser under forutsetning av at de etablerer et system for energiledelse og gjennomfører tiltak for effektivisering av elektrisitetsbruken. Ordningen omfatter det meste av elektrisitetsforbruket i treforedlingsindustrien. Programmet er godkjent av ESA fram til 30. juni 2014. Regjeringen vil komme tilbake til spørsmålet om mulig forlengelse av ordningen.

Næringsvirksomhet i tiltakssonen er også ilagt den reduserte satsen på 0,45 øre per kWh. Heller ikke for disse bedriftene kan satsen settes lavere enn minstesatsene i energiskattedirektivet, jf. ESAs vedtak 10. oktober 2007 (447/07/COL). Den reduserte satsen oppfyller vilkårene i forskrift 14. november 2008 nr. 1213 om unntak fra notifikasjonsplikt for offentlig støtte. EU forbereder revisjon av den alminnelige gruppeunntaksforordningen, og regjeringen vil i den sammenheng arbeide for at ordningen kan forlenges.

Regjeringen foreslår å øke den ordinære satsen i 2014 med 1,12 øre per kWh utover prisjustering. I dag er avgiften på elektrisk kraft noe lavere enn grunnavgift på mineralolje mv. regnet som nyttiggjort energi. Den foreslåtte økningen innebærer likt avgiftsnivå for elektrisk kraft og lett fyringsolje målt per energienhet. Provenyøkningen anslås til om lag 725 mill. kroner påløpt og 550 mill. kroner bokført i 2014. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for elektrisk kraft som brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, jf. omtale i punkt 7.1.1.

Forbruk og priser

Sluttforbruket av kraft økte med om lag 5 pst. i alt fra 2000 til 2012. Figur 7.15 viser utviklingen i kraftforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser over denne perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, jordbruk, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for om lag 55 pst. av totalt sluttforbruk. Av det resterende er det om lag to tredeler som er fritatt for avgift, mens om lag en tredel betaler lav sats

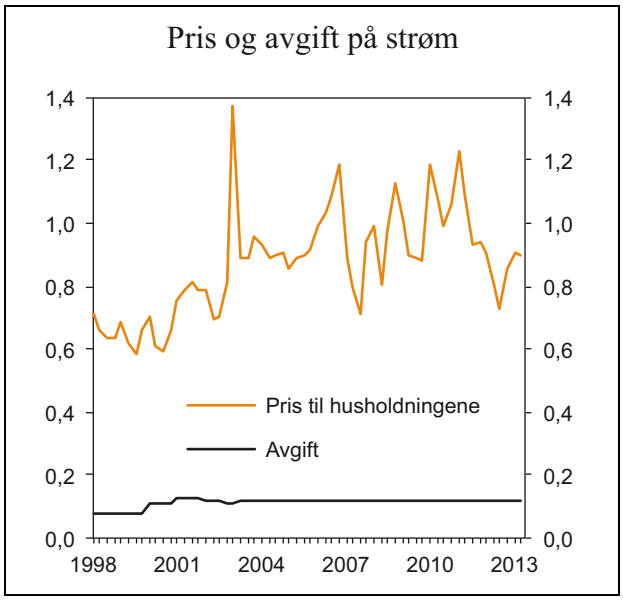


Figur 7.15 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2012 fordelt etter avgiftssats. TWh

*) Lav sats fra 1.7.2004.
**) Foreløpige tall.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

på 0,45 øre per kWh. Forbruket med lav sats har vokst kraftig de siste årene, noe som skyldes elektrifisering av sokkelen.

Kraftprisen har svingt mye, mens avgiften på elektrisk kraft har vært om lag stabil over en lengre periode. Figur 7.16 viser utviklingen i pris på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og utviklingen i avgift på elektrisk kraft. Etter flere år med en pristopp hver vinter, var det et sammenhengende fall i kraftprisen gjennom vinterhalvåret 2011/2012. Siden har prisen ligget en del lavere enn de foregående årene. Husholdningene betalte om lag en firedel mindre for strøm første kvartal 2013 enn første kvartal 2011.



Figur 7.16 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 1998–2. kvartal 2013. 2014-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

7.8 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

Grunnavgift på mineralolje mv. (tidligere grunnavgift på fyringsolje mv.) ble innført for å forhindre en miljømessig uheldig overgang fra elektrisitet til mineralolje da avgiften på elektrisk kraft ble økt i 2000. Den ordinære avgiftssatsen i 2013 er 1,018 kroner per liter.

Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter betaler en lav sats på 0,126 kroner per liter mineralolje. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har akseptert den reduserte satsen for treforedlingsindustrien, forutsatt at den ikke settes lavere enn 15 euro per 1000 kg mineralolje (om lag 0,10 kroner per liter). Dette samsvarer med minstesatsen i EUs energiskattedirektiv (2003/96/EF). ESAs godkjennelse gjelder til 31. desember 2017.

Unntatt fra avgiftsplikten er flyparafin og olje som ilegges veibruksavgift på autodiesel. Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriks fart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, silde- og fiskemelindustrien og tog mv.

Det foreslås at den generelle avgiftssatsen prisjusteres for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for mineralolje som brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, jf. omtale i punkt 7.1.1.

7.9 Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

7.9.1 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje (olje som ikke kan benyttes til sitt opprinnelige formål) og dermed redusere skader på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer,

mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftssatsen i 2013 er 1,90 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for smøreolje som anvendes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly.

Miljøverndepartementet innførte i 1994 en ordning med refusjon av smøreoljeavgift for spillolje som leveres til godkjent innsamler. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for smøreolje som brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, jf. omtale i punkt 7.1.1.

7.9.2 CO_2-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

CO_2-avgiften på mineralske produkter og CO_2-avgiften på utslipp fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen ble innført i 1991. Avgiftenes formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagassen CO_2.

CO_2-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin og gass.

CO_2-avgiften på mineralske produkter er hjemlet i Stortingets vedtak om CO_2-avgift på mineralske produkter, mens CO_2-avgiften på sokkelen er hjemlet i Stortingets vedtak om CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter henholdsvis lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO_2 i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Regjeringen vil styrke miljøprofilen i avgiftsopplegget gjennom å øke og utvide avgiftene på klimagasser fra 2014. Det foreslås blant annet å øke den generelle satsen i CO_2-avgiften på mineralolje og gass til om lag 330 kroner per tonn CO_2. Autodiesel som ilegges veibruksavgift, holdes utenfor avgiftsøkningen, mens satsene for innenriks luftfart økes med om lag 50 kroner per tonn CO_2. Forslagene anslås å gi en netto provenyøkning på om lag 575 mill. kroner påløpt og 525 mill. kroner bokført når det tas hensyn til kompensasjoner på utgiftssiden. Fiske og fangst i nære farvann får en økning i effektiv avgift til 98 kroner per tonn CO_2. Samtidig økes fiskerfradraget.

Tabell 7.2 viser forslag til CO_2-avgiftssatser for 2014. Her framkommer også avgiftssatsene målt i kroner per tonn CO_2. De ulike elementene i CO_2-avgiftene er omtalt nærmere nedenfor.

Tabell 7.2 Forslag til CO_2-avgiftssatser for 2014

	Kr per l/Sm^3/kg	Kr per tonn CO_2
Bensin	0,92	397
Mineralolje		
– lettolje	0,88	330
– tungolje	0,88	281
– mineralolje ilagt veibruksavgift	0,62	233
– mineralolje til innenriks kvotepliktig luftfart	0,56	219
– mineralolje til annen innenriks luftfart	0,84	329
– redusert sats lettolje	0,31	116
– redusert sats tungolje	0,31	99
– redusert sats fiske og fangst i nære farvann	0,26	98
Innenlandsk bruk av gass		
– naturgass	0,66	332
– LPG	0,99	330
– redusert sats naturgass	0,05	25
Kontinentalsokkelen		
– lettolje	0,98	368
– tungolje	0,98	313
– naturgass	0,98	419

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

CO_2-avgift på mineralolje

Den generelle avgiftssatsen i 2013 er 0,61 kroner per liter. For mineralolje til bruk i innenriks, ikke-kvotepliktig luftfart er avgiftssatsen 0,71 kroner per liter, mens avgiftssatsen for mineralolje til bruk i treforedlingsindustrien, silde- og fiskemelindustrien er 0,31 kroner per liter.

Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien har i praksis liten betydning fordi treforedlingsindustrien er omfattet av fritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven.

Avgiftsfritaket for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimakvoteloven er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) under forutsetning av at virksomhetene

ilegges en avgift på minimum 15 euro per 1000 kg mineralolje (dvs. om lag 0,10 kroner per liter). Kravet er oppfylt ved at virksomhetene ilegges grunnavgift på mineralolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje som brukes i skip og fly i utenriks fart, samt fiske og fangst i fjerne farvann.

I dag er over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser under Kyotoprotokollen enten ilagt avgift eller omfattet av det europeiske kvotesystemet. Fra 2013 er også det meste av prosessindustriens utslipp omfattet av kvotesystemet. I hovedsak er det utslippene fra landbruk som ikke står overfor en pris på utslipp av klimagasser.

Klimagassutslippene fra fiske og fangst utgjør i underkant av 3 pst. av de nasjonale utslippene. For at også fiske og fangst skal stå overfor en karbonpris, ble det fra 1. januar 2013 innført en lav CO_2-avgift på mineralolje til fiske og fangst i nære farvann på 0,13 kroner per liter. Avgiften tilsvarer 49 kroner per tonn CO_2. I praksis blir ordningen gjennomført ved at kun deler av avgiften blir refundert.

CO_2-utslipp fra luftfartssektoren ble inkludert i det europeiske kvotesystemet fra 2012, jf. direktiv 2008/101/EF (luftfartskvotedirektivet) som endrer direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet). Direktivet er en del av EØS-avtalen, og utslipp fra norsk luftfart omfattes dermed av kvoteplikten. Kvoteplikten gjelder for CO_2-utslipp fra flyginger til og fra EØS, inkludert innenriks flyginger og flyginger til og fra land utenfor EØS. I april 2012 vedtok EU å innføre et midlertidig unntak fra kvoteplikt for flyginger inn og ut av Europa, i påvente av enighet om globale virkemidler i FNs luftfartsorganisasjon (ICAO).

Da kvoteplikten ble innført i 2012, ble CO_2-avgiften på mineralolje for kvotepliktig luftfart redusert tilsvarende forventet kvotepris. Den reduserte satsen for innenriks luftfart som omfattes av kvoteplikten er 0,43 kroner per liter i 2013. Størstedelen av innenriks luftfart omfattes av kvotesystemet og får dermed den reduserte satsen.

Det foreslås å øke den generelle satsen på mineralolje for 2014 slik at den tilsvarer 330 kroner per tonn CO_2 for lett mineralolje. I tillegg foreslås det å øke satsene for innenriks luftfart med om lag 50 kroner per tonn CO_2. Avgiftssatsen vil dermed tilsvare 329 kroner per tonn CO_2 for innenriks, ikke-kvotepliktig luftfart og 219 kroner per tonn CO_2 for innenriks, kvotepliktig luftfart. Mineralolje som ilegges veibruksavgift på drivstoff, foreslås ikke omfattet av avgiftsøkningen. Den reduserte satsen for mineralolje til bruk i treforedlings-, sildemel- og fiskemelindustrien foreslås ikke endret. Forslagene anslås å gi et merproveny på om lag 530 mill. kroner påløpt og 485 mill. kroner bokført i 2014. Det er da tatt hensyn til kompensasjoner på utgiftssiden som følge av inngåtte avtaler om offentlige kjøp av persontransporttjenester, som tog-, fly- og fergetjenester. Samferdselsdepartementet har anslått disse kompensasjonene til om lag 60 mill. kroner i 2014.

Videre foreslås det å redusere refusjonen til fiske og fangst i nære farvann ytterligere slik at næringen ilegges en avgift tilsvarende 98 kroner per tonn CO_2. Dette anslås å gi et merproveny på om lag 30 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

Økt CO_2-avgift til fiske og fangst i nære farvann må ses i sammenheng med forslag om økt fiskerfradrag. Satsen i fiskerfradraget foreslås økt fra 30 til 34 pst., og øvre grense for fiskerfradraget foreslås økt fra 150 000 til 167 000 kroner. Endringen anslås å medføre et provenytap på 30 mill. kroner påløpt og bokført i 2014. Det vises til omtale i punkt 3.4.

Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a. I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for CO_2-avgift på mineralolje som brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, se omtale i punkt 7.1.1.

CO_2-avgift på bensin

Avgiftsplikten omfatter bensin og blandinger dersom bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff. Avgiftssatsen i 2013 er 0,91 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for bensin som brukes i fly i utenriks fart, bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit) og for andel bioetanol i bensin.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

CO_2-avgift på naturgass og LPG

CO_2-avgiften på naturgass og LPG ble innført 1. september 2010. Avgiftssatsen i 2013 er 0,46 kroner per Sm^3 naturgass og 0,68 kroner per kg LPG. Dette tilsvarer en avgift på om lag 231 kroner per tonn CO_2 for naturgass og om lag 227 kroner per tonn CO_2 for LPG. Målt i kroner per tonn CO_2 er avgiften dermed om lag på samme nivå som den generelle CO_2-avgiften på mineralolje.

Gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven, ilegges enten redusert sats

(naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen i 2013 er 0,05 kroner per Sm^3 naturgass. Dette tilsvarer en avgift på 25 kroner per tonn CO_2. Det gis avgiftsfritak blant annet for gass til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser, veksthusnæringen, fiske og fangst i fjerne og nære farvann, skip i utenriks sjøfart og gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart og offshorefartøy.

Det foreslås å øke avgiftssatsene for gass for 2014 slik at de tilsvarer 332 kroner per tonn CO_2 for naturgass og 330 kroner per tonn CO_2 for LPG. Satsene vil dermed fortsatt være om lag på nivå med den generelle satsen for mineralolje målt i kroner per tonn CO_2. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 45 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2014. Det er da tatt hensyn til økte kompensasjoner på utgiftssiden som følge av inngåtte avtaler om offentlige kjøp av persontransporttjenester, herunder busstjenester. Samferdselsdepartementet har anslått kompensasjonene til gassdrevne busser til om lag 1 mill. kroner i 2014. De reduserte satsene for gass til bruk i produksjonsprosesser i industri og bergverk og bruk som gir kvotepliktige utslipp, foreslås ikke endret.

Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d.

CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten

Avgiftssatsene i 2013 er 96 øre per Sm^3 gass og 96 øre per liter olje eller kondensat. For naturgass tilsvarer dette om lag 410 kroner per tonn CO_2. CO_2-utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet. Avgiften ble i 2013 økt med 200 kroner per tonn CO_2 som oppfølging av Klimameldingen, jf. Meld. St. 21 (2011–2012).

For 2014 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen til 98 øre per Sm^3 gass og 98 øre per liter olje eller kondensat, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a og b.

Utslipp av klimagasser

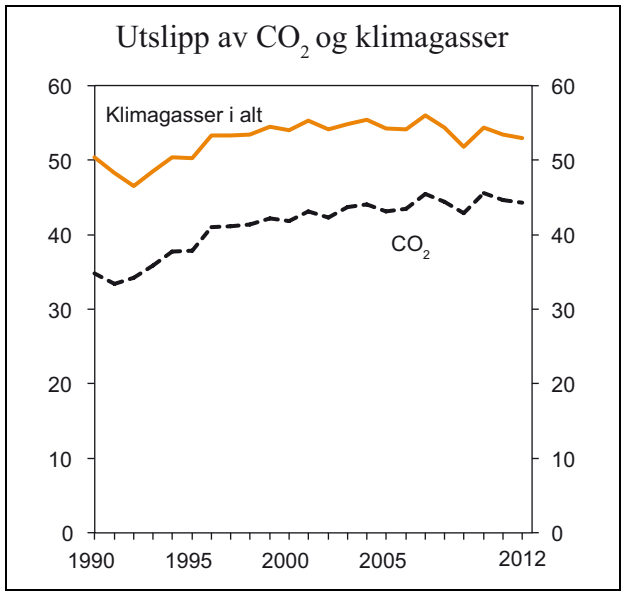
Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 52,9 mill. tonn CO_2-ekvivalenter i 2012. Dette er en reduksjon på 0,8 pst. fra 2011. I perioden 1990 til 2012 har utslippene økt med 5,1 pst. Det siste tiåret har det totale utslippet av klimagasser vært relativt stabilt. Nedgangen fra 2008 til 2009 og økningen i 2010 må ses i sammenheng med det økonomiske tilbakeslaget som følge av finanskrisen. Bortsett fra i 2009, da utslippene gikk ned som følge av lav økonomisk aktivitet, var utslippene i 2012 de laveste siden 1995. Figur 7.17 viser utslipp av CO_2 og klimagasser fra 1990 til 2012. Det vises til punkt 3.8.5 i Meld. St. 1 (2013–2014) Nasjonalbudsjettet 2014 for en beskrivelse av hvordan Norge oppfyller klimamålene i perioden 2008–2012.

Kvoteprisen

Med EUs direktiv 2003/87/EF (kvotedirektivet) ble det etablert et system for handel med klimagasskvoter med formål å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

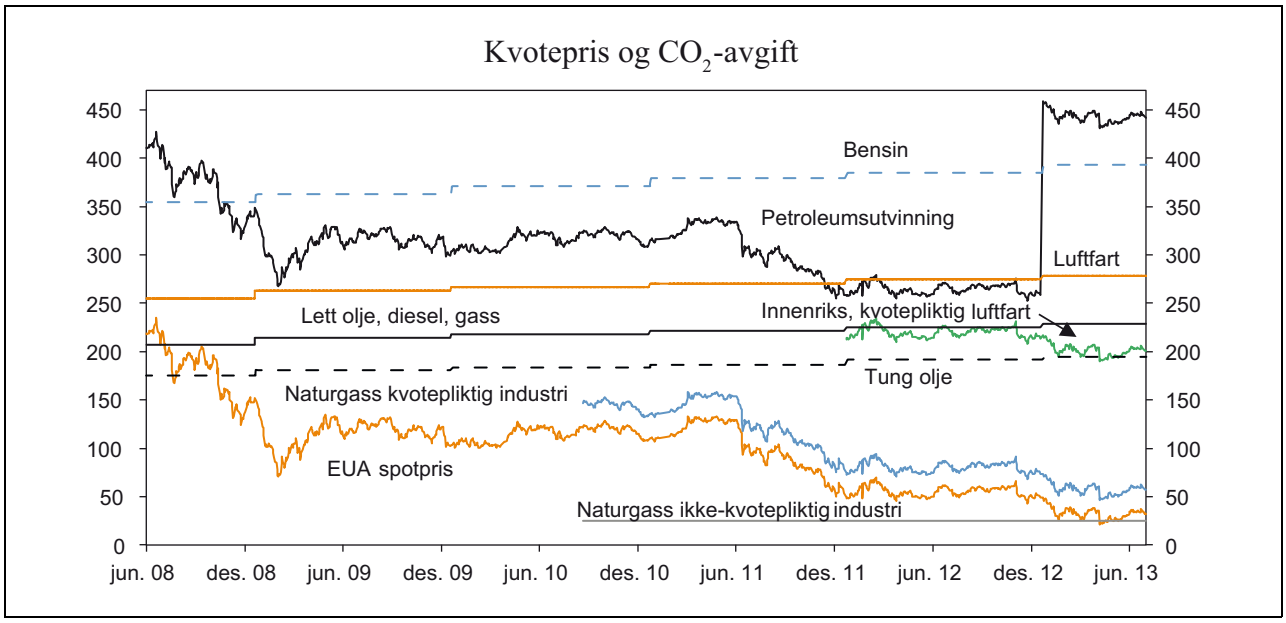
Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter med levering i perioden 2008–2013. Spotprisen på kvoter har variert mellom 235 kroner per tonn CO_2 i juli 2008 og 21 kroner per tonn CO_2 i april 2013. Fra våren 2009 og fram til sommeren 2011 var kvoteprisen relativt stabil på et nivå mellom 100 og 150 kroner per tonn CO_2. I løpet av høsten 2011 gikk imidlertid kvoteprisen betydelig ned, og ved inngangen av 2012 var kvoteprisen under 50 kroner. I 2012 lå kvoteprisen på et nivå mellom 45 og 70 kroner. Våren og sommeren 2013 har kvoteprisen gått ytterligere ned og ligget på et nivå mellom 20 og 40 kroner, se figur 7.18.

Regjeringen har støttet EU-kommisjonens initiativ til å redusere antallet kvoter og dermed øke kvoteprisen. I figur 7.18 sammenlignes utviklingen i kvoteprisen med CO_2-avgiftssatsene. Kvoteprisen har hele tiden ligget vesentlig under CO_2-avgiften



Figur 7.17 Utslipp av CO_2 og klimagasser samlet. 1990–2012. Mill. tonn CO_2-ekvivalenter

Tallene for 2012 er foreløpige.
Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 7.18 Kvotepriser (EUA spotpris) og CO_2-avgift på ulike produkter og anvendelser. Nominelle priser i kroner per tonn CO_2

Kilder: Reuters, Norges Bank og Finansdepartementet.

på bensin, men var i 2008 rundt CO_2-avgiften på mineralolje. Første kvartal 2009 ble kvoteprisen betydelig redusert som følge av det kraftige tilbakeslaget i europeisk økonomi. Dagens kvotepris ligger på et nivå som er betydelig lavere enn CO_2-avgiftsnivået for bruk av mineraloljer og de generelle satsene som gjelder for innenlandsk bruk av gass.

Petroleumsvirksomheten er siden 1. januar 2008 ilagt både CO_2-avgift og kvoteplikt. I store deler av 2008 var kvoteprisene høyere enn i 2007, og dermed fikk petroleumsvirksomheten økte marginalkostnader ved CO_2-utslipp. I 2009 og fram til august 2012 har kvoteprisen vært på et betydelig lavere nivå enn i 2008, og næringen har dermed stått overfor lavere marginalkostnader ved CO_2-utslipp enn tidligere. Fra 2013 ble CO_2-avgiften for petroleumsvirksomheten økt med 200 kroner per tonn CO_2.

7.9.3 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

Svovelavgiften på mineralske produkter ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svovel.

Avgiftssatsen i 2013 er 7,8 øre per liter mineralolje for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 15,90 kroner per kg SO_2 for tungolje.

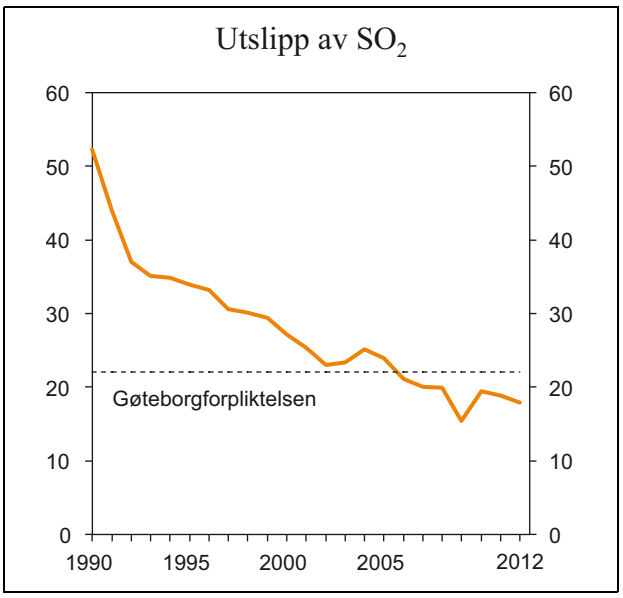
Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriks fart. I tillegg kan hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for svovelavgift på mineralolje som brukes i verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, se omtale i punkt 7.1.1.

Utslipp av SO_2

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av svoveldioksid (SO_2) til maksimalt 22 000 tonn fra 2010. I de siste tiårene har det vært en markant nedgang i de norske utslippene av SO_2. Utslippene har ligget under utslippsforpliktelsen hvert år siden 2006. Foreløpige tall viser at utslippene i 2012 var på 17 935 tonn, noe som er en reduksjon på om lag 66 pst. siden 1990. Det vises til figur 7.19. De foreløpige utslippstallene indikerer at vi oppfyller målene i protokollen for svoveldioksider (SO_2).



Figur 7.19 SO_2-utslipp i perioden 1990–2012. 1000 tonn

Tallene for 2012 er foreløpige.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

7.10 Avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

Avgift på sluttbehandling av avfall ble innført i 1999. Avgiften omfattet både avfall som ble deponert og avfall som gikk til forbrenning. 1. oktober 2010 ble forbrenningsavgiften avviklet. Farlig avfall, avfall som innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning, og avfall som består av uorganisk materiale og som legges på særskilt opplagsplass, er fritatt for avgift.

Fra 1. juli 2009 har det vært forbudt å deponere biologisk nedbrytbart avfall. Dette innebærer at avfall som tidligere gikk til deponi, nå må behandles på andre måter. Forbudet fører til redusert metangassutslipp fra deponier og dermed lavere miljøkostnader ved deponering. Deponiavgiften ble derfor redusert med knapt 40 pst. i 2010. I 2013 er avgiftssatsen på deponering av avfall 289 kroner per tonn.

Forskrift om gjenvinning og behandling av avfall gir forurensningsmyndighetene mulighet til å gi midlertidige dispensasjoner fra deponiforbudet. For biologisk nedbrytbart avfall som leveres til deponi etter dispensasjon, er avgiften 479 kroner per tonn.

I Revidert nasjonalbudsjett 2010 ble det varslet en evaluering av miljøkonsekvensene av at forbrenningsavgiften ble fjernet, etter noe tid. Daværende Klima- og forurensningsdirektoratet (nå Miljødirektoratet) fikk i 2011 utført en foreløpig evaluering. Den korte tiden som hadde gått, og mangel på data fra den aktuelle perioden, har gjort det vanskelig å avdekke effekter av at avgiften ble opphevet. Det tas derfor sikte på å få gjennomført en ny evaluering. Resultatene vil trolig foreligge slik at de kan legges fram i statsbudsjettet for 2015. Det kan også være naturlig å vurdere avgiften på deponering av avfall. Etter at det ble forbudt å deponere biologisk nedbrytbart avfall har avgiften mindre betydning.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

7.11 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

Avgiften på de helse- og miljøskadelige kjemikaliene trikloreten (TRI) (post 70) og tetrakloreten (PER) (post 71) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse kjemikaliene.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter, omfattes også av avgiftsplikten dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for avfall som inneholder TRI og som innleveres til godkjent mottaks- eller behandlingsanlegg for farlig avfall. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Avgiftssatsene i 2013 er 65,41 kroner per kg ren TRI og PER. Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.12 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene ved å stimulere til bruk av alternative gasser med lavere klimaeffekt og til utvikling av ny teknologi som ikke bruker HFK og PFK.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiftssatsene er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensiale (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. Fra 1. januar 2012 ble satsene på HFK og PFK justert slik at de samsvarer med nivået på den generelle satsen i CO_2-avgiften på mineralolje. I 2013 tilsvarer avgiften 229 kroner per tonn CO_2-ekvivalenter.

Miljøverndepartementet har etablert en refusjonsordning for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Refusjonsordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Det vises til omtale av økninger i CO_2-avgiften i punkt 7.9.2. I tråd med dette foreslås det at satsene for HFK og PFK økes slik at de fortsatt samsvarer med nivået på den generelle satsen i CO_2-avgiften på mineralolje. Dette innebærer en avgift på 330 kroner per tonn CO_2-ekvivalenter. Dette anslås å gi en provenyøkning på om lag 125 mill. kroner påløpt og 115 mill. kroner bokført i 2014. Det vises til forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.13 Avgift på utslipp av NO_X (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

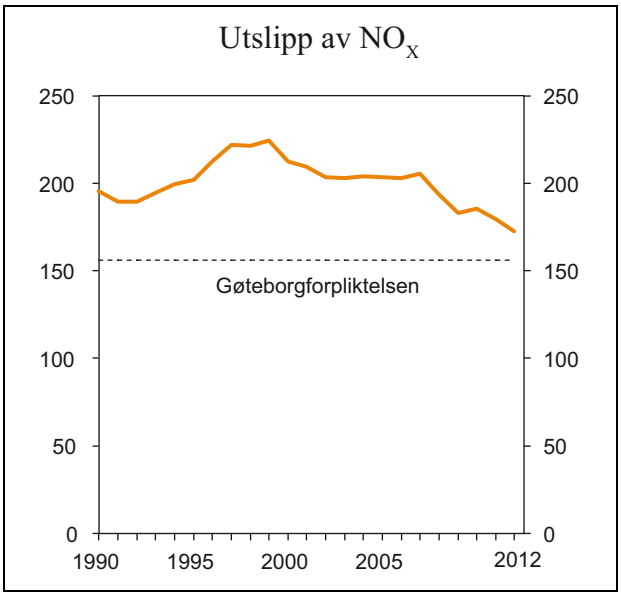
Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_X) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_X og sammen med andre virkemidler bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_X ved energiproduksjon fra

- framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW og
- fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_X. Avgiftssatsen i 2013 er 17,01 kroner per kg utslipp av NO_X.

Det gis avgiftsfritak blant annet for utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann. Det gis også avgiftsfritak for utslippsenheter som er omfattet av avtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_X-utslippene i samsvar med fastsatte mål. Miljøverndepartementet har inngått avtale med en rekke næringsorganisasjoner der disse forplikter seg til å redusere de årlige utslippene. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har godkjent avgiftsfritaket som lovlig statsstøtte. Det vises til nærmere omtale i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet der det framgår at næringslivsorganisasjonene har oppfylt sine reduksjonsforpliktelser for årene 2008–2012, og at vilkåret for avgiftsfritak disse årene dermed er oppfylt.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Videre foreslås en presisering i fritaket for avgift på utslipp av NO_X fra utslippskilder omfattet av miljøavtale med staten. En utslippskilde er den enkelte kjele, motor mv. De øvrige fritakene i § 2 er knyttet til den enkelte utslippsenhet (fartøy, luftfartøy mv.). Det er disse enhetene som er tilsluttet NO_X-fondet og som skal registreres hos avgiftsmyndighetene. Det foreslås å endre ordlyden i gjeldende § 2 bokstav e i tråd med dette. Dette innebærer ikke endringer i gjeldende rett. I tillegg foreslås det å oppheve fritaket for avgift på utslipp av NO_X fra verneverdige fartøy, museumsjernbaner eller tekniske anlegg og kulturelle kulturminner på museumssektoren, jf. omtale i punkt 7.1.1.



Figur 7.20 NO_X-utslipp i perioden 1990–2012. 1 000 tonn

Tallene for 2012 er foreløpige.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Miljødirektoratet.

Utslipp av NO_X

Norge er i henhold til Gøteborgprotokollen av 1999 forpliktet til å redusere de årlige utslippene av NO_X til maksimalt 156 000 tonn fra og med 2010. De norske utslippene av NO_X økte fram til 1999, men har etter dette gått ned. Utslippene av NO_X var i 2009 på 182 900 tonn, og i 2010 økte utslippene til 185 600 tonn. Utslippene ble deretter redusert til 179 700 tonn i 2011 og 172 500 tonn i 2012. Statistisk sentralbyrå (SSB) angir reduserte utslipp fra skipstrafikk og ferrolegeringsindustrien som de viktigste årsakene til nedgangen i 2012. Dieseldrevne, tunge kjøretøy bidro også til nedgangen, mens flytrafikk og fiskeflåten hadde en svak økning i utslippene.

Utslippene ligger betraktelig over reduksjonsforpliktelsen etter Gøteborgprotokollen, jf. figur 7.20. Det vises også til omtale i Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

7.14 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

Fra 1998 har det vært innkrevet miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler. Fra 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift. Avgiften ble fram til 2009 innkrevet av Landbruks- og matdepartementet. Fra 2010 ble avgiften omdefinert til en særavgift.

Avgiften er hjemlet i lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. (matloven) § 21 tredje ledd. Avgiften er arealbasert og differensiert etter plantevernmidlenes risiko for å gi helse- og miljøskader. Plantevernmidlene er plassert i sju avgiftsklasser avhengig av helse- og miljørisiko. Nærmere regler om beregning av avgiften er fastsatt i forskrift 26. juli 2004 nr. 1138 om plantevernmidler § 30.

Avgiften er et av flere virkemidler som skal redusere risikoen for helse- og miljøskader ved bruk av plantevernmidler. Tall fra Landbruks- og matdepartementet viser at det brukes plantevernmidler med lavere miljø- og helserisiko etter at avgiftssystemet ble lagt om i 1999. Dette er en utvikling som forventes å fortsette.

7.15 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)

Nærings- og handelsdepartementet krever inn en avgift på utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum. Avgiften er knyttet til tildeling av konsesjoner med hjemmel i lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumsforekomster. Det er gitt to konsesjoner etter loven, en til Norcem AS og en til Hammerfall Dolomitt AS. I konsesjonene er det vilkår for beregning og innbetaling av avgiften, som fastsettes på grunnlag av uttatt masse. Det vises til forslag til vedtak om avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum.

Nærings- og handelsdepartementet krever videre inn årsavgift for å beholde retten til undersøkelse og utvinning av mineraler etter lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser (mineralloven). Sammenlignet med 2012, hvor det var en betydelig økning, har det i 2013 vært en klar nedgang i antall søknader om og tildeling av undersøkelsesretter. For 2013 er det så langt innbetalt avgifter for 147 utvinningstillatelser og 2 796 undersøkelsesretter. Det vises til forslag til vedtak om avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett etter mineralloven.

7.16 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst fiskal, men har også en helsemessig begrunnelse. Avgiftsplikten omfatter sukkervarer, herunder hvit sjokolade, tyggegummi, karameller, pastiller og drops.

Avgiftsplikten omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao. Ulike typer kjeks som søte kjeks, småkaker og vaffelkjeks er også avgiftspliktige på nærmere vilkår. Avgiftsplikten omfatter i tillegg drops, tyggegummi og andre godterier uten innhold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Avgiftssatsen i 2013 er 18,56 kroner per kg av varens avgiftspliktige vekt. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Vurdering av avgrensningene i avgiften

Departementet har i lengre tid vurdert mer treffsikre sukkervareavgifter. Det er blant annet vurdert en omlegging til sukkeravgift på mat- og drikkevarer avhengig av sukkerinnhold. Videre er det vurdert å utvide gjeldende avgift til å omfatte flere energirike, næringsfattige produkter enn i dag

(blant annet is, kaker, kjeks og søte bakervarer). Alternativene er vurdert som lite hensiktsmessige, jf. omtale i Prop. 1 LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013 punkt 11.16. Toll- og avgiftsdirektoratet (TAD) er imidlertid bedt om å vurdere justeringer i avgrensningene. TAD arbeider med sikte på å sende forslag om eventuelle endringer på høring i løpet av høsten 2013.

7.17 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som naturlig inneholder sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke avgiftslegges. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv., omfattes av avgiften. Melkeprodukter som kun er tilsatt en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol, dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

Avgiftssatsen i 2013 er 3,06 kroner per liter for ferdigvare og 18,68 kroner per liter for konsentrat. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

I avgiftsvedtaket § 1 tredje ledd foreslås det innarbeidet et avgiftsfritak for melkeprodukter tilsatt til og med 15 gram sukker per liter. Forslaget følger i dag av særavgiftsforskriften § 3-4-1 annet ledd bokstav a og innebærer ingen materiell endring.

Helserisiko knyttet til søtstoff

Som det framgår ovenfor omfatter avgiften på alkoholfrie drikkevarer også sukkerfri drikke tilsatt søtstoff. Dette er i tråd med anbefalinger fra helsemyndighetene. Helse- og omsorgsdepartementet har bedt Helsedirektoratet og Mattilsynet om en fornyet helsemessig vurdering av bruk av drikkevarer med søtstoff. Vurderingen vil være klar i januar 2014.

Avgift på alkoholfrie drikkevarer basert på frukt, bær eller grønnsaker

Det er fra enkelte hold blitt hevdet at drikkevarer basert på frukt, bær eller grønnsaker bør fritas for avgiften på alkoholfrie drikkevarer. Begrunnelsen er blant annet at slike drikkevarer inneholder flere sunne næringsstoffer enn for eksempel brus. Departementet viser til at alkoholfrie drikkevarer avgiftslegges når de er tilsatt sukker eller søtstoff. Dette er i tråd med helsemyndighetenes anbefalinger. Departementet vil likevel vurdere hvordan avgift på alkoholfrie drikkevarer basert på høyt innhold av frukt, bær eller grønnsaker kan reduseres eller fjernes. Næringen vil bli trukket inn i dette arbeidet. En forutsetning for fritak eller lavere sats er at produktet inneholder betydelig mindre mengde tilsatt sukker enn i dag. Saken vil kunne legges fram i Revidert nasjonalbudsjett 2014.

7.18 Avgift på sukker (kap. 5557 post 71)

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst fiskal, men har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig framstilling av varer.

I 2013 er avgiften på sukker 7,18 kroner per kg. Det foreslås at avgiftssatsen prisjusteres for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.19 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2013 er 1,08 kroner per enhet. Det foreslås å prisjustere avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Avgiftsvedtaket § 1 første ledd foreslås presisert slik at det går klarere fram at avgiftsplikten kun omfatter drikkevareemballasje som inneholder en drikkevare. Avgiftsplikten er med andre ord ikke ment å omfatte innførsel og innenlandsk produksjon av tomemballasje. Forslaget innebærer ingen materiell endring.

Avgiftsfritak for små produsenter

Enkelte små produsenter av drikkevarer har klaget på vedtak om etterberegning av emballasje-

avgift og ileggelse av tilleggsavgift. Den næringsdrivende har et selvstendig ansvar for å holde seg orientert om regelverket som gjelder for den virksomhet som drives. Ved manglende eller mangelfull beregning av avgift kan tollregionen foreta etterberegning. Etterberegning skjer uavhengig av subjektiv skyld. Ved avgiftsunndragelse kan det også ilegges tilleggsavgift. Vilkårene er at det foreligger forsett eller uaktsomhet.

Departementet vil likevel vurdere et eventuelt fritak for grunnavgift ved småskalaproduksjon av drikkevarer tappet på engangsemballasje. I påvente av vurderingen vil departementet også vurdere om ilagte tillegg på grunnavgiften kan frafalles i disse sakene.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71 – 74)

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulik emballasje gir ulik miljøskade. Miljøavgiften er også gradert slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Det er Miljødirektoratet som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Det foreslås å prisjustere avgiftssatsene for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

7.20 Dokumentavgift

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er derfor ikke ment å skulle dekke statens kostnader ved tinglysing av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysingsgebyret, jf. omtale i kapittel 9.

Avgiftsplikten inntrer ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomten. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysing av førstegangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

Dokumentavgiften følger tinglysingen. Dersom registerfører finner at det ikke skjer en hjemmelsoverføring, utløses heller ikke et krav om dokumentavgift. Av Justisdepartementets rundskriv G-6/2005 framgår at det ikke anses som hjemmelsoverføring dersom en omorganisering bygger på lovfestet selskapsrettslig kontinuitet. Slike omorganiseringer faller utenfor virkeområdet for dokumentavgiften. Utenfor virkeområdet faller også overføring av fast eiendom fra oppløst foretak med begrenset ansvar, som ikke driver etter samvirkeprinsipper, til nystiftet aksjeselskap eller forening, jf. Miljøverndepartementets rundskriv T-4/12.

Tinglysing som ledd i andre omorganiseringer, anses som hjemmelsoverføring og utløser plikt til å betale dokumentavgift. Departementet har igangsatt et arbeid for å vurdere avgiftsplikten ved omorganiseringer som kan gjennomføres uten skattlegging etter reglene i skatteloven kapittel 11 (skattemessig kontinuitet). Departementet tar sikte på å komme tilbake til saken i statsbudsjettet for 2015.

Departementet foreslår for øvrig å presisere Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 første ledd bokstav d. Etter denne bestemmelsen er egen sameieandel ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie, fritatt for avgift. Dersom sameiet består av flere eiendommer, følger det av fast praksis at avgiftsplikten for hver eiendom vurderes separat. Det avgjørende for fritakets størrelse er ikke den ideelle andelen i det totale sameiet, men den ideelle andelen i den enkelte faste eiendom som det overføres hjemmel til. I forslag til avgiftsvedtak § 2 første ledd bokstav d presiseres at det er egen sameieandel i den enkelte faste eiendom som er fritatt for avgift. Forslaget har ikke provenymessige eller administrative konsekvenser.

Regjeringen foreslår ingen endringer i avgiftssatsen for 2014, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

7.21 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde. Det vil i tillegg bli avkrevd avgift for frekvensene som vil bli tildelt i 800 MHz-båndet.

Det foreslås at frekvensavgiftene økes med anslått prisutvikling i 2014. Gjeldende satser for frekvensavgiftene og forslag for 2014 framgår av tabell 7.3. Det vises til forslag til vedtak om avgift på frekvenser mv.

Tabell 7.3 Frekvensavgifter 2013 og forslag 2014. Kroner

	2013	Forslag 2014
450 MHz-båndet	1 161 000 per MHz (dupleks)	1 180 000 per MHz (dupleks)
800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 325 000 per MHz (dupleks)	1 346 000 per MHz (dupleks)
3G-mobiltelefoni	1 225 000 per MHz (dupleks)	1 245 000 per MHz (dupleks)

Kilde: Finansdepartementet.

Nummeravgifter

Fra 1999 har Post- og teletilsynet lagt ut femsifrede telefonnummer for salg direkte til sluttbrukere. En sluttbruker som får tildelt et femsifret nummer, skal betale en årlig avgift for retten til å inneha og bruke nummeret. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier. Avgift per nummer varierer mellom om lag 3 000 kroner og om lag 125 000 kroner per år. Det vises til forslag til vedtak om avgift på frekvenser mv.

7.22 Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

Samferdselsdepartementet har fullmakt fra Stortinget til å innhente inntekter i 2013 ved tildeling av konsesjoner for frekvenser. Hittil i år er det gjennomført auksjon av frekvenser i 900 MHz-båndet offshore, frekvensbåndene 28, 32 og 38 GHz, 23 GHz-båndet og lokalradioblokka. Samlet innbrakte disse auksjonene i overkant av 10,6 mill. kroner.

Frekvensressurser som ble tilgjengelig etter overgang til digitalt fjernsyn, frekvensbåndet 790–862 MHz, samt ledige frekvenser i 900 MHz-båndet og 1 800 MHz-båndet, planlegges tildelt ved auksjon 2. desember i år. Minsteprisen for en 2 x 5 MHz blokk vil være 50 mill. kroner i 800 og 900 MHz-båndene, og 5 mill. kroner i 1 800 MHz-båndet. Minsteprisen for dekningsblokken (2 x 10 MHz) i 800-båndet vil være 40 mill. kroner.

Samtlige tillatelsesinnehavere i 800 MHz-båndet skal oppfylle et krav på 40 pst. befolkningsdekning innen fire år. I tillegg har regjeringen besluttet å sette et krav på 98 pst. befolkningsdekning for tillatelsesinnehaver av en frekvensblokk på 10 MHz i 800 MHz-båndet. Dette kravet skal innfris i løpet av fem år etter at tillatelsen er gitt.

Inntektene fra auksjonen vil etter planen bli bokført i år.

8 Toll

8.1 Innledning

Ved innførsel av varer skal det svares toll etter tolltariffens ordinære satser vedtatt av Stortinget. Dette gjelder ikke dersom det er innrømmet tollfrihet eller tollnedsettelse i henhold til handelsavtaler, nasjonale ordninger eller med annen hjemmel i stortingsvedtak. Tolltariffen angir, i tillegg til de ordinære tollsatsene, også preferansetollsatser i henhold til inngåtte handelsavtaler.

Toll som beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse, har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre vil toll redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. I tillegg kommer tollbeskyttelsen av den landbruksbaserte næringsmiddelindustrien. Av industrivarene er for tiden bare enkelte klær og andre tekstilprodukter pålagt toll.

8.1.1 Om toll og tollsatser

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitikk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske landbruksvarer kan skje til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en viktig del av den samlede støtten til norsk jordbruk, og utgjør en overveiende del av skjermingsstøtten. Ifølge OECDs beregninger lå den samlede skjermingsstøtten på 11,1 mrd. kroner i 2012.

Tollsatsene for landbruksvarer varierer. Satsene er dels spesifikke, dels verdibaserte (såkalte *ad valorem*-satser). De høyeste tollsatsene er på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbeidede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

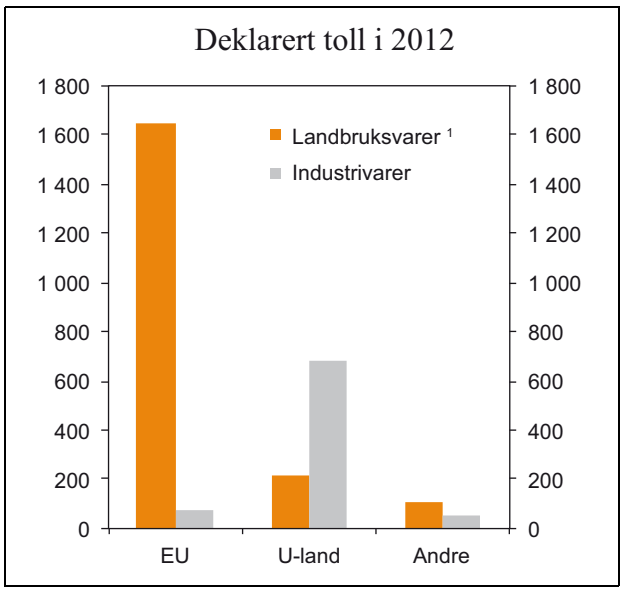
For enkelte landbruksvarer kan tolltariffens ordinære satser reduseres i perioder etter vedtak i Statens landbruksforvaltning. Mange anvendte tollsatser er derfor i praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. For en nærmere oversikt over de administrative tollnedsettelsene vises det til tabell 3.1 i vedlegg 3, se omtale i punkt 8.5.1.

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer. De multilaterale forhandlingene i regi av WTO omtales under punkt 8.3.

I likhet med andre industriland gir Norge tollpreferanser til utviklingsland gjennom GSP-ordningen (Generalized System of Preferences). Ordningen går ut på at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP er en unilateral (ensidig) ordning og kan ensidig trekkes tilbake eller endres.

8.1.2 Tollinntekter

Tollinntektene bestemmes av de anvendte tollsatsene og mengden varer som importeres. Inntektene fra toll var 2 877 mill. kroner i 2012, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Figur 8.1 viser deklarert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2012, fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for en stor del av tollen på industrivarer. Det meste av toll på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.



Figur 8.1 Deklarert toll i 2012. Mill. kroner

[1] Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

8.2 Tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP

Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971. Siden den gang er ordningen blitt endret flere ganger. I 2002 ble det innført toll- og kvotefrihet for alle varer fra de minst utviklede landene (MUL). Fra 2008 ble denne «nulltollordningen» utvidet til å omfatte 14 lavinntektsland. I 2013 ble GSP-ordningen ytterligere forbedret, blant annet ved at en rekke mellominntektsland fikk økte tollfordeler på en del landbruksvarer og tollfrihet på klær og tekstiler. Videre fikk alle ordinære utviklingsland lavere toll eller tollfrihet på enkelte landbruksvarer.

Hjemmel for GSP-ordningen følger av stortingsvedtaket om toll, se forslag til vedtak § 2 første ledd og tolloven § 8-3. Finansdepartementet ser behov for at nærmere regler om GSP-ordningen fastsettes i tollforskriften, jf. tolloven § 8-3 tredje og fjerde ledd. Toll- og avgiftsdirektoratet vil bli bedt om å foreslå en forskrift som kan sendes på alminnelig høring.

GSP-ordningen foreslås videreført uendret for budsjettåret 2014, jf. forslag til vedtak § 2 annet ledd. Etter forslaget § 2 tredje ledd gis departementet fullmakt til å videreføre kvoter og satser, slik som i tollvedtaket for 2013 § 3.

8.3 Multilaterale forhandlinger i WTO

Regjeringen legger vekt på å bidra til å videreutvikle det regelbaserte multilaterale handelssystemet i Verdens Handelsorganisasjon (WTO), slik at det blir et best mulig redskap for å sikre langsiktig forutsigbarhet for internasjonal handel. Norge har lenge understreket betydningen av et godt forhandlingsresultat i den såkalte Doha-runden som begynte i 2001. Fra og med 2008 har forhandlingene avdekket store motsetninger mellom de største landene, og Doha-rundens framtid er i dag meget usikker.

Under WTOs 8. ministerkonferanse i desember 2011 erkjente medlemslandene at det ikke er mulig å sluttføre forhandlingene ved å fortsette som før, og det var enighet om å forsøke andre tilnærminger for å skape framdrift. WTOs betydning for global vekst og stabilitet har likevel blitt bekreftet under de senere års økonomiske kriser ved at regelverket har bidratt til å begrense bruken av proteksjonistiske tiltak. Om lag 97 pst. av verdenshandelen er nå regulert av WTO-regelverket.

Som en del av Doha-runden har det siden 2004 vært forhandlet om en ny avtale om handelsfasilitering (Agreement on Trade Facilitation) som skal resultere i forpliktelser for tollmyndigheter og andre grensemyndigheters regler og prosedyrer for import, eksport og transitt. Formålet er å redusere handelsrelaterte kostnader, inklusive tiden det tar å få utført og innført varer. I 2009 ble den første konsoliderte avtaleteksten lagt fram. I motsetning til andre områder av Doha-runden, har forhandlingene på dette området fortsatt. Det er mulig at det kan oppnås enighet om en avtaletekst før neste WTO – ministerkonferanse i desember 2013, supplert med noen elementer på landbruksområdet og enkelte utviklingsrelaterte elementer.

8.4 EØS-avtalen og de øvrige handelsavtalene

8.4.1 Nye frihandelsavtaler

EØS-avtalen og EFTAs frihandelsavtaler er et viktig supplement til Norges medlemskap i Verdens handelsorganisasjon (WTO). Avtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og motvirker diskriminering av norsk eksport i de landene det inngås slike avtaler med.

EFTA har ferdigforhandlet 26 frihandelsavtaler med 36 land. Frihandelsavtaler med henholdsvis Costa Rica og Panama, og med Bosnia-Her-

cegovina ble undertegnet under EFTAs ministermøte 24. juni 2013 i Trondheim. EFTA forhandlet samtidig med Costa Rica og Panama også med Guatemala og Honduras. For de sistnevnte landene var det imidlertid ikke mulig å oppnå en omforent avtaletekst, og forhandlingene er foreløpig stilt i bero.

Norge er gjennom EFTA i forhandlinger med India, Indonesia, Malaysia, Vietnam og tolluionen bestående av Russland, Kasakhstan og Hviterussland. Det er for tiden stillstand i EFTAs forhandlinger med Algerie. Norge og Kina innledet forhandlinger om en bilateral frihandelsavtale høsten 2008. Det har ikke vært avholdt forhandlingsrunder mellom Kina og Norge siden høsten 2010.

Fra 1. juli 2013 er Kroatia medlem av EU. Det er for tiden uklart om frihandelsavtalen EFTA-Kroatia skal videreføres i en periode eller om samhandlene med Kroatia skal skje i henhold til EØS-avtalen.

Kina, India og Russland er Norges hovedprioriteringer i arbeidet med frihandelsavtaler. Andre land som gis prioritet av Norge er EFTA-frihandelsavtaler med Malaysia, Vietnam, Thailand, Angola og Nigeria og en bilateral frihandelsavtale med Japan.

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, foreslås det at departementet gis fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene. Det vises til forslag til vedtak § 2 annet ledd.

EU og USA har startet forhandlinger om en omfattende handels- og investeringsavtale – «Transatlantic Trade and Investment Partnership» (TTIP). Regjeringen nedsatte i juni 2013 en tverrdepartemental arbeidsgruppe for å analysere hvordan en avtale mellom EU og USA vil berøre norske interesser og hvordan disse best kan ivaretas.

8.4.2 Forhandlinger med EU på landbruksområdet

Etter EØS-avtalen artikkel 19 skal avtalepartene, med to års mellomrom, gjennomgå vilkårene for handelen med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.) med sikte på en gradvis gjensidig liberalisering innenfor rammen av partenes respektive landbrukspolitikk.

Norge og EU kom til enighet om en ny artikkel 19-avtale i januar 2010. Avtalen ble iverksatt 1. januar 2012.

8.4.3 EUs forordning om omsetning av selprodukter

EU vedtok i 2009 en forordning om omsetning av selprodukter. Forordningen stiller svært strenge vilkår for handel med selprodukter i EU. For å kunne omsettes i EU må selproduktene enten komme fra urfolksfangst eller være biprodukter av naturressursforvaltningsfangst. I tillegg kan turister på reise importere selprodukter for eget bruk. Norske selprodukter kan ikke oppfylle vilkårene for omsetning, og produktene har derfor ikke vært omsatt i EU siden forordningen trådte i kraft i 2010.

Norge anser at forordningen er i strid med WTO-regelverket. Norge og Canada ba våren 2011 WTO om å opprette et tvisteløsningspanel i saken, og panelet ble opprettet 21. april 2011. Endelig panelavgjørelse vil gjøres tilgjengelig for partene i tvisten 8. oktober 2013, men vil inntil videre være konfidensiell og ikke tilgjengelig for offentligheten. Offentliggjøring av panelrapporten forventes i november-desember i år da rapporten er oversatt til alle offisielle WTO-språk og sirkulert til WTOs medlemmer. En eventuell ankeprosess vil forlenge saken med ytterligere 3–4 måneder etter offentliggjøring av panelrapporten.

8.5 Forvaltning av tollregimet for landbruksvarer

Statens landbruksforvaltning (SLF) forvalter importvernet for landbruksvarer med hjemmel i tolloven §§ 9-1 til 9-4 og forskrifter fastsatt med hjemmel i denne.

Totalt ble det importert landbruksvarer for 43,3 mrd. kroner i 2012.

8.5.1 Administrative tollnedsettelser

Tolltariffens satser kan nedsettes i de tilfeller der SLF er gitt fullmakt til dette ved stortingsvedtak eller lovhjemmel. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelser for landbruksvarer angir hvilke produkter som omfattes, og hvordan tollsats skal fastsettes.

Generelle tollnedsettelser, jf. tolloven § 9-2, gis for en stor del på varer innenfor målprissystemet i jordbruksavtalen og gjøres gjeldende for alle aktører som importerer i perioden med tollnedsettelse. Informasjon om de generelle tollnedsettelsene blir kunngjort på nettstedet til SLF.

Individuelle tollnedsettelser kan gis til bedrifter eller personer etter søknad, jf. tolloven § 9-3. Adgang til å gi tollnedsettelser er regulert i ulike forskrifter, se tabell 3.1 i vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelsene som er gitt med hjemmel i de ulike forskriftene. Tollnedsettelsene gis for en bestemt vare i en gitt periode. Nivået på den nedsatte tollen avhenger blant annet av hvilket produkt det gis tollnedsettelse for og eventuelt det innenlandske prisnivået på tilsvarende produkt.

For bearbeidede jordbruksvarer, hvor det gjennom inngåtte frihandelsavtaler ikke er satt en spesifikk tollsats, verditollsats eller tollsats på grunnlag av standardresept, fastsetter SLF etter søknad nedsatt tollsats på grunnlag av råvareinnhold. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte vare, og er basert på innmeldte råvaredeklarasjoner fra importører. I 2012 ble det fastsatt 15 575 slike tollsatser.

Tollsatser for enkeltimportører har gyldighet utover det enkelte år. Det var registrert nær 41 600 slike tollfastsettelser i SLFs database ved utgangen av 2012, noe som er en økning på om lag 14 pst. fra året før.

8.5.2 Fordeling av tollkvoter

SLF fordeler en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under tollpreferanseordningen for utviklingsland (GSP-ordningen) og dels andre, ensidig fastsatte kvoter. Det vises til tolloven § 9-4 om tildeling av tollkvoteandeler for landbruksvarer. Kvotetildelingen er hjemlet i ulike forskrifter under Landbruks- og matdepartementet. Toll- og avgiftsdirektoratet forvalter fem tollkvoter for tollfri innførsel fra EU hvor importmengden er fastsatt i verdi. Disse tollkvotene fordeles fortløpende ved deklarering i TVINN-systemet.

Kvotene som fordeles av SLF, er enten tollfrie eller har en redusert tollsats i forhold til de ordinære tollsatsene. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Prisen som betales for en kvote ved auksjonering, kommer i tillegg til en eventuell tollsats på kvoten og vil variere avhengig av etterspørselen i markedet. Auksjonene gjennomføres via Internett og resultatene blir umiddelbart tilgjengelige for alle. En slik fordelingsmetode sikrer at alle aktører får lik og god informasjon. De tollkvotene som ikke auksjoneres, fordeles i hovedsak ut fra historiske rettigheter eller søknadstidspunkt. Auksjonsprovenyet tilfaller staten.

Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 193 mill. kroner i 2012, 17 mill. kroner mindre enn året før. Reduksjonen skyldes i hovedsak lavere inntekt fra kornkvoter som oppnådde svært høye priser i 2011.

SLF innvilget 1 771 innførselstillatelser for tollkvoter i 2012 under disse ordningene. For en nærmere oversikt over tollkvotene vises det til tabell 3.2 i vedlegg 3.

8.5.3 Tollvernet for korn

Forvaltningen av tollvernet for korn, mel og kraftfôr består både av administrering av tollkvoter (matkorn, oljefrø og karbohydratråvarer til kraftfôr) og administrering av generelle tollnedsettelser (matmel, proteinråvarer og fett til kraftfôr).

Det kan fastsettes tollkvoter i henhold til bestemmelsene i forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelser for landbruksvarer § 22. Kvotene skal supplere den norske avlingen og fastsettes slik at markedsbalanse kan oppnås. En markedsmessig balanse oppnås ved at forbruket av mat- og fôrkorn tilsvarer summen av norsk produksjon og supplerende import, og at omsetningen kan skje til de priser som er avtalt i jordbruksavtalen. Kvotene fordeles ved auksjon.

Kornsesongen 2012–2013 ble preget av mye regn sommeren 2012. Likevel ble det produsert en høyere andel matkorn enn året før. Importkvotene ble derfor totalt sett redusert fra året før, men ligger fremdeles på et høyt nivå historisk sett.

9 Sektoravgifter og overprisede gebyrer

9.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen fastsatte i 2006 tverrgående retningslinjer for gebyr- og avgiftsfinansiering av statlige myndighetshandlinger. Gebyrer skal dekke kostnaden ved statlige tjenester som retter seg mot en bestemt bruker, mens sektoravgifter normalt har til hensikt helt eller delvis å finansiere fellesgoder for en avgrenset næring eller gruppe, jf. Rundskriv R-112/2006.

I perioden 2007 til 2013 er overprisede gebyrer redusert med til sammen knapt 1,3 mrd. 2014-kroner. I 2007 ble gebyrene for tvangsforretninger satt ned med om lag 230 mill. kroner. Samme år ble passgebyret for barn redusert fra 420 til 270 kroner, og året etter for voksne fra 990 til 450 kroner. Gebyret for tollkredittdeklarasjoner ble over to år redusert til kostnadsriktig nivå i 2013, med et provenytap på i alt om lag 255 mill. kroner. Tinglysingsgebyrene ble redusert med om lag 400 mill. kroner i 2013. Flere mindre gebyrer er også redusert eller avviklet. I tillegg til provenytapet fra gebyrreduksjoner kommer avvikling eller nedsetting av sektoravgifter. Blant annet ble avgiftene under Mattilsynet fjernet i 2012, noe som innebar et provenytap på om lag 630 mill. kroner. Det er også ryddet opp i ulike finansieringsordninger. Flere ordninger som tidligere ble betegnet som gebyrer eller refusjoner, er nå synliggjort i statsbudsjettet som sektoravgifter.

Oppryddingen i sektoravgifter og overprisede statlige gebyrer er ikke fullført. I statsbudsjettet for 2014 foreslår regjeringen flere tiltak. Tinglysingsgebyrene settes ned til kostnadsriktig nivå, noe som innebærer et provenytap på om lag 325 mill. kroner. Det gir lettelser særlig for virksomheter og privatpersoner som tar opp lån med pant i fast eiendom. Videre avvikles gebyrfinansieringen av oppgaver under Luftfartstilsynet og Statens Jernbanetilsyn. Disse gebyrene retter seg ikke mot bestemte brukere, men har mer karakter av forvaltningsoppgaver. Forslagene anslås å gi en samlet reduksjon av sektoravgifter og overprisede gebyrer med om lag 335 mill. kroner påløpt i 2014. Forslagene i årets budsjett innebærer at regjeringen siden 2007 samlet sett vil ha redusert overprisede gebyrer med om lag 1,6 mrd. 2014-kroner.

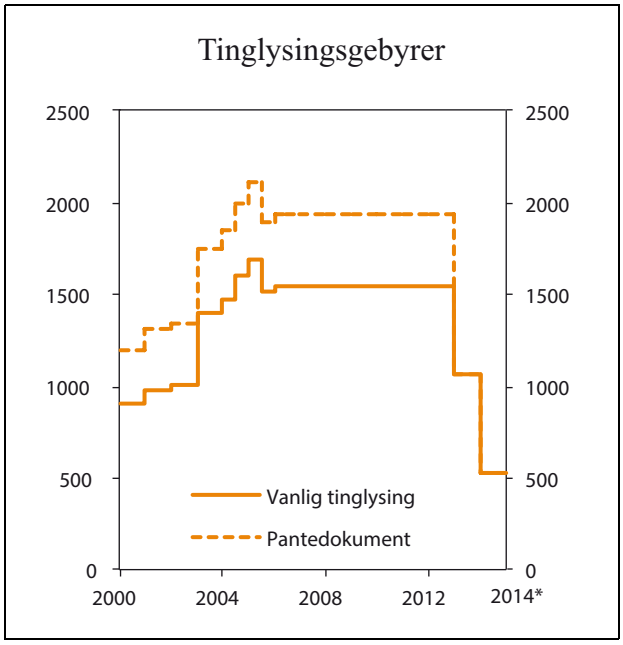
9.2 Forslag til endringer i 2014

Miljøverndepartementet – tinglysingsgebyrer

Staten krever gebyr for de fleste former for tinglysing. Statens kartverk, som er underlagt Miljøverndepartementet, er tinglysingsmyndighet og foretar tinglysing av rettigheter i fast eiendom og andel i borettslag, samt drifter de nasjonale registrene for offentlig eiendomsinformasjon (matrikkelen og grunnboken). Tinglyste rettigheter og heftelser i fast eiendom og andeler i borettslag blir registrert i grunnboken. I perioden 2003 til 2007 ble tinglysingen overført fra tingrettene til Statens kartverk. Daværende Justis- og politidepartementet hadde fagansvaret for tinglysingen og budsjettet for tinglysingsgebyrene fram til 1. juli 2010, da ansvaret ble overført til Miljøverndepartementet.

De tinglysingsgebyrene som i dag innkreves av Statens kartverk har samlet sett vært sterkt overpriset. Figur 9.1 viser utviklingen i satsene for tinglysing av fast eiendom fra 2000 til 2014, hvor 2014 viser regjeringens budsjettforslag. Satsene økte mer enn prisveksten fram til 2005, da de nådde sitt høyeste nivå med 2 112 kroner for pantedokumenter og 1 690 kroner for vanlig tinglysing. Fra 1. juli 2005 ble satsene satt ned med om lag 10 pst., og fra 1. januar 2006 ble det innført en lav sats på 215 kroner for flytting av lån med samme panteobjekt innenfor samme ramme. Disse endringene reduserte kostnaden med å flytte lån med pant i fast eiendom, og bidro dermed til å skjerpe konkurransen i lånemarkedet. Satsene for tinglysing av rettigheter i fast eiendom, som fortsatt var betydelig overpriset, ble satt ned fra 1. januar 2013 med om lag 400 mill. kroner. Samtidig ble den høyere satsen for pantedokumenter, som ikke hadde en kostnadsmessig begrunnelse, avviklet slik at disse omfattes av vanlig tinglysingsgebyr for fast eiendom.

I forbindelse med satsreduksjonen i 2013 ble det varslet en gjennomgang av tinglysingsgebyrene fram mot statsbudsjettet for 2014, jf. Prop. 1



Figur 9.1 Satser for tinglysing av rettigheter i fast eiendom 2000–2014. Kroner

* Satsen i 2014 er regjeringens forslag.
Kilde: Justis- og beredskapsdepartementet.

LS (2012–2013) Skatter, avgifter og toll 2013 og Prop. 1 S (2012–2013) Miljøverndepartementet. Formålet var å kartlegge kostnadene ved ulik tinglysing, vurdere en hensiktsmessig lov- og forskriftshjemmel og utarbeide et forslag til kostnadsriktig prising i tråd med Finansdepartementets retningslinjer for gebyr- og avgiftsfinansiering av statlige myndighetshandlinger. Gjennomgangen viser at gebyrinntektene samlet sett fortsatt er vesentlig større enn kostnadene som Statens kartverk har ved tinglysingen. Det er i hovedsak gebyrene for tinglysing av rettigheter i fast eiendom som er satt for høyt sammenliknet med et kostnadsriktig nivå.

Kostnadsriktig prising reiser en del spørsmål om hvilke kostnader som skal regnes med, og hvordan disse fordeles på ulike tjenester. Det legges til grunn at kostnadsgrunnlaget bør omfatte de utgiftene som Statens kartverk har til drift og forvaltning av tinglysingen og matrikkelen. I tillegg til driftskostnadene bør gebyrinntektene dekke en forventet gjennomsnittlig årlig kostnad for utvikling av tinglysingen og matrikkelen. En samlet kostnadsvurdering tilsier at det er rom for å redusere tinglysingsgebyrene med om lag 325 mill. kroner påløpt og 310 mill. kroner bokført i 2014.

Regjeringen foreslår at det vanlige tinglysingsgebyret settes ned fra 1 060 kroner til 525 kroner. Det foreslås også satsreduksjoner i enkelte andre tinglysingsgebyrer. Endringene foreslås gjennomført fra 1. januar 2014.

I en del sammenhenger blir det ikke krevd gebyr for tinglysing, registrering eller anmerkning. Det gjelder blant annet ved sletting av dokumenter, pantefrafall, konkurser, gjeldsordninger, uskifte, vergemål, jordskifte og utmål (dvs. utvinningsretter for mineraler). Med en kostnadsriktig prising bør det i utgangspunktet kreves gebyr for alle former for tinglysing, registrering eller anmerking i grunnboken, men det kan likevel være særlige forhold ved enkelte tjenester som begrunner at de fortsatt er fritatt.

Satsene for tinglysingsgebyrer er fastsatt i rettsgebyrloven og knyttet til størrelsen av rettsgebyret. Dette var rimelig tidligere da tinglysingsmyndigheten lå i domstolene, mens det i dag framstår som hensiktsmessig å få bestemmelser om gebyrer inn i tinglysingsloven med forskrifter. Miljøverndepartementet har sendt på høring forslag til endringer i flere lover og forskrifter med sikte på at gebyrene for tinglysing i fast eiendom, registrering av andeler i borettslag og kraftledningsregisteret ikke lenger skal være knyttet til rettsgebyret etter rettsgebyrloven. Reglene om gebyr foreslås i stedet samlet i en ny forskrift om gebyr for tinglysing, registrering eller anmerkning i grunnboken og kraftledningsregisteret. Endringene vil gi bedre systematikk i regelverket, gebyrsatsene blir mer oversiktlige og det vil bli enklere å justere satsene i tråd med kostnadsutviklingen. Miljøverndepartementet vil legge fram forslag til nødvendige lovendringer for Stortinget, og utarbeide forskrift med gebyrsatser i samsvar med budsjettrammene og en kostnadsriktig prising fra 1. januar 2014.

For nærmere omtale av tinglysingsgebyrene vises det til Prop. 1 S (2013–2014) Miljøverndepartementet.

Samferdselsdepartementet – gebyrer under Luftfartstilsynet og Statens jernbanetilsyn

Luftfartstilsynets arbeid med myndighetshandlinger etter luftfartsloven, herunder godkjenninger, tillatelser mv. og virksomhetstilsyn, er gebyrfinansiert. Inntektene fra disse gebyrene brukes også til å finansiere Luftfartstilsynets utgifter til kompetanseheving. Slike utgifter er ikke direkte knyttet til tilsynsvirksomheten, og bør heller inngå i direktoratsoppgaver som finansieres over statsbudsjettet. Regjeringen foreslår derfor at kostnader til kompetanseheving ikke lenger dekkes av

gebyrer. Provenytapet anslås til om lag 8 mill. kroner påløpt og bokført i 2014.

Statens jernbanetilsyn overtok tilsynet med tau- og kabelbaner og tivoli og fornøyelsesparker fra Det Norske Veritas 1. januar 2012. Dette tilsynsarbeidet har vært finansiert av næringen gjennom gebyrer. Det har imidlertid vist seg at deler av arbeidet har mer karakter av å være forvaltningsoppgaver enn direkte tilsynsoppgaver, for eksempel regelverksarbeid, internasjonalt samarbeid og markedsovervåkning. Utgiftene knyttet til forvaltningsoppgavene under de nye tilsynsområdene som hittil har vært gebyrfinansiert, anslås til om lag 2,5 mill. kroner. Regjeringen foreslår at disse kostnadene ikke lenger dekkes av gebyrer.

For nærmere omtale av gebyrer under Luftfartstilsynet og Statens jernbanetilsyn vises det til Prop. 1 S (2013–2014) Samferdselsdepartementet.

Kulturdepartementet – årsavgift for stiftelser

Utgiftene til Stiftelsestilsynets arbeid dekkes blant annet av inntekter fra årsavgiften for stiftelser. Kulturdepartementet har foreslått å opprette en stiftelsesklagenemnd, som skal finansieres ved å øke årsavgiften. I tillegg har Stiftelsestilsynet behov for å gjennomføre økt kontroll- og tilsynsarbeid. For å dekke utgiftene til en stiftelsesklagenemnd og økt tilsynsarbeid foreslår regjeringen å øke inntektene fra årsavgiften med 2,6 mill. kroner. For nærmere omtale av årsavgift for stiftelser vises det til Prop. 1 S (2013–2014) Kulturdepartementet.

Fiskeri- og kystdepartementet – fiskeriforskningsavgift

Forskning og overvåking i fiskerisektoren har vært finansiert delvis fra fiskekvoter avsatt til dette formålet (forskningskvoter). I Meld. St. 22 (2012–2013) Verdens fremste sjømatnasjon foreslås det at forskning og overvåkning i stedet finansieres med en generell avgift på førstehåndsomsetningen av fisk. Omleggingen vil medføre at hovedtyngden av dagens forskningskvoter vil gå tilbake til ordinært fiske. Under behandlingen av sjømatmeldingen 10. juni sluttet stortingsflertallet seg til forslaget.

Finansdepartementet vurderer omleggingen fra forskningskvoter til sektoravgift som en teknisk endring uten betydning for skatte- og avgiftsopplegget. Fiskeri- og kystdepartementet anslår avgiftsinntekten til 151 mill. kroner i 2014. For nærmere omtale av sektoravgifter under Fiskeri- og kystdepartementet vises det til Prop. 1 S (2013–2014) Fiskeri- og kystdepartementet.

Olje- og energidepartementet – konsesjonsavgifter fra vannkraftutbygging

Konsesjonsavgiftsfondet foreslås avviklet i 2014. Midlene kommer fra statens andel av konsesjonsavgifter på vannkraftutbygging, og brukes etter vedtekter som fastsettes av Stortinget. Fondet bidrar blant annet til at det foreligger midler til å forebygge, erstatte eller avbøte skader som skyldes dambrudd, isgang, flom eller andre ekstraordinære ulykkeshendelser. Det er rimelig å legge til grunn at konsesjonshaverne fortsatt bidrar til å dekke slike utgifter ved en sektoravgift som tilsvarer fastsatte konsesjonsavgifter til staten. Videre vil inntektene fra sektoravgiften bidra til å finansiere forskning og utvikling innenfor energisektoren over statsbudsjettet.

Finansdepartementet vurderer omleggingen til sektoravgift som en teknisk endring uten betydning for skatte- og avgiftsopplegget. Olje- og energidepartementet anslår avgiftsinntekten til 149 mill. kroner i 2014. For nærmere omtale av konsesjonsavgiftene fra vannkraftutbygging vises det til Prop. 1 S (2013–2014) Olje- og energidepartementet.

9.3 Oversikt over sektoravgifter

Statens inntekter fra sektoravgifter anslås til vel 2,1 mrd. kroner i 2014. Sektoravgiftene motsvares normalt av utgiftsbevilgninger knyttet til næringen eller sektoren som betaler avgiften. Tabell 9.1 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2012 og anslag for bokførte inntekter i 2013 og 2014. Oversikten omfatter bare sektoravgifter som inngår i statsbudsjettet. Ordninger der staten gir hjemler til å kreve inn avgifter som øremerkes bestemte formål, men der verken inntektene eller utgiftene framgår av statsbudsjettet, er ikke tatt med i oversikten. Slike lov- eller forskriftsfestede betalingsordninger utenom statsbudsjettet er i bruk blant annet overfor primærnæringene og energisektoren.

Avvikling av blant annet kystavgiften under Kystverket og avgifter i matforvaltningen har bidratt til en reell reduksjon av statens inntekter, mens flere andre inntektsendringer skyldes opprydding i finansieringsformen. Vinmonopolavgiften er avviklet som følge av at skattefritaket for AS Vinmonopolet ble opphevet fra 2012, dvs. at avgiften er erstattet av alminnelig skatteplikt. Fra 2013

erstattet avgift for forhåndskontroll av film tidligere brukerbetaling, mens innføring av sektoravgift for delvis finansiering av Petroleumstilsynets virksomhet for en stor del var en omlegging fra tidligere refusjoner fra oljeselskapene. Fiskeriforskningsavgift, som innføres i 2014, kommer i stedet for den tidligere ordningen med forskningskvoter. Konsesjonsavgifter til staten for vannkraftutbygging føres fra 2014 som sektoravgifter.

Tabell 9.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post		Regnskap 2012	Saldert budsjett 2013	Forslag 2014
5568		**Kulturdepartementet**			
	71	Årsavgift stiftelser	19,6	19,8	22,4
	72	Inntektsuavhengig vederlag TV2	10,2	10,3	10,5
	73	Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS	36,7	36,0	36,9
	74	Avgift – forhåndskontroll av kinofilm[1]	0	5,5	5,5
5571		**Arbeidsdepartementet**			
	70	Petroleumstilsynet – sektoravgift[1]	0	74,0	86,9
5572		**Helse- og omsorgsdepartementet**			
	70	Legemiddelomsetningsavgift	80,8	69,0	73,0
	71	Vinmonopolavgift	27,0	37,1	0
	72	Avgift utsalgssteder utenom apotek	5,5	4,9	4,9
	73	Legemiddelkontrollavgift	70,8	69,3	75,3
5574		**Nærings- og handelsdepartementet**			
	71	Avgifter immaterielle rettigheter	141,7	145,0	150,0
5575		**Fiskeri- og kystdepartementet**			
	70	Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	18,0	29,6	30,7
	71	Kontrollavgift fiskeflåten	33,0	6,0	0
	73	Årsavgift Merkeregisteret	9,2	9,6	9,6
	74	Sektoravgifter Kystverket	864,6	763,6	773,5
	75	Fiskeriforskningsavgift[2]	0	0	151,0
5576		**Landbruks- og matdepartementet**			
	70	Avgifter i matforvaltningen	157,0	0	0
	71	Totalisatoravgift	144,2	125,0	125,0
5578		**Miljøverndepartementet**			
	70	Sektoravgifter Svalbard Miljøvernfond	14,7	12,3	12,3
	71	Jeger- og fellingsavgifter	73,6	77,6	75,2
	72	Fiskeravgifter	14,8	16,3	18,0
5580		**Finansdepartementet**			
	70	Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	292,9	323,8	329,8
5582		**Olje- og energidepartementet**			
	70	Bidrag til kulturminnevern	2,4	0	0
	71	Konsesjonsavgifter vannkraftutbygging[2]	0	0	149,0
Sum sektoravgifter			2016,7	1834,7	2139,5

[1] Ny post i 2013.
[2] Ny post i 2014.
Kilde: Finansdepartementet.

Del III
Andre lovsaker

10 Fradrag for fagforeningskontingent – vilkåret om tilslutning til hovedsammenslutning for frittstående fagforeninger

10.1 Innledning og sammendrag

For fagforeninger opprettet etter 1. juli 1977 er det etter skatteloven et vilkår at foreningen må være tilsluttet en hovedsammenslutning for at medlemmene skal få fradrag for medlemskontingenten. Finansdepartementet kan gi dispensasjon fra vilkåret om tilslutning til hovedsammenslutning. Vilkåret om tilslutning til en hovedsammenslutning er viktig for å opprettholde et velfungerende samarbeid mellom partene i arbeidslivet, og det har hittil aldri vært grunnlag for å gi dispensasjon. Bestemmelsen framstår derfor som overflødig. Departementet legger derfor fram forslag om å oppheve dispensasjonshjemmelen. Kontingent til fagforening opprettet etter 1. juli 1977 vil følgelig ikke kunne bli fradragsberettiget med mindre foreningen står tilsluttet en hovedsammenslutning. Forslaget har ikke økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-20 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

10.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-20 første ledd har medlemmene i landsomfattende arbeidstakerorganisasjon rett til fradrag for kontingenten, oppad begrenset til et beløp som for inntektsåret 2013 er 3 850 kroner. Fradraget kommer i tillegg til minstefradraget. I tillegg til vilkåret om at foreningen må være landsomfattende, er det også et vilkår at foreningen har forhandlingsrett etter lov om offentlige tjenestetvister eller har inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Fradragsrett for kontingent til foreninger opprettet etter 1. juli 1977 krever i tillegg at foreningen er tilsluttet en hovedsammenslutning, jf. § 6-20 tredje ledd første punktum. Av annet punktum følger det at Finansdepartementet kan gi samtykke til at kontingent til slik forening likevel kan fradras selv om foreningen ikke står tilsluttet en hovedsammenslutning.

Rett til fradrag for kontingent til en forening som er opprettet etter 1. juli 1977, og som ikke er tilsluttet en hovedsammenslutning, forutsetter følgelig at departementet har gitt dispensasjon etter søknad.

10.3 Vurderinger og forslag

Formålet med lovens vilkår om tilslutning til en hovedsammenslutning er å begrense fradragsretten til foreninger som helt eller i det vesentlige har som oppgave å ta seg av medlemmenes lønns- og arbeidsvilkår gjennom lønnsforhandlinger og opprettelse av tariffavtaler, og som er så omfattende at de organiserer arbeidstakere fra flere bedrifter. Bakgrunnen for tidsskillet 1. juli 1977 i loven, er at fradragsretten ble innført dette året og at man ønsket å begrense fradraget for nye fagforeninger til foreninger som var tilsluttet en hovedsammenslutning.

Vilkåret om tilslutning må sees i sammenheng med behovet for en viss grad av oversiktlighet og forutsigbarhet for partene i arbeidslivet. I forhandlingsprosesser, lønnsdannelse, ivaretakelse av arbeidstakernes rettigheter mv. vil det være en fordel med størst mulig tilslutning fra arbeidstakerne til et oversiktlig antall hovedsammenslutninger. Erfaringsmessig har hovedsammenslutningene og de tilsluttede arbeidstakerorganisasjonene i stor grad tatt samfunnsansvar utover egne medlemmers interesser isolert sett. Det finnes mange eksempler på dette, og ett av de seneste eksemplene er toneangivende hovedsammenslutningers oppfordring til moderasjon i lønnsforhandlingene under finanskrisen.

Innholdet i gjeldende bestemmelse om fradrag for fagforeningskontingent er det samme som ved innføringen i 1977. Det er kun gjort endringer av teknisk karakter. Reglene ble utarbeidet på grunn-

lag av NOU 1977: 19 *Fradrag ved ligningen for fagforeningskontingenter mv.*

Departementet vil understreke at også de øvrige vilkårene for fradragsrett som ble oppstilt i 1977 har minst like stor betydning i dag. Mange fagforeninger har virksomhet som også omfatter medlemmenes faglige, sosiale og kulturelle interesser, og det er viktig at fradragsretten forbeholdes organisasjoner som har som hovedoppgave å ivareta medlemmenes lønns- og arbeidsvilkår. Ut ifra arbeidslivs- og generelle samfunnsmessige hensyn er det mest hensiktsmessig at lønns- og arbeidsvilkår i stor grad reguleres av arbeidslivets organisasjoner, og fradragsretten skal stimulere den enkelte til fagforeningsmedlemskap.

Betydningen av hovedsammenslutningenes oppgaver og ansvar i forbindelse med sentrale lønnsforhandlinger har vært vektlagt i den økonomiske politikken i mange år, og ble blant annet grundig drøftet og framhevet i Sysselsettingsutvalgets utredning NOU 1992: 26. Denne utredningen påpeker at sentrale forhandlinger i tariffforhandlingene er det beste virkemiddel for å sikre at forhandlingene føres ut ifra hensynet til rammer for total lønnsvekst, og at samfunnsmessige hensyn vektlegges i tilstrekkelig grad, herunder virkninger på sysselsettingen, konkurranseevne, utenriksøkonomien og offentlige finanser. Utvalget viser til at dette må bestemmes ut fra makroøkonomiske betraktninger, og det er bare på sentralt nivå at en har tilstrekkelig informasjon til å vurdere dette. Utvalget påpeker at det også er viktig med stor grad av lokale lønnsforhandlinger for å stimulere til innsats og mobilitet, men at de bør føres ut i fra foretakenes økonomiske stilling i overenstemmelse med retningslinjer fastlagt sentralt. Utvalget peker videre på at behovet for et lavt konfliktnivå i tarifforhandlingene tilsier at foreningene også i størst mulig grad bør stå tilsluttet hovedsammenslutningene.

Departementet viser til ovennevnte vurderinger og anbefalinger fra Sysselsettingsutvalget, og slutter seg til disse. Selv om konkurrerende organisasjoner kan ha positive konsekvenser for medlemmene isolert sett, vil subsidie til medlemskap i disse alternative organisasjonene etter departementets oppfatning ligge på siden av det fradragsretten er ment å ivareta. Det sentrale formålet er å redusere arbeidstakernes kostnader til å organisere seg og slik sett oppmuntre til et organisert arbeidsliv. Arbeidsgiverne har sammenlignbare muligheter til å trekke fra kontingent til arbeidsgiverorganisasjonene. Det er en fare for at konkurrerende, frittstående organisasjoner på sikt kan føre til en utvikling i retning av større fokus på medlemmenes isolerte kortsiktige interesser, på bekostning av et mer langsiktig og samfunnsorientert perspektiv. Departementet har for øvrig kun mottatt en søknad om dispensasjon etter denne bestemmelsen, og den ble avslått. På bakgrunn av disse vurderingene foreslås det at hjemmelen til å dispensere fra vilkåret om tilslutning til hovedsammenslutning for foreninger opprettet etter 1. juli 1977 oppheves.

Forslaget innebærer at det ikke lenger vil være hjemmel for å gi dispensasjon fra vilkåret om tilslutning, og at kontingent til fagforening opprettet etter 1. juli 1977 bare vil være fradragsberettiget dersom foreningen står tilsluttet en hovedsammenslutning. Ettersom det aldri har vært gitt dispensasjon, vil ikke forslaget ikke ha økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6-20 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

11 Skatteplikt for kommuners konkurranseutsatte avfallshåndtering

11.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at det innføres skatteplikt for kommuner på inntekter fra avfallshåndteringstjenester som utføres i et marked. Kommuner er som subjekt fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c, noe som innebærer at kommuner som utfører avfallshåndteringstjenester i et marked, utøver denne aktiviteten skattefritt. Private aktører og kommunalt eide avfallsselskaper (aksjeselskaper og interkommunale selskaper) er i utgangspunktet skattepliktig etter skattelovens alminnelige regler. Formålet med forslaget er å forhindre uheldig konkurransevridning mellom kommuner og andre private og kommunalt eide avfallsselskaper som utfører avfallshåndteringstjenester i et marked. Dette vil bidra til et mer effektivt marked for avfallshåndtering. Forslaget vil videre sikre at norske regler er i overensstemmelse med EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte.

Regjeringen foreslår at skatteplikten skal omfatte inntekter knyttet til kommunens utføring av avfallshåndteringstjenester i et marked, dvs. knyttet til håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall. Kommuner har etter forurensningslovgivningen plikt til å sørge for at husholdningsavfall fra *egne* innbyggere blir håndtert (lovpålagt oppgave). Dersom kommunen håndterer husholdningsavfall fra egne innbyggere omfattes ikke dette av skatteplikten til kommunen etter forslaget.

Regjeringen foreslår en overgangsregel for fastsetting av skattemessige inngangsverdier for eiendeler ved overgang til skattepliktig regime.

Det vises til forslag til ny bokstav c i skatteloven § 2-5 annet ledd og overgangsregel for fastsetting av skattemessige inngangsverdier. Det forslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

11.2 Bakgrunn

11.2.1 Vedtak fra ESA om finansieringen av norske kommunale avfallsaktører

I brev av 20. mai 2011 konkluderte EFTAs overvåkningsorgan (ESA) i en foreløpig vurdering at finansieringen av norske kommunale avfallsaktører utgjør offentlig støtte i strid med EØS-avtalens art. 61 (1). ESA vurderte at det norske forurensningsregelverket knyttet til beregning av avfallsgebyrer kunne medføre ulovlig krysssubsidiering. Videre anførte ESA at skattefritak for kommuner kan innebære ulovlig offentlig støtte. Dette gjelder når kommunen driver avfallshåndtering som anses som økonomisk aktivitet i EØS-avtalens forstand.

I brev av 21. desember 2012 fastholdt norske myndigheter sitt syn om at det norske regelverket, herunder skattefritaket i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c, ikke innebærer offentlig støtte i strid med EØS-avtalen. Norske myndigheter presenterte likevel enkelte endringer i norske regler overfor ESA for å sikre at norske kommunale avfallsaktører ikke gis potensiell støtte.

I vedtak av 27. februar 2013 konkluderte ESA med at skattefritaket for kommunen ikke er i strid med støttereglene når den enkelte kommune velger å utføre sin lovpålagte oppgave om å håndtere husholdningsavfall fra egne innbyggere selv, dvs. når kommunen ikke konkurranseutsetter oppgaven. ESAs begrunnelse er at kommunen i disse tilfellene utfører oppgaven innenfor et rettslig og faktisk kommunalt monopol, og at det derfor ikke eksisterer et konkurrerende marked. Kommunen kan imidlertid, i tillegg til den lovpålagte oppgaven, utføre andre avfallshåndteringstjenester. Kommunen kan håndtere husholdningsavfall fra andre kommuner som har valgt å konkurranseutsette tjenesten og/eller næringsavfall fra private bedrifter og offentlige institusjoner. ESA viser til at håndtering av husholdningsavfall som konkurranseutsettes og næringsavfall, er tjenester som

utføres i en markedssituasjon hvor kommunen konkurrerer med andre private og kommunale avfallsselskaper. ESA har konkludert med at dette er å anse som økonomisk aktivitet i henhold til EØS-avtalens regler om offentlig støtte.

I vedtaket foreslår ESA såkalte formålstjenlige tiltak, som etter ESAs vurdering vil bringe det norske regelverket i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. Frist for implementering av tiltakene er 1. januar 2014. De formålstjenlige tiltakene foreslått av ESA er:

- Kommunale avfallsaktører bør forpliktes til å føre adskilte regnskap for den lovpålagte oppgaven (dvs. håndtering av husholdningsavfall fra innbyggere i egen kommune) og annen avfallsaktivitet (dvs. håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og næringsavfall). Det bør også sikres at faste kostnader fordeles forholdsmessig mellom lovpålagt aktivitet og økonomisk avfallsaktivitet.
- Det bør sikres tilfredsstillende kontroll med at regelverket for beregning av avfallsgebyr overholdes.
- Det bør sikres at kommunale avfallsselskap ikke selv fastsetter avfallsgebyret, men at fastsettelsen er forankret sentralt i kommunen eller på høyere nivå.
- Alle kommunale avfallsaktører som tilbyr kommersielle tjenester i markedet bør være forpliktet til å betale skatt, uavhengig av hvordan de er organisert.

Norske myndigheter har i brev til ESA av 25. mars 2013 uttalt at de aksepterer ESAs forslag til formålstjenlige tiltak. ESAs formålstjenlige tiltak samsvarer med de forslag til endringer Norge allerede hadde presentert overfor ESA. Miljøverndepartementet har gitt Miljødirektoratet (daværende Klima- og forurensningsdirektoratet) i oppdrag å utforme forslag til nye regler om beregning av avfallsgebyr i avfallsforskriften, samt å foreslå endringer i veilederen om beregning av avfallsgebyr. Forslag til nytt kapittel i avfallsforskriften om fastsettelse av avfallsgebyr og revidert veileder vil bli sendt på offentlig høring så raskt som mulig.

11.2.2 Organiseringen av norsk avfallssektor

Etter lov 13. mars 1981 nr. 6 om vern mot forurensninger og om avfall (forurensningsloven) § 30 har kommuner en lovpålagt plikt til å sørge for innsamling av husholdningsavfall fra egne innbyggere, herunder større gjenstander som inventar og lignende. Videre plikter kommunen å ha anlegg for opplag eller behandling av husholdningsavfallet, jf. forurensningsloven § 29. Husholdningsavfall omfatter ikke avfall fra offentlige og private virksomheter og institusjoner (næringsavfall). Det er dermed i utgangspunktet et kommunalt monopol for håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere. Det er imidlertid ikke nødvendig at kommunen selv står for den praktiske utførelsen av avfallshåndteringen.

Håndtering av egne innbyggeres husholdningsavfall organiseres på forskjellige måter i ulike kommuner. Enkelte kommuner utøver den lovpålagte oppgaven innenfor det kommunale subjektet, dvs. i form av en etat eller avdeling av kommunen, eller et kommunalt foretak (KF) etter lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) kapittel 11. Andre kommuner velger å skille ut avfallshåndteringen i et separat kommunalt eid selskap (gjerne aksjeselskap). Dersom to eller flere kommuner går sammen om å utøve den lovpålagte avfallshåndteringen i sine respektive hjemkommuner, kan de velge å opprette et interkommunalt selskap (IKS) med hjemmel i lov 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper. Kostnader knyttet til håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere skal fullt ut dekkes gjennom avfallsgebyrer, jf. forurensningsloven § 34. Avfallsgebyret kan ikke overstige kommunens kostnader knyttet til slik avfallsaktivitet (selvkostprinsippet), jf. forurensningsloven § 34 første ledd fjerde punktum.

Endelig velger noen kommuner å sette håndteringen av den lovpålagte oppgaven (husholdningsavfall fra egne innbyggere) ut på anbud. Her vil anbudsprosessen avgjøre hvem som skal stå for håndteringen av innbyggernes husholdningsavfall. Dette kan være private avfallsselskaper, kommunalt eide avfallsselskaper (AS eller IKS) eller andre kommuner (etat/avdeling eller KF) som driver med avfallshåndtering. I tilfeller hvor kommunen setter håndteringen av husholdningsavfall fra egne innbyggere ut på anbud, fastsettes avfallsgebyret på grunnlag av den prisen kommunen oppnår i anbudskonkurransen.

Undersøkelser fra organisasjonen Avfall Norge viser at de fleste kommuner har valgt å håndtere den lovpålagte plikten enten gjennom egne aksjeselskap, interkommunale selskap eller offentlige anbud.

Næringsavfall er i forurensningsloven § 27 definert som avfall fra offentlige og private virksomheter og institusjoner. Den offentlige eller private virksomheten eller institusjonen har etter forurensningsloven § 32 plikt til å bringe slikt avfall

til et lovlig avfallsanlegg med mindre avfallet gjenvinnes eller brukes på annen måte. Håndtering av næringsavfall er ikke forbeholdt kommunene, men utføres i et marked i konkurranse mellom private og kommunale avfallsaktører (både kommunale etater/foretak og kommunalt eide selskaper).

Kommuners og kommunalt eide selskapers kostnader forbundet med håndtering av husholdningsavfall fra egne innbyggere, jf. forurensningsloven § 30, skal dekkes fullt og helt gjennom avfallsgebyrer, jf. forurensningsloven § 34. Avfallsgebyret må ikke overstige kommunens kostnader, dvs. kommunen kan ikke legge inn fortjeneste i avfallsgebyret, jf. forurensingsloven § 34 første ledd fjerde punktum. Det vil si at avfallsgebyret skal dekke kostnader knyttet til håndtering av egne innbyggeres husholdningsavfall i tråd med prinsippet om selvkost.

Der kommunen og kommunalt eide selskaper utfører både lovpålagt oppgave og avfallstjenester i markedet, er det per i dag ikke krav i forurensningslovgivningen om at kommunen/selskapet fører separate regnskap eller regnskapsoppstillinger for hhv. lovpålagt og konkurranseutsatt avfallshåndtering. Det er heller ingen eksplisitte regler for fordeling av felleskostnader eller inntekter til hhv. den lovpålagte aktiviteten og annen konkurranseutsatt avfallsaktivitet. Miljødirektoratets veileder om beregning av kommunale avfallsgebyr har retningslinjer om bl.a. fordeling av kostnader og inntekter mellom husholdningsavfall og næringsavfall, men disse er ikke juridisk bindende.

I tråd med ESAs vedtak har Miljøverndepartementet gitt Miljødirektoratet i oppdrag å utforme forslag til nye regler om beregning av avfallsgebyr i avfallsforskriften, samt foreslå endringer i veilederen om beregning av avfallsgebyr. Forslag til nytt kapittel i avfallsforskriften om fastsettelse av avfallsgebyr og revidert veileder vil bli sendt på offentlig høring så raskt som mulig. Det nye kapittelet i avfallsforskriften vil bl.a. inneholde krav om at kommuner og kommunalt eide selskaper, som både driver lovpålagt avfallshåndtering og avfallshåndtering som utføres i et marked, må ha separate regnskap. Dette innebærer at kommunen for hvert enkelt rengskapsår skal utarbeide adskilte regnskap for resultat og balanse, for å etablere et tydelig skille mellom den lovpålagte håndteringen av husholdningsavfall og håndtering av næringsavfall. I tillegg vil det være krav om at kostnader, herunder felleskostnader og inntekter fordeles forholdsmessig til hhv. den lovpålagte avfallsaktiviteten (selvkostberegningen) og avfallsaktivitet som utføres i et marked. Reglene skal bidra til å sikre at kostnader knyttet til lovpålagt avfallshåndtering fullt ut dekkes av avfallsgebyret og forhindre at det kan skje krysssubsidiering fra den lovpålagte oppgaven til avfallshåndtering som er konkurranseutsatt.

11.3 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c er kommuner og fylkeskommuner fritatt fra skatteplikt. Dette omfatter virksomhet i kommunale etater/avdelinger og kommunale foretak (KF) etter kommuneloven kapittel 11. Det gjelder enkelte unntak fra dette i skatteloven § 2-5, som pålegger kommuner og fylkeskommuner skatteplikt for visse inntekter, men dette omfatter ikke inntekter fra avfallshåndtering.

Dersom aktivitet i form av avfallshåndtering er skilt ut fra kommunen i et eget kommunalt eid aksjeselskap, er aktiviteten i utgangspunktet underlagt skatteplikt etter de alminnelige reglene i skatteloven, jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. Det samme gjelder dersom slik aktivitet er skilt ut og drives gjennom et interkommunalt selskap (IKS), jf. skatteloven § 2-2 første ledd bokstav g.

I praksis har Skatteetaten akseptert at kommunalt eide aksjeselskaper og interkommunale selskapers håndtering av husholdningsavfall fra egne innbyggere kan være fritatt fra beskatning med hjemmel i skatteloven § 2-32. I en uttalelse av 23. april 2013 la Skattedirektoratet til grunn at eierkommunenes lovpålagte håndtering av kommunens eget husholdningsavfall er virksomhet som etter sin art kan omfattes av skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd. Dette omfattet mottak og sluttbehandling, herunder energigjenvinning, av slikt avfall. Skattedirektoratet satt i det aktuelle brevet som forutsetning at gebyrene ble priset til selvkost. Videre uttalte Skattedirektoratet at inntekter fra konkurranseutsatt avfallshåndtering, dvs. avfall fra offentlige og private virksomheter og institusjoner og fra husholdningsavfall fra andre kommuner enn eierkommunene og sluttbehandling av dette, ikke kommer inn under skattefritaket i skatteloven § 2-32 første ledd. Inntekten fra konkurranseutsatt avfallshåndtering, herunder sluttbehandling, vil være skattepliktig økonomisk virksomhet etter skatteloven § 2-32 annet ledd hvis foretaket kommer inn under skatteloven § 2-32 første ledd.

11.4 Høringen

Et forslag om innføring av skatteplikt for kommuner som utfører avfallshåndteringstjenester i et marked ble sendt på høring 24. april 2013, med frist for merknader innen 1. juli 2013. I høringsnotatet ble det foreslått at kommuner skal være skattepliktig for avfallshåndtering som utføres i et marked, dvs. husholdningsavfall fra andre kommuner og næringsavfall. Kommunes utføring av lovpålagt plikt til å håndtere husholdningsavfall fra egne innbyggere, skal fortsatt være skattefri. Etter forslaget i høringsnotatet skulle endringene tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Departementet har mottatt 16 høringsuttalelser. Ingen høringsinstanser er mot forslaget, og flere av høringsinstansene uttaler at forslaget vil bidra til økt likebehandling av private og kommunale avfallsaktører og bedre konkurranseforhold i avfallsmarkedet.

Hovedorganisasjonen Virke mener at innføring av skatteplikt bare for avfallshåndtering vil bidra til en mer komplisert skattelovgivning, og ønsker i stedet at det innføres en generell skatteplikt på det offentliges inntekter fra tjenesteproduksjon som skjer i et marked. Dette vil etter *Hovedorganisasjonen Virkes* oppfatning bidra til å fjerne konkurransevridninger mellom private og offentlige virksomheter fjernes samt at norske regler vil bli i overensstemmelse med EØS-avtalens regler om offentlig støtte.

Enkelte av høringsinstansene har konkrete merknader knyttet til utformingen av forslaget til skatteplikt. Disse spørsmålene vil bli vurdert løpende under departementets vurderinger og forslag, jf. punkt 11.5.

11.5 Vurderinger og forslag

11.5.1 Innledning

Etter departementets oppfatning kan skattefritaket for kommuner i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c føre til uheldige konkurransevridninger der kommunen utfører avfallstjenester i et marked. For å eliminere potensiell konkurransefordel og for å sikre at norske regler ikke kommer i strid med EØS-avtalens forbud mot offentlig støtte, foreslår departementet at det innføres skatteplikt på kommunens inntekter fra avfallstjenester som utføres i et marked.

Forslaget til skatteplikt omfatter ikke inntekter fra kommunens håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere (lovpålagt oppgave). Dette er i tråd med ESAs vedtak, jf. punkt 11.2.1. Departementet viser også til at kostnader knyttet til håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere skal dekkes gjennom avfallsgebyrer, som skal fastsettes i tråd med selvkostprinsippet, jf. forurensningsloven § 34 første ledd siste punktum og punkt 11.2.2. Enkelte kommuner utfører bare den lovpålagte avfallsoppgaven, mens andre kommuner i tillegg til denne håndterer husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall. I sistnevnte tilfelle skal skatteplikten etter forslaget bare omfatte inntekter fra håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall.

Fylkeskommuner har ingen lovpålagte plikter knyttet til håndtering av avfall etter forurensningslovgivningen. Selv om fylkeskommuner formelt sett ikke er forhindret fra å drive med avfallshåndtering, legger departementet til grunn at det framstår som lite aktuelt for en fylkeskommune å utøve slik aktivitet. Departementet ser derfor ikke at det nå er behov for å innføre tilsvarende skatteplikt for fylkeskommunene.

11.5.2 Nærmere om skattepliktens omfang

Etter gjeldende regler følger skattefritaket for kommunen av skatteloven § 2-30 første ledd bokstav c, mens skatteloven § 2-5 annet ledd positivt fastsetter hvilke inntekter kommunen er skattepliktig for. Det foreslås derfor at skatteplikt for inntekter fra kommunens avfallstjenester inntas i ny bokstav c i skatteloven § 2-5 annet ledd.

Uttrykket avfallshåndtering er ikke definert i forurensingsloven eller tilhørende forskrifter. Avfallshåndtering er et overgripende uttrykk som brukes om all disponering av avfall, både lovlig og ulovlig. Dette omfatter alle stadier i avfallsprosessen, dvs. innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling og etterkontroll mv. Avfall kan gjenvinnes slik at det oppstår et nytt produkt, for eksempel elektrisk energi, biogass eller fjernvarme mv., som igjen kan bli gjenstand for omsetning. Departementet foreslår at skatteplikten skal omfatte alle stadier i avfallsprosessen, herunder eventuelle inntekter fra omsetning av sluttprodukter, eksempelvis elektrisk strøm eller fjernvarme. Det vises til forslag til skatteloven § 2-5 annet ledd ny bokstav c første punktum.

Forslaget til skatteplikt avgrenses mot kommunens håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere. Fra utgangspunktet om skatteplikt i skatteloven § 2-5 annet ledd bokstav c første punktum gjøres det et unntak i § 2-5 annet ledd bokstav c annet punktum for kom-

munens lovpålagte oppgave om å håndtere husholdningsavfall fra egne innbyggere.

Enkelte kommuner utfører bare den lovpålagte avfallsoppgaven, mens andre kommuner i tillegg til denne utfører tjenester om håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall. I sistnevnte tilfelle skal skatteplikten etter forslaget bare omfatte inntekter fra håndtering av husholdningsavfall fra andre kommuner og/eller næringsavfall.

Norges Kommunerevisorforbund (NKRF) bemerker i sin høringsuttalelse at slik avgrensningen mellom skattefri og skattepliktig avfallshåndtering er foreslått i høringsnotatet, vil kommunen bli skattepliktig for håndtering av eget avfall, for eksempel fra skoler og sykehjem mv.

Avfall fra kommunens egne virksomheter, institusjoner og bygg mv. er etter forurensningsloven å regne som næringsavfall, jf. 11.2.2. Håndtering av næringsavfall er ikke en lovpålagt oppgave for kommunen. Private, kommunale avfallsselskaper eller kommuner kan konkurrere om å håndtere dette avfallet. Håndtering av næringsavfall utføres i et marked hvor flere aktører kan tilby tjenesten og ESA har i sitt vedtak derfor konkludert med at håndtering av næringsavfall er økonomisk aktivitet i henhold til EØS-avtalens regler om offentlig støtte, jf. punkt 11.2.1. Som en konsekvens mener departementet at kommunens eget næringsavfall må behandles som skattemessig uttak. Det innebærer at kommunen skattlegges etter skatteloven § 5-2 for fordelen ved at egen etat eller kommuale foretak henter og behandler eget avfall.

Avfall Norge ber departementet avklare hvorvidt kommunenes lovpålagte plikt til å sørge for at det eksisterer tilbud for mottak av farlig avfall for mindre bedrifter faller innenfor eller utenfor skatteplikten.

Departementet legger til grunn at kommunene ved mottak av farlig avfall fra mindre bedrifter ikke er forpliktet til å beregne behandlingskostnad etter selvkostprinsippet, dvs. at de kan ta fortjeneste. Bedriftene er heller ikke forpliktet til å levere det farlige avfallet til det kommunale mottaket. I motsetning til hva som gjelder for håndtering av husholdningsavfall, er det i prinsippet konkurranse for håndtering av dette avfallet. Departementet mener derfor at kommunens mottak av farlig avfall skal omfattes av skatteplikten. Det vises til forslag til ny bokstav c i skatteloven § 2-5 annet ledd.

Kommunen kan ha inntekter fra omsetning av sluttprodukter av avfall som skal underlegges skatteplikt, jf. ovenfor. I høringsnotatet la departementet til grunn at kommunen har anledning til å bruke inntekter fra omsetning av sluttprodukter av lovpålagt husholdningsavfall i selvkostberegningen, dvs. ved fastsetting av avfallsgebyret for den lovpålagte oppgaven. Departementet la til grunn at som konsekvens kunne inntekter knyttet til omsetning av sluttprodukter av lovpålagt avfall, inngå i den skattefrie delen av avfallsaktiviteten, såframt denne inntekten benyttes ved fastsetting avfallsgebyret i tråd med selvkostprinsippet, jf. forurensningsloven § 34 første ledd fjerde punktum.

Norsk Industri (med tilslutning fra *NHO)* er uenig, og mener at all omsetning av sluttprodukter må være skattepliktig, uavhengig om sluttproduktet stammer fra lovpålagt eller konkurranseutsatt avfall. Begrunnelsen er at omsetning av sluttprodukter, for eksempel fjernvarme, produksjon av elektrisitet mv., er en del av et konkurransemarked, der private også opererer. For det andre mener *Norsk Industri* at det er vanskelig for aktørene å allokere inntektene fra sluttproduktene av henholdsvis lovpålagt og konkurranseutsatt avfall korrekt og at det derfor vil fortsatt være stor fare for kryssubsidiering.

Etter departementets oppfatning bør skattefriheten for utføring av lovpålagt oppgave omfatte alle stadier i avfallsprosessen. Dette gjelder også inntekter fra omsetning av sluttprodukter av lovpålagt avfall, forutsatt at kommunen benytter inntekten ved fastsetting av avfallsgebyret for innbyggerne, dvs. at kommunen ikke kan tjene på det. Departementet viser også til at nye bestemmelser i avfallsforskriften og retningslinjer for avfallsgebyret under utarbeidelse av Miljødirektoratet skal sikre at kommunene skiller inntekter og kostnader mellom hhv. lovpålagt og konkurranseutsatt avfallshåndtering på en måte som hindrer kryssubsidiering. Departementet fastholder derfor forslaget i høringsnotatet, slik at inntekter knyttet til omsetning av sluttprodukter, som stammer fra håndtering av lovpålagt avfall, kan inngå i den skattefrie delen. Det er en forutsetning at denne inntekten benyttes ved fastsetting avfallsgebyret i tråd med selvkostprinsippet.

11.5.3 Nærmere om fordeling av inntekter og kostnader fra hhv. den lovpålagte avfallshåndteringen og avfallshåndteringen som utføres i et marked

Kommuner som i tillegg til utføring av den lovpålagte oppgaven om håndtering av husholdningsavfall fra egne innbyggere, utfører avfallshåndteringstjenester i et marked, må henføre inntekter og kostnader til hhv. den skattefrie og den skattepliktige delen. Utgangspunkt må være at skattelovens alminnelige tilordningsprinsipper anvendes ved fordelingen av inntekter og kostnader mellom skattefri og skattepliktig del av avfallshåndteringen. Det er imidlertid selvkostprinsippet og reguleringen av dette som definerer hvilke inntekter og kostnader som kan medtas i regnskapet for den lovpålagte avfallshåndteringen. Departementet forutsetter derfor at reguleringen av selvkost i avfallsforskriften, jf. punkt 11.2.2, som innebærer at inntekter og kostnader skal fordeles mellom lovpålagt oppgave og konkurranseutsatt avfallshåndtering samt nye krav til separate regnskap for de to aktivitetene, må være retningsgivende også for den skattemessige fordelingen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å fastsette nærmere regler om fordelingen av inntekter og kostnader til hhv. skattepliktig og skattefri avfallshåndtering i forskrift.

NKRF uttaler bl.a. i sin høringsuttalelse at man «forutsetter at kommuner og selskaper som fører regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper, må kunne legge dette regnskapet til grunn for utfylling av likningspapirer og beregning av skattemessige størrelser. Dette bør komme klarere frem i endringsforslaget eller lovteksten. Med en slik løsning blir det minst mulig endring av regnskapstallene ført etter kommunale prinsipp. Nødvendige forskjeller mellom regnskapsmessige verdier i kommuneregnskapet og de skattemessige verdier løses med midlertidige og permanente forskjeller på for eksempel avskriving.»

Kommuner fører regnskap etter kommunelovens regnskapsprinsipper. Kommuneloven § 48 nr. 2 sier at «alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.» At en utgift eller inntekt er kjent, innebærer normalt at varen eller tjenesten må være levert eller utført innen utgangen av året, jf. Ot.prp. nr. 43 (1999–2000). Skattemessig skal inntekter og kostnader fra næringsvirksomhet føres etter realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-2. Det vi si at inntekter skal inntektsføres når skattyter får en ubetinget rett til ytelsen. Kostnader skal på sin side fradragsføres når det oppstår en ubetinget plikt til å dekke ytelsen. Departementet legger til grunn at det i hovedsak vil være samsvar mellom tidfesting av løpende inntekter og kostnader etter hhv. kommunelovens regnskapsprinsipper og etter skatteloven. Et regnskap etter kommunale regnskapsprinsipper kan derfor danne utgangspunkt for utfylling av ligningsskjema for den konkurranseutsatte avfallshåndteringen. I den grad det er forskjeller mellom tidfesting etter kommunale regnskapsprinsipper og skattelovens tidfestingsregler, er det skattelovens regler som går foran. Dette innebærer bl.a. at det ikke kan foretas avsetning til framtidige kostnader i regnskapet med skattemessig virkning, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd som avskjærer fradrag for regnskapsmessige avsetninger.

NKRF uttaler også:

> «Det er flere problemstillinger som oppstår som følge av beregningen av selvkost, og grunnlaget for beregning av den skattepliktige virksomheten. Det er helt nødvendig at det blir gitt klare føringer på hvordan slike kostnader skal fordeles, og hva som må inngå i beregningen. NKRF mener dette må harmoniseres mot Kommunal- og regionaldepartementets bestemmelser for beregning av selvkost, jf. også notatets pkt. 4.2 om avfallsforskriften og pkt. 2.1 vedrørende mulige nye regler om beregning av avfallsgebyr fra Miljøverndepartementet. Når det foreslåes skatteplikt for næringsavfall, er det ut fra et likebehandlingsaspekt viktig at reglene for beregning av avfallsgebyr blir konkrete og i minst mulig grad blir avgjort ved skjønnsmessige vurderinger. (…) Klare bestemmelser for beregning av selvkost og grunnlag for skatteplikt bør også innebære klargjøring av hvordan kapitalkostnader, herunder rentekostnader skal beregnes. Etter selvkostbestemmelsene blir renter kalkulatorisk beregnet. Det vil komme spørsmål om hvilke renter som skal gi fradrag ved fastsettelse av skattepliktig inntekt. Kommuner vil ikke nødvendigvis ha egne lån knyttet til avfallshåndteringen, og det må derfor avklares hvordan kapitalkostnader skal beregnes.»

På tidspunktet for framleggelsen av denne proposisjonen er det ennå ikke gitt nye retningslinjer for regulering av selvkost med hjemmel i avfallsforskriften, jf. punkt 11.2.2. Først når nye retningslinjer foreligger vil det være grunnlag for en gjennomgang av behovet for særlig skattemessig

regulering av fordeling av inntekter og kostnader mellom skattepliktig og skattefri del av avfallshåndteringen. Det foreslås derfor at departementet gis fullmakt til å gi nærmere bestemmelser om dette i forskrift. Forslag til forskrift bør sendes på høring på vanlig måte.

Et kommunalt avfallsforetak er juridisk sett en del av kommunen. Foretaket har ikke et særskilt skille mellom egenkapital og fremmedkapital, men er en del av kommunens økonomi. Det foreligger normalt ikke eget gjeldsopptak knyttet til avfallsvirksomheten, og i enda mindre grad knyttet til den konkurranseutsatte delen. Dette medfører at det ikke ligger til rette for å foreta en faktisk tilordning av rentekostnader til den skattepliktige delen av avfallsvirksomheten.

For skattyter som har alminnelig skatteplikt er det som hovedregel fradragsrett for alle rentekostnader. Motstykket til dette er at det også er skatteplikt for renteinntekter. Kommuner er ikke skattepliktig for renteinntekter, og har dermed heller ikke generell fradragsrett for rentekostnader, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53. Etter § 4-53 har fylkeskommune og kommune et sjablongmessig fradrag for gjeld ved formuesfastsettelsen. I inntekten gis det fradrag bare for renter av den gjeld som kommer til fradrag ved formuesfastsettingen, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd. Ettersom kommuner vil være fritatt fra formuesskatt på eiendom (herunder avfallsanlegg mv.) innen egen kommune, jf. § 2-5 annet ledd bokstav b, vil det etter gjeldende rett ikke gis fradrag for gjeldsrenter i inntekt.

Symmetrisk behandling av renteinntekter og rentekostnader tilsier at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter når skattepliktig virksomhet utføres innenfor kommunen som skattesubjekt. Dersom det ble åpnet for gjeldsrentefradrag uten en motsvarende skatteplikt på renteinntekter for kommunen, ville kommunen ha sterke insentiver til å finansiere den konkurranseutsatte avfallsvirksomheten ved å henføre gjeld til virksomhet i stedet for egenkapital. Full gjeldsfinansiering ville ført til at normalavkastningen på den konkurranseutsatte avfallsvirksomheten ikke blir beskattet, i strid med intensjonen bak forslaget om likebehandling av alle avfallsaktører. I motsetning til for kommuner motsvares fradragsretten for renteinntekter på selskapsnivå av en tilsvarende skatteplikt av renteinntekter på personlig hånd for norske private investorer. Dette sikrer at normalavkastningen blir beskattet for norske private investorer. Samlet tilsier derfor likebehandling av norske private investorer og en kommunal investor at gjeldsrenter ikke blir fradragsberettiget så lenge renteinntekter ikke beskattes på kommunal hånd. Alternativt kunne det innføres skatteplikt for renteinntekter for kommuner. Departementet mener imidlertid at dette er et spørsmål som eventuelt må vurderes i en bredere sammenheng enn innføring av skatteplikt for konkurranseutsatt kommunal avfallsvirksomhet. Departementet foreslår derfor at det ikke gis fradrag for gjeldsrenter for konkurranseutsatt avfallsvirksomhet innenfor det kommunale skattesubjektet. Via reglene for formuesskatteplikt har en kommune etter gjeldende rett ikke fradragsrett for gjeldsrenter knyttet til avfallsvirksomhet i egen kommune, jf. ovenfor. Departementet mener regelen bør være den samme uavhengig av om virksomheten drives i egen eller fremmed kommune, og foreslår at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler om dette i forskrift.

Avfall Norge uttaler bl.a. at:

> «Ved overgang til skatteplikt vil det være behov for å fastsette skattemessige inngangsverdier for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten. Som departementet riktig påpeker vil det være mulig å finne eiendelenes historiske kostpris. Det som vil være utfordringen for flere av kommunene vil være å definere hvor stor andel av eiendelen som skal tilordnes næringsvirksomheten og hvor stor andel som skal tilordnes selvkost/husholdningsdelen. I de fleste tilfeller er det her snakk om anleggsmidler til felles benyttelse. Et eksempel er en miljøstasjon som benyttes til både næring og husholdning. Et år er kanskje næringsdelen 28 %, neste år 41 %. En gjennomgang av alle anleggsmidler med etablering av fordelingsnøkler vil være et omfattende arbeid for de kommunene det her gjelder. Det knytter seg også spørsmål knyttet til hvordan de skattemessige og regnskapsmessige forholdene skal innarbeides i kommuneregnskapet. Det er her behov for nærmere veiledning fra departementets side, noe som også Norges kommunerevisorforbund påpeker i sin høringsuttalelse.»

En kommune som både driver med lovpålagt og konkurranseutsatt avfallshåndtering, vil som oftest ha eiendeler som benyttes i begge virksomhetsområdene. Ved innføring av skatteplikt for den konkurranseutsatte delen, vil dette innebære at de samme eiendelene anvendes både i skattefri og skattepliktig virksomhet.

Etter skatteloven er utgangspunktet at det kun gis fradrag for kostnader som har tilknytning til skattepliktige inntekter. Dette gjelder også fradrag for slit og elde på driftsmidler i form av

avskrivninger. Et driftsmiddel er et formuesobjekt som hovedsakelig er anskaffet til eller faktisk benyttes i skattepliktig aktivitet. Driftsmidler som utelukkende brukes i den konkurranseutsatte skattepliktige delen, kan følgelig avskrives på vanlig måte.

Når eiendeler benyttes både i skattefri og skattepliktig virksomhet, må det vurderes om det er grunnlag for skattemessige avskrivninger.

Selskaper eller innretninger som driver med avfallshåndtering kan være fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-32 første ledd. De vil da heller ikke ha rett til skattemessig fradrag for sine kostnader, enten det er direkte kostnader eller avskrivninger som følge av slit eller elde. Dersom innretningen er skattepliktig for økonomisk virksomhet etter § 2-32 annet ledd for håndtering av konkurranseutsatt avfall, vil innretningen likevel ha fradragsrett for kostnader som knytter seg til den økonomiske virksomheten. Dette innebærer at innretningen også har krav på fradrag for en forholdsmessig andel av skattemessige avskrivninger for varige eller betydelige driftsmidler (det som faller på den skattepliktige økonomiske virksomheten).

For eiendeler som ikke er driftsmidler, men som ville blitt behandlet som driftsmidler dersom de hovedsakelig var anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters skattepliktige aktivitet, kan det likevel være grunnlag for fradrag for verdiforringelse, jf. Lignings-ABC 2012/13 s. 316. Dette innebærer at også eiendeler som bare for en mindre del benyttes i inntektsgivende aktivitet kan gi grunnlag for fradrag for verdiforringelse som faller på bruken i den skattepliktige aktiviteten.

Fordelingen skal foretas på grunnlag av bruken av eiendelen. Som påpekt av *Avfall Norge* er det normalt at bruksfordelingen av en eiendel/et driftsmiddel i avfallsvirksomhet kan variere fra år til år ved at husholdningsdelen og næringsdelen endrer sin relative størrelse. Konsekvensen av dette skulle bli at grunnlaget for avskrivninger (saldogrunnlaget) også endres årlig. Dette ville gi en uforholdsmessig komplisert ligningsbehandling av disse skattyterne. Departementet mener derfor at så lenge vilkårene for fradrag er oppfylt i henhold til skatteloven § 6-1 og § 6-10, bør fordelingen som utgangspunkt bestemmes ut fra bruken av driftsmidlet i det året driftsmidlet erverves. Senere påkostninger på ett driftsmiddel (sammen med det opprinnelige saldogrunnlag for driftsmiddelet) bør avskrives etter fordelingen i det året påkostningen foretas. Ved overgangen til skatteplikt fra og med inntektsåret 2014, bør fordelingen tilsvarende fastlegges på grunnlag av bruken av driftsmidlene i inntektsåret 2014.

Departementet erkjenner at denne fordelingsmetoden kan gi kommunene insentiver til å bruke nyerverede driftsmidler i skattepliktig virksomhet i anskaffelsesåret. Tilsvarende vil kommunene ha insentiver til å benytte en større andel av driftsmidlene enn normalt i skattepliktig virksomhet ved overgang til skatteplikt i inntektsåret 2014. Det er derfor behov for nærmere regulering av fordelingsm'etoden i enkelte situasjoner, for eksempel dersom bruken av et driftsmiddel endres i stor grad fra år til år. Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmere regler om fordeling av avskrivninger mellom skattepliktig og skattefri del av avfallsvirksomheten i forskrift.

11.5.4 Interkommunale samarbeid med avfallsvirksomhet

Kommuneloven § 27 gir hjemmel til å etablere et interkommunalt samarbeidsorgan til å løse felles oppgaver, gjerne omtalt som interkommunale samarbeid eller styrer (heretter omtalt som § 27-samarbeid). § 27-samarbeid kan drive med forvaltningsoppgaver og/eller med mer forretningsmessig oppgaver/aktivitet. Samarbeidet kan enten være en del av de enkelte deltakerkommunenes rettssubjekt eller selvstendige rettssubjekter.

Et samarbeid etter kommuneloven § 27 som er en del av kommunen som rettssubjekt følger skattebestemmelsene for kommuner i skatteloven. Det vil si at virksomhet i et slikt samarbeid er fritatt fra skatteplikt etter skatteloven § 2-30, med de unntak som følger av § 2-5. Forslaget til ny bokstav c vil dermed få direkte virkning for slike interkommunale samarbeid, gitt at det håndterer næringsavfall eller husholdningsavfall fra andre kommuner.

Det er ikke uttrykkelig regulering i skatteloven av § 27-samarbeid som er egne rettssubjekter. Departementet antar at interkommunale samarbeid som er egne rettssubjekter og slik at deltagerkommunen har ubegrenset ansvar for samarbeidets forpliktelser, skal deltakerlignes etter en bruttometode. Den enkelte deltagerkommune anses da for selv å utøve sin andel i samarbeidet. Det vil si at inntekt og formue skal skattlegges på deltakerens (her kommunens) hånd. Så lenge deltakeren er skattefri, skattlegges ikke inntekter fra sammenslutningen. For kommuner som etter forslaget i § 2-5 annet ledd ny bokstav c blir skattepliktig for en bestemt type aktivitet, innebærer dette at inntektene fra denne aktiviteten blir skattepliktig (på deltakerens/kommunens hånd) også når dette skjer i regi av et interkommunalt samarbeid som er å anse som et eget rettssubjekt.

11.5.5 Overgang til skatteplikt – fastsetting av skattemessige inngangsverdier

Beregning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger etter skattelovens alminnelige regler, er normalt basert på eiendelenes skattemessige verdier. Ettersom kommuner som utfører avfallstjenester i et marked har vært unntatt fra skatteplikt, foreligger det ikke skattemessige inngangsverdier for kommunens eiendeler mv. knyttet til slik aktivitet. Ved overgang til skatteplikt må det derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av inntekten.

For skattepliktige eiere av driftsmidler mv. fastsettes skattemessige inngangsverdier normalt i forbindelse med ervervet av de enkelte driftsmidlene. Dette følger av skattelovens hovedprinsipp om at kostprisen (anskaffelsesverdi) ved ervervet danner grunnlaget for fastsettelsen. Departementet la til grunn i høringsnotatet at det ved innføring av skatteplikt normalt vil være mulig for kommunen å finne fram og dokumentere for ligningsmyndighetene, eiendelenes historiske kostpris. Det ble vist til at kommuner ikke er regnskapspliktige etter regnskapsloven, men at forskrift 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 8 inneholder vurderingsregler for anleggsmidler, omløpsmidler osv. Departementet antok derfor at skattemessig åpningsbalanse kunne fastsettes på grunnlag av historisk kostpris for driftsmidlene nedskrevet med de skattemessige avskrivningssatsene som gjelder for de ulike driftsmidlene.

Ingen av høringsinstansene har pekt på at det kan bli utfordrende for kommunene å finne fram til historiske kostpriser for ulike eiendeler mv. Departementet ser at det likevel kan være rimelig for skattyter å benytte markedsverdi dersom eiendelenes verdi har endret seg siden ervervet slik at historisk kostpris kan gi et misvisende bilde av hvilke økonomiske innsatsfaktorer som går inn i det skattepliktige regimet. Det kan også tenkes at det for enkelte eldre eiendeler kan være problematisk for kommunene å framskaffe tilstrekkelig grunnlag for en fastsetting basert på historisk kostpris. For å ta høyde for dette foreslår departementet at overgangsregelen angir markedsverdi på overgangstidspunktet som et alternativt grunnlag for åpningsbalansen.

Det foreslås at departementet gis fullmakt til å gi nærmer regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

11.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter forslaget vil eventuelt overskudd fra kommuner som tilbyr avfallstjenester i et marked bli skattepliktig med ordinær selskapsskattesats. Forslaget sikrer at kommunale etater og foretak som deltar i markedet for avfallshåndtering, konkurrerer på skattemessig like vilkår som andre aktører i avfallsmarkedet. Dette bidrar til et mer effektivt marked for avfallshåndtering.

Undersøkelser fra organisasjonen Avfall Norge viser at de fleste kommuner har valgt å drive avfallshåndtering gjennom egne aksjeselskap, interkommunale selskap eller setter ut den lovpålagte oppgaven gjennom offentlige anbud. Det er kun en liten andel av kommunene som har organisert den lovpålagte plikten til avfallshåndtering som en del av det kommunale subjektet, dvs. som etater/avdelinger eller kommunale foretak etter kommuneloven kapittel 11. Departementet antar derfor at svært få kommunale etater eller kommunale foretak deltar i den konkurranseutsatte delen av markedet for avfallshåndtering. Den samlede provenyvirkningen for staten av å innføre skatteplikt for kommunal konkurranseutsatt avfallshåndtering anslås derfor å være svært begrenset. *KS og KS Bedrift* vurderer også i sin høringsuttalelse at de provenymessige virkningene av lovendringen vil være svært beskjedne, siden kommunale aktører som opererer i avfallsmarkedet i stor grad organisert som egne rettssubjekter som i dag er skattepliktige allerede.

Forslaget om å innføre skatteplikt for kommuner som tilbyr avfallshåndteringstjenester i et marked, vil innebære en del administrativt merarbeid både for kommunene dette gjelder og for Skatteetaten.

Kommuner som berøres av forslaget må levere selvangivelse på linje med annen virksomhet. Dessuten blir det noe merarbeid i forbindelse med fastsetting av den skattemessige åpningsbalansen. Når det gjelder skillet mellom inntekter i en skattepliktig og en skattefri del, er dette noe kommunen også må fastlegge etter nye bestemmelser i avfallsforskriften, som skal utarbeides av Miljødirektoratet.

11.7 Ikrafttredelse

I høringsnotatet foreslo departementet at endringen av skatteloven § 2-5 skulle tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2014. *Avfall Norge* og *Oslo Kommune* uttaler i sine høringsuttalelser at det vil bli utfordrende å håndtere de nye regelsettene om skatteplikt og beregning av avfallsgebyr som følge av ESAs vedtak, og ber derfor om at ikrafttredelsen av regelverket utsettes til 2015. ESA har gitt Norge frist til 1. januar 2014 med å implementere formålstjenlige tiltak som følger av vedtaket datert 27. februar 2013. Departementet foreslår derfor at endringen av skatteloven § 2-5 skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

12 Fordeling av fradrag for gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet

12.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen legger fram forslag om å endre skatteloven §§ 4-31 og 6-91 om fordeling av fradrag for gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet. Etter forslaget vil personer med alminnelig skatteplikt til Norge som eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat, få fradrag for gjeld og gjeldsrenter på samme vilkår som om eiendommen hadde ligget i Norge. Dette gjelder allerede for personer som eier bolig eller fritidsbolig i stater der skatteavtalen mellom Norge og vedkommende stat bygger på kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. Forslaget omfatter derfor kun de tilfeller der eiendommen ligger i en av de seks EØS-statene der Norge etter skatteavtalen skal unnta fra norsk beskatning formue i og/eller inntekt fra eiendommen i vedkommende stat (unntaksmetoden). Dette gjelder Belgia, Bulgaria, Italia, Kroatia, Malta og Tyskland. Det foreslås som vilkår for full fradragsrett at skattyter ikke også får fradrag for den samme gjelden og/eller gjeldsrentene i den stat eiendommen ligger.

Departementet legger til grunn at forslaget vil ha en begrenset provenymessig effekt som følge av at det vil gjelde et fåtall land. I tillegg innrømmes det ikke fradrag i Norge dersom skattyter har krav på og krever fradrag for den samme gjelden og/eller de samme gjeldsrentene i den annen EØS-stat.

Forslaget ble sendt på høring 5. april 2013. Ingen høringsinstanser har uttalt seg mot forslaget. Enkelte mener forslaget burde være videre, blant annet omfatte renter på tomter i utlandet.

I denne proposisjonen fremmes forslag til lovendringer som i det vesentligste bygger på høringsforslaget.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 4-31 og § 6-91. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

12.2 Bakgrunn

EFTA Surveillance Authority (ESA) har i en grunngitt uttalelse av 19. september 2012 gitt uttrykk for at de norske reglene som begrenser gjeldsrentefradrag ved investering i bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat, er i strid med EØS-avtalens artikkel 40. Uttalelsen gjelder begrensningene i gjeldsrentefradraget for personer med alminnelig skatteplikt til Norge, som eier bolig eller fritidsbolig i en EØS-stat der skatteavtalen med Norge bygger på unntaksmetoden. ESA mener at personer med alminnelig skatteplikt til Norge som investerer i bolig eller fritidsbolig i Norge og andre EØS-stater, befinner seg i en sammenlignbar situasjon når det gjelder fradrag for gjeldsrenter. ESA har blant annet pekt på at fradragsrett for gjeldsrenter for personer med alminnelig skatteplikt til Norge som eier bolig eller fritidsbolig her, ikke er begrenset eller knyttet til tilfeller hvor eier beskattes for inntekt fra eiendommen. Det er vist til at inntekt fra salg av bolig eller fritidsbolig i Norge er unntatt fra beskatning når kravene til eier- og brukstid er oppfylt. ESA er av den oppfatning at skattelovens bestemmelse om begrensninger i gjeldsrentefradraget innebærer en forskjellsbehandling mellom de to gruppene skattytere, og at den dermed utgjør en restriksjon på den frie kapitalbevegelsen mellom statene. Etter ESAs syn eksisterer det ingen tvingende allmenne hensyn som kan rettferdiggjøre slik forskjellsbehandling.

Departementet har i tidligere brevveksling med ESA gitt uttrykk for at de norske reglene om begrensninger i gjeldsrentefradraget ikke er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Som begrunnelse har departementet blant annet vist til at personer som investerer i bolig eller fritidsbolig i Norge ikke befinner seg i en sammenlignbar situasjon med personer som investerer i bolig eller fritidsbolig i en annen EØS-stat når skatteavtalen mellom Norge og den andre EØS-staten bygger på unntaksmetoden. Departementet har videre gitt uttrykk for at hensynet til blant

annet sammenhengen i skattesystemet og fordeling av skattefundamentet mellom statene, innebærer at det foreligger tvingende allmenne hensyn som rettferdiggjør de påståtte restriksjonene på den frie kapitalbevegelsen.

Den problemstilling som er tatt opp av ESA er aktuell for de 6 EØS-stater hvor skatteavtalen med Norge benytter unntaksmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. Dette er Belgia, Bulgaria, Italia, Malta, Tyskland og, fra 1. juli 2013, det nye EU-medlemmet Kroatia. En ny skatteavtale med Malta som vil anvende kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, har trådt i kraft og vil få virkning fra 2014. Skatteavtaler med de øvrige landene er dels reforhandlet og dels under reforhandling. Etter at Kroatia er blitt medlemsland i EU og dermed EØS, er det aktuelt med norsk initiativ til snarlig innledning av skatteavtaleforhandlinger også med Kroatia.

I tråd med norsk skatteavtalepolitikk vil alle nye avtaler anvende kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. Når skatteavtalen benytter kreditmetoden, gjelder det i utgangspunktet ingen fradragsbegrensning for gjeldsrenter. Fradragsretten begrenses likevel i de tilfeller skattyter anses skatteavtalerettslig bosatt i utlandet, og eier bolig eller fritidsbolig der. Fra det tidspunkt de reforhandlede skatteavtalene med de nevnte EØS-stater er i kraft, vil grunnlaget for uenigheten med ESA bortfalle. På bakgrunn av dette, og for å fjerne eventuell tvil som kan ha oppstått som følge av det standpunkt ESA har inntatt, har regjeringen besluttet å fremme lovforslag om endringer av skatteloven. I brev til ESA av 16. november 2012 har departementet informert om regjeringens beslutning om å fremme forslag til Stortinget om endringer i skattelovens bestemmelse om begrensninger av gjeldsrentefradraget.

12.3 Gjeldende rett

12.3.1 Personer med alminnelig skatteplikt til Norge

Personer som er bosatt i Norge har alminnelig skattepliktig til Norge. Det vil si at de i utgangspunktet er skattepliktige til Norge for all sin inntekt og formue, uavhengig av i hvilken stat inntekten er opptjent (globalinntektsprinsippet), eller i hvilken stat formuen er. Dette følger skatteloven § 2-1 første ledd, jf. niende ledd.

Fysiske personer med alminnelig skatteplikt til Norge (bosatte) har i utgangspunktet full fradragsrett for all gjeld og alle gjeldsrenter ved ligningen, jf. skatteloven §§ 4-1 og 6-40. Det er ikke et vilkår for fradragsrett at gjelden er knyttet til skattepliktig inntekt eller formue. Dermed vil en person som har stiftet gjeld for å finansiere bolig eller fritidsbolig i Norge, ha full fradragsrett for all gjeld og alle gjeldsrenter. Dette gjelder selv om eier av boligen ikke fordelsbeskattes for egen bruk, og selv om eventuell gevinst ved salg av eiendommen er skattefri, jf. skatteloven § 6-40, jf. § 9-3 annet til fjerde ledd.

Dersom en skattyter bosatt i Norge eier fast eiendom eller utøver eller deltar i virksomhet i utlandet hvor formue i og/eller inntekt av slik fast eiendom eller virksomhet er unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale med den aktuelle stat, begrenses gjelds- og gjeldsrentefradraget i Norge. Begrensningen skjer etter en fordelingsnøkkel. Den delen av gjelden og/eller gjeldsrentene som etter denne fordelingsnøkkelen faller på utlandet, er ikke fradragsberettiget i Norge. For skattytere som ikke har regnskapsplikt, utgjør fordelingsnøkkelen forholdet mellom verdien ved inntektsårets utgang av fast eiendom og eiendeler i virksomhet i utlandet som er unntatt fra skattlegging i Norge etter skatteavtale, og verdien av skattyters samlede formue. Det er ligningsmessig verdi som skal benyttes ved verdifastsettelsen. Dette følger av skatteloven § 4-31 første til fjerde ledd (gjeld) og § 6-91 første til tredje ledd (gjeldsrenter). Dersom verdien av skattyters eiendom og eiendeler i virksomhet i utlandet som er unntatt fra beskatning i Norge utgjør 1/3 av skattyters totale formue, er virkningen av fradragsbegrensningsregelen at skattyter nektes fradrag for 1/3 av gjelden og gjeldsrentene.

Fradragsretten er dermed begrenset i de tilfeller der en person er skatteavtalerettslig bosatt i Norge, og Norge etter skatteavtalen med vedkommende stat skal unnta formue i og inntekt fra fast eiendom i utlandet. Med skatteavtalerettslig bosatt menes den stat skattyter skal anses bosatt i henhold til skatteavtalen med den aktuelle stat. Dette kan illustreres ved følgende eksempel: Skattyter A er skatteavtalerettslig bosatt i Norge og eier fritidsbolig i Tyskland. Etter skatteavtale med Tyskland skal Norge unnta fra beskatning den formue og inntekt som knytter seg til den faste eiendommen i Tyskland (unntaksmetoden). Etter skatteloven §§ 4-31 og 6-91 vil A få et begrenset fradrag for gjeld og gjeldsrenter i Norge tilsvarende forholdet mellom ligningsmessig verdi av den faste eiendommen i Tyskland, og ligningsmessig verdi av skattyters samlede eiendeler. Dersom Norge etter skatteavtalen kan medta eiendommen i utlandet ved formuesligningen men

ikke ved inntektsligningen, vil det kun være fradrag for gjeldsrenter som skal begrenses.

Begrensningsreglene kommer også til anvendelse på skattytere som er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som er skatteavtalerettslig bosatt i en annen stat, og denne staten (bostedsstaten) har eksklusiv beskatningsrett til eiendommen i utlandet. Eksempelvis vil en person som er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som etter skatteavtalen er bosatt i Italia, få begrenset rentefradrag i Norge dersom han eier fast eiendom i Italia. Dette har sammenheng med at Italia vil ha eksklusiv beskatningsrett til inntekt som knytter seg til den faste eiendommen der.

Dersom det ikke foreligger skatteavtale, eller skatteavtalen bygger på kreditmetoden og skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i Norge, vil rentene være fullt fradragsberettiget i Norge. Dette er begrunnet med at Norge i disse tilfellene ikke har fraskrevet seg beskatningsretten til den faste eiendommen i utlandet. Symmetrihensynet tilsier da full fradragsrett for gjelden og gjeldsrentene.

12.3.2 Personer med begrenset skatteplikt til Norge

Personer som ikke er bosatt i Norge har kun begrenset skatteplikt hit for visse inntekts- og formuestyper. Blant annet er formue i og inntekt av fast eiendom som befinner seg i Norge, skattepliktig hit. Det samme gjelder virksomhet som skattyter utøver eller deltar i, og som drives i Norge, eller som styres herfra, jf. skatteloven § 2-3.

Skattytere med begrenset skatteplikt til Norge innrømmes som hovedregel bare fradrag for gjeld stiftet til fremme av virksomhet som er skattepliktig hit, jf. skatteloven § 4-31 femte ledd. Retten til å fradragsføre gjeldsrenter er begrenset tilsvarende, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd. Det samme gjelder når begrenset skattepliktige eier fast eiendom her, men i ligningspraksis godtas normalt fradrag for pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendommen i Norge.

12.4 Høringen

Departementet sendte 5. april 2013 på høring forslag om at personer med alminnelig skatteplikt til Norge, som eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat, innrømmes fradrag for gjeld og gjeldsrenter på samme vilkår som om eiendommen hadde ligget i Norge. Forslaget innebærer en lettelse i beskatningen for de skattytere som er omfattet, ved at de får økt adgang til å fradragsføre gjeld og gjeldsrenter.

Forslaget i høringsnotatet omfattet kun de tilfeller der eiendommen ligger i en EØS-stat der Norge etter skatteavtalen skal unnta fra norsk beskatning formue i og/eller inntekt fra eiendommen i vedkommende stat (unntaksmetoden). Det var et vilkår for fradragsrett at skattyter ikke har krav på fradrag for den samme gjelden eller de samme gjeldsrentene i den annen stat.

Høringsforslaget er, med enkelte justeringer, videreført i denne proposisjonen.

Høringsforslaget ble sendt til 16 høringsinstanser. Av disse har følgende instanser avgitt høringsmerknader:

- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet

Ingen av høringsinstansene har uttalt seg mot forslaget. *NARF* og *NHO* gir uttrykk for at de stiller seg positive til høringsforslaget.

Skattebetalerforeningen har gitt uttrykk for at de nye reglene bør gis et videre anvendelsesområde, og at ligningen bør endres tre år tilbake for skattytere som omfattes av forslaget.

Høringsinstansenes merknader kommenteres nærmere i avsnittene nedenfor.

12.5 Vurderinger og forslag

12.5.1 Endring av fradragsreglene når eiendommen ligger i EØS-stat der skatteavtalen med Norge bygger på unntaksmetoden

For personer med alminnelig skatteplikt til Norge (bosatte) er fradraget for gjeld og gjeldsrenter begrenset dersom skattyter eier fast eiendom i annen stat. Dette gjelder når Norge i henhold til skatteavtale med den aktuelle stat er avskåret fra å beskatte eiendommen.

Reglene som begrenser skattyters adgang til å fradragsføre gjeld og gjeldsrenter har vært begrunnet med at Norge ikke har beskatningsrett til eiendommen i utlandet som gjelden kan tenkes å finansiere. Dette har sammenheng med at både inntekter fra fast eiendom, og kostnader som relaterer seg til slik fast eiendom, knytter seg til samme inntektskilde, og bør beskattes samme sted. Fradragsretten for gjeldsrenter for bosatte med bolig eller fritidsbolig i Norge er imidlertid

ikke betinget av at eieren har skattepliktige inntekter fra eiendommen.

Departementet foreslår at begrensningene i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 ikke skal komme til anvendelse som følge av at bosatte eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat. Forslaget er begrenset til å omfatte de EØS-stater der Norge har inngått skatteavtale som bygger på unntaksmetoden, slik at Norge etter skatteavtalen er avskåret fra å beskatte formue i og/eller inntekt fra den faste eiendommen.

Departementets forslag innebærer likebehandling av fradrag for gjeld og gjeldsrenter for bosatte som har investert i bolig eller fritidsbolig i henholdsvis Norge og EØS-stater som nevnt. Dette vil gi en regel som fjerner tvil om oppfyllelse av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen på dette punkt.

Forslaget medfører en lettelse i beskatningen for personer med gjeld eller gjeldsrenter som eier bolig eller fritidsbolig i slike stater.

Endringsforslaget omfatter ikke bosatte med investeringer i EØS-stater der skatteavtalen benytter kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. I disse tilfellene foreligger det allerede full fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter. Formue og inntekt i utlandet vil være skattepliktig til Norge når Norge i skatteavtale med vedkommende land anvender kreditmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning, og skattyter er bosatt i Norge etter skatteavtalen. Det samme gjelder dersom eiendommen ligger i et land Norge ikke har skatteavtale med. Symmetrihensynet tilsier at det ikke bør gjelde begrensninger i fradragsretten for gjeld og gjeldsrenter når skattyter er bosatt i Norge etter skatteavtalen og er skattepliktig hit for alle sine inntekter og formue.

Norge er i ferd med å reforhandle skatteavtaler med andre EØS-stater som benytter unntaksmetoden til unngåelse av dobbeltbeskatning. Siden 1992 har Norge gått over til å anvende kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning ved reforhandling eller inngåelse av nye skatteavtaler. Det er nå kun 6 stater i EØS-området der skatteavtalen med Norge bygger på unntaksmetoden. Dette er Belgia, Bulgaria, Italia, Malta, Tyskland og, fra 1. juli 2013, den nye EU-medlemsstaten Kroatia. En ny skatteavtale med Malta som vil anvende kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, har trådt i kraft og vil få virkning fra 2014. Skatteavtalene med de øvrige landene er dels reforhandlet, og dels under reforhandling. Etter at Kroatia er blitt medlemsland i EU og dermed EØS, er det aktuelt med norsk initiativ til snarlig innledning av skatteavtaleforhandlinger også med Kroatia. De reforhandlede skatteavtalene vil tre i kraft tidligst med virkning fra inntektsåret 2014. I tråd med norsk skatteavtalepolitikk vil alle disse avtalene anvende kreditmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. På denne bakgrunn legger departementet til grunn at det bare er et spørsmål om tid før de omtalte begrensningsreglene for personer som er bosatt i Norge etter skatteavtalen, er uaktuelle.

Forslaget retter seg mot gjeldende begrensning i fradraget for gjeld og gjeldsrenter for investering i bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat. Næringsvirksomhet, næringseiendom og annen fast eiendom er ikke omfattet av departementets forslag.

Skattebetalerforeningen har i høringsmerknadene gitt uttrykk for at tomter bør omfattes av de nye reglene. Etter departementets vurdering gjør ikke de samme hensyn seg gjeldende for tomter som for bolig og fritidseiendom. Inntekt knyttet til tomter er skattepliktig når tomten ligger i Norge. Dersom tomten ligger i et annet land og Norge etter skatteavtalen med den annen stat er avskåret fra å beskatte inntekt fra tomt mv., vil symmetrihensynet og hensynet til fordeling av skattefundamentet mellom statene tilsi at det ikke bør være fradragsrett i Norge for kostnader som knytter seg til slike investeringer. For gjeld og renter som kan ha tilknytning til investering i egen bolig eller fritidsbolig, vil ikke symmetrihensynet gjøre seg like sterkt gjeldende. Dette har sammenheng med at inntekt fra egen bolig og fritidsbolig i stor utstrekning er fritatt fra skatteplikt når eiendommen ligger i Norge. Riktignok har departementet foreslått visse innstramminger i skattefriheten ved realisasjon av egen bolig, se omtale av botidsmodellen i punkt 3.3. Men også etter denne modellen kan gevinst ved salg av egen bolig i stor utstrekning fortsatt være skattefri. Det vises også til at forskjellsbehandling knyttet til bolig og fritidsbolig er bakgrunnen for ESAs grunngitte uttalelse. Departementet mener derfor at det ikke er grunnlag for å fravike høringsforslaget på dette punktet. Dette innebærer at investering i annen fast eiendom enn bolig og fritidsbolig fortsatt skal føre til reduksjon i gjelds- og gjeldsrentefradraget når bosatte har foretatt slike investeringer i en stat der Norge etter skatteavtalen er avskåret fra å beskatte formue i og/eller inntekt fra den faste eiendommen.

Hvorvidt eiendommen i utlandet skal anses som skattyters egen bolig eller fritidsbolig, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Vurderingstemaet vil her være det samme som etter gjeldende bestemmelser om skattefritak for

gevinst ved realisasjon av bolig og fritidsbolig i skatteloven § 9-3 annet til fjerde ledd. Det er imidlertid ikke et vilkår for fradragsrett for gjeld og gjeldsrenter at skattyter oppfyller vilkårene om bruks- og eiertid på fradragstidspunktet.

Skattedirektoratet har pekt på at lovforslaget vil føre til økt arbeidsbyrde for skattekontorene ettersom skattemyndighetene i dag ikke trenger å ta stilling til om eiendommen skattyter har i den annen stat er bolig, fritidsbolig eller annen type eiendom. Det er også vist til at bruken av den aktuelle eiendom kan endre seg over tid. Selv om skattekontorene må innhente opplysninger om eiendomstype og bruken av eiendommen i utlandet kan endre seg over tid, antar departementet at det vil være relativt begrensede ressurser som vil gå med på vurdere om eiendommen i utlandet skal anses som bolig/fritidsbolig eller ikke.

Departementet foreslår at unntaket fra gjelds- og gjeldsrentebegrensningsreglene som omhandlet i forslaget gjennomføres ved at bolig og fritidsbolig i de aktuelle EØS-statene bare tas med i skattyterens samlede eiendeler ved fordelingen etter skatteloven § 4-31 annet og tredje ledd, og § 6-91 annet og tredje ledd. Dermed vil grunnlaget for fradrag for gjeld og gjeldsrenter øke like mye som disse eiendommenes andel av totalformuen.

Dette betyr at de eiendommer som er omfattet av departementets forslag, ikke lenger skal inngå i telleren når man beregner den fordelingsnøkkel som gjelds- og gjeldsrentebegrensningen skal fordeles etter. Eksempel 1: En skattyter som er skatteavtalerettslig bosatt i Norge, eier fritidsbolig i Italia som utgjør 25 pst. av hans samlede verdier. Skattyter driver også virksomhet i Italia, og eiendelene i denne virksomheten utgjør 60 pst. av hans samlede ligningsmessige formue. Øvrige verdier (15 pst.) ligger i Norge. Etter forslaget skal fradraget for gjeldsrenter begrenses med 60 pst. Etter gjeldende rett ville fradraget vært begrenset med 85 pst. Eksempel 2: Skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i Norge og eier fritidsbolig på Malta, som utgjør 40 pst. av hans samlede verdier. De øvrige verdier (60 pst.) er i Norge. Etter forslaget vil det være fradragsrett i Norge for all gjeld og alle gjeldsrenter. Eksempel 3: Skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i Norge, og har ingen andre eiendeler enn bolig eller fritidsbolig i Bulgaria. Forslaget innebærer at skattyter gis fullt fradrag for gjeldsrentene. Etter gjeldende regler vil skattyter ikke få fradrag for noen del av rentekostnadene ved ligningen i Norge.

Etter departementets vurdering bør ikke skattyter kunne oppnå fradrag for den samme gjelden og de samme gjeldsrentene både i Norge og i den EØS-stat der eiendommen ligger. Det bør derfor være en betingelse for fullt fradrag at den samme gjelden og de samme gjeldsrentene ikke også kommer til fradrag i utlandet. Det er i denne sammenheng uten betydning hvilket tidspunkt rentene eventuelt kommer til fradrag i utlandet. Ved delvis fradrag for gjeld og gjeldsrenter i den andre EØS-staten, bør fradraget ved ligningen avkortes med tilsvarende beløp, uten hensyn til ulikheter i skattesystem, skattesats mv. mellom Norge og den annen stat. Skattytere som har krav på og som helt eller delvis krever fradrag for gjeld og/eller gjeldsrenter i annen EØS-stat, må gi opplysninger til ligningsmyndighetene om slik fradragsføring i den annen stat.

Etter det departementet kjenner til har ingen av de seks EØS-statene som nevnt formuesskatt. Problemstillingen om avkorting av gjeldsfradrag vil derfor være uaktuell inntil formuesskatt eventuelt innføres i disse statene, og skattyter krever fradrag for gjeld i den annen stat.

I høringsforslaget ble det lagt opp til at avkorting skulle skje dersom skattyter hadde *krav på* fradrag for gjeld/gjeldsrenter i den annen stat. Departementet ser at det kan være vanskelig å praktisere en avkortingsregel som legger opp til en vurdering av hvilket fradrag skattyter har krav på i den annen stat, uavhengig av om fradrag faktisk kreves. Vanskelige avkortingsspørsmål kan for eksempel oppstå dersom fradragsrett i den annen stat beror på om skattyter har inntekt der eller ikke, eller beror på hva slags inntekt eller formue skattyter har i den annen stat. Av forenklingshensyn foreslår departementet derfor at avkorting bare skal skje i den utstrekning og med det beløp skattyter har krav på og faktisk krever fradratt i den annen stat.

Når skattyter har både bolig eller fritidsbolig i en av de aktuelle stater og andre investeringer som etter gjeldende bestemmelser skal lede til begrensning av gjelds og gjeldsrentefradraget, skal begrensningen i utgangspunktet foretas etter to linjer:

Først skal fradraget begrenses til den andel av totalformuen som verdien av eiendom eller eiendeler som ikke er bolig eller fritidsbolig i den annen stat utgjør (skatteloven § 6-91 første ledd første punktum og skatteloven § 4-31 første ledd første punktum).

Deretter skal fradraget avkortes krone for krone for eventuelt gjelds- og gjeldsrentefradrag som skattyter har krav på og krever i den annen stat for å unngå dobbelt fradrag (forslag til skatte-

loven § 6-91 første ledd nytt annet punktum og § 4-31 første ledd nytt annet punktum).

For at disse skattyterne ikke skal få en dobbel begrensning av gjeld og gjeldsrenter som følge av fradragsført beløp i den annen stat, må avkortning på grunn av fradragsføring i den annen stat ta hensyn til at det allerede er gjort en begrensning etter skatteloven § 6-91 første ledd første punktum og § 4-31 første ledd første punktum. Dette innebærer at avkortning etter forslag til skatteloven § 6-91 første ledd nytt annet punktum og § 4-31 første ledd nytt annet punktum ikke skal skje uten at det fradragsførte beløpet i den annen stat overstiger det beløp gjeldsrentefradrag allerede er redusert til på grunn av andre investeringer. Videre må avkorting for gjeldsrentefradrag i den annen stat begrenses oppad til utenlandsformuens forholdsmessige andel av skattyters totale formue.

Dette kan illustreres med følgende eksempel: Skattyter som er skatteavtalerettslig bosatt i Norge, eier bolig her til en verdi av 6 mill. kroner. Han driver virksomhet i Italia verdsatt til 3 mill. kroner og eier fritidsbolig der, verdt 3 mill. kroner. Gjeldsrentene utgjør 200 000 kroner. I et slikt tilfelle skal rentefradraget begrenses med 50 000 kroner, selv om skattyter ikke krever fradrag i Italia. Dette har sammenheng med at virksomheten i Italia utgjør en fjerdedel av skattyters samlede verdier. Dersom skattyter krever fradrag i Italia med 60 000 kroner blir avkortingsbeløpet tilsvarende dette beløpet. Avkortningen fordeler seg da slik: 50 000 kroner blir avkortet som følge av formue i skattyters virksomhet i Italia, og 10 000 kroner som følge av at skattyter eier fritidsbolig i Italia og fradragsfører 10 000 kroner i renter i Italia. Dersom fradragsførte og fradragsberettigede renter i Italia utgjør 150 000 kroner, vil maksimalt avkortingsbeløp utgjøre 100 000 kroner ettersom utenlandsformuen utgjør halvparten av skattyters samlede formue.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4-31 første ledd nytt annet og tredje punktum og § 6-91 første ledd nytt annet og tredje punktum. Videre vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 4-31 annet og tredje ledd og nytt annet punktum i § 6-91 annet og tredje ledd.

12.5.2 Vurdering av fradragsreglene når skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i utlandet

Forslaget omtalt i punkt 12.5.1 omfatter tilfeller der personer er bosatt i Norge og skattyters bolig eller fritidsbolig i utlandet er unntatt fra norsk beskatning som følge av at Norges skatteavtale med den annen stat benytter unntaksmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. En annen situasjon er når skattyter er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men i en annen stat etter skatteavtale, og bostedsstaten har eksklusiv beskatningsrett til boligen eller fritidsboligen i utlandet. Etter gjeldende rett begrenses fradraget i disse tilfellene etter en fordelingsnøkkel som beskrevet under punkt 12.3.1. Det vises også til skatteloven §§ 4-31 og 6-91 samt omtale i Lignings-ABC 2012/2013 s. 1331 flg.

En person som er bosatt i Norge etter norsk intern rett men i annen stat etter skatteavtale, kan ha inntekter som skal beskattes i Norge. Dette vil for eksempel gjelde en person som er bosatt i Norge etter norsk intern rett, men som etter den nordiske skatteavtalen er skatteavtalerettslig bosatt i Sverige. Fordelingen kan i et slikt tilfelle illustreres med følgende eksempel: Den aktuelle skattyteren mottar styrehonorar fra et norsk selskap. Styrehonoraret er skattepliktig i Norge etter norsk intern rett og etter den nordiske skatteavtalen. Videre forutsettes det at skattyteren eier bolig i Sverige verdt 2 mill. kroner, og at han har bankinnskudd i Norge på 1 mill. kroner. Gjeldsrentene utgjør 60 000 kroner. Etter gjeldende regler vil skattyters rentefradrag i et slikt tilfelle begrenses til 20 000 kroner.

Skattebetalerforeningen har gitt uttrykk for at det er et praktisk behov for at en lovendring også skal omfatte de tilfeller der den aktuelle eiendommen ikke er skattepliktig til Norge som følge av at skattyter er skatteavtalerettslig bosatt i utlandet.

Etter departementets syn befinner en skattyter som er skatteavtalerettslig bosatt i en annen stat seg ikke i en sammenlignbar situasjon med en person som er skatterettslig bosatt i Norge *både* etter intern norsk rett og etter skatteavtale. Departementet viser til at skatteavtalene er bygget opp etter et prinsipp om at det er den stat der skattyter er skatteavtalerettslig bosatt som skal sørge for at dobbeltbeskatning unngås. Den overveiende hovedregel er at det bare er bostedsstaten som kan beskatte formue og inntekt med kilde i bostedsstaten. Hensynet til fordeling av skattefundamentet mellom statene tilsier at de kostnader som er pådratt i tilknytning til formue og/eller inntekt med kilde i den stat skattyter er bosatt, skal tilordnes bostedsstaten. Det samme gjør hensynet til symmetri mellom inntekter og kostnader, som blant annet kommer til uttrykk i skatteloven §§ 4-31 og 6-40.

Departementet finner derfor ikke grunn til å endre gjeldende bestemmelser om begrensnin-

gene i fradraget for gjeld og gjeldsrenter for slike skattytere.

12.5.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det antas at forslaget kun i begrenset utstrekning vil gi skattekontorene merarbeid.

Departementet legger til grunn at forslaget vil ha en begrenset provenymessig effekt som følge av at det gjelder et fåtall land, og at skattyter ikke vil få fradrag i Norge dersom han har krav på og krever fradrag for gjeld eller gjeldsrenter i den annen EØS-stat.

12.5.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslo i høringsnotatet at lovendringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2013. *Skattebetalerforeningen* mener gjeldende bestemmelse om gjeldsrentebegrensning er i strid med EØS-avtalen, og at de endrede reglene også skal komme til anvendelse for tidligere inntektsår. Departementet er ikke enig i dette og fastholder at endringene i skatteloven §§ 4-31 og 6-91 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

13 Skattemessig tidfesting av underkurs og overkurs på mengdegjeldsbrev

13.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at skattlegging av underkurs og overkurs på mengdegjeldsbrev legges om til å foretas ved realisasjon.

Obligasjoner som utstedes til en kurs som er lavere enn innløsningskursen omtales som underkursobligasjoner. For kjøper av obligasjonen utgjør underkursen en avkastning som kommer i tillegg til, eller i stedet for, en fastsatt, løpende rente («kupongrente»).

Underkurs på obligasjoner som er mengdegjeldsbrev beskattes etter en renteberegningsmetode. Renteelementet som ligger i underkursen fordeles til årlig beskatning over obligasjonens løpetid. Utsteder får tilsvarende, årlig fradrag for de beregnede rentebeløpene. Regelen er komplisert og administrativt krevende.

Som følge av risikoen for manglende etterlevelse av regelen, er adgangen til å utstede obligasjoner til underkurs begrenset, jf. de nærmere reglene om dette i den såkalte emisjonsforskriften.

Regjeringen foreslår derfor å innføre en enklere regel for beskatning av mengdegjeldsbrev med underkurs. Underkursen skal skattlegges i det året obligasjonen er realisert. Verdistigning som følge av underkurs ved utstedelse av obligasjonen skattlegges dermed på samme måte som verdistigning på obligasjonen som følger av andre forhold.

Obligasjoner kan også utstedes til en høyere kurs enn innløsningskursen. Overkursen kompenserer for at den fastsatte, løpende renten er høyere enn en normal markedsrente for den aktuelle obligasjonen. Overkurs på mengdegjeldsbrev er fradragsberettiget kostnad for innehaver og skattepliktig inntekt for utsteder. Departementet foreslår at den nye tidfestingsregelen også skal omfatte overkurs.

Den nye regelen vil gi grunnlag for opphevelse av begrensningene i adgangen til utstedelse av underkursobligasjoner i emisjonsforskriften.

Departementet sendte et forslag på høring 30. mai 2013. De fleste høringsinstansene hadde ikke innvendinger mot forslaget. I denne proposisjonen fremmes forslag til lovendringer som i hovedsak bygger på høringsforslaget.

Departementet foreslår at skatteendringen skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2014, med virkning for mengdegjeldsbrev utstedt fra og med 1. januar 2014. Det legges opp til at begrensningene i adgangen til utstedelse av underkursobligasjoner i emisjonsforskriften oppheves med virkning fra samme tidspunkt. Det legges til grunn at en omlegging til en realisasjonsbasert tidfestingsmodell ikke vil ha vesentlig provenyvirkning.

Framstillingen i denne proposisjonen tar hovedsakelig utgangspunkt i tidfestingen av underkurselementer for innehaver, men vurderingene gjelder i hovedsak tilsvarende for utstederes fradragsrett og for tidfestingen av overkurs på mengdegjeldsbrev.

Etter at obligasjonen er utstedt kan endringer i den generelle markedsrenten eller utsteders kredittverdighet påvirke obligasjonsverdien. Endringene kan lede til underkurs eller overkurs, i den forstand at obligasjonsverdien beveger seg under eller over den verdien som obligasjonen ville hatt dersom verdien ikke var påvirket av de endrede forholdene etter utstedelse. Underkurs og overkurs som oppstår i annenhåndsmarkedet, skal allerede etter gjeldende rett tidfestes ved realisasjon. Departementet foreslår at denne regelen lovfestes i § 14-23 i skatteloven.

13.2 Gjeldende rett

Underkurs ved utstedelse av obligasjoner er å anse som skattepliktig avkastning, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Ved realisasjon av en underkursobligasjon anses underkurs oppstått som følge av endringer i markedsrenten eller utsteders kredittverdighet som skattepliktig gevinst, jf. skatteloven § 5-1 annet ledd. Mengdegjeldsbrev er

ikke omfattet av unntaket fra gevinstbeskatning i skatteloven § 9-3 første ledd, bokstav c.

Inntekt og fradrag knyttet til obligasjoner tidfestes i utgangspunktet etter de alminnelige tidfestingsreglene, det vil si realisasjonsprinsippet, jf. skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum.

Underkurs på obligasjoner som er mengdegjeldsbrev tidfestes imidlertid etter en særbestemmelse i skatteloven § 14-23, som lyder:

> «**§ 14-23.** *Renteelement ved mengdegjeldsbrev*
> (1) Renteelement som ligger i at mengdegjeldsbrev skal innfris til høyere kurs enn utstedelseskursen, skattlegges i det året da renteelementet er påløpt.
> (2) Utsteder av mengdegjeldsbrev kan føre renteelement som nevnt i første ledd, til fradrag i det året da renteelementet er pådratt.
> (3) Departementet kan gi forskrift om hvordan årlig renteelement skal beregnes, og om at mindre avvik mellom kurs ved utstedelse og innfrielse ikke skal falle inn under reglene i denne paragraf.»

Bestemmelsen innebærer at underkurs ved utstedelse av mengdegjeldsbrev skal fordeles til årlig beskatning over mengdegjeldsbrevets løpetid. Som det framgår av skatteloven § 14-23 annet ledd, gjelder regelen tilsvarende for utsteders fradragsføring av rentekostnadene.

Med mengdegjeldsbrev menes her omsetningsgjeldsbrev som det er utgitt mange av, i sammenheng og med lik tekst, jf. § 1-1 i den nå opphevede verdipapirhandelloven av 1985 og Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2011 side 1620, avsnitt 72 til 78.

Det framgår ikke av bestemmelsen i skatteloven § 14-23 hvordan renteelementet skal beregnes, og departementet har ikke benyttet sin kompetanse til å fastsette regler for å beregne det årlige renteelementet, jf. § 14-23 tredje ledd. Det følger imidlertid av forarbeidene at renteelementet forutsettes beregnet etter en fast rentesats. Det vil si at det skal beregnes rentes rente og at et stigende beløp kommer til beskatning hvert år, jf. Ot.prp. nr. 11 (1990–1991) punkt 1.3.3.3. Denne metoden for tidfesting av underkurs kalles renteberegningsmetoden.

Dersom obligasjonen selges eller på annen måte overdras, overtar erververen den årlige inntektsføringen av renteelementet. Etter Ot.prp. nr. 11 (1990–91) punkt 1.3.3.3 skal renteelementet for overdragelsesåret i slike tilfeller fordeles forholdsmessig etter eiertid. Renteelement som har kommet til beskatning etter skatteloven § 14-23 legges til inngangsverdien ved beregningen av selgers gevinst.

På tilsvarende måte som for underkursobligasjoner ligger det et renteelement i obligasjoner som er utstedt til overkurs. Det gjelder ingen særskilt regel for tidfesting av overkurs på obligasjoner. Overkursen tidfestes dermed etter realisasjonsprinsippet, jf. ovenfor. Departementet har tidligere uttalt at tidfestingen av overkurs i stor grad blir den samme som for underkurs, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) punkt 15.2.3.

Det kan være fastsatt en kupongrente på obligasjonen. Denne renten er skattepliktig som alminnelig rente og tidfestes etter hvert som den opptjenes, jf. skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum.

Verdien på en obligasjon med fast rente påvirkes av svingninger i markedsrenten mv. Går markedsrenten opp, synker verdien på obligasjonen. Omsetning av obligasjonen i annenhåndsmarkedet vil da skje til underkurs, eventuelt til en redusert overkurs dersom obligasjonen er utstedt til overkurs. Skatteloven § 14-23 regulerer imidlertid bare underkurs ved utstedelse av obligasjonen. Verdiendring som skyldes endringer i markedsrenten eller utsteders kredittverdighet kommer først til beskatning når obligasjonen er realisert, jf. skatteloven § 14-2 første ledd annet punktum.

Ved lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) (heretter kalt «endringsloven av 1999») er imidlertid skatteloven § 14-23 vedtatt endret. Etter endringsloven av 1999 skal også overkurs ved utstedelse, samt underkurs og overkurs som har oppstått etter utstedelse, tidfestes etter renteberegningsmetoden. Formålet med endringen var blant annet å oppnå lik beskatning av obligasjoner ervervet til underkurs, uavhengig av om underkursen var oppstått ved utstedelse eller senere, som følge av endringer i markedsrenten eller utsteders kredittverdighet. Endringen er imidlertid ennå ikke satt i kraft. Bakgrunnen er at det i høringsrunden for utfyllende forskrift om beregning av årlig renteelement på underkursobligasjoner ervervet i annenhåndsmarkedet, kom fram at regelen trolig vil være for komplisert å håndtere for skattyterne (jf. departementets høringsnotat av 9. juli 2001).

Sammensatte obligasjoner er produkter som består av en obligasjonsdel og et annet element, for eksempel en underkursobligasjon kombinert med en utstedelsesrett til aksjer. I realiteten erverver innehaveren av en sammensatt obligasjon to produkter: en underkursobligasjon og et derivatelement. I noen tilfeller skal slike instrumenter

splittes (dekomponeres) for skatteformål, slik at obligasjonsdelen og derivatdelen følger de respektive skattereglene for de aktuelle objektene. Enkelte typer sammensatte instrumenter skal beskattes integrert, det vil si at instrumentet beskattes fullt ut som en obligasjon eller fullt ut som et derivat, jf. Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) punkt 15.2.5 og Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2011 side 1620 (Elkem/Hafslund).

Etter forskrift 20. desember 1996 nr. 1247 om emisjonskurs og meldeplikt ved utstedelse av ihendehaverobligasjoner mv. («emisjonsforskriften») er det delvis forbudt med utstedelse av obligasjoner til underkurs. Det følger av forskriften § 2, at forbudet mot utstedelse av underkursobligasjoner ikke får anvendelse for lån med kortere løpetid enn to år. Hva angår utvidelse av åpne lån, følger det av § 3 at forbudet ikke gjelder dersom gjenstående løpetid er kortere enn to år, eller så lenge mindre enn 50 pst. av lånene i serien er utstedt til underkurs.

Restriksjonene på utvidelse av åpne lån, slik de i dag er utformet, ble vedtatt i forbindelse med endringer i emisjonsreguleringen i 1996. I departementets høringsnotat av 20. september 1995 ble forbudene mot utstedelse til underkurs begrunnet med hensynet til å hindre skattemotiverte tilpasninger ved valg av emisjonsform.

I et høringsnotat av 21. desember 2011 foreslo departementet å endre emisjonsforskriften slik at adgangen til utstedelse av nye lån i eksisterende låneserier (åpne lån) til underkurs skulle utvides.

Notatet ble ikke fulgt opp med endringer som foreslått. I stedet har departementet arbeidet videre med en skatteløsning som gjør det mulig å oppheve begrensningene.

13.3 Høringen

Departementet sendte 30. mai 2013 på høring et forslag om å endre reglene for tidfesting av under- og overkurs på mengdegjeldsbrev.

I høringsnotatet beskrev departementet to alternative modeller for beskatning av underkurs på mengdegjeldsbrev, markedsverdimodellen og realisasjonsmodellen. Markedsverdimodellen, som innebærer en årlig skattlegging basert på endringen i obligasjonens markedsverdi, ble vurdert som administrativt krevende. Den ble dermed ansett som lite egnet. Realisasjonsmodellen innebærer at underkursen først skal komme til beskatning i det året obligasjonen realiseres. I høringsnotatet foreslo departementet at underkurs på mengdegjeldsbrev skal tidfestes ved realisasjon. Det ble hovedsakelig lagt vekt på at endringen vil forenkle regelverket på området vesentlig.

Gjeldende bestemmelse i skatteloven § 14-23 regulerer kun tidfesting av underkurs. I høringsnotatet uttalte departementet at en ikke kan se at det er grunn til at overkurs på obligasjoner skal tidfestes på en annen måte enn underkurs. Den nye bestemmelsen ble derfor foreslått også å omfatte tidfesting av overkurs på mengdegjeldsbrev.

Høringsforslaget er med enkelte justeringer videreført i denne proposisjonen.

Høringsforslaget ble sendt til 19 høringsinstanser. Av disse har seks instanser avgitt merknader til forslaget:

- Finans Norge
- Norges Bank
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Skattedirektoratet
- Norske Finansanalytikeres Forening
- Verdipapirfondenes forening

I tillegg har departementet mottatt merknader fra Pensjonskasseforeningen.

Verdipapirfondenes forening bemerker at en stiller seg positiv til at departementet foreslår å forenkle regelverket på området slik at forbudet i emisjonsforskriften kan oppheves. Foreningen foretrekker likevel en markedsverdimodell framfor en realisasjonsmodell. Departementet har etter foreningens syn lagt for stor vekt på administrative utfordringer knyttet til markedsverdimodellen.

De øvrige instansene som har avgitt merknad støtter forslaget i høringsnotatet.

Departementet sendte 11. april 2013 ut et høringsforslag til regler om begrensning av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap. KPMG Law Advokatfirma DA har i sin høringsuttalelse til forslaget om fradragsbegrensning påpekt at forslaget til endringer i beskatningen av under- og overkursobligasjoner betyr at et selskap vil få forskjøvet renteelementet til ett enkelt inntektsår. Dette kan etter KPMGs oppfatning medføre en meget ugunstig behandling av slike mengdegjeldsbrev sett i sammenheng med de foreslåtte reglene om begrensing av fradrag for rentekostnader i interessefellesskap.

13.4 Vurderinger og forslag

13.4.1 Innledning

Ved utstedelse av obligasjoner er underkurs en kompensasjon for at det ikke er fastsatt kupongrente eller for at kupongrenten er for lav, sett i forhold til en normal markedsrente for den aktuelle obligasjonen. Økonomisk sett fungerer underkursen som en rente.

Etter gjeldende regel må skattyter, ved å ta utgangspunkt i utstedelsesunderkursen og løpetiden, beregne den faste rentefoten og årlige renteelementer. Ettersom det skal beregnes rentes rente, kommer ulike beløp til beskatning hvert år. Ved vedtakelsen av regelen ble det særlig lagt vekt på å likestille sparing i underkursobligasjoner med annen finansiell sparing, herunder sparing i bank, hvor påløpt rente skattlegges årlig, selv om renten akkumuleres på konto.

Beregningen av renteelementene er imidlertid komplisert og administrativt krevende. Regelen kan særlig være krevende for den som erverver obligasjonen i annenhåndsmarkedet og skal ta over den årlige inntektsføringen av renteelementet, jf. punkt 13.2.

Renteberegningsmetoden kan også innebære en risiko for skjev innberetning. Bakgrunnen er at regelen i praksis kan føre til at ikke-profesjonelle innehavere av underkursobligasjoner overser å innberette renteelementet. Dette gjelder særlig når obligasjonen er kjøpt i annenhåndsmarkedet, og kjøper skal beregne sin andel av den opprinnelige underkursen. Samtidig kan det antas at utstederne i større grad fradragsfører renteelementet på riktig måte. Dette er bakgrunnen for emisjonsforskriftens restriksjoner mot utstedelse av underkursobligasjoner.

Departementet mener det er behov for å endre bestemmelsen i skatteloven § 14-23 om tidfesting av underkurs på mengdegjeldsbrev og har vurdert to alternative løsninger. Den ene baserer seg på skattlegging av løpende endringer i obligasjonens markedsverdi og den andre på realisasjonsbeskatning. Markedsverdimodellen innebærer at skattleggingen baseres på endringen i obligasjonens markedsverdi fra ett år til et annet og forutsetter at obligasjonen verdsettes hvert år. Den realisasjonsbaserte modellen går ut på at skattlegging først skal skje når obligasjonen er realisert. I høringsnotatet foreslo departementet å innføre en regel om at underkurs på mengdegjeldsbrev skal skattlegges ved realisasjon. Det ble lagt vekt på at et markedsverdiprinsipp for tidfesting av underkurs på obligasjoner kan være arbeidskrevende og innebære administrative kostnader. Innføring av en realisasjonsbasert skatteregel vil innebære en vesentlig forenkling og løse problemene knyttet til gjeldende regel.

Under høringen bemerket *Verdipapirfondenes forening* at de foretrekker at underkursen tidfestes etter en markedsverdimetode. Departementet har etter foreningens syn lagt for stor vekt på administrative utfordringer knyttet til markedsverdimodellen. Det ble vist til at en slik tidfestingsregel vil virke skattemessig nøytralt for alle aktører i markedet, «uavhengig av om gevinstene stammer fra underkurs eller som følge av salg i annenhåndsmarkedet.» Også Finans Norge har pekt på dette, men uten å gå inn for markedsverdimodellen.

Departementet bemerker at både underkurs ved utstedelse og underkurs oppstått i annenhåndsmarkedet vil bli skattlagt ved realisasjon etter den foreslåtte, realisasjonsbaserte tidfestingsregelen. Når det gjelder eventuelle innlåsningseffekter knyttet til realisasjonsbeskatning, har departementet uttalt i høringsnotatet at dette gjelder stort sett all gevinstbeskatning. Det er vanskelig å tenke seg at innlåsning er mer problematisk for obligasjoner enn for andre finansobjekter, for eksempel aksjer.

For øvrig framkom det ikke vesentlige innvendinger mot forslaget i høringsrunden.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å skattlegge under- og overkurs på mengdegjeldsbrev ved realisasjon.

13.4.2 Nærmere om forslaget

Den foreslåtte endringen innebærer at skattlegging først skjer når mengdegjeldsbrevet blir realisert. Underkursen på obligasjoner som omfattes av endringen vil ikke bli skattlagt løpende. Se imidlertid nedenfor under punkt 13.6 om ikrafttredelse av forslaget. En regel om realisasjonsbeskatning av underkurs vil ikke påvirke tidfestingen av kupongrenter, som fremdeles vil bli beskattet løpende.

Et mengdegjeldsbrev kan i hovedsak realiseres på to måter. Innehaver kan selge det i annenhåndsmarkedet eller holde det fram til innløsningstidspunktet. Innløsningen vil i så fall utgjøre en realisasjon av mengdegjeldsbrevet.

Endringsforslaget innebærer en skatteutsettelse for innehavere av underkursobligasjoner, forutsatt at mengdegjeldsbrevet holdes over et årsskifte. Det samme gjelder for utstedere av overkursobligasjoner, når løpetiden går over et årsskifte.

For de som utsteder mengdegjeldsbrev vil realisasjon skje i form av innløsning av obligasjonen. Utstederne vil først få fradrag for renteelementet det året obligasjonen innløses. For utstedere av underkursobligasjoner innebærer realisasjonsbeskatningen en ulempe, fordi fradragsføringen av underkursen må utsettes til obligasjonen er innfridd. Det samme gjelder for innehavere av overkursobligasjoner, som først kan fradragsføre overkursen når obligasjonen er solgt eller innløst.

Den skattepliktige gevinsten som skal tidfestes i realisasjonsåret vil bestå i differansen mellom obligasjonens utgangsverdi og inngangsverdi. Inngangsverdien vil være obligasjonens kostpris. Det vil si utstedelseskursen, dersom obligasjonen ble ervervet ved utstedelse, eller kjøpesummen, dersom obligasjonen ble ervervet i annenhåndsmarkedet. Utgangsverdien vil være realisasjonsvederlaget, dersom innehaver selger obligasjonen i annenhåndsmarkedet, eller innløsningskursen, dersom innehaver holder obligasjonen til innløsningstidspunktet. I tillegg skal det tas hensyn til eventuelle kostnader pådratt i forbindelse med ervervet eller realisasjonen.

Endringer i markedsrenten eller utsteders kredittverdighet kan påvirke verdien av mengdegjeldsbrevet etter at det er utstedt. Slike kursendringer omfattes ikke av den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 14-23 og tidfestes i dag i realisasjonsåret. Ved et salg i annenhåndsmarkedet kan selgers resultat (gevinst eller tap) bestå av både underkurs ved utstedelse og under-/overkurs oppstått som følge av endringer i markedsrenten eller utsteders kredittverdighet. Etter den foreslåtte regelen, vil tidfestingen av underkurs ved utstedelse sammenfalle med tidfestingen av under-/overkurs oppstått etter utstedelse. Departementet foreslår at den nye bestemmelsen i skatteloven § 14-23 formuleres slik at den også omfatter under- og overkurs oppstått etter utstedelse.

Sammensatte obligasjoner skal i noen tilfeller splittes (dekomponeres) for skatteformål, slik at obligasjonsdelen følger renteberegningsmetoden mens derivatdelen følger realisasjonsprinsippet, jf. punkt 13.2 ovenfor. Innføringen av en realisasjonsmodell for beskatning av underkurs på mengdegjeldsbrev innebærer at obligasjonsdelen vil følge realisasjonsprinsippet.

Andre typer sammensatte instrumenter skal beskattes integrert. Dette kan blant annet gjelde konvertible obligasjoner. En konvertibel obligasjon kan kort beskrives som et gjeldsbrev som gir eieren rett til å konvertere obligasjonen til aksjer i det utstedende selskapet.

For sammensatte instrumenter som skal beskattes integrert, vil det ut fra en ren skattemessig betraktning ikke foreligge underkurs. For slike instrumenter vil endringene som foreslås i denne proposisjonen ikke få noen betydning. Gevinst på sammensatte instrumenter vil normalt bli skattlagt ved realisasjon.

Eventuelle løpende rentebetalinger på sammensatte obligasjoner skal skattlegges etter de samme reglene som for andre obligasjoner, det vil si som renter generelt.

Departementet sendte 11. april 2013 på høring et forslag om å begrense fradrag for gjeldsrenter i interessefellesskap. Forslaget innebærer at det kun skal gis fradrag for rentekostnader til nærstående långiver innenfor en viss andel av resultatet. Fradrag for gjeldsrenter vil avskjæres dersom rentekostnadene er for høye sammenlignet med det fastsatte resultatmålet. Et forslag om fradragsbegrensning fremmes i denne proposisjonen, se kapittel 4. Det vises til omtalen av under- og overkursobligasjoner samt sammensatte obligasjoner i punkt 4.8.

KPMG Law Advokatfirma DA bemerker at den foreslåtte fradragsbegrensningen er basert på en årlig skattekonsolidering og beregning av netto renter. Etter KPMGs oppfatning er det uheldig at tidfestingsreglene for mengdegjeldsbrev endres slik at renteelementet samles til beskatning på ett enkelt inntektsår, da det vil skape en betydelig skjevhet i rentefradragssystemet.

Når over- eller underkursen i sin helhet inngår som renter i forbindelse med fradragsbegrensningen, innebærer det at netto rentekostnader kan variere mye fra år til år. For et enkelt år kan en stor del av rentefradraget avskjæres, selv om skattyteren jevnt over ligger innenfor rammen for fradragsbegrensningen. D e p a r t e m e n t e t vil likevel ikke foreslå at det skal foretas en særskilt fordeling av under- og overkurs over obligasjoners løpetid til bruk i forbindelse med fradragsbegrensningen. En slik fordeling vil fjerne mye av forenklingseffekten som er en hovedbegrunnelse for forslaget til nye regler for tidfesting av under- og overkurs på mengdegjeldsbrev. Det vises videre til at det i denne proposisjonen foreslås at rentefradrag som er avskåret etter begrensningsreglene kan framføres i 10 år, jf. punkt 4.14.3. Departementet antar at adgang til framføring av avskåret rentefradrag i mange tilfeller vil avhjelpe problemer knyttet til variasjon i rentekostnader som følge av nye tidfestingsregler for under- og overkurs på mengdegjeldsbrev.

Med en realisasjonsbasert tidfestingsregel vil det være enklere å tidfeste underkursen, og det vil ikke være grunn til å opprettholde restriksjonene

på utstedelse av underkursobligasjoner i emisjonsforskriften. Nye skatteregler, og opphevelse av restriksjonene, vil gjøre det mulig å utstede underkursobligasjoner i større omfang. Dette kan gi besparelser for obligasjonsutstederne og bidra til å styrke det norske obligasjonsmarkedet.

Forslaget i denne proposisjonen er ikke forenlig med endringen av § 14-23 i endringsloven av 1999, som ikke er trådt i kraft (jf. punkt 13.2). Det foreslås derfor at endringsloven av 1999 oppheves med virkning fra og med 1. januar 2014.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 14-23 og forslag til opphevelse av lov 17. desember 1999 nr. 94.

13.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget medfører at avkastning og kostnad knyttet til under- og overkurs på mengdegjeldsbrev tidfestes ved realisasjon i stedet for å fordeles til årlig tidfesting over løpetiden. For innehaver innebærer forslaget dermed i de fleste tilfeller en skatteutsettelse sammenlignet med gjeldende bestemmelse. For utsteder innebærer forslaget imidlertid en framskyndet beskatning. Tilsvarende innebærer forslaget en skatteutsettelse for utstedere av overkursobligasjoner og en framskyndet beskatning for innehaverne.

Forslaget antas ikke å ha vesentlig provenyeffekt. De administrative kostnadene forventes å gå ned på sikt, særlig for skattyterne. Det vises her til at den foreslåtte regelen anses å være vesentlig enklere enn gjeldende regel.

På kort sikt kan det likevel ikke utelukkes at det kan oppstå enkelte kostnader forbundet med overgangen til ny regel.

13.6 Ikrafttredelse og overgangsordninger

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft fra og med 1. januar 2014. I høringsnotatet ble det foreslått at endringen skulle få virkning for mengdegjeldsbrev utstedt etter ikrafttredelsestidspunktet og for mengdegjeldsbrev som er utstedt, men ikke innløst per ikrafttredelsestidspunktet.

Den ikrafttredelsen som ble foreslått i høringsnotatet vil kunne medføre at verdistigningen på samme obligasjon over tid blir tidfestet etter ulike prinsipper. Det vil si at obligasjoner som er utstedt før 2014 beskattes etter renteberegningsmetoden for 2013 og tidligere inntektsår, mens de for 2014 og senere inntektsår beskattes etter en realisasjonsmodell. Departementet foreslår en enklere løsning, slik at de nye tidfestingsreglene for under- og overkurs på mengdegjeldsbrev bare skal få virkning for mengdegjeldsbrev som utstedes fra og med 1. januar 2014.

Under høringen bemerket *Finans Norge* at begrensningene i emisjonsforskriften kan opphøre umiddelbart. Departementet er ikke enig i dette. Det er innføringen av en ny regel for tidfesting av underkurs som gir grunnlag for opphevelse av begrensningene i emisjonsforskriften, og det legges til grunn at de nye tidfestingsreglene og opphevelsen av begrensningene kan tre i kraft samtidig.

14 Justering av NOKUS-reglene for personlige deltakere

14.1 Innledning og sammendrag

Det foreslås justeringer i reglene om skattlegging av eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS). Formålet med endringene er å unngå kjedebeskatning av norske personlige eiere.

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

Når norske personlige eiere i utenlandsk selskap skattlegges for inntekt i et NOKUS-selskap mv., får imidlertid ikke fritaksmetoden anvendelse. Det skyldes at verken NOKUS-selskapet eller personlige selskapsdeltakere kan være subjekt etter fritaksmetoden etter gjeldende regler.

Departementet foreslår en lovendring som sikrer at fritaksmetoden får tilsvarende anvendelse når personlige eiere lignes for NOKUS-selskapets inntekt. Det vil da bli en mer prinsipielt riktig beskatning av selskapets inntekt, uavhengig av om deltakeren er et selskap eller en person.

Forslaget gjelder for deltakere i alle typer norsk-kontrollerte selskaper, sammenslutninger og innretninger mv. som omfattes av NOKUS-reglene. Av forenklingshensyn betegnes disse selskapene, sammenslutningene og innretningene mv. flere steder i omtalen av lovforslagene som «NOKUS-selskaper», uten at dette er ment å innskrenke anvendelsesområdet.

Fritaket vil omfatte alle typer inntekt og tap som er nevnt i skatteloven § 2-38 annet ledd. Fritaket vil imidlertid ikke omfatte slik inntekt i sin helhet. For å tilpasse fritaksregelen til reglene om utbyttebeskatning, skal 28 pst. av inntekten medtas ved den løpende NOKUS-beskatningen.

En mer konsekvent bruk av prinsippene i fritaksmetoden i NOKUS-selskaper gir også behov for å presisere hvordan den såkalte 3-prosentregelen skal anvendes i slike forhold. Etter 3-prosentregelen skal utbytte som i utgangspunktet er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, likevel inntektsføres med 3 pst. Inntektsføring etter 3-prosentregelen gir en sjablonmessig reversering av fradrag for kostnader knyttet til ervervet av den fritatte inntekten. Det foreslås en mindre justering av 3-prosentregelens anvendelse ved NOKUS-beskatning.

Lovforslaget har vært på høring. Forslagene i høringsnotatet er med enkelte justeringer videreført i denne proposisjonen.

Forslagene forventes ikke å medføre administrative konsekvenser av vesentlig betydning for skattemyndighetene eller berørte skattytere. Forslagene forventes heller ikke å få vesentlige provenymessige konsekvenser. Det foreslås endringer i skatteloven §§ 10-41 annet ledd, 10-65, 10-67 første ledd og 10-68 første ledd annet punktum. Det foreslås at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

14.2 Gjeldende rett

Skatteloven §§ 10-60 flg. har særlige regler om beskatning av deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske aksjeselskap og likestilte selskap eller sammenslutninger mv. som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Foruten ønsket om å forhindre skattemotivert kapitalflukt til lavskatteland, er hovedformålet med NOKUS-reglene å likebehandle norske skattyteres investeringer i Norge og utlandet (kapitaleksportnøytralitet).

NOKUS-reglene innebærer at norske deltakere skattlegges løpende for deres forholdsmessige andel av inntekt opptjent i norsk-kontrollert selskap i lavskatteland. Det er NOKUS-deltakeren som gjennom en nettoligningsmetode er skattesubjekt, jf. skatteloven § 2-4 og §§ 10-60 til 10-68.

Norsk kontroll av utenlandsk selskap eller innretning anses som hovedregel å foreligge hvor minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital direkte eller indirekte eies eller kontrolleres av norske skattytere, jf. skatteloven § 10-62. Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller

innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av skatten som ville blitt ilignet i Norge, jf. skatteloven § 10-63.

Skatteloven § 10-65 gir anvisning på hvordan inntekten fastsettes ved den løpende beskatningen av norske deltakere. Deltakerens inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var norsk skattyter. Andel av overskudd inngår i deltakerens alminnelige inntekt. Andel av underskudd må framføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet, og kan ikke samordnes med deltakerens alminnelige inntekt fra andre kilder.

Selve NOKUS-selskapet er ikke skattesubjekt etter skatteloven, selv om selskapet kan være skattesubjekt i Norge for inntekter som er begrenset skattepliktige hit. Fordi selskapet ikke er et selvstendig skattesubjekt etter skatteloven, kan det heller ikke være et kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden. At et NOKUS-selskap ikke er kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden, er framholdt i Finansdepartementets uttalelse av 5. juli 2007 (publisert i Utv. 2007 s. 1263). Personer er heller ikke kvalifiserende subjekt etter fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38 første ledd.

Fordi verken personer eller NOKUS-selskaper er subjekt etter fritaksmetoden, får fritaksmetoden ikke anvendelse når en personlig deltaker i NOKUS-selskap skattlegges for sin andel av selskapets inntekt. Personlige deltakere kan derfor få fastsatt en høyere inntekt fra selskapet enn deltakere som er selskaper, når NOKUS-selskapet har aksjeinntekter som kan gå inn under fritaksmetoden.

Utdeling av utbytte fra NOKUS-selskapet til norske deltakere er regulert i skatteloven § 10-67. Utdeling av utbytte til deltaker som er selskap, er som utgangspunkt skattefritt, jf. skatteloven § 10-67 første ledd. Utdeling av utbytte til personlig deltaker er derimot skattepliktig, jf. skatteloven § 10-67 annet ledd. Denne forskjellen ved beskatningen av utbytte er tilsiktet, og et utslag av grunnleggende prinsipper og metoder i norsk selskapsbeskatning etter skattereformen 2006 (aksjonærmodellen og fritaksmetoden).

14.3 Høringen

Utkast til endringer i NOKUS-reglene ble sendt på høring 6. juni 2013. I høringsnotatet ble det fremmet forslag som i hovedsak tilsvarer forslagene i denne proposisjonen. Departementet har foretatt enkelte justeringer i lys av høringen, se nærmere om dette i punkt 14.4.

Notatet ble sendt på høring til 16 høringsinstanser. Departementet mottok i alt ti høringsuttalelser, hvorav fem inneholdt konkrete merknader til høringsnotatet.

Følgende instanser har avgitt uttalelse med konkrete merknader:

- Den Norske Advokatforening (Advokatforeningen)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Pensjonskasseforeningen
- Skattedirektoratet

Høringsinstansene er i utgangspunktet enig i departementets forslag som sikrer at fritaksmetoden får tilsvarende anvendelse når personlige eiere lignes for NOKUS-selskapets inntekt. Noen av høringsinstansene foreslår imidlertid justering av enkeltelementer i forslagene i høringsnotatet.

Advokatforeningen uttaler blant annet:

> «Advokatforeningen mener det er sterkt ønskelig å unngå økonomisk dobbeltbeskatning, og at det derfor er behov for den varslede lovfestingen. Etter Advokatforeningens syn kommer fritaksmetoden til anvendelse ved beregning av NOKUS-inntekten allerede etter dagens regler, slik at lovendringen bare innebærer en mindre gunstig skattemessig behandling av de begunstigede enn det som følger av eksisterende regler. Dette skyldes at 28 % av mottatte utbytter medtas ved beregning av NOKUS-inntekten for personlige deltakere, slik at det påløper en skatt på 7,84 % (eller 8,68 % inkludert ytterligere inntektsføring av 3 %), mens det etter dagens regler kun finner sted beskatning av 72 % av utdelinger til deltagere.
>
> Advokatforeningen mener at det vil innebære brudd på EØS-avtalen når det ikke gjøres noe konsernunntak ved beregning av 3 %-inntekt på utbytter, jf. skatteloven § 2-38 (6) (c). Et slikt unntak bør følgelig inkorporeres i forslaget.
>
> Det foreslås ingen endringer i bestemmelsen om beskatning av utbytter, slik at 72 % av utdelinger fra NOKUS fortsatt vil være skattepliktige. I høringsbrevet vurderes det kort om aksjeinntekter kunne bli skattlagt først ved utdeling, og da med 100 %. Dette ble avvist fordi det anses for komplisert. Gitt en situasjon hvor deltagerne kan beskattes for utbytter som er opptjent i NOKUS, men hvor det ikke er gitt

at disse på noe tidspunkt vil bli utdelt til deltageren, innebærer forslaget en betydelig ulempe. For aksjonærer kan dette bli oppveiet ved eventuell gevinst på aksjene, men ikke for deltagere i andre typer av NOKUS. Det vil i betydelig utstrekning være slike skattytere som rammes av forslaget.

Etter vårt syn vil det ikke være spesielt komplisert å registrere slike inntekter i deltageroppgaven, og at aksjeinntekter anses for å være utdelt før annen inntekt. Det er ikke spesielt komplisert å følge utbyttene i NOKUS-skjemaene, og dette gjøres også langt på vei i dag. Det burde derfor legges opp til at aksjeinntekter som opptjenes i NOKUS, inngår i en særlig konto, som kommer til beskatning med 100 % ved utdeling. Inntektene i kontoen kan anses som utdelt før annen inntekt, slik at det blir enkelt å følge.»

Pensjonskasseforeningen gir i hovedsak sin tilslutning til departementets foreslåtte endringer, men påpeker at den mest optimale løsningen vil være å beskatte personlige deltakere for utbytte først ved utdeling (og da med 100 pst.). Pensjonskasseforeningen tiltrer i denne forbindelse Advokatforeningens forslag om etablering av et nytt kontosystem.

Landsorganisasjonen i Norge (LO) støtter departementet i at det er uheldig at ulike eierformer av selskaper skattes ulikt, men etterlyser en omtale av hvordan endringene vil virke i lys av arbeidet mot uheldig internasjonal skattetilpasning.

NHO og *Skattedirektoratet* er positive til de foreslåtte endringene i NOKUS-reglene.

14.4 Vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er det uheldig at fritaksmetoden ikke får anvendelse når personlige deltakere i NOKUS-selskap skattlegges for sin del av selskapets inntekt. En fritaksmetode bør gjelde ved beskatning på selskapsnivå uavhengig av om deltakeren er en person eller et selskap.

Deltakermodellen og aksjonærmodellen bygger på at inntekter skattlegges en gang i selskapssektoren, og at det i tillegg skjer en beskatning hos personlige deltakere av utdelinger fra selskapet ut over et beregnet skjermingsbeløp. Fritaksmetoden tjener en viktig funksjon i denne sammenhengen, ved at den sikrer at aksjeinntekter ikke skattlegges flere ganger i eierkjeder i selskapssektoren. Ved NOKUS-beskatning er norske deltakere i selskapet skattesubjekt. Fordi verken personer eller NOKUS-selskap er subjekt etter fritaksmetoden, får ikke fritaksmetoden anvendelse når personlig deltaker skattlegges for selskapets inntekt, jf. omtalen av gjeldende rett.

Dette innebærer at den ordinære løpende beskatningen av inntekt opptjent i selskapet kan bli høyere når en person eier andeler i NOKUS-selskapet direkte enn når andelene eies gjennom et selskap. Inntekter fra aksjer og andre eierandeler som NOKUS-selskapet har i andre selskap, inngår i inntekten som skattlegges løpende på en norsk personlig eiers hånd. Hvis den norske eieren derimot er et selskap som omfattes av fritaksmetoden, vil slike inntekter ikke inngå ved den ordinære løpende beskatningen av NOKUS-selskapets inntekt (med unntak av inntektsføring etter 3-prosentregelen). Dette vil være tilfelle når de ordinære vilkårene for bruk av fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 er oppfylt, ved at NOKUS-selskapet har eierandeler i et selskap i et normalskatteland. Jo større aksjeinntekter selskapet har i slike tilfeller, desto større vil forskjellene bli ved den ordinære løpende beskatningen av personlige deltakere og selskapsdeltakere.

Departementet foreslår derfor en egen bestemmelse som gir fritaksmetoden tilsvarende anvendelse for personlig deltaker i NOKUS-selskap, ved den løpende beskatningen. Det vises til forslag til slik bestemmelse i skatteloven § 10-65 annet ledd. Fritaket vil omfatte utbytte, inntekter og tap etter skatteloven § 2-38 annet ledd, og gjelde ved NOKUS-beskatningen av deltakere i alle typer NOKUS-beskattede enheter.

En tilsvarende problemstilling oppstår i deltakerlignede selskaper. For deltakerlignede selskaper er det vedtatt en egen bestemmelse som sikrer at prinsippet i fritaksmetoden får anvendelse når personlige deltakere i selskapet tilordnes sin andel av selskapets inntekt. Det vises til den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 10-41 annet ledd. Den bestemmelsen departementet foreslår for å gi prinsippet i fritaksmetoden anvendelse for personlige deltakere i NOKUS-selskap, innebærer en tilsvarende løsning som i skatteloven § 10-41 annet ledd.

Utbytte som i utgangspunktet er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, skal likevel inntektsføres med 3 pst. Denne inntektsføringen innebærer en sjablonmessig reversering av fradrag for kostnader knyttet til ervervet av den fritatte inntekten. Når fritaksmetoden skal få anvendelse også når personlig deltaker skattlegges for sin andel av selskapets inntekt, må det på tilsvarende måte legges opp til en reversering med 3 pst. inntektsføring.

Advokatforeningen påpeker i sin høringsuttalelse at det også i denne sammenheng bør gjøres unntak fra 3-prosentregelen i konsernforhold, jf. skatteloven § 2-38 sjette ledd bokstav c. Departementet slutter seg til denne vurderingen, og foreslår et slikt unntak. Det vises til forslag til nytt femte punktum i skatteloven § 10-65 annet ledd.

Det må for øvrig tas hensyn til at personlig deltaker ikke blir skattepliktig for hele utbyttet ved utbytteutdelinger. Etter skatteloven § 10-67 annet ledd er kun 72 pst. av utdelt utbytte skattepliktig for personlig deltaker. At 28 pst. av utbytte er unntatt fra beskatning, må ses i sammenheng med at deltakeren har betalt skatt av inntekt etter § 10-65, og er ment å kompensere for dette. Denne forutsetningen slår imidlertid ikke til for inntekt som omfattes av forslaget om tilsvarende bruk av fritaksmetoden. For slik inntekt burde ideelt sett 100 pst. være skattepliktig ved utdeling. Som omtalt i høringsnotatet vil det imidlertid kunne være vanskelig å ta stilling til hvilke inntektskilder i selskapet utdelt utbytte skriver seg fra, og det er etter departementets vurdering lite ønskelig å innføre flere kategorier utbytte ved beskatningen.

I stedet foreslås det (som i høringsnotatet) at den generelle reduksjonen til 72 pst. videreføres for utbytte til personlig deltaker, og at dette motsvares av inntektsføring ved den løpende NOKUS-beskatningen. Det foreslås at inntekten ikke skal fritas i sin helhet ved den løpende beskatningen (ut over inntektsføring etter 3-prosentregelen), men at 28 pst. av inntekten inntektsføres. Inntektsføringen vil gjelde for alle typer inntekt som omfattes av skatteloven § 2-38 annet ledd, herunder gevinster og tap. En slik løsning vil etter departementets oppfatning innebære at den totale beskatningen blir konsistent med det som gjelder i andre tilsvarende selskapsforhold.

Advokatforeningen og *Pensjonskasseforeningen* ønsker en annen løsning på dette punktet, hvor beskatningen i sin helhet skjer ved utdeling og den aktuelle inntekten registreres fortløpende i et kontosystem. Departementet har i samråd med Skatteetaten vurdert muligheten for å innføre et slikt system med kontoføring. Et slikt system vil innebære administrative utfordringer og blant annet kreve nye kontrollrutiner. De aktuelle ligningsskjemaene vil få en mer komplisert utforming. Erfaringsmessig er det en del personlige deltakere som ikke benytter profesjonell hjelp ved utforming av ligningsoppgavene, og et slikt kontosystem vil særlig innebære utfordringer for disse. Etter en samlet vurdering finner departementet at det ikke bør innføres et kompliserende kontosystem, og at løsningen i høringsnotatet opprettholdes på dette punktet.

Det vises til forslag til § 10-65 annet ledd i skatteloven.

For deltakerlignede selskaper framgår i dag plikten til 3 pst. inntektsføring av en henvisning fra skatteloven § 10-41 annet ledd til skatteloven § 2-38 sjette ledd. Det foreslås en mindre endring av skatteloven § 10-41 annet ledd slik at plikten til inntektsføring beskrives direkte i bestemmelsen, i stedet for gjennom en henvisning til § 2-38 sjette ledd. Det vil gjøre bestemmelsen mer brukervennlig, og utformingen mer konsistent med den foreslåtte bestemmelsen i § 10-65 annet ledd.

De lovendringene som er omtalt foran, gjør også at henvisningene fra skatteloven § 10-67 første ledd og § 10-68 til bestemmelsene om fritaksmetoden bør endres. I stedet for at det i disse bestemmelsene henvises til «§ 2-38 annet ledd, jf. tredje og fjerde ledd», bør det henvises til «§ 10-65 annet ledd».

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 10-41 annet ledd, § 10-65, § 10-67 første ledd og § 10-68 første ledd annet punktum.

Departementet viser avslutningsvis til at de ovennevnte forslag om endringer i NOKUS-reglene ikke vil rokke ved et av regelverkets grunnleggende formål om å forhindre skattemotivert kapitalflukt til lavskatteland. Etter departementets syn vil forslaget således ikke virke negativt inn på det pågående arbeidet mot uheldig internasjonal skattetilpasning, jf. den tidligere omtalte høringsmerknaden fra *Landsorganisasjonen i Norge (LO)*.

14.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene samlet sett ikke vil medføre administrative konsekvenser av vesentlig betydning for skattemyndighetene eller berørte skattytere.

Forslagene forventes heller ikke å få vesentlige provenymessige konsekvenser.

14.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

15 Beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde – endring av kravet om sikkerhetsstillelse

15.1 Innledning

Regjeringen foreslår en lempning i kravet til sikkerhetsstillelse for skattebeløp ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, slik at sikkerhet bare kan kreves når det er en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives.

Reglene om skattlegging av gevinst ved uttak av eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde innebærer at når en eiendel eller forpliktelse mister tilknytning til beskatningsområdet, skal det foretas en beskatning av latent gevinst eller gis fradrag for latent tap, jf. skatteloven § 9-14. Ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser kan skattyter hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat kreve utsettelse med betalingen av uttaksskatten. Det er et ubetinget vilkår for utsettelse at skattyter stiller betryggende sikkerhet for skattebeløpet og de renter som påløper. Som betryggende sikkerhet regnes bankgaranti, pant i verdipapir eller lignende.

Et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse kan i noen tilfeller framstå som unødig tyngende for skattyter, særlig når skattebeløpet er høyt og det er lav risiko for at skatten ikke kan inndrives. Regjeringen foreslår derfor en nyansering av kravet til sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 niende ledd. Forslaget vil også fjerne eventuell tvil om gjeldende bestemmelse om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I motsetning til gjeldende bestemmelse om sikkerhetsstillelse ved uttak fra norsk beskatningsområde innebærer forslaget at Skattedirektoratet må foreta en konkret vurdering av den aktuelle risiko for at skattekravet ikke kan inndrives på et senere tidspunkt. Forslaget antas derfor å medføre noe merarbeid for skattemyndighetene sammenholdt med gjeldende regelverk.

Det foreslås at det endrede kravet om sikkerhetsstillelse trer i kraft fra samme tidspunkt som gjeldende bestemmelse om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum ble gitt virkning. Det vil gjelde for uttak fra norsk beskatningsområde foretatt fra og med 15. mai 2012. Forslaget antas ikke å medføre provenyvirkninger.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 9-14 niende ledd.

15.2 Gjeldende rett

15.2.1 Generelt

Hovedregelen i skatteloven er at gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser ikke beskattes eller fradragsføres før eiendelen eller forpliktelsen faktisk er realisert. Dette følger av skatteloven § 5-1, jf. § 5-30 og § 6-2. Som realisasjon anses blant annet overføring av eiendomsrett mot vederlag og bortfall av eiendomsrett. Gevinst på eiendel som blir tatt ut av skattepliktig aktivitet til egen bruk eller gave blir også regnet som inntekt, jf. skatteloven § 5-2.

Skatteloven § 9-14 innebærer unntak fra utgangspunktet om at gevinst og tap ikke kan beskattes eller komme til fradrag før eiendelen eller forpliktelsen faktisk er realisert. Det følger av bestemmelsens første ledd at latent gevinst på eiendel eller forpliktelse som tas ut fra norsk beskatningsområde skal beskattes som om eiendelen eller forpliktelsen ble realisert dagen før uttaket. Reglene ble innført ved lov 12. desember 2008 nr. 99, med virkning for uttak av eiendeler og forpliktelser fra og med 7. oktober 2008.

Reglene skiller mellom på den ene siden fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser, og på den andre siden immaterielle eiendeler og omsetningsgjenstander. For omsetningsgjenstander og immaterielle eiendeler skal reglene om skattlegging ved uttak fra norsk beskatningsområde sikre at gevinster som er opparbeidet i Norge blir skattlagt her. Skatten som knytter seg til slike eiendeler må derfor betales med en gang, uten at skattyter gis anledning til utsettelse med innbetaling av skattekravet.

Andre hensyn gjør seg gjeldende ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Hovedbegrunnelsen for uttaksbeskatning av slike eiendeler mv. er å hindre at denne type objekter blir tatt ut fra norsk beskatningsområde til et land med lavere gevinstskattlegging før et planlagt salg. Ved uttak av slike eiendeler fra norsk beskatningsområde kan skattyter som er hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat på visse vilkår kreve utsettelse med innbetaling av den latente skatten, se nærmere om dette nedenfor under punkt 15.2.2.

Som uttak anses en disposisjon eller hendelse som fører til at eiendelen eller forpliktelsen ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde, slik at inntekter og kostnader knyttet til eiendelen eller forpliktelsen ikke lenger skal tas med ved ligningen i Norge. Hendelser eller disposisjoner som gjør at en eiendel blir overført til et nytt subjekt og som utgjør realisasjon etter skatteloven § 5-1, jf. § 5-30, og uttak til egen bruk eller gaveoverføring, er ikke omfattet av begrepet uttak fra norsk beskatningsområde.

Et eksempel på en disposisjon som er omfattet av uttaksreglene, er at en rigg knyttet til et fast driftssted på kontinentalsokkelen rent fysisk blir flyttet ut fra norsk sokkel. Et annet eksempel er at en person bosatt eller selskap hjemmehørende i Norge flytter en eiendel fra et fast driftssted i land A til et fast driftssted i land B, og skatteavtalen med land A gir anvisning på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning, mens skatteavtalen med land B gir anvisning på en unntaksmetode.

Uttaksreglene i skatteloven § 9-14 omfatter alle skattytere som er skattepliktige til Norge, enten de er skattemessig hjemmehørende her, eller ikke. Skattytere som ikke er hjemmehørende i Norge, men som driver virksomhet som er skattepliktig her, er også omfattet av reglene. For andre objekter enn finansielle eiendeler er tilknytning til virksomhet et vilkår for uttaksbeskatning.

Det er gjort unntak for fysiske driftsmiddel med kortvarig tilknyting til norsk beskatningsområde, og gitt bestemmelser om terskelverdier og oppgaveplikt mv. i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 9-14.

15.2.2 Utsettelse med innbetaling av skatt etter skatteloven § 9-14

Etter gjeldende regler kan skattyter bosatt i Norge eller annen EØS-stat kreve utsettelse med innbetaling av utlignet og forfalt skatt ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14 niende ledd. Retten til utsettelse er begrenset til skattyterens totale netto utlignede skatt det år uttaket skjer. Det skal beregnes renter på skattekravet og det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter.

Retten til utsettelse med betaling av skatten, inkludert påløpte renter, opphører ved realisasjon, uttak til egen bruk, gaveoverføring eller opphør av virksomhet i selskap med andel i deltakerlignet selskap. Retten til utsettelse opphører også når skattyteren ikke lenger er hjemmehørende i riket etter §§ 2-1 eller 2-2 og ikke anses skattemessig hjemmehørende i annen EØS-stat, samt når det ikke lenger foreligger betryggende sikkerhet. Dette følger av skatteloven § 9-14 tiende ledd.

15.3 Vurderinger og forslag

Reglene om skatt ved uttak av eiendeler mv. fra norsk beskatningsområde ble som nevnt innført ved lov 12. desember 2008 nr. 99.

Det ble vedtatt betydelige endringer av reglene ved lov 22. juni 2012 nr. 40, se Prop. 112 L (2011–2012) kapittel 2. Endringene gjaldt i hovedsak reglene om utsatt skattebetaling ved uttak av fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser. Med virkning for uttak foretatt fra og med 15. mai 2012 ble adgangen til utsatt innbetaling av uttaksskatten etter skatteloven § 9-14 begrenset til å gjelde skattytere hjemmehørende i Norge eller annen EØS-stat. Etter tidligere bestemmelser var det uten betydning for retten til utsettelse om skattyter var hjemmehørende i EØS, eller ikke. I motsetning til tidligere, påløper det renter på skattebeløpet for tiden fram til betaling. Etter gjeldende bestemmelser må alle som krever utsettelse stille betryggende sikkerhet (bankgaranti, pant i verdipapir eller lignende). Opprinnelig var skattytere hjemmehørende i et EØS-land som er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innfordring unntatt fra kravet om sikkerhetstillelse.

Innføringen av et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse med virkning for uttak foretatt fra og med 15. mai 2012 ble foretatt på bakgrunn av en dom avsagt av EU-domstolen i november 2011 (National Grid Indus, C-371/10). Denne dommen tilsa at det er adgang til å kreve sikkerhet for skattekrav som er oppstått i forbindelse med utflytting av selskap dersom det etter nasjonal lovgivning kan kreves sikkerhetsstillelse ved utsatt innbetaling av skyldig skatt også utenom de grenseoverskridende tilfellene. Departementet viser til Prop.

112 L (2011-2012) punkt 2.2.8, hvor departementet blant annet uttalte følgende:

> «Departementet meiner at det bør sytast for at skattekravet er sers godt sikra i tilfeller der det objektet som kravet knyt seg til, ikkje lenger har nokon tilknyting til norsk skattleggingsområde. I *National Grid Indus*-saka (jf. punkt 2.2.3 ovanfor) uttalte EU-domstolen (jf. avsnitt 74 i dommen):
>
> «Der skal imidlertid ligeledes tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, hvilken risiko stiger i takt med tidens gang. Denne risiko kan tages i betragtning af den omhandlede medlemsstat inden for rammerne af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på udskudt betaling af skyldig skat, ved foranstaltninger såsom etablering af en bankgaranti.»
>
> Departementet foreslår at kravet om sikkerheit som vilkår for utsett skattebetaling skal gjelde utan atterhald. Det vil seie at verken ei informasjonsutvekslingsavtale eller ei inndrivingsavtale skal ha noko å seie i høve til kravet om sikkerheit for skattebeløpet.
>
> Kravet til sikkerheit skal også gjelde for renter av skattebeløpet, som kjem på etter kvart, jf. punkt 2.2.7 ovanfor.»

Det følger av dette at kravet om sikkerhetsstillelse er begrunnet i et behov for at skattekravet er særdeles godt sikret når det objektet mv. som kravet knytter seg til ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

For skattytere som tar fysiske driftsmidler, finansielle eiendeler og forpliktelser ut fra norsk beskatningsområde kan hensynet til likviditet gjøre det ønskelig å kreve utsettelse med innbetaling av uttaksskatten. Dette gjelder særlig når eiendelen mv. ikke realiseres før lenge etter uttaket. Sikkerhetsstillelse i form av bankgaranti, pant i verdipapirer mv. kan være kostbart for skattyter, særlig når skattebeløpet er relativt høyt og skattyter har et langt tidsperspektiv med hensyn til realisasjon. Det er ikke utelukket at et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse gjør det mer regningssvarende for skattyter å betale skatten umiddelbart.

Ettersom det er sikring av skattekravet som er motivet for kravet om sikkerhetsstillelse mener departementet det er grunn til å lempe på det ubetingede kravet om sikkerhetsstillelse. Departementet foreslår at skattyter ikke skal pålegges å stille betryggende sikkerhet i form av bankgaranti, pant i verdipapir e.l. med mindre det foreligger en reell risiko for at skattekravet med renter ikke vil bli betalt i framtiden.

Departementets forslag må også sees i sammenheng med utviklingen av EU- og EØS-retten, blant annet EFTA-domstolens rådgivende uttalelse av 3. oktober 2011, E-15/11, i saken om det norske selskapet Arcade Drilling AS. Uttalelsen gjaldt beskatning i forbindelse med utflytting av et norsk selskaps hovedkontor til et annet land. Av uttalelsen avsnitt 100-103 framgår det at:

> «Det er viktig å huske på at umiddelbar betaling av skatt på urealiserte eiendeler og andre skatteposisjoner kan innebære en betydelig ulempe for selskapets kontantstrøm, og i noen tilfeller til og med tvinge selskapet til å likvidere. Dette problem kan unngås hvis inndrivelsen av skattekravet utsettes til det tidspunkt da eiendeler og andre skatteposisjoner som myndighetene i EØS-staten har fastsatt et skattebeløp i forbindelse med flytting av selskapets hovedkontor til en annen EØS-stat, faktisk realiseres (jf. National Grid Indus, som omtalt over, avsnittene 68 og 73).
>
> I denne sammenheng kan de nasjonale myndigheter treffe visse tiltak for å sikre betaling av skattebeløpet, såfremt det er en virkelig og dokumentert risiko for at skatten ikke kan inndrives.
>
> Denne risiko avhenger særlig av arten og omfanget av selskapets skatteposisjoner og de informasjonskilder som er tilgjengelige for de nasjonale myndigheter med hensyn til disse skatteposisjoner, blant annet gjennom samarbeid med og utveksling av informasjon med myndighetene i andre EØS-land.»

Et ubetinget krav om sikkerhetsstillelse kan i noen tilfeller framstå som unødig tyngende for skattyter, særlig når skattebeløpet er høyt og det er lav risiko for at skatten ikke kan inndrives. Departementets forslag vil fjerne ulempen ved å stille sikkerhet i slike tilfeller. Forslaget vil også fjerne eventuell tvil om gjeldende bestemmelse om sikkerhetsstillelse i skatteloven § 9-14 er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

I motsetning til gjeldende krav om sikkerhetsstillelse, vil forslaget innebære at det må foretas en konkret vurdering av hvilken risiko det er for at uttaksskatten ikke vil bli betalt når vilkårene for utsettelse ikke lenger er til stede. Avgjørelsen vil bero på en helhetlig vurdering av flere momenter. Informasjonsutvekslings- og innfordringsavtaler med annen EØS-stat kan være ett av flere momen-

ter som inngår i denne vurderingen. Andre relevante momenter kan være hvorvidt skattyter beholder virksomhet av et visst omfang og/eller driftsmidler av en viss verdi i Norge. Videre kan skattyters betalingshistorikk med hensyn til skattekrav være relevant. Skattyters framtidige forretningsplaner kan også inngå i denne vurderingen.

Ovennevnte momenter er eksempler på hvilke momenter som kan være relevante ved den konkrete helhetsvurderingen. Det er ingen uttømmende angivelse over hva som skal vektlegges ved vurderingen. Skattedirektoratet kan etablere retningslinjer for vurderingen av om det foreligger reell risiko etter skatteloven § 9-14, niende ledd.

Spørsmålet om det i et konkret tilfelle foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives i framtiden er et skjønnsmessig spørsmål, som ikke egner seg for administrativ overprøving (departementet) eller rettslig overprøving. Skattedirektoratet har praktisk erfaring med innkrevingsspørsmål. Departementet foreslår derfor at Skattedirektoratet avgjør med endelig virkning om det foreligger reell risiko, eller ikke. At Skattedirektoratet avgjør saken med endelig virkning innebærer at det verken foreligger klageadgang eller adgang til rettslig prøving.

Dersom Skattedirektoratet etter en konkret helhetsvurdering kommer til at det foreligger en reell risiko for at skattekravet ikke kan inndrives på det senere tidspunkt da skattyter ikke lenger har krav på utsettelse, skal skattyter stille betryggende sikkerhet for skattekravet inkludert renter. Departementets forslag innebærer ikke at Skattedirektoratet er avskåret fra å foreta en fornyet vurdering av eget vedtak om sikkerhetsstillelse, og eventuelt omgjøre dette.

Selv om en regel som foreslått i utgangspunktet vil avskjære domstolene fra å prøve den skjønnsmessige vurderingen av om det foreligger reell risiko, vil domstolene på vanlig måte kunne prøve om vedtaket er ugyldig på annet grunnlag, det vil si om det er begått saksbehandlingsfeil, om det er tatt utenforliggende hensyn og om skjønnet er vilkårlig mv.

Vedtak om sikkerhetsstillelse kan fattes i forbindelse med uttaket fra norsk beskatningsområde, eller på et senere tidspunkt dersom det har oppstått reell risiko for at skatten inkludert påløpte renter ikke vil bli betalt. Dersom den reelle risikoen faller bort kan Skattedirektoratet etter krav fra skattyter fatte vedtak om at det ikke lenger er nødvendig med sikkerhetsstillelse. Ordningen forutsetter justering av § 9-14-3 i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN).

Når det gjelder andre forhold enn sikkerhetsstillelse, har nyere rettspraksis fra EU-domstolen medført noe uklarhet med hensyn til forholdet mellom nasjonale regler om uttaksbeskatning og EU-/EØS-retten. Det kan blant annet vises til EU-domstolens avgjørelse av 18. juli 2013 i sak C-261/11 *Kommisjonen* mot *Danmark,* som gjelder de danske reglene om beskatning av selskaper som overfører aktiver til en annen stat. Departementet vil følge utviklingen videre og løpende vurdere justeringer i reglene om beskatning ved uttak fra norsk beskatningsområde.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum og nytt femte punktum.

15.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det antas at en lovendring som beskrevet ikke vil ha noen innvirkning på provenyet.

Med en regel som foreslått må Skatteetaten foreta en konkret vurdering av den aktuelle risiko for manglende mulighet til framtidig inndriving av skattekravet. Forslaget antas å medføre noe merarbeid for skattemyndighetene. Merarbeidet vil likevel være begrenset, ettersom det normalt forekommer få tilfeller av skattepliktige uttak i løpet av et år.

15.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks fra samme tidspunkt som gjeldende bestemmelse i skatteloven § 9-14 niende ledd fjerde punktum. Det vil si at endringen trer i kraft med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde som er foretatt fra og med 15. mai 2012.

16 Endringer i ligningsloven – nye opplysningsplikter og gjennomføring av FATCA-avtalen

16.1 Innledning og sammendrag

Den amerikanske kongressen vedtok i mars 2010 lovgivning som pålegger utenlandske selskaper, enheter mv. som forvalter finansielle aktiva på vegne av amerikanske personer (heretter omtalt som finansinstitusjoner), å rapportere opplysninger om de finansielle aktivaene til amerikanske skattemyndigheter. Lovgivningen, som er kjent under navnet «*Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*», skal sikre riktig etterlevelse av skatteplikten og hindre skatteunndragelser gjennom bruk av utenlandske finansinstitusjoner. FATCA retter seg direkte mot utenlandske finansinstitusjoner, herunder norske finansinstitusjoner, som blant annet må påta seg et ansvar for å rapportere kundeopplysninger til amerikanske myndigheter. Finansinstitusjoner som ikke påtar seg rapporteringsansvar etter de amerikanske reglene risikerer å bli ilagt 30 pst. kildeskatt på betalinger med amerikansk kilde.

FATCA åpner for at utenlandske finansinstitusjoner som ilegges bestemte rapporteringsplikter etter hjemlandets internlovgivning, kan *fritas* fra det amerikanske regelverket. Et slikt *fritak* forutsetter imidlertid at landenes myndigheter har inngått en mellomstatlig avtale med USA som pålegger landene å innhente den relevante informasjonen fra sine finansinstitusjoner og som sikrer en folkerettslig forpliktelse til automatisk å utveksle disse opplysningene til amerikanske skattemyndigheter. Internasjonalt har det vært ønskelig med slike mellomstatlige avtaler for å forenkle finansinstitusjonenes overholdelse av FATCA og for å sikre at eventuelle juridiske problemstillinger knyttet til utlevering av informasjon til utenlandske myndigheter ikke aktualiseres.

Finansdepartementet mottok en rekke henvendelser fra norske institusjoner om FATCA, og innledet på bakgrunn av disse henvendelsene forhandlinger med USA om en mellomstatlig avtale. Avtalen ble undertegnet i Oslo 15. april 2013, og er inntatt i Prop. 138 S (2012-2013) om samtykke til å sette i kraft en avtale mellom Kongeriket Norge og Amerikas Forente Stater om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA. Samtykke til å sette avtalen i kraft ble gitt ved Stortingets beslutning av 17. juni 2013.

Avtalen fritar norske finansinstitusjoner (banker, verdipapirforetak, verdipapirfond, livsforsikringsselskaper mv.) fra en rekke plikter som de ellers ville hatt etter den amerikanske lovgivningen, og den forenkler rapporteringen for de norske finansinstitusjonene, blant annet ved at de skal rapportere opplysninger til amerikanske skattemyndigheter via norske skattemyndigheter.

Samtidig påtar Norge seg en forpliktelse til å innhente bestemte opplysninger fra norske finansinstitusjoner, som igjen skal utveksles til amerikanske skattemyndigheter. For å sikre dette, er det en forutsetning at det etableres hjemmel i norsk rett for å gjennomføre avtalen.

Det må blant annet etableres grunnlag for å pålegge norske finansinstitusjoner å rapportere opplysninger omfattet av avtalen til norske skattemyndigheter. Norske finansinstitusjoner må således pålegges rapporteringsplikt om finansielle aktiva på finansielle kontoer som tilhører amerikanske personer og rapporteringsplikt for samlede betalinger av renter, utbytte mv. til finansinstitusjoner som ikke anses å overholde FATCA. Det må videre fastsettes bestemmelser om rapportering av amerikansk identifikasjonsnummer til norske skattemyndigheter. I tillegg må det fastsettes bestemmelser om gjennomføring av såkalte aktsomhetsprosedyrer for å identifisere hvilke finansielle kontoer (innskuddskontoer, forvaringskontoer, egenkapital- og fremmedkapitalinteresser, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter) som omfattes av rapporteringsplikten.

Departementet sendte derfor 15. april 2013 på høring et forslag om regelverksendringer for å gjennomføre avtalen mellom Norge og USA og foreslo samtidig en generell innføring av nye opplysningsplikter i norsk rett.

Opplysningene som må innhentes og utveksles til USA, er til dels dekket av de opplysningsplikter som følger av ligningsloven kapittel 5 med tilhørende forskrifter, men disse opplysningspliktene er ikke tilstrekkelige på verdipapirområdet. Finansinstitusjonenes opplysningsplikt om slike finansielle aktiva som tilhører amerikanske kunder, må derfor utvides. Departementet foreslår å ta inn de nye opplysningspliktene i ligningsloven kapittel 5 med tilhørende forskrifter.

Departementet foreslår at ligningsloven § 5-4 tilpasses avtalens krav til rapportering av forvaringskontoer. Dette foreslås gjort ved at opplysningsplikten, som i dag påligger verdipapirregistre, også pålegges verdipapirforetak, og andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet. «*Andre finansielle produkter*» foreslås inntatt i bestemmelsen som et tillegg til finansielle instrumenter for å dekke alle de finansielle aktiva som kan være rapporteringspliktig etter avtalen som forvaringskontoer.

Videre foreslås ligningsloven § 5-9 bokstav c tilpasset avtalens krav til rapportering av egenkapital- og fremmedkapitalinteresser i investeringsenheter. Gjeldende bestemmelse pålegger forvaltningsselskaper opplysningsplikt om innskudd som er gjort i verdipapirfond. Det foreslås at opplysningsplikten etter bestemmelsen også pålegges verdipapirfond og andre investeringsenheter. Det foreslås videre presisert i lovteksten at opplysningsplikten om innskudd omfatter opplysninger om avkastning og realisasjon.

Departementet legger til grunn at ligningslovens regler om opplysningsplikt om innskuddskontoer (§ 5-3) og livsforsikringer (§ 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a) er tilstrekkelige til å oppfylle de krav avtalen stiller til rapportering av innskuddskontoer, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter. Det foreslås derfor ikke endringer i ligningsloven på dette punkt, men det vil bli foretatt tilpasninger i forskrift.

Departementet foreslår videre å følge opp forslaget i høringen om å gjøre de nye opplysningspliktene generelle slik at finansinstitusjonene får opplysningsplikt om finansielle aktiva for alle kunder, herunder norske kunder og alle utenlandske kunder.

For å legge til rette for rapportering av amerikansk identifikasjonsnummer og for samtidig å legge til rette for at også andre utenlandske identifikasjonsnumre kan innhentes, foreslår departementet å gi Skattedirektoratet en generell hjemmel til å bestemme at oppgaver som skal gis etter ligningsloven kapittel 5 skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer. Det foreslås også fastsatt en bestemmelse om at de opplysningspliktige etter kapittel 5 kan kreve at skattyter som har utenlandsk identifikasjonsnummer oppgir dette. Dette foreslås nærmere regulert i ligningsloven § 5-11.

I tillegg foreslås departementet i ligningsloven § 5-12 ny nr. 4 gitt hjemmel til i forskrift å gi de bestemmelser som er nødvendig for å sikre norsk overholdelse av avtalen. Bestemmelsen vil gi departementet hjemmel til i forskrift å pålegge norske finansinstitusjoner å gi norske skattemyndigheter de opplysninger som Norge etter avtalen er folkerettslig forpliktet til å utveksle til USA, og til å fastsette bestemmelser om gjennomføring av aktsomhetsprosedyrer for å identifisere hvilke finansielle kontoer som omfattes av rapporteringsplikten.

Gjennomføringen av avtalen i norsk rett og forslaget om å innføre en generell plikt for finansinstitusjonene til å gi opplysninger om finansielle aktiva tilhørende sine kunder, vil bidra til å sikre økt etterlevelse og riktigere utligning av skatt på finansområdet. For de opplysningspliktige og staten vil reglene medføre økte byrder og kostnader som følge av at rutiner og systemer må tilpasses de nye pliktene.

Departementet foreslår at endringene i ligningsloven § 5-11 og § 5-12 ny nr. 4 skal tre i kraft straks, mens endringene i ligningsloven § 5-4 og § 5-9 bokstav c skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Det vises til nærmere omtale nedenfor av forslag om endringer i opplysningsplikten om finansielle aktiva (punkt 16.3), generell innføring av nye opplysningsplikter (punkt 16.4), plikt til å oppgi utenlandsk identifikasjonsnummer (punkt 16.5) og ny forskriftshjemmel som skal sikre norsk overholdelse av avtalen (punkt 16.6), samt redegjørelse for økonomiske og administrative konsekvenser (punkt 16.7) og ikrafttredelse (punkt 16.8).

16.2 Høringen

Departementet sendte 15. april 2013 på høring forslag om endringer i ligningsloven for å gjennomføre avtalen mellom Norge og USA om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA, og for samtidig å utvide de alminnelige opplysningspliktreglene på verdipapirområdet. Høringsfristen utløp 17. juni 2013.

Høringsforslaget ble sendt til 74 instanser, og departementet mottok svar fra 28 av dem. I tillegg har 2 andre instanser avgitt høringssvar.

Følgende instanser har hatt realitetsmerknader til forslaget:
- Datatilsynet
- Finans Norge
- Finanstilsynet
- Norges Fondsmeglerforbund
- NTL Skatt
- Pensjonskasseforeningen
- Santander Consumer Bank AS
- Skattedirektoratet
- Statistisk sentralbyrå
- Tax Justice Network
- Verdipapirsentralen ASA (VPS)

Instansenes merknader gjengis nedenfor i tilknytning til behandlingen av de enkelte forslagene.

16.3 Endringer i opplysningsplikten om finansielle aktiva

16.3.1 Avtalen

Avtalen har bestemmelser om hvilke finansinstitusjoner som er rapporteringspliktige, hvilke finansielle aktiva de skal rapportere om, og hvilke typer opplysninger som skal rapporteres om de aktuelle finansielle aktivaene.

Rapporteringspliktige finansinstitusjoner er enhver forvaringsinstitusjon, innskuddsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap slik disse begrepene er definert i avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav h-k. Avtalens definisjoner av rapporteringspliktige finansinstitusjoner knytter seg til om en institusjon forvalter finansielle eiendeler eller midler for andres regning, og om virksomheten som sådan faller innenfor definisjonene i avtalen. Banker, verdipapirforetak, verdipapirfond og livsforsikringsselskaper vil typisk oppfylle vilkårene i avtalen for å være rapporteringspliktige finansinstitusjoner. Det er gjort enkelte unntak fra pliktene i avtalen i vedlegg II for noen finansinstitusjoner og enkelte norske produkter.

Når det er brakt på det rene at en institusjon er en rapporteringspliktig finansinstitusjon, må det avgjøres hvilke aktiva den plikter å rapportere til skattemyndighetene. Rapporteringsplikten omfatter «*finansielle kontoer*» når det er identifisert at kontoen tilhører en eller flere amerikanske personer, eller dersom kontoen tilhører en enhet som er kontrollert av en eller flere amerikanske enheter. Finansielle kontoer omfatter innskuddskontoer, forvaringskontoer, enkelte egenkapital- og fremmedkapitalinteresser, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter, jf. avtalens artikkel 1 punkt 1 bokstav s-y. Rapporteringsplikten omfatter dermed innskuddskontoer, finansielle instrumenter mv. (aksjer, fondsandeler, derivater, valutatransaksjoner mv.), livsforsikringer med gjenkjøpsverdi og livrenter.

Opplysningene som skal rapporteres om den enkelte kontoen omfatter blant annet opplysninger om saldo eller verdi og avkastning eller annen form for inntekt knyttet til de finansielle aktivaene på kontoen.

16.3.2 Gjeldende rett

Bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 om opplysningsplikt for tredjepart og samleforskrift 17. september 2013 nr. 1092 om tredjeparters opplysningsplikt angir hvilke finansielle aktiva som er opplysningspliktige og hvilke institusjoner opplysningsplikten påligger.

Finansinstitusjoner (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3), verdipapirforetak (jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3 første ledd), pensjonskasser og andre som har penger til forvaltning eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, skal gi opplysninger om innskudds- og utlånskontoer, jf. ligningsloven § 5-3 nr. 1 med forskrift. Det skal gis opplysninger om samtlige innskudd og utlån på kontoen, saldo per 1. januar eller ved oppgjør av kontoen i løpet av foregående år og renter for det siste året.

Verdipapirregistre skal gi opplysninger om finansielle instrumenter, jf. ligningsloven § 5-4 med forskrift. Opplysningsplikten omfatter den enkelte investors samlede beholdning av finansielle instrumenter per 31. desember siste år eller ved oppgjør av kontoen i løpet av året, årlig avkastning av disse samt alle transaksjoner gjennom inntektsåret.

Etter ligningsloven § 5-5 nr. 3 med forskrift skal forsikringsselskaper gi opplysninger om utbetalinger til forsikringstaker. Om livrenter og uførerenter skal det blant annet gis opplysninger om hvilken type forsikring oppgaven gjelder, utbetalt beløp og utbetalingstype.

Etter ligningsloven § 5-9 bokstav a med forskrift skal livsforsikringsselskaper gi opplysninger om blant annet gjenkjøpsverdi på forsikringer. Det skal gis opplysninger om gjenkjøpsverdi per 1. januar året etter inntektsåret, samt årlig avkastning.

Forvaltningsselskaper skal gi opplysninger om innskudd som er gjort i verdipapirfond og avkastning av disse, jf. ligningsloven § 5-9 bokstav c med forskrift.

16.3.3 Høringen

Forslaget i høringen

Departementet foreslo i høringen å utvide opplysningsplikten i ligningsloven § 5-4 og § 5-9 bokstav c for å harmonisere opplysningsplikten med de rapporteringsplikter som etter avtalen må pålegges norske finansinstitusjoner om finansielle aktiva som tilhører amerikanske kunder.

Ligningsloven § 5-4 ble foreslått endret slik at institusjoner, som oppfyller avtalens vilkår for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap, pålegges å gi opplysninger om forvaringskontoer, jf. avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav u. Opplysningsplikten ble i den sammenheng foreslått utvidet slik at verdipapirregistre, «*verdipapirforetak*» og «*andre som ledd i sin forretningsvirksomhet tar del i forvaltningen eller omsetningen*» av finansielle instrumenter og også «*andre finansielle produkter for andres regning*», må gi opplysninger om beholdningen av slike finansielle produkter.

Opplysningsplikten i ligningsloven § 5-9 bokstav c ble foreslått utvidet slik at den dekker rapportering av egenkapital- og fremmedkapitalinteresser, jf. avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav s (1). For å legge til rette for dette ble bestemmelsen foreslått endret slik at den pålegger verdipapirfond og andre investeringsenheter, forvaltningsselskaper og andre som ledd i sin næringsvirksomhet driver porteføljeforvaltning, å gi opplysninger om innskudd, avkastning og realisasjon.

På andre områder ble det lagt til grunn at bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 gir tilstrekkelig hjemmel for oppfyllelse av rapporteringsplikten etter avtalen. Det ble lagt til grunn at ligningsloven § 5-3, som legger opplysningsplikt om innskuddskonti og lånekonti blant annet på verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning, dekker rapporteringsplikten om innskuddskontoer for institusjoner som oppfyller vilkårene for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap. Videre ble det lagt til grunn at ligningsloven § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a pålegger institusjoner som oppfyller vilkårene for å være spesifisert forsikringsselskap å gi opplysninger om forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter.

Merknader til ligningsloven § 5-4

Datatilsynet mener det framstår som uklart hvilke institusjoner som er omfattet av avtalen og uttaler at uttømmende angivelser og presise definisjoner av pliktsubjektene bør etterstrebes, fortrinnsvis med en terminologi som i størst mulig utstrekning er tilpasset norske forhold.

Finans Norge mener den foreslåtte bestemmelsen i ligningsloven § 5-4 er for generell og bør presiseres, og uttaler at bestemmelsen ikke oppfyller de alminnelige krav til klarhet og avgrensning som må oppstilles på bakgrunn av rapporteringspliktiges taushetsplikt. De mener at de nærmere reglene i forskrift og veiledning til forskriften må baseres på etablerte begreper i norsk rett, og i den grad slike etablerte begreper ikke finnes, bør rapporteringspliktene beskrives utfyllende, og trekker fram eksempler der det uten nærmere klargjøring vil være utfordrende å fastlegge omfanget av rapporteringsplikten. Fra uttalelsen siteres:

> «Uttalelser i høringsnotatet tyder på at kontobegrepet vil omfatte både ordinære verdipapirkonti og kontrakter som ikke har noen forbindelse til en konto. Dette skaper igjen uklarheter knyttet for eksempel til det som kalles «oppgjør av konto». Er det her snakk om avslutning av kontrakter, realisasjon av verdipapirer på konto eller avslutning av en verdipapirkonto?
>
> Et annet eksempel er avtalens definisjon av «forvaringskonto» der det ser ut til å kunne ha avgjørende betydning om en finansiell kontrakt inngås for investeringsformål eller om formålet er et annet (for eksempel sikring). Det vil imidlertid noen ganger være vanskelig for den rapporteringspliktige institusjonen å vite hvilket formål investoren har med den enkelte investering. I tillegg kan det i noen tilfeller være uklart om formålet er sikring eller investeringsformål, og det er derfor viktig at det oppstilles klare kriterier for hva som anses som investeringsformål i forskrift eller retningslinjer.
>
> En tredje problemstilling er knyttet til rapportering av innestående på konti og markedsverdien av dette. Når er måletidspunktet for slik verdsettelse og hvilke kilder skal brukes for fastsettelse av slike verdier? Og skal bilaterale derivatavtaler (OTC-kontrakter) verdsettes underveis, eller er det bare kontantoppgjøret av slike kontrakter som skal rapporteres ved realisasjon? Det antas at det siste vil være avhengig av om urealiserte gevinster på derivater er skattepliktige i USA, eller om det kun er ved realisasjon at disse er gjenstand for beskatning.

I tillegg kan det reises spørsmål om hvordan rapportering av VPS-registrerte finansielle instrumenter vil foregå. Det norske systemet med direkteregistering i verdipapirregisteret tilsier at rapporteringsplikten påhviler VPS og ikke kontofører, siden kontofører investor ikke «opprettholder» noen konto på vegne av investor. Likevel ser det ut til at man i Memorandum of Understanding har forsøkt å klargjøre dette slik at rapporteringsplikten ligger hos kontofører investor. Dette kan skape problemer dersom kontofører investor rapporterer etter amerikanske regler direkte da det antas at kontofører investor faller utenfor rapporteringsplikten etter amerikanske regler. Det mest hensiktsmessige ville være om rapporteringsplikten ligger hos VPS. En investor kan ha en rekke konti gjennom ulike kontoførere og en risikerer dermed feil rapportering dersom den som rapporterer ikke har hele bildet.»

Finans Norge legger for øvrig til grunn at det kun er opplysninger som den enkelte rapporteringspliktige selv har herredømme over som skal rapporteres, og at det ikke fordrer noen videre undersøkelser eller innhenting av informasjon fra tredjepart.

Norges Fondsmeglerforbund har merknader til hvordan ulike typer eksisterende kontoforhold vil treffes av forslaget om utvidelse av opplysningsplikten, og uttaler:

«**2.1 Forvalterkonto hvor verdipapirforetaket selv opptrer som forvalter**

Forvalterkonti hvor verdipapirforetaket selv opptrer som forvalter og fremstår utad som eier av instrumentene på kontoen antas å bli rapporteringspliktige på verdipapirforetakets hånd etter det nye regelverket. Dette fordi verdipapirforetaket i kraft av å være forvalter kan sies å holde denne kontoen til fordel for «annen person».

NFMF legger til grunn at verdipapirforetak i forhold til denne type konti vil være rapporteringspliktige for den kunden som foretaket er forvalter for, og at det ikke foreligger en plikt til å identifisere og rapportere eventuelle bakenforliggende kunder.

2.2 Investorkonto i VPS hvor verdipapirforetaket bare er kontofører

NFMF er av den oppfatning at investorkonti (VPS-konti eller andre), hvor verdipapirforetaket kun er kontofører, ikke kan anses som en konto verdipapirforetaket holder for en «annen person». Når det gjelder investorkonti som står i den reelle eiers navn, er det etter vår oppfatning investoren selv som holder kontoen i eget navn, og ikke slik at verdipapirforetaket i kraft av å være kontofører holder kontoen for «annen person». VPS-investorkonti av denne typen vil da være rapporteringspliktige for VPS (slik som i dag). VPS sin rapporteringsplikt etter ligningsloven er foreslått opprettholdt i lovforslaget. Det fremstår derfor ikke å være behov for at verdipapirforetak, i tillegg til VPS, skal være rapporteringspliktige for konto hvor verdipapirforetaket bare har en rolle som kontofører. Det samme er etter NFMFs syn tilfellet for forvalterkonti hvor verdipapirforetaket ikke selv opptrer som forvalter, men kun har en rolle som kontofører for forvalterkontoen.

Lovforslaget opprettholder som nevnt rapporteringsplikten for VPS. Det vil derfor i forhold til VPS-registrerte konti bli en omfattende og unødig dobbeltrapportering dersom kontoføreroppdragene også skal rapporteres av verdipapirforetakene.

2.3 Depotmottakerkonti

Det synes å fremgå av høringsnotatet at verdipapirkonti tilhørende verdipapirfond hvor verdipapirforetaket opptrer som verdipapirfondets lovpålagte depotmottaker iht verdipapirfondloven, vil bli ansett som en konto holdt av verdipapirforetaket «for annen person». Dette til tross for at slike konti i Norge vil lyde på fondet som eier. Vi bygger dette på uttalelser på side 34 i høringsnotatet, hvor det forutsettes rapportert hvorvidt verdipapirforetaket har hatt en rolle som depotmottaker eller annen mellommannsrolle ved rapporteringen av forvaringskonti.

NFMF er imidlertid av den oppfatning at det vil være overflødig at verdipapirforetak får rapporteringsplikt for denne type konti dersom det er snakk om VPS-konti, ettersom kontoen som investorkonto lydende på innehaver etter lovforslaget vil være rapporteringspliktig for VPS, slik tilfellet er i dag.

2.4 Meglet handel og VPS-konti verdipapirforetaket har handelsfullmakt til

NFMF legger til grunn at megler utelukkende i kraft av å ha fullmakt til å belaste kundens verdipapirkonto eller kronekonto i bank for å kunne gjennomføre meglet handel ikke kan anses som å holde de aktuelle konti for «annen person». Videre fremstår det etter vårt syn som lite nærliggende å anse verdipapirforetakets

eventuelle interne kundereskontro (med oversikt over kundens handelshistorikk) som en «konto» verdipapirforetaket holder for «annen person» som skulle være underlagt rapporteringsplikt som «forvaringskonto» for verdipapirforetaket.

2.5 Derivathandel mot kunder

Når det gjelder OTC-derivater er det ikke nærmere omtalt i høringsnotatet hvor rapporteringsplikten skal ligge. Det bemerkes at verdipapirforetaket gjennom sine derivatkontrakter inngått mot kunder i kraft av motpartsrelasjonen, vel ikke kan anses å holde «konto» for en annen person. Dersom man likevel finner at verdipapirforetakene er rapporteringspliktige for denne type kontrakter, bør omfanget av rapporteringsplikten klarlegges.

Videre kan det stilles spørsmål om hvem som er rapporteringspliktig der instrumenter (herunder derivater) cleares. De ulike oppgjørssentralene har ulike oppsett med ulike former for medlemskap og det som gjelder for en oppgjørssentral gjelder ikke nødvendigvis for en annen. Dette mener vi bør utredes nærmere.»

Skattedirektoratet gir sin tilslutning til forslag til endringer i ligningsloven § 5-4, og uttaler:

«Direktoratet stiller seg positivt til at «andre finansielle produkter» tas inn som en ny kategori ved siden av finansielle instrumenter. Ved å ta inn «andre finansielle produkter» vil rapporteringsreglene på verdipapirområdet få en robust lovhjemmel, som kan tilpasses markedsutviklingen og presiseres på forskriftsnivå for å sikre generell opplysningsplikt for de finansielle produktene som er opplysningspliktige etter avtalen. (…)

Direktoratet antar at forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter anses som finansielle produkter om de holdes som forvaringskonto i avtalens forstand, og i slike tilfeller skal gjenkjøpsverdien rapporteres etter § 5-4. (…)

Direktoratet legger til grunn at finansielle produkter i utgangspunktet må avgrenses mot egenkapital- og fremmedkapitalinteresser i selve den opplysningspliktige institusjonen. Slike interesser vil falle inn under rapporteringsplikten etter ordlyden i ny § 5-9 c.»

VPS uttaler at de allerede er opplysningspliktig etter ligningsloven for andre formål enn FATCA. VPS har således ikke merknader til at verdipapirregistre inngår i opplistingen i ligningsloven § 5-4 nr. 1 over hvem som har plikt til å gi opplysninger om finansielle instrumenter og andre finansielle produkter til ligningsmyndighetene, men uttaler at det bør fremgå av forskriftene at opplysningsplikten etter FATCA påhviler kontoførerne.

VPS har videre enkelte merknader til forståelsen av ligningsloven § 5-4:

«Vi kan ikke se at notatet omtaler konkret hvilke data som skal legges til grunn ved beregning av saldoverdi, og hvordan disse skal innhentes. Spørsmålet berører alle finansielle instrumenter registrert på konto i VPS. Det hadde derfor vært verdifullt om forholdet kunne klarlegges nærmere.

Høringsnotatet omtaler videre at rapporteringsplikten for opplysninger om forvaringskonti omfatter inntekt «generert» fra aktiva på kontoene, og i visse tilfeller bruttoproveny fra salg eller innløsning av eiendeler «*betalt til eller kreditert*» kontiene (…). For det første bemerkes at investorkonti i VPS ikke kan debiteres eller krediteres pengebeløp. Hva som derimot kan registreres er betaling som er generert fra aktiva på kontoene. Etter sin ordlyd vil rapporteringsplikten derfor ikke omfatte proveny knyttet til realisasjon av finansielle instrumenter registrert på konto i VPS. Vi mener derfor det er berettiget å reise spørsmålet om hvordan formuleringen «*betalt til eller kreditert*» slike konti skal forstås.

Det følger videre av artikkel 2, pkt. 2, bokstav a, underpunkt 5 B at samlet bruttoproveny fra salg eller innløsning av eiendeler betalt til eller kreditert kontoen rapporteres «*når finansinstitusjonen opptrådte som depotmottaker, megler, nominell eier eller på annen måte som representant for kontohaver*». Vi er usikre på om bestemmelsen skal forstås slik at den pålegger kontoførere en generell rapporteringsplikt ved at de alltid regnes som representant for kontohaver, eller om rapporteringsplikten først inntrer i kraft av rolle som depotmottaker, megler og nominell eier? For VPS' kontoførere vil det derfor være verdifullt om det kan gis veiledning med hensyn til hva som ligger i uttrykket *å opptre som representant for kontohaver*.»

Merknader til ligningsloven § 5-9 bokstav c

Skattedirektoratet mener anvendelsesområdet for ligningsloven § 5-9 bokstav c bør begrenses til eierandeler og gjeldsinstrumenter i kollektive formu-

esmasser som verdipapirfond og andre investeringsenheter, og at «*andre som ledd i sin næringsvirksomhet driver porteføljevirksomhet*» ikke er et nødvendig tillegg til teksten.

Direktoratet påpeker også at rapporteringsplikten for egenkapital- og fremmedkapitalinteresser som ikke regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked til dels vil kunne overlappe med rapporteringsplikten for aksjer etter ligningsloven § 5-7 når en investeringsenhet er organisert som et aksjeselskap, men mener bestemmelsen bør beholdes uendret og antar at det vil være hensiktsmessig at disse rapporteringspliktene blir presisert nærmere i forskrift. Direktoratet uttaler:

> «Aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper har i dag rapporteringsplikt til aksjonærregisteret. Det er i dag ca. 230 000 selskaper som rapporterer til ordningen, hvorav kun en liten andel vil oppfylle vilkårene for å være finansinstitusjon i avtalens forstand. Av lovtekniske hensyn bør derfor § 5-7 beholdes uendret, i tråd med departementets forslag, men at rapporteringsplikten etter § 5-9 c gjøres fullt ut dekkende slik at bestemmelsen også omfatter egne aksjer for investeringsenheter som er organisert som aksjeselskaper, og som er rapporteringspliktige for sine egenkapitalinteresser etter avtalen. For å sikre at opplysningene blir rapportert riktig, samt i tråd med avtalen, antar direktoratet at det vil være hensiktsmessig at rapporteringsplikten for ulike eierandeler og gjeldsinstrumenter blir presisert nærmere i forskrift til ligningsloven og i rettledning.»

Merknader til ligningsloven § 5-3 nr. 1, § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a

Skattedirektoratet slutter seg til departementets forståelse om at ligningsloven § 5-3 nr. 1 dekker behovet for opplysninger til FATCA, men mener bestemmelsen bør utvides til også å omfatte diverse former for kontantkort som ikke allerede etter sin art er innskuddskonto etter lovbestemmelsen.

Direktoratet slutter seg videre til departementets forståelse av at det ikke er behov for lovendringer i ligningsloven § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a.

16.3.4 Vurderinger og forslag

Endringer i ligningsloven § 5-4

Departementet foreslår å utvide opplysningsplikten i ligningsloven § 5-4 nr. 1 slik at opplysningsplikten inkluderer avtalens rapporteringsplikter knyttet til forvaringskontoer.

En forvaringskonto er i avtalen definert som en konto til fordel for en annen person som innehar et hvilket som helst finansielt instrument eller en hvilken som helst finansiell kontrakt inneholdt for investeringsformål, jf. artikkel 1 punkt 1 bokstav u. Det fremgår av definisjonen at finansielle instrumenter eller finansielle kontrakter inneholdt for investeringsformål blant annet kan omfatte aksjer, obligasjoner, lånesertifikater, gjeldsbrev eller annet gjeldsbevis, valuta- eller råvaretransaksjoner, kredittbytteavtaler, bytteavtaler basert på ikke-finansiell indeks, øvrige byttekontrakter med fremtidig oppgjør, en forsikringsavtale eller en livrentekontrakt, opsjoner eller andre derivatinstrumenter.

Opplysningsplikten i ligningsloven § 5-4 må for å dekke avtalens definisjon av forvaringskonto, utvides både med hensyn til hvem som skal være opplysningspliktig og hva som skal rapporteres. Departementet foreslår at ligningsloven § 5-4 nr. 1 deles inn i to ledd, slik at de opplysningspliktige listes opp i bestemmelsens nr. 1 og opplysningspliktens innhold i bestemmelsens nr. 2.

– Hvem som må pålegges opplysningsplikt

Etter ligningsloven § 5-4 nr. 1 er det i dag bare verdipapirregistre som skal gi opplysninger om finansielle instrumenter mv. De nærmere opplysningspliktene er regulert i forskrift. For at virkeområdet til ligningsloven § 5-4 skal dekke forvaringskontoer, må opplysningsplikten utvides til å omfatte alle institusjoner som kan være rapporteringspliktig for forvaringskontoer etter avtalen, dvs. som oppfyller vilkårene for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap. Avtalens begrepsbruk knyttet til disse institusjonene avviker fra alminnelig begrepsbruk i norsk rett. Departementet er derfor av den oppfatning at betegnelsene innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon, investeringsenhet og spesifisert forsikringsselskap ikke bør benyttes som betegnelser på de opplysningspliktige i bestemmelsen, men at det isteden må finnes fram til mer kjent norsk terminologi på de institusjoner som må omfattes av opplysningsplikten.

Opplysningsplikten for verdipapirregistre foreslås videreført i bestemmelsens nr. 1. Videre forslås det spesifisert at verdipapirforetak skal være opplysningspliktige. Verdipapirforetak vil være i kjerneområdet for de som skal rapportere opplysninger knyttet til forvaringskontoer. I tillegg foreslås det tatt inn en samlekategori som

fanger opp andre opplysningspliktige institusjoner som skal rapportere opplysninger knyttet til forvaringskontoer. Departementet foreslår at denne samlekategorien får ordlyden *«andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet»*.

Etter avtalen er det et vilkår for at en institusjon skal anses som forvaringsinstitusjon at den innehar, som en betydelig del av sin virksomhet, finansielle aktiva for andres regning. Vilkåret «*betydelig del*» vil være oppfylt dersom minst 20 pst. av institusjonens bruttoinntekter kan henføres til innehavet av finansielle aktiva og relaterte finansielle tjenester for andres regning. Det finnes ikke tilsvarende vilkår i definisjonene av innskuddsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap. Slik samlekategorien er formulert vil opplysningsplikten også påligge aktører som driver virksomhet som omfattes av definisjonen av forvaringsinstitusjon, men som ikke oppfyller vilkåret om at finansielle aktiva som institusjonen innehar for andres regning må utgjøre en betydelig del av virksomheten. Departementet foreslår ikke å legge inn en begrensning knyttet til vilkåret «*betydelig del*» for forvaringsinstitusjoner i loven, men legger til grunn at en begrensning av oppgaveplikten for slike institusjoner vurderes nærmere i forskrift.

– Kundeforhold som omfattes av opplysningsplikten

Finans Norge, Norges Fondsmeglerforbund og *VPS* har reist problemstillinger knyttet til om ulike typer kontoforhold administrert av verdipapirforetak vil omfattes av virkeområdet til ligningsloven § 5-4.

Rapporteringsplikten for verdipapirer registrert i verdipapirregistre, dvs. Verdipapirsentralen, er særskilt omtalt i erklæringen om gjensidig forståelse (Memorandum of Understanding) til avtalen. Det følger av erklæringen at det er enighet mellom Norge og USA om at rapporteringsplikten for verdipapirer som eies av eller gjennom en eller flere andre finansinstitusjoner, påligger disse institusjonene og ikke Verdipapirsentralen. Dette innebærer at verdipapirforetak mv. som er kontofører for verdipapirer registrert i verdipapirregister, må omfattes av opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-4. Verdipapirsentralen kan imidlertid forestå rapporteringen på vegne av kontofører, jf. avtalen artikkel 5 punkt 3. For å unngå dobbeltrapportering vil det bli vurdert å presisere opplysningsplikten i forskrift.

Rapporteringsplikten etter avtalen omfatter opplysninger om bruttoproveny fra salg eller innløsning av eiendeler for kundeforhold der finansinstitusjonen opptrer som *«depotmottaker, megler, nominell eier eller på annen måte som representant for kontohaver»,* jf. artikkel 2 punkt 2 bokstav a (5) (B), og slike kundeforhold må derfor omfattes av opplysningsplikten. Både såkalte forvalterkontoer der institusjonen opptrer som forvalter og fremstår utad som eier av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, samt depottjenester, herunder konto i verdipapirregister som institusjonen er kontofører for, vil dermed omfattes. Opplysningsplikten omfatter også kontoer hvor kontohaver er et annet verdipapirforetak, både der annet verdipapirforetak selv er eier av kontoen og der annet verdipapirforetak opptrer som forvalter (nominee) på vegne av andre investorer. Når det gjelder transaksjoner der verdipapirforetaket handler i kraft av fullmakt til å belaste kundens verdipapirkonto (megler), vil både kontofører og verdipapirforetaket som utøver ordren være opplysningspliktig etter ligningsloven § 5-4. I slike tilfeller vil det være megleren som opptrådte som representant for kontohaver som er rapporteringspliktig etter avtalen for samlet bruttoproveny fra salg eller innløsning av eiendeler.

Et kontoforhold etter avtalen kan omfatte aktiva eller forpliktelser som normalt ikke omtales som kontoforhold etter gjeldende rett, for eksempel kan kontoforholdet bestå av ulike kontrakter med investeringsformål. Det fremgår av avtalens definisjon av forvaringskonto at ulike derivater er omfattet av rapporteringsplikten. For finansielle instrumenter og andre finansielle produkter som er kontrakter, for eksempel OTC-derivater (som ikke er registrert i en verdipapirsentral), kan derfor kontraktsforholdet i seg selv anses som en opplysningspliktig konto.

Opplysningsplikten forutsetter ikke at det foreligger et direkte kundeforhold mellom den opplysningspliktige og investor. Det innebærer at opplysningsplikten kan omfatte bakenforliggende personer, som for eksempel fysiske personer som er identifisert å utøve kontroll over et selskap etter aktsomhetsprosedyrene i vedlegg I til avtalen.

– Hva som omfattes av opplysningsplikten

Departementet foreslår at virkeområdet for ligningsloven § 5-4 utvides ved at *«andre finansielle produkter»* tas inn som ny produktkategori ved siden av finansielle instrumenter i nr. 2. Opplysningsplikten etter gjeldende ordlyd er begrenset til å omfatte *«finansielle instrumenter»*. Ingen av

høringsinstansene har hatt innvendinger mot at finansielle produkter tas inn som nytt begrep i bestemmelsen. Det legges til grunn at den nye ordlyden vil inkludere alle typer finansielle aktiva som kan holdes gjennom forvaringskontoer slik begrepet er definert i avtalen.

«Finansielle instrumenter og andre finansielle produkter» har ikke en klart avgrenset betydning, men vil blant annet omfatte omsettelige verdipapirer, verdipapirfondsandeler, pengemarkedsinstrumenter, derivater, valuta- og råvaretransaksjoner, samt forsikrings- og livrentekontrakter. Rapporteringsplikten etter avtalen forutsetter at det finansielle instrumentet eller produktet holdes gjennom et kontoforhold. Forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter vil derfor normalt falle utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Bestemmelsens anvendelsesområde må i utgangspunktet avgrenses mot egenkapital- og fremmedkapitalinteresser i selve den opplysningspliktige institusjonen. Slik opplysningsplikt vil eventuelt følge av ligningsloven § 5-7 og § 5-9 bokstav c. Egenkapital- og fremmedkapitalinteresser vil likevel være opplysningspliktige etter ligningsloven § 5-4 dersom de omsettes gjennom verdipapirforetaket mv.

Rapporteringsplikten for forvaringskontoer omfatter etter avtalen saldo eller kontoverdi, samlet brutto rentebeløp, samlet brutto utbyttebeløp og samlet bruttobeløp i form av annen inntekt generert fra aktivaene på kontoen, som i hvert tilfelle er betalt til eller kreditert kontoen, jf. artikkel 2 punkt 2 bokstav a. Plikten omfatter også samlet bruttoproveny fra salg eller innløsning av eiendeler betalt til eller kreditert kontoen når finansinstitusjonen opptrer som depotmottaker, megler, nominell eier eller på annen måte som representant for kontohaver.

Etter ligningsloven § 5-4 nr. 1 skal verdipapirregistre i dag gi opplysninger om den samlede beholdning av finansielle instrumenter per 1. januar og 31. desember siste år, eller ved opprettelse eller oppgjør av kontoen i løpet av året. De har også plikt til å rapportere årlig avkastning på finansielle instrumenter. De opplysningene som skal rapporteres om den enkelte forvaringskonto etter avtalen er i stor grad dekket av ordlyden i ligningsloven § 5-4. Det er derfor hensiktsmessig at gjeldende ordlyd i hovedsak videreføres, men med enkelte tilpasninger.

Departementet foreslår derfor at opplysningsplikten skal omfatte *«investors samlede beholdning»* av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, jf. forslag i ligningsloven § 5-4 nr. 2 første setning. Det foreslås ikke angitt i loven på hvilket tidspunkt opplysningene skal gis. Nærmere bestemmelser om hvilke opplysninger som skal gis om de ulike finansielle produktene og tidspunktet for rapportering vil bli regulert i forskrift.

I ligningsloven § 5-4 nr. 2 annen setning foreslås det presisert at opplysningsplikten omfatter *«forhold som kan få betydning for skattleggingen, slik som erverv, realisasjon og annet eierskifte, samt avkastning i løpet av inntektsåret.»* De forhold som her er nevnt vil blant annet omfatte opplysninger om utbytte, rente, skattepliktig gevinst og fradragsberettiget tap tilknyttet kontoen. Det fremgår av avtalen at rapporteringsplikten for forvaringskontoer omfatter opplysninger om *«inntekt generert med hensyn til aktivaene som er innestående på kontoen, i hvert tilfelle betalt til eller kreditert kontoen (eller med hensyn til kontoen)»,* jf. artikkel 2 punkt 2 bokstav a (5) (A). Departementet legger til grunn at opplysningsplikten som foreslås i ligningsloven § 5-4 omfatter alle disse opplysningene. Der den opplysningspliktige ikke selv besitter de nødvendige opplysninger om for eksempel utbytte, vil det kunne være nødvendig å innhente disse fra tredjepart. Hvilke opplysninger som skal gis om det enkelte finansielle instrument eller finansielle produkt, vil avhenge av instrumentets eller produktets egenart, slik at det må gis utfyllende forskrifter om dette. Hjemmel for å gi utfyllende forskrifter finnes i ligningsloven § 5-12 nr. 1. Departementet legger til grunn at bestemmelsen gir hjemmel til at det i forskrift kan presiseres hvilke opplysninger om inntekt og formue som skal gis om de ulike typer finansielle instrumenter og finansielle produkter. Dette for å ivareta skattemyndighetenes behov for opplysninger, både for å fastsette riktig skatt og for utveksling til amerikanske og andre lands myndigheter.

Departementet har etter ligningsloven § 5-4 nr. 2 i dag adgang til å gi forskrift om at verdipapirregistre skal gi opplysninger som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors kontoer i en bestemt periode. Denne adgangen foreslås videreført i § 5-4 nr. 2 siste setning samtidig som anvendelsesområdet foreslås utvidet til å gjelde hele anvendelsesområdet for § 5-4.

Ligningsloven § 5-4 nr. 3 regulerer verdipapirregistres opplysningsplikt om aksjer. Bestemmelsen foreslås opphevet. Den generelle opplysningsplikten i forslag til § 5-4 nr. 2 dekker opplysningsplikten for aksjer. Departementet har i dag adgang til i forskrift å bestemme at det skal gis opplysninger om forhold for tidligere år om aksjer, og denne adgangen foreslås videreført i

forslaget til § 5-4 nr. 2 siste setning samtidig som anvendelsesområdet også her foreslås utvidet til å gjelde hele anvendelsesområdet for § 5-4.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 5-4.

Endringer i ligningsloven § 5-9 bokstav c

Ligningsloven § 5-9 bokstav c pålegger i dag forvaltningsselskaper opplysningsplikt om innskudd som er gjort i verdipapirfond. Departementet foreslår å utvide opplysningsplikten slik at den inkluderer avtalens rapporteringsplikter knyttet til egenkapital- og fremmedkapitalinteresser i investeringsenheter, jf. artikkel 1 punkt 1 bokstav s (1).

Plikten til å gi opplysninger om egenkapital- og fremmedkapitalinteresser vil påligge investeringsenheter, dvs. enheter som gjennom sin forretningsvirksomhet (eller som styres av enhet som gjennom sin forretningsvirksomhet) utøver spesifikke aktiviteter eller operasjoner på vegne av sin kunde. Som eksempler på aktiviteter nevner avtalen omsetning av pengemarkedsinstrumenter, utenlandsk valuta, børs-, rente- og indeksinstrumenter, omsettelige verdipapirer eller råvareterminkontrakter, porteføljeforvaltning, eller annen form for investering, administrasjon eller forvaltning av midler eller penger på vegne av kunde. Det fremgår av avtalen at aktivitetene som er listet opp skal tolkes på en måte som samsvarer med lignende ordlyd benyttet i definisjonen av *«finansinstitusjon»* i anbefalingene fra Financial Action Task Force (FATF), jf. avtalen artikkel 1 punkt 1 bokstav j.

Investeringsenheter er likevel ikke rapporteringspliktige for egenkapital- og fremmedkapitalinteresser om enheten også oppfyller vilkårene for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon eller spesifisert forsikringsselskap. Unntaket for investeringsenheter som samtidig oppfyller vilkårene for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon eller spesifisert forsikringsselskap innebærer normalt at blant annet banker, verdipapirforetak og livsforsikringsselskaper, ikke skal gi opplysninger etter ligningsloven § 5-9 bokstav c.

Investeringsenhetenes rapporteringsplikt omfatter bare egenkapital- og fremmedkapitalinteresser som ikke omsettes regelmessig i etablerte verdipapirmarkeder. Egenkapital- og fremmedkapitalinteresser som blir regelmessig omsatt i etablerte verdipapirmarkeder, vil i stedet omfattes av rapporteringsplikten for forvaringskontoer etter avtalen, og vil dermed omfattes av opplysningsplikten i ligningsloven § 5-4.

I høringen foreslo departementet å pålegge *«verdipapirfond og andre investeringsenheter, forvaltningsselskaper og andre som ledd i sin næringsvirksomhet driver porteføljeforvaltning»* opplysningsplikt etter bestemmelsen. Skattedirektoratet har i sitt høringssvar uttalt at tillegget *«andre som ledd i sin næringsvirksomhet driver porteføljeforvaltning»,* ikke er et nødvendig tillegg, og har foreslått at teksten strykes fra forslaget. Departementet slutter seg til dette, og foreslår at ligningsloven § 5-9 bokstav c endres slik at *«forvaltningsselskaper, verdipapirfond og andre investeringsenheter»* blir opplysningspliktig etter bestemmelsen.

Investeringsenheter vil omfatte enheter som fungerer eller fremstår som kollektive investeringsenheter. Det innebærer at spesialfond, alternative investeringsfond (herunder private equity fond), børshandlede fond (ETF) og lignende enheter opprettet med en investeringsstrategi som går ut på å investere, reinvestere eller handle med finansielle eiendeler, vil omfattes. Investeringsenheter vil også kunne omfatte selskaper mv. som er styrt av en finansinstitusjon når inntektene er knyttet til forvaltning eller omsetning av finansielle eiendeler, og kan også omfatte investeringsrådgivere og forvaltere. Det må gis utfyllende bestemmelser i forskrift om hva som menes med *«andre investeringsenheter»*.

Avtalens definisjon av investeringsenhet vil normalt ikke vil være oppfylt for private aksjeselskap som er opprettet med investering som hovedformål. Dersom private aksjeselskap har finansielle aktiva i en norsk finansinstitusjon, må finansinstitusjonen identifisere eventuelle kontrollerende amerikanske personer og rapportere kontoene også på disse personene etter aktsomhetsprosedyrene i vedlegg I til avtalen.

I den grad investeringsenheter er organisert som aksjeselskap vil opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-9 bokstav c kunne overlappe med aksjeselskapers opplysningsplikt om egne aksjer etter ligningsloven § 5-7, og det kan derfor også her bli nødvendig med utfyllende bestemmelser om opplysningsplikten i forskrift.

Departementet foreslår at opplysningsplikten skal omfatte innskudd i investeringsenheten. Det legges til grunn at opplysningsplikten om *«innskudd»* omfatter investeringer både i form av egenkapital og i form av fremmedkapital.

Rapporteringsplikten for egenkapital- og fremmedkapitalinteresser omfatter etter departementets vurdering blant annet andeler i verdipapirfond organisert etter verdipapirfondloven, og eierandeler i alternative investeringsfond slik som private equity fond. Det er en forutsetning for opp-

lysningsplikten at egenkapital- og fremmedkapitalinteressene i investeringsenheten ikke regelmessig omsettes i et etablert verdipapirmarked, slik som for eksempel børshandlede fond (ETF). Slike innskudd vil imidlertid være opplysningspliktig etter ligningsloven § 5-4.

Rapporteringsplikten for egenkapital- og fremmedkapitalinteresser omfatter etter avtalen blant annet saldo eller kontoverdi, og samlet bruttobeløp betalt til eller kreditert kontohaver med hensyn til kontoen, jf. artikkel 2 punkt 2 bokstav a. Departementet legger til grunn at *«innskudd»* i ligningsloven § 5-9 bokstav c omfatter de opplysninger som skal rapporteres etter avtalen, men foreslår likevel at det presiseres at opplysningsplikten omfatter *«avkastning og realisasjon»*. Hvilke nærmere opplysninger som skal gis om innskudd, herunder avkastning og realisasjon, må presiseres nærmere i forskrift, jf. ligningsloven § 5-12 nr. 1.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 5-9 bokstav c.

Nærmere om ligningsloven § 5-3 nr. 1, § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a

Avtalen pålegger rapporteringsplikt om innskuddskontoer, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrentekontrakter. Departementet la i høringen til grunn at ligningslovens bestemmelser i tilstrekkelig grad dekker avtalens rapporteringsplikter om disse produktene. Det ble lagt til grunn at ligningsloven § 5-3 nr. 1 dekker innskuddskontoer og § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a dekker livrentekontrakter og forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi.

Skattedirektoratet slutter seg til at de gjeldende bestemmelser dekker de nevnte produkter, men mener at ligningsloven § 5-3 nr. 1 bør utvides til å omfatte forhåndsbetalte kort (kontantkort) og elektroniske penger som etter sin art ikke anses som innskuddskonto etter bestemmelsen. Ingen andre høringsinstanser har hatt merknader til ligningsloven § 5-3 nr. 1, § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a.

Avtalens innskuddskontobegrep omfatter blant annet enhver drifts-, sjekk-, spare-, tidsinnskudds- eller foliokonto eller konto som er dokumentert ved banksertifikat, bankbok, investeringsbevis, sparebevis eller annet lignende instrument opprettholdt av en finansinstitusjon som ledd i ordinær bankvirksomhet eller lignende forretningsvirksomhet. Departementet har i høringen lagt til grunn at også andre typer kontoer enn de nevnte innskuddskontoer er omfattet av avtalens innskuddskontobegrep, som lånekontoer, forhåndsbetalte kort (kontantkort) og elektroniske penger. Lånekontoer, herunder de som er tilknyttet kredittkort, er omfattet av gjeldende opplysningsplikt.

Departementet vil bemerke at elektroniske penger normalt vil utstedes med beløp som er under avtalens terskelverdier for undersøkelses- og rapporteringsplikt (laveste terskelbeløp er USD 50 000), og derfor i praksis ikke vil være rapporteringspliktige etter avtalen. Departementet har derfor i høringen lagt til grunn at det ikke er nødvendig å innføre nye opplysningsplikter om innskudd i slike kort som en del av gjennomføring av avtalen. Departementet forstår direktoratets uttalelse slik at det mener at ligningsloven § 5-3 nr. 1 uavhengig av dette bør endres slik at denne typen innskudd blir omfattet av den generelle opplysningsplikten. Direktoratet viser til kontrollerfaringer som viser at kontantkort og elektroniske penger blir brukt til valutasmugling og hvitvasking av midler som stammer fra skatteunndragelser og annen kriminalitet. Reglene om opplysningsplikt i ligningsloven må ses i sammenheng med reglene for kundekontroll, da en eventuell utvidelse av opplysningsplikten til å omfatte elektroniske penger vil kunne medføre behov for endringer i hvitvaskingsreglene. Departementet ser derfor behov for nærmere utredning før en eventuell utvidelse av opplysningsplikten for elektroniske penger mv. eventuelt kan foreslås. Det foreslås derfor ikke at opplysningsplikten utvides ut over det som følger av gjeldende regler.

Departementet foreslår derfor ikke å gjøre endringer i ligningsloven § 5-3 nr. 1. Det foreslås heller ingen endringer i ligningsloven § 5-5 nr. 3 og § 5-9 bokstav a. Nærmere bestemmelser som presiserer opplysningsplikten i disse bestemmelsene i tråd med avtalen, vil bli inntatt i forskrift til ligningsloven, jf. ligningsloven § 5-12 nr. 1.

16.4 Generell innføring av nye opplysningsplikter

16.4.1 Avtalen

Avtalen medfører at norske finansinstitusjoner må pålegges å gi opplysninger om finansielle aktiva som tilhører amerikanske personer til norske skattemyndigheter, som så skal utveksle opplysningene til USA.

16.4.2 Gjeldende rett

Bestemmelser om plikt for tredjepart til å gi opplysninger til norske skattemyndigheter, dvs. lig-

ningsmyndighetene, finnes i dag ligningsloven kapittel 5 med forskrift. Opplysningspliktbestemmelsene er i utgangspunktet generelle. Tredjeparter skal derfor normalt gi opplysninger om alle sine kunder uavhengig av om de er skattepliktige til Norge eller ikke.

16.4.3 Høringen

Departementet foreslo i høringen å utvide opplysningsplikten på verdipapirområdet. De nye opplysningspliktene ble foreslått gjort generelle slik at finansinstitusjoner pålegges en utvidet opplysningsplikt til norske skattemyndigheter om finansielle aktiva for alle sine kunder.

Høringsinstansene er delt i synet på at opplysningsplikten for finansinstitusjoner utvides generelt til å omfatte alle kundene til institusjonene, dvs. både norske kunder og alle kunder bosatt i utlandet.

Finans Norge ser at det med utgangspunkt i kontrollhensyn alene kan være grunner til å utvide rapporteringsplikten, men mener utvidelsen vil medføre et betydelig merarbeid for enkelte rapporteringspliktige og en åpenbar merkostnad for finansinstitusjoner som underlegges rapporteringen, og uttaler blant annet:

> «For de fleste berørte institusjoner er det i praksis kun en liten del av kundemassen som vil omfattes av rapporteringspliktene som følger av FATCA. I de fleste institusjoner vil disse utgjøre promiller, snarere enn prosenter av kundemassen. Å utvide denne rapporteringen til å omfatte alle kundene vil selvsagt innebære et betydelig merarbeid for finansinstitusjoner og andre som pålegges slik rapportering.
>
> Dersom myndighetene velger å utvide virkeområdet utover de forpliktelsene som ligger i FATCA-reglene vil de rapporteringspliktiges «gevinst» ved avtalen lett kunne «spises opp». En generell rapportering av alle finansielle aktiva for alle kunder vil fordre en helt annen ressursbruk enn det som følger av en gjennomføring av FATCA-reglene alene.»

Det uttales videre at høringsnotatet ikke har noen vurdering av hvilken ressursbruk en generell utvidelse vil medføre for de rapporteringspliktige eller hvilken reell innfordringsmessig betydning dette vil ha for Skatteetaten, utover et større tilfang av grunnlagsdata, samt at det ikke sier noe om innenfor hvilken tidsplan man ser for seg at rapporteringsplikten gjøres generell.

Finans Norge mener en utvidelse av rapporteringsplikten bør avvente situasjonen i de øvrige europeiske land og uttaler at en utvidelse som forespeilet per i dag ikke har internasjonal forankring. Det uttales videre at det for finansnæringen må være legitimt å be om at man avventer en utvidelse til man har høstet erfaring med rapporteringen av amerikanske kunder, slik at systemer, rutiner, format etc., er tilstrekkelig innarbeidet både hos de som skal rapportere og de som skal motta rapporteringen.

Norges Fondsmeglerforbund er ikke negativ til at opplysningsplikten gjøres generell, men mener en utvidelse bør utredes nærmere før den iverksettes for alle rapporteringspliktige etter FATCA da det kan være meget ressurskrevende og kostnadskrevende for enkelte aktører å gjennomføre en slik rapporteringsplikt på generell basis, på grunn av for eksempel ulike tekniske systemer.

NTL Skatt støtter utvidelsen, da dette blant annet vil sikre kvaliteten på fremtidige grunnlagsdata til bruk i de forhåndsutfylte selvangivelsene på et område hvor dagens regelverk ikke er godt nok, samt at det tilrettelegger for mer utveksling av informasjon over landegrensene i kampen mot global skatteunndragelse.

Skattedirektoratet er positivt til at opplysningsplikthjemlene blir generelle slik at de gir grunnlag for utvidet og spesifisert rapportering fra tredjepart. Direktoratet uttaler at innføring av standardiserte rutiner for tredjepartsrapportering i store deler av verden i forbindelse med FATCA gir mulighet for at tilsvarende informasjon kan utveksles med andre land, og at dette vil øke oppdagelsesrisikoen betydelig og antas å virke forebyggende mot unndragelser. Direktoratet uttaler videre at skatterapportering fra tredjepart og forhåndsutfylling på selvangivelsen øker etterlevelsen for lønnstakere og pensjonister. Her viser analyser at mange skattytere verken fører tap eller gevinst i selvangivelsen når den ikke er forhåndsutfylt. Direktoratet uttaler at den opplysningsplikt som følger av gjeldende bestemmelser i ligningsloven ikke er tilstrekkelig, og at innføring av opplysningsplikter for aktørene i finansmarkedet derfor vil legge til rette for å gjøre skatterapporteringen enklere for skattyterne.

Direktoratet uttaler for øvrig at statistikk viser at det omsettes store verdier som Skatteetaten ikke har kunnskap om fra tredjepart, noe som innebærer betydelig risiko for store provenytap. Som eksempel nevnes:

> «På Oslo Børs ble det eksempelvis omsatt aksjer for ca. 73 milliarder kroner i januar 2013. Standardiserte derivater med børsnoterte aksjer som underliggende instrument ble

omsatt til en verdi av ca. 13,5 milliarder kroner i samme periode. Foruten børshandel inngås også ikke-standardiserte (OTC – Over The Counter) derivater utenom børs. Det er antatt at det standardiserte markedet utgjør 25-30 % av det totale derivatmarkedet, hvor børsnoterte aksjer er underliggende instrument. I tillegg omsettes i OTC-markedet også derivatkontrakter med annet underliggende enn børsnoterte aksjer.»

Statistisk sentralbyrå har ikke direkte merknader til selve forslaget, men påpeker at den generelle utvidelsen av rapportering om finansielle aktiva til skattemyndighetene vil gi et bedre datagrunnlag for statistikk om deler av finansiell sektor som det er vanskelig å skaffe informasjon om, og bedre statistikk om verdipapirer og finansregnskapet for husholdningene.

Datatilsynet har en merknad om at det må iverksettes beskyttende tiltak, for eksempel kryptering, av de økonomiske opplysningene og om sletting av opplysninger når rapporteringsformålet er oppnådd. *Finans Norge* har også vært inne på dette og viser i sin uttalelse til at en utvidelse også har en side mot finansinstitusjoners behandling av konfidensiell kundeinformasjon og at det er større risiko for at opplysninger kommer på avveie når et større omfang av opplysninger samles hos Skatteetaten.

Finans Norge og *Pensjonskasseforeningen* har påpekt at det er viktig at pensjonskasser og andre finansielle innretninger som er unntatt fra pliktene etter vedlegg II til avtalen, ikke pålegges ytterligere opplysningsplikt.

16.4.4 Vurderinger og forslag

Avtalen medfører at finansinstitusjoner, herunder banker, verdipapirforetak, verdipapirfond og livsforsikringsselskaper, må pålegges en utvidet opplysningsplikt til ligningsmyndighetene om finansielle aktiva som tilhører amerikanske personer. Når det nå må gis nye og mer omfattende bestemmelser om opplysningsplikt om finansielle aktiva som tilhører amerikanske personer, mener departementet at reglene bør gjøres generelle slik at finansinstitusjonene samtidig får en utvidet opplysningsplikt om finansielle aktiva for alle sine kunder.

En generell utvidelse av opplysningsplikten vil føre til at opplysningsplikten utvides både med hensyn til hvem som er rapporteringspliktig og hva som skal rapporteres. Utvidelsen av opplysningsplikten medfører blant annet at de opplysninspliktige må gi opplysninger om finansielle aktiva som ikke rapporteres i dag, for eksempel derivater, utenlandske verdipapirer handlet gjennom norsk megler og innskudd i alternative investeringsfond. En økt opplysningsplikt vil bringe Skatteetatens tilfang av opplysninger fra tredjepart om derivater og utenlandske finansielle instrumenter i depot opp til det nivå som allerede er etablert i andre nordiske land.

Finans Norge og *Norges Fondsmeglerforbund* har uttalt at en generell utvidelse av opplysningsplikten for de rapporteringspliktige kan være ressurskrevende og kostnadskrevende for enkelte aktører.

Departementet ser at en generell utvidelse av oppgaveplikten vil påføre næringen, særlig nye rapporteringspliktige, kostnader og byrder knyttet til nye rapporteringsløsninger og rutiner. Departementet vil imidlertid bemerke at deler av disse kostnadene uansett vil påløpe med de kravene avtalen stiller.

En innføring av generelle opplysningsplikter gjør at rapportering av opplysninger etter avtalen, kan samordnes med opplysningsplikter som dekker norske skattemyndigheters behov for opplysninger for fastsetting av riktig skatt og utveksling av opplysninger til andre land enn USA. De generelle opplysningspliktene legger dermed til rette for at det kan utvikles helhetlige og robuste systemløsninger for rapportering av skatteopplysninger på finansområdet, noe departementet anser som kostnadseffektivt. For å legge til rette for utvikling av systemer legges det imidlertid i en overgangsperiode opp til separat rapportering av de opplysninger som er rapporteringspliktige etter avtalen. De nye opplysningspliktene kan tidligst bli iverksatt gradvis fra inntektsåret 2015 med rapportering i 2016. Dette vil gi næringen, og også Skatteetaten, tid til å tilpasse seg de nye opplysningspliktene, samtidig med at generelle opplysningspliktbestemmelser på sikt medfører at finansinstitusjonene slipper å forholde seg til separate rapporteringsløsninger.

Flere tredjepartsopplysninger medfører at Skatteetaten på en effektiv og pålitelig måte får opplysninger som er nødvendige for utligning av riktig skatt.

For lønnstakere og pensjonister viser Skatteetatens erfaringer at risikoen for at skattyter verken fører tap eller gevinst i selvangivelsen er høy for investeringer i finansielle instrumenter når opplysningene ikke er forhåndsutfylt i selvangivelsen. Erfaringer viser også at skattyters etterlevelse av opplysningspliktene er avhengig av de opplysninger om skattepliktig inntekt og formue

skattyter har fått fra sin megler- eller bankforbindelse. Manglende oppfyllelse av opplysningsplikten kan få stor betydning for den enkelte skattyter ved at det kan bli utlignet uriktig skatt og det kan ilegges sanksjoner i form av tilleggsskatt mv. Nye opplysningsplikter for tredjepart vil medføre at flere opplysninger kan fylles ut på selvangivelsen, noe som vil gjøre det langt enklere for mange skattytere å etterleve regelverket. Departementet mener det er en samfunnsmessig god og kostnadseffektiv ordning at lønnstakere, pensjonister og personlige næringsdrivende kontrollerer sin selvangivelse som er forhåndsutfylt med opplysninger fra profesjonelle oppgavepliktige, fremfor at hver enkelt skattyter må beregne og føre inn de samme opplysningene selv.

For næringsdrivende skattytere har Skatteetaten særlig behov for opplysninger om finansielle instrumenter og andre finansielle produkter for å kunne kontrollere at korrekt beløp er ført opp i selvangivelsen. Dette gjelder særlig om investeringsobjektene er håndtert korrekt etter fritaksmetoden. Opplysninger fra tredjepart om finansielle aktiva vil videre bidra til at Skatteetaten lettere vil kunne rette konkrete veiledningstiltak til de som har investeringer i produkter som erfaringsmessig ikke oppgis korrekt og med riktige beløp til skattemyndighetene.

Flere tredjepartsopplysninger om finansielle produkter er videre viktig for at Skatteetaten skal kunne avdekke unndragelser av skatt. Mange finansielle produkter som for eksempel derivater har en særskilt høy risiko for skatteunndragelser, ved at illojale skattytere kan oppgi tap og ikke gevinster til skattemyndighetene. Skatteetaten har identifisert den mangelfulle opplysningsplikten på verdipapirområdet som et av de mest betydelige risikoområdene for skatteunndragelse.

Generelle opplysningspliktbestemmelser vil også bidra til å ivareta muligheten til å inngå lignende avtaler med andre land uten å måtte introdusere nye opplysningsplikter. Den politiske interessen og fokuset rundt automatisk utveksling av skatteopplysninger internasjonalt har økt betraktelig de siste årene. Internasjonalt arbeid med å fremme automatisk utveksling av skatteopplysninger mellom ulike lands skattemyndigheter, særlig i regi av OECD og EU er viktig da internasjonaliseringen medfører at en stadig større andel av skatterelevante opplysninger og midler finnes eller er plassert hos utenlandske aktører. Det antas hvert år unndratt store beløp fra beskatning ved at formuer eller verdier er plassert i utlandet. For å bekjempe slik form for internasjonal skatteunndragelse er det kritisk å skape et godt internasjonalt samarbeid mellom skatteadministrasjoner. En vesentlig forutsetning for et slikt internasjonalt samarbeid er å skape et godt og effektivt system for utveksling av skatteopplysninger.

Både G8 og G20 landene har uttrykt full støtte til OECDs arbeid med å utvikle en standardisert, sikker og kostnadseffektiv modell for bilateral automatisk informasjonsutveksling i en multilateral kontekst. Etter G20 møtet i september 2013 uttalte landene følgende:

> «We commend the progress recently achieved in the area of tax transparency and we fully endorse the OECD proposal for a truly global model for multilateral and bilateral automatic exchange of information. Calling on all other jurisdictions to join us by the earliest possible date, we are committed to automatic exchange of information as the new global standard, which must ensure confidentiality and the proper use of information exchanged, and we fully support the OECD work with G20 countries aimed at presenting such a new single global standard for automatic exchange of information by February 2014 and to finalizing technical modalities of effective automatic exchange by mid-2014. In parallel, we expect to begin to exchange information automatically on tax matters among G20 members by the end of 2015.»

Norge har i en årrekke hatt en svært fremtredende posisjon i det internasjonale arbeidet knyttet til utveksling av skatteopplysninger og deltar aktivt i OECDs arbeid for å motvirke skadelig skattekonkurranse. Gjennom det nordiske skatteparadisprosjektet i regi av Nordisk Ministerråd har Norge inngått en rekke informasjonsutvekslingsavtaler med lukkede finanssentra. Norden har snart oppnådd et komplett nettverk av slike avtaler. Informasjonsutvekslingsavtalene har til hensikt å sikre norske skattemyndigheter innsyn i opplysninger om norske skattyteres inntekt og formue i utlandet. Informasjonsutvekslingsavtalene skal sikre norske skattemyndigheter innsyn i skatteopplysninger etter forespørsel i jurisdiksjoner som tidligere ikke har vært villig til å gi slike opplysninger. Etter departementets oppfatning er det viktig at Norge fortsetter å ha en aktiv og fremtredende rolle i det internasjonale samarbeidet for å bekjempe skadelig skattekonkurranse.

Departementet vil også bemerke at flere tredjepartsopplysninger om finansielle aktiva fra norske aktører på finansområdet og fra utenlandske skattemyndigheter, som følge av riktigere fastset-

ting av skatt og økt avdekking av skatteunndragelser, vil ha innvirkning på skatteprovenyet, selv om det er usikkerhet knyttet til hvor store beløp det dreier seg om.

Departementet mener de positive virkningene en generell innføring av nye opplysningsplikter vil ha for utligning av riktig skatt, arbeidet mot skatteunndragelser, videre internasjonalt arbeid og for skatteprovenyet, vil oppveie ulempene for næringen.

Flere av høringsinstansene har tatt opp at institusjoner som er unntatt fra rapporteringsplikt etter vedlegg II til avtalen, ikke må pålegges plikter som følge av de nye opplysningspliktene. Departementet legger til grunn at unntakene fra rapporteringsplikt som finnes i vedlegg II vil bli behandlet i forbindelse med forskriftsarbeidet.

Datatilsynet og *Finans Norge* har tatt opp forhold rundt taushetsplikt, oppbevaring og sletting av opplysninger. Departementet viser til at opplysninger som er gitt til skattemyndighetene er underlagt taushetsplikt, jf. ligningsloven § 3-13. Det er gjort unntak fra taushetsplikten for opplysninger som utveksles i medhold av overenskomst med fremmed stat, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 § 1 annet ledd. De opplysninger som norske skattemyndigheter skal utveksle til amerikanske skattemyndigheter etter avtalen er underlagt de taushetsbestemmelser og øvrige beskyttelsesmekanismer som er angitt i skatteavtalen mellom Norge og USA av 1971, jf. avtalen artikkel 3 punkt 7. Det følger av skatteavtalen artikkel 28 at opplysninger som utveksles bare kan benyttes til skatteformål. Skatteetaten har etablert sikkerhetsløsninger og rutiner som ivaretar ansvaret for informasjonssikkerhet, fysisk sikkerhet og beredskap, og har videre gode rutiner for sletting og anonymisering av opplysninger som ikke lenger har betydning for formålet. Departementet er derfor av den oppfatning at personvernhensyn vil bli tilstrekkelig ivaretatt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at nye opplysningsplikter i ligningsloven § 5-4, § 5-9 bokstav c og i utfyllende forskrifter til ligningsloven kapittel 5, gjøres generelle slik at finansinstitusjonene får opplysningsplikt om finansielle aktiva for alle kunder.

16.5 Plikt til å oppgi utenlandsk identifikasjonsnummer

16.5.1 Avtalen

Avtalen har bestemmelser om at kontohaver skal identifiseres med navn, adresse og amerikansk identifikasjonsnummer, jf. artikkel 2 punkt 2 bokstav a (1). Amerikansk identifikasjonsnummer er «*U.S. federal taxpayer identifying number*».

16.5.2 Gjeldende rett

Ligningsloven § 5-11 har regler om identifikasjon av skattyter. Oppgaver levert etter ligningsloven kapittel 5 for personlige skattytere skal inneholde fødselsnummer og for selskaper mv. skal oppgaven inneholde organisasjonsnummer når det finnes, eller annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet, jf. nr. 1. Det er presisert i nr. 2 at den opplysningspliktige kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer, og at slik identifikasjon også kan registreres på grunnlag av opplysninger fra tredjepart. Ligningsloven har ikke regler om at oppgavene skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer, eller om de opplysningspliktiges adgang til å innhente slikt identifikasjonsnummer.

16.5.3 Høringen

Departementet foreslo i høringen å gi en generell bestemmelse om at Skattedirektoratet kan pålegge opplysningspliktige etter ligningsloven kapittel 5 å påføre oppgaven utenlandsk identifikasjonsnummer. Bestemmelsen ble foreslått inntatt i ligningsloven § 5-11 nr. 1. Det ble for øvrig lagt til grunn at ligningsloven § 5-12 nr. 1 gir hjemmel for i forskrift å gi bestemmelser om den opplysningspliktiges plikt til å innhente identifikasjonsnumre fra sine kunder.

Datatilsynet stiller seg spørrende til den foreslåtte praksis med å utveksle fødselsnumre og andre entydige identifikasjonsnumre. Tilsynet viser til at spredning av identifikasjonsnumre kan medføre økt risiko for identitetstyveri og viser i den forbindelse til personopplysningsloven § 12 og personopplysningsforskriften § 10-2.

Skattedirektoratet støtter forslaget om at det gis en generell hjemmel til å kreve opplysninger fra oppgavegivere om utenlandsk identifikasjonsnummer (TIN). Direktoratet uttaler:

> «For å få til en god informasjonsutveksling med andre land er det nødvendig at norske skattemyndigheter kan identifisere de opplysninger som skal oversendes til andre land. Det er også nødvendig at opplysningene inneholder informasjon som gjør at mottakerlandet kan identifisere den personen opplysningen gjelder. Den beste måten å sikre identifisering i mottakerlandet, er at kontrollopplysningen inneholder

informasjon om skattyters skatteidentifikasjonsnummer (TIN) i bostedslandet.»

Direktoratet viser også til at det i et pågående nordisk samarbeid om automatisk utveksling av kontrollopplysninger om lønn og pensjon er konstatert at en av de viktigste forutsetningene for en velfungerende automatisk utveksling av opplysninger er at mottakerlandet kan identifisere den skattyter opplysningene gjelder, og at det derfor er ønskelig at alle oppgavegivere kan pålegges å påføre oppgavene utenlandsk TIN.

Tax Justice Network mener det er svært positivt at identifikasjon også skal gjelde for kontohavere fra andre land, og ikke bare for amerikanske statsborgere, og uttaler blant annet at dette legger til rette for en reell multilateral utveksling av informasjon.

16.5.4 Vurderinger og forslag

Korrekt identifisering av skattyter er av stor betydning ved utveksling av opplysninger mellom norske og utenlandske skattemyndigheter. Når en oppgave er påført skattyters identifikasjonsnummer, kan identifiseringsprosessen automatiseres og dermed i betydelig grad forenkles. Det kan ikke oppnås samme grad av sikker identifikasjon gjennom bruk av navn og adresseinformasjon, da slik informasjon ofte ikke vil være tilstrekkelig til enkelt å kunne identifisere vedkommende skattyter. Uten sikker identifikasjon av skattyter har opplysningene betydelig mindre verdi som ligningsinformasjon. For at norske skattemyndigheter skal kunne forvente å få informasjon fra utlandet identifisert med norsk fødselsnummer og organisasjonsnummer, er det nødvendig at norske skattemyndigheter kan utveksle tilsvarende informasjon til utlandet. Dette behovet er ikke begrenset til finansområdet, men gjelder generelt for alle typer opplysninger som er aktuelle for slik utveksling. Finansinstitusjonene har etter gjeldende regler ingen plikt til å opplyse om utenlandske identifikasjonsnummer i de oppgavene de leverer til ligningsmyndighetene. Departementet foreslår derfor at ligningsloven § 5-11 nr. 1 endres slik at Skattedirektoratet gis en generell adgang til å pålegge opplysningspliktige etter ligningsloven kapittel 5 å påføre oppgaven utenlandsk identifikasjonsnummer.

Plikten til å gi opplysninger om utenlandske identifikasjonsnummer henger nært sammen med de opplysningspliktiges adgang til å innhente slike identifikasjonsnumre fra sine kunder. Departementet legger til grunn at nærmere regler om dette vil kunne gis i medhold av ligningsloven § 5-12 nr. 1, jf. også uttalelser om dette i høringen. Departementet mener imidlertid at det vil være klargjørende å innta en bestemmelse om dette i loven og forslår at det presiseres i ligningsloven § 5-11 nr. 2 at den opplysningspliktige kan kreve at skattyter som har utenlandsk identifikasjonsnummer oppgir dette.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 5-11 nr. 1 og nr. 2.

16.6 Ny forskriftshjemmel som skal sikre norsk overholdelse av avtalen

16.6.1 Avtalen

Avtalen medfører at Norge må pålegge finansinstitusjoner som er hjemmehørende eller har etablert filial i Norge og som oppfyller avtalens vilkår for å være innskuddsinstitusjon, forvaringsinstitusjon, investeringsenhet eller spesifisert forsikringsselskap, enkelte plikter for å sikre norsk overholdelse av avtalen.

Avtalen medfører at finansinstitusjonene (banker, verdipapirforetak, verdipapirfond, livsforsikringsselskaper mv.) blant annet må pålegges å gjennomføre bestemte aktsomhetsprosedyrer for å identifisere «*finansielle kontoer*» som tilhører amerikanske personer eller enheter som kontrolleres av en eller flere amerikanske personer. Finansielle kontoer omfatter innskuddskontoer, finansielle instrumenter og andre finansielle produkter, forsikringsavtaler med gjenkjøpsverdi og livrenter, men det er gjort unntak for enkelte kontotyper i vedlegg II til avtalen. Det er også gjort unntak fra undersøkelsesplikten for kontoer med en saldo eller verdi som ikke overstiger bestemte terskelbeløp. Laveste terskelbeløp er USD 50 000. De kontoene som blir identifisert å tilhøre en eller flere amerikanske personer, må rapporteres til amerikanske skattemyndigheter via norske skattemyndigheter. For hver konto skal det blant annet gis opplysninger om kundens navn, adresse, amerikansk identifikasjonsnummer, kontoverdi og inntekter. Se også punkt 16.3.1, 16.4.1 og 16.5.1.

Videre må finansinstitusjonene for inntektsårene 2015 og 2016 pålegges å rapportere samlede betalinger til enhver finansinstitusjon som ikke anses å overholde FATCA (ikke-deltakende finansinstitusjoner) til norske skattemyndigheter. Denne rapporteringen skal gi amerikanske skattemyndigheter en oversikt over de globale transaksjonsstrømmene. Det er ikke definert i avtalen hvilke «*betalinger*» som omfattes. Opplysningene som skal rapporteres omfatter

navn og samlet beløp for hver finansinstitusjon det er foretatt *«betalinger»* til.

I tillegg har avtalen enkelte andre plikter som norske finansinstitusjoner må overholde for å anses å overholde FATCA. Finansinstitusjoner som omfattes av avtalen vil måtte registrere seg hos amerikanske myndigheter. Videre må finansinstitusjoner som opptrer som forvaltere eller mellommenn medvirke til at det trekkes riktig skatt til amerikanske myndigheter av *«betalinger»* med amerikansk kilde.

16.6.2 Gjeldende rett

Avtalen forplikter norske myndigheter, og forutsetter at norske lover og forskrifter blir endret innenfor visse frister, slik at nærmere bestemte opplysninger kan innhentes og utveksles til amerikanske skattemyndigheter via norske skattemyndigheter.

16.6.3 Høringen

For å sikre norsk overholdelse av avtalen foreslo departementet en hjemmel i ligningsloven § 5-12 ny nr. 4 til i forskrift å gi bestemmelser for å gjennomføre de forpliktelser som følger av overenskomst med fremmed stat, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15 (dobbeltbeskatningsavtaleloven).

Finans Norge er enig i at det rent lovteknisk er hensiktsmessig å overlate gjennomføringen av FATCA-avtalen til forskrifter, ettersom det gir en større fleksibilitet ved senere endringer av regelverket.

Skattedirektoratet uttaler:

> «Etter direktoratets oppfatning må regler som pålegger oppgavegivere plikter som f. eks. due diligence-prosedyrer, være forankret i intern lovgivning. Etter vår oppfatning gir dobbeltbeskatningsloven ikke hjemmel for at slike plikter forankres bare i avtaler inngått med andre land. Den foreslåtte forskriftshjemmelen vil da ikke gi adgang til å fastsette regler om due diligence-prosedyrer.
>
> Forskriftshjemmelen gir heller ikke adgang til å pålegge oppgavegivere andre plikter enn de som følger direkte av intern lovgivning eller avtaler med andre land som er inkorporert i norsk lov gjennom dobbeltbeskatningsloven. Dette betyr bl.a. at bestemmelsen ikke åpner for at man gjennom forskrift kan pålegge finansinstitusjoner å gjennomføre due diligence-prosedyrer for å identifisere kontoer som tilhører kunder som er skattepliktige til andre land enn USA. Bestemmelsen åpner heller ikke for at man kan pålegge finansinstitusjoner å gi opplysninger om betalinger i forvalterkjeder eller rapportere enkelte betalinger til andre finansinstitusjoner.
>
> Om den internasjonale standarden for utveksling av automatiske opplysninger med andre land enn USA, krever at norske finansinstitusjoner pålegges en generell due diligence-prosedyre utover det som i dag følger av AML-reglene, må det gis regler om dette i norsk lov. En slik plikt vil ikke følge direkte av skatteavtalen og den kan heller ikke hjemles i en «competent authority agreement».
>
> Skattedirektoratet antar at den rapporteringsplikten som kreves for å oppfylle den internasjonale standarden, i sin helhet må følge av intern lov. Dersom plikten til å gi opplysninger bare reguleres i avtaler mellom Norge og andre land, vil samtlige avtaler måtte forelegges Stortinget slik at de blir inkorporert i norsk rett gjennom dobbeltbeskatningsloven.
>
> Sett fra et praktisk ståsted er det ønskelig med generelle rapporteringsregler slik at uttrekket av de kontrollopplysninger som skal sendes til andre land, kan skje etter de samme rutiner for alle land. Dette tilsier at det er ønskelig at det ikke gis forskjellige regler for innrapportering av opplysninger om skattytere i ulike land.»

Santander Consumer Bank AS og *Tax Justice Network* har ikke hatt merknader til utformingen av forskriftshjemmelen, men har hatt enkelte merknader til hvordan forskriftene bør utformes.

16.6.4 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å innta en bestemmelse i ligningsloven som sikrer gjennomføring av avtalen mellom Norge og USA.

Ordlyden i bestemmelsen er foreslått utformet noe annerledes enn forslaget i høringen. Dette for å klargjøre at den vil gi hjemmel til i forskrift å gi bestemmelser som gjennomfører alle de forpliktelser som følger av avtalen. Dette var forutsatt i høringen.

Departementet foreslår at bestemmelsen utformes slik at den gir hjemmel til å gi forskrift om gjennomføring av forpliktelser om automatisk utveksling av opplysninger som følge av overenskomst med fremmed stat, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven. Departementet foreslår videre at bestemmelsen skal gi hjemmel til i forskrift å fastsette bestemmelser om gjennomføring av andre

forpliktelser i en inngått avtale om utveksling av opplysninger.

Henvisningen til dobbeltbeskatningsavtaleloven medfører at det etter bestemmelsen kan gis utfyllende regler i forskrift om gjennomføring av folkerettslige avtaler om automatisk utveksling av informasjon, jf. dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr. 2. Bestemmelsen vil således gi hjemmel for i forskrift å fastsette bestemmelser om gjennomføring av tilsvarende avtaler som den som er inngått med USA med andre land.

Skattedirektoratet har i sitt høringssvar gitt uttrykk for at det er ønskelig at man har generelle regler som gjelder for all innrapportering av opplysninger om utenlandske personer, herunder adgang til i forskrift å innføre aktsomhetsprosedyrer for å identifisere kontoer som tilhører kunder som er skattepliktige til andre land enn USA. Departementet ser at det kan være praktisk at det gis generelle regler om gjennomføring av aktsomhetsprosedyrer om det blir inngått avtaler med mange andre land. Departementet mener imidlertid at behovet for generelle regler om gjennomføring av aktsomhetsprosedyrer må utredes nærmere i lys av den internasjonale utviklingen, og sendes på høring, før slike regler eventuelt kan fremmes. Departementet vil derfor ikke foreslå noen slik endring nå.

Det vises til endringer i ligningsloven § 5-12 ny nr. 4.

16.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

16.7.1 Konsekvenser for de opplysningspliktige

Avtalen mellom Norge og USA medfører at norske finansinstitusjoner, herunder banker, verdipapirforetak, verdipapirfond og livsforsikringsselskaper, må tilpasse sine rutiner og systemer til de kravene som følger av avtalen. Dette innebærer at systemene må tilpasses rapportering av kontoinformasjon til amerikanske skattemyndigheter via norske skattemyndigheter, rapportering i inntektsårene 2015 og 2016 av *«betalinger»* til finansinstitusjoner som ikke anses å overholde FATCA, samt til de plikter som er knyttet til formidling av betalinger i forvalterkjeder. Videre må rutinene for kundekontroll tilpasses kravene til aktsomhetsprosedyrer for å identifisere finansielle kontoer som tilhører amerikanske kunder.

Forslaget om å innføre en generell plikt for finansinstitusjonene til å gi opplysninger om finansielle aktiva tilhørende sine kunder, vil medføre ytterligere byrder og kostnader for de opplysningspliktige. For å gi næringen tid til å tilpasse sine systemer til de nye generelle opplysningspliktene, legges det opp til at opplysninger som er rapporteringspliktig etter avtalen i en overgangsperiode skal rapporteres i en egen rapporteringsløsning. De nye generelle opplysningspliktene kan tidligst bli iverksatt gradvis fra inntektsåret 2015 med rapportering i 2016. Innføringen av en generell opplysningsplikt legger til rette for at de opplysningspliktige kan utvikle helhetlige og robuste systemløsninger for rapportering av skatteopplysninger på finansområdet og at næringen på sikt slipper å forholde seg til en separat rapporteringsløsning for amerikanske kunder. De nye generelle opplysningspliktene medfører også at de opplysningspliktige ikke må pålegges nye separate opplysningsplikter dersom lignende avtaler inngås med andre land. Innføring av generelle regler nå kan derfor gjøre det enklere for de opplysningspliktige å forvalte systemene senere. En god dialog mellom Skattedirektoratet og de opplysningspliktige og deres representanter vil være viktig i det videre arbeidet med å implementere de nye opplysningspliktene.

Konsekvensene for de opplysningspliktige ved gjennomføring av avtalen og tilsvarende generell opplysningsplikt, vil avhenge av hvilke plikter de har etter gjeldende regelverk, og de systemtekniske løsninger som allerede er i bruk. For eksisterende opplysningspliktige vil det være kostnader til systemtilpasning både for finansielle aktiva som er rapporteringspliktige i dag og for andre finansielle aktiva som skal rapporteres etter de nye reglene. For nye opplysningspliktige vil det være kostnader ved tilpasning og forvaltning av systemer for å kunne levere informasjon til Skatteetaten.

16.7.2 Konsekvenser for skattyterne

Skattyterne har plikt til å gi inntekts- og formuesopplysninger til skattemyndighetene i selvangivelsen. En stor del av disse opplysningene blir i dag forhåndsutfylt i selvangivelsen for lønnsmottakere, pensjonister og personlig næringsdrivende på bakgrunn av opplysninger fra tredjepart. På verdipapirområdet er det en god del opplysninger som ikke blir rapportert inn av tredjepart. Skattyter må derfor selv fylle ut og levere opplysninger om en rekke finansielle aktiva til skattemyndighetene. Dette gjelder blant annet investeringer i derivater, utenlandske verdipapir og alternative investeringsfond. På verdipapirområdet er opplysningene som skal gis til skattemyndighetene ofte

så komplekse at skattyter i praksis må innhente dem fra sin tilbyder for å være i stand til å overholde opplysningsplikten. Det er derfor hensiktsmessig at profesjonelle tredjeparter pålegges å gi disse opplysningene til Skatteetaten, slik at opplysningene blir med i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Skatteetatens analyser viser at mange skattytere verken fører tap eller gevinst ved investeringer i finansielle instrumenter i selvangivelsen når denne ikke er forhåndsutfylt. Erfaringer viser at skatterapportering fra tredjepart og forhåndsutfylling på selvangivelsen øker etterlevelsen.

For norske skattytere vil innhenting av flere opplysninger fra tredjepart, når disse reglene trer i kraft, bidra til en mer komplett forhåndsutfylling av selvangivelsen og medføre at flere skattytere enklere kan etterleve regelverket og å kunne benytte seg av leveringsfritaket på selvangivelsen. Dette vil gi et betydelig økt servicenivå for mange skattytere.

16.7.3 Konsekvenser for staten

Rapporteringspliktene som norske finansinstitusjoner pålegges krever systemtilpasninger hos Skatteetaten. Skatteetatens kostnader til utvikling og forvaltning av systemer avhenger av rapporteringsløsning og ambisjonsnivå utover forpliktelsene i avtalen med USA. En generell utvidelse av opplysningsplikten vil kunne medføre et økt bevilgningsbehov. Forslag om tiltak som krever bevilgningsmessige endringer vil eventuelt bli fremmet på vanlig måte i senere budsjettframlegg.

Forslaget legger til rette for at Skatteetaten vil få flere opplysninger fra tredjepart på finansområdet. Mottak av tredjepartsopplysninger på dette området vil være et avgjørende bidrag til økt etterlevelse og riktigere utligning av skatt. Det er ut fra omfanget av omsetningen av derivater og andre finansielle instrumenter som ikke rapporteres i dag, og Skatteetatens erfaringer knyttet til etterlevelse og rapportering fra tredjepart på andre områder, grunn til å anta at økt opplysningsplikt på verdipapirområdet vil medføre gevinster knyttet til proveny. Det er imidlertid vanskelig å tallfeste hvor stor denne gevinsten vil være.

16.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i ligningsloven § 5-4 og § 5-9 bokstav c skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, mens endringene i ligningslovens § 5-11 og § 5-12 ny nr. 4 skal tre i kraft straks.

17 Forlenget oppgavefrist for tredje periode i merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommuner, fylkeskommuner mv.

Departementet foreslår å endre § 7 første ledd annet punktum i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. slik at oppgavefristen for tredje periode utsettes fra 20. august til 31. august.

Forslaget innebærer en samordning av oppgavefristen for tredje periode i den generelle kompensasjonsordningen for kommuner og fylkeskommuner mv. og merverdiavgiftslovens oppgavefrist for tredje termin, jf. merverdiavgiftsloven § 15-8 første ledd annet punktum.

Samordningen vil, foruten å lette ferieavviklingen i kommunene og for revisorene, bidra til et mer enhetlig regelverk. Forslaget vil ikke ha noen nevneverdige administrative konsekvenser for avgiftsmyndighetene. For kommunene vil fristforlengelsen kunne medføre en liten utsettelse av utbetalinger, noe som igjen vil innebære en økt renteinntekt for staten. Eventuelle endringer i renteinntekter antas imidlertid å være svært begrenset.

Det vises til forslag til endring i kompensasjonsloven § 7 første ledd annet punktum.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2014.

18 Adgang for toll- og avgiftsmyndighetene til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å gi toll- og avgiftsmyndighetene adgang til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelser av reglene gitt i eller i medhold av bokføringsloven. Mangelfull bokføring vanskeliggjør toll- og avgiftsmyndighetenes arbeid og kontrollmuligheter i forbindelse med toll- og avgiftsberegningen. I mange tilfeller er det også en sammenheng mellom mangelfull bokføring og andre former for økonomisk kriminalitet, herunder avgiftsunndragelser. Erfaringer fra skatte- og avgiftsområdet viser at bokføringspålegg og tvangsmulkt er effektive virkemidler for å sikre etterlevelse av bokføringsregelverket.

Forslaget innebærer at toll- og avgiftsmyndighetene kan gi bokføringspliktige pålegg om å innrette bokføringen i samsvar med bokføringsregelverket innen en bestemt frist. Retter vedkommende seg etter pålegget ilegges ingen reaksjon. I motsatt fall kan det ilegges tvangsmulkt som vil løpe fram til bokføringen er rettet i samsvar med påleggene.

Forslaget medfører ikke økonomiske eller administrative konsekvenser av betydning.

Det vises til forslag til ny § 5a i særavgiftsloven, § 5a i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og §§ 13-5, 13-6 og § 16-16 i tolloven. Det foreslås at endringene trer i kraft straks. Som følge av de nye reglene foreslås også mindre endringer i skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c. Videre foreslås en oppheving av ligningsloven § 10-6 nr. 2 siste punktum.

18.2 Gjeldende rett

Det finnes flere bestemmelser om straff og administrative sanksjoner for overtredelser av dokumentasjons- og opplysningskravene i bokførings- og regnskapslovgivningen og toll- og avgiftslovgivningen. Etter bokføringsloven § 15 kan den som ved forsett eller uaktsomhet vesentlig overtrer bokføringsloven, straffes med bøter eller fengsel i inntil tre år og inntil seks år dersom særlig skjerpende omstendigheter foreligger. Mindre vesentlige overtredelser straffes med bøter eller fengsel i inntil tre måneder.

I tolloven kapittel 16 er det bestemmelser om blant annet straff og tilleggstoll, se §§ 16-1 til og med 16-6 og § 16-10. Særavgiftsloven har regler om straff i § 2 og tilleggsavgift i § 3 og § 4. Tilsvarende har motorkjøretøy- og båtavgiftsloven regler om straff i § 2, tilleggsavgift i § 3 og forhøyet avgift i § 4.

Det følger av forskrift om særavgifter §§ 5-1 og 5-2 at virksomheter har henholdsvis plikt og adgang til å registrere seg hos toll- og avgiftsmyndighetene for den enkelte avgift. I forskriften § 5-8 stilles det blant annet krav til at regnskapet skal innrettes slik at omfanget av de avgiftspliktige varene lett kan kontrolleres og påvises. Brudd på denne plikten og øvrige bestemmelser i regelverket om særavgifter, toll og merverdiavgift, kan i henhold til forskriften § 5-6 medføre at registrering nektes eller tilbakekalles (avregistrering). Dette er imidlertid en inngripende reaksjonsform som sjelden benyttes.

Det kan også være aktuelt å tilbakekalle tollkreditt for kreditthaver som ikke lenger oppfyller vilkårene for slik kreditt, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 (skattebetalingsforskriften) § 14-20-3.

De nevnte reaksjonene er alle rettet mot begåtte lovbrudd. Reglene om bokføringspålegg og tvangsmulkt på skatteområdet gjelder også merverdiavgift ved innførsel, og på dette området har toll- og avgiftsmyndighetene allerede adgang til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt. Ut over dette har toll- og avgiftsmyndighetene i dag ikke reaksjonsmidler for å skape et framtidig oppfyllelsespress.

18.3 Høringen

Departementet sendte 8. oktober 2012 på høring forslag om adgang for toll- og avgiftsmyndighetene til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen. Forslaget følger samme modell som de allerede innførte bestemmelsene på skatte- og merverdiavgiftsområdet.

Høringsnotatet ble sendt til 42 høringsinstanser, og høringsfristen ble satt til 10. januar 2013. Totalt 18 høringsinstanser har svart.

Følgende instanser har hatt merknader til forslaget:

- Den norske advokatforening
- Den norske revisorforening
- Hovedorganisasjonen Virke
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norsk Øko-forum
- NTL-Skatt
- Skattedirektoratet
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- ØKOKRIM

Flertallet av høringsinstansene som har gitt uttalelse har i det vesentligste støttet forslaget, men noen har hatt innspill og innvendinger.

Norsk Øko-forum uttaler eksempelvis følgende:

> «Forslaget om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt vil være et godt virkemiddel for å bedre kvaliteten på regnskapene og oppgavene til toll- og avgiftsmyndighetene, samt gi et bedre grunnlag for å avdekke toll- og avgiftsunndragelser. Dette vil etter vår oppfatning være et godt bidrag til å motvirke og avdekke økonomisk kriminalitet i sin alminnelighet og avgiftskriminalitet i særdeleshet.»

18.4 Vurderinger og forslag

18.4.1 Generelt

Bokføringsreglenes sentrale formål er å sikre tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon som kan kontrolleres.

Informasjon som den bokføringspliktige innhenter og utarbeider i samsvar med bokføringsreglene, vil senere benyttes blant annet i forbindelse med innberetning og innbetaling av toll og avgifter. Bedre oppfølgning av bokføringsreglene vil kunne gi bedre grunnlag for å avdekke toll- og avgiftsunndragelser uavhengig av begåtte formelle feil. Toll- og avgiftsmyndighetene har derfor stor interesse i at bokføringsreglene blir overholdt.

Utover den kontroll som utføres av skatte- og avgiftsmyndighetene og eksterne revisorer, der et foretak har plikt til å ha dette, er det i dag ingen andre offentlige myndigheter eller eksterne grupper som gjennomfører systematiske kontroller av om bokføringsreglene følges.

Det er departementets erfaring at omfanget av bokføringsovertredelser er betydelig. Skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomfører regelmessig undersøkelser av kvaliteten på skattyternes bokføring og regnskapsføring. Eksempelvis har undersøkelser i blant annet drosjebransjen, dagligvarebransjen og restaurantbransjen på begynnelsen av 2000-tallet, vist at svært mange av de kontrollerte virksomhetene hadde ett eller flere regnskapsbrudd.

Etter at adgangen til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ble innført på skatte- og avgiftsområdet i 2007, har Skatteetaten gjort seg erfaringer med ordningen. Skattedirektoratet opplyser at det i 2011 for hele landet ble gitt totalt 2649 bokføringspålegg fordelt på 1537 saker. Tilsvarende tall for 2012 er 2218 bokføringspålegg fordelt på 1203 saker. Det ble truffet 105 vedtak om tvangsmulkt i 2011 og 130 vedtak om tvangsmulkt i 2012. Bokføringspåleggene som er ilagt refererer seg til ulike brudd på bokføringsreglene som er egnet til å gjøre myndighetenes kontroll komplisert og tidkrevende. Eksempelvis forekommer det at den bokføringspliktige helt har unnlatt å føre regnskap. Skattedirektoratet opplyser at det i 2011 ble avdekket 221 tilfeller hvor den bokføringspliktige ikke hadde ført regnskap. Tilsvarende tall for 2012 var 205.

Toll- og avgiftsmyndighetene har også ved sine kontroller erfart at det ofte er svikt i virksomhetenes etterlevelse av bokføringsregelverket. Eksempelvis kan mangelfulle systemer for sporbarhet gjøre det vanskelig og tidkrevende å finne fram regnskapsbilag tilhørende en transaksjon og omvendt, og er således til hinder for en effektiv kontroll. *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening* etterlyser en behovsvurdering av regler om bokføringspålegg og tvangsmulkt på toll- og avgiftsområdet i lys av de erfaringer som er gjort med tilsvarende regler på skatte- og avgiftsområdet. Ut i fra de innspill som er mottatt fra toll- og avgiftsmyndighetene og de erfaringer som er gjort på skatteområdet med tilsvarende reaksjons-

midler, mener departementet at det er behov for de foreslåtte reglene på toll- og avgiftsområdet.

Toll- og avgiftsdirektoratet og *Skattedirektoratet* viser i sine høringsuttalelser til at regnskapsrapportering til toll- og avgiftsmyndighetene ikke er pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven. Dette medfører at de foreslåtte bestemmelsene om bokføringspålegg og tvangsmulkt ikke vil komme til anvendelse på eksempelvis kravene til lagerregnskap etter særavgiftsforskriften § 5-8. Det gir visse begrensninger i hva som kan være gjenstand for pålegg og tvangsmulkt etter de foreslåtte bestemmelsene. Departementet er likevel av den oppfatning at adgangen til å gi bokføringspålegg og tvangsmulkt vil kunne være et nyttig redskap for toll- og avgiftsmyndighetene i tilfeller hvor den bokføringspliktige har unnlatt å oppfylle bokføringslovgivningens alminnelige bestemmelser.

Både Toll- og avgiftsdirektoratet og Skattedirektoratet har pekt på behovet for at oppgaveplikter og regnskapsregler i toll- og avgiftsregleverket gjøres til pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 3. Departementet vil vurdere om det er behov for endringer i bokføringsregelverket. Spesielt anses dette å kunne være aktuelt for særavgiftlovgivningens vedkommende, herunder særavgiftsforskriften § 5-8 om lagerregnskap.

Flere av høringsinstansene har pekt på at rettsikkerheten for de bokføringspliktige må ivaretas og vist til behovet for at det etableres rutiner som sikrer likebehandling, både internt i Toll- og avgiftsetaten og mellom Toll- og avgiftsetaten og Skatteetaten. *Skattedirektoratet* sier i sin høringsuttalelse:

> «Det er (…) viktig å sikre at regelverket blir praktisert på samme måte av begge myndigheter. Det bør således etableres et tett samarbeid på dette området, både med hensyn til opplæring i bokføringsregelverket og regelverket for bokføringspålegg og tvangsmulkt, og for å sikre at det ikke ilegges flere bokføringspålegg for samme forhold.»

Skattedirektoratet har som et ytterligere tiltak foreslått at Skattedirektoratet blir gjort til felles klageinstans i disse sakene. Departementet mener at samarbeid for å sikre at det ikke ilegges flere bokføringspålegg for samme forhold, samarbeid om opplæring i regelverket og samordning av retningslinjene for behandlingen av saker om bokføringspålegg og tvangsmulkt i de to etatene, vil være tilstrekkelig for å ivareta hensynet til rettssikkerhet, herunder ensartet praksis.

18.4.2 Rettslig grunnlag

Regler om bokføringspålegg og tvangsmulkt vil gi toll- og avgiftsmyndighetene adgang til å gi bokføringspliktige pålegg om å oppfylle sine forpliktelser i eller i medhold av bokføringsloven, og til å ilegge tvangsmulkt dersom pålegget ikke følges. Departementet foreslår at nye bestemmelser om bokføringspålegg og tvangsmulkt i sin helhet tas inn i tolloven, mens det foreslås at tollovens bestemmelser gis tilsvarende anvendelse ved kontroll utført med hjemmel i særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Det må legges til grunn at reglene om adgang til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt på toll- og avgiftsmyndighetenes område vil være like for toll, særavgifter og motorkjøretøy- og båtavgifter.

For tollovens del foreslår departementet å ta inn regler om bokføringspålegg som ny § 13-5, regler om adgang til å klage over pålegg som ny § 13-6 og regler om tvangsmulkt som ny § 16-16. For særavgiftslovens del foreslås adgangen til å gi bokføringspålegg og tvangsmulkt inntatt som ny § 5a. I motorkjøretøy- og båtavgiftsloven foreslås det at adgangen til å gi bokføringspålegg og tvangsmulkt inntas som ny § 5a.

18.4.3 Vilkår for å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt

Departementet foreslår at bokføringspålegg og tvangsmulkt kan ilegges bokføringspliktige som er gjenstand for kontroll i medhold av særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og tolloven. Det vil bare være aktuelt å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt når toll- og avgiftsmyndighetene gjennomfører kontroll av dokumenter med videre. Etter særavgiftsloven vil dette gjelde kontroll etter forskrift om særavgifter §§ 5-9, 5-10, 5-13 fjerde ledd og 5-14. Etter motorkjøretøy- og båtavgiftsloven vil det gjelde kontroll etter forskrift om engangsavgift § 8-2, forskrift om vektårsavgift § 15 og forskrift om omregistreringsavgift § 7. For tollovens del er dette presisert ved at det i ny § 13-5 er vist til lovens § 13-4 om denne type kontroll.

Bokføringspålegg i eventuell kombinasjon med tvangsmulkt skal kunne gis der det avdekkes mangler ved bokføringen, eksempelvis ved mangelfulle regnskap, manglende reskontroføring, mangelfull varetellingsliste og manglende nummerering på fakturaer.

Hovedorganisasjonen Virke har i sin høringsuttalelse bedt om at det inntas et kvalifikasjonskrav for når bokføringspålegg og tvangsmulkt skal kunne ilegges. Departementet har, som når tilsvarende ordning ble foreslått på skatte- og avgiftsområdet, kommet til at det ikke bør innføres noe kvalifikasjonskrav (vesentlighetsvilkår eller lignende). En overtredelse av bokføringsreglene kan vanskeliggjøre toll- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid, eventuelt vanskeliggjøre riktig innberetning og innbetaling av toll og avgifter, uavhengig av om den faller i kategorien «vesentlig» i bokføringslovens forstand. Det er et viktig hensyn at reaksjonsformene blir enkle og effektive å anvende. I praksis bør tvangsmulkt imidlertid ikke benyttes for mindre formalfeil.

I bokføringspålegget skal det opplyses om at det kan bli fattet vedtak om tvangsmulkt dersom manglene ikke utbedres innen en fastsatt frist, og det skal bes om dokumentasjon for at manglene er rettet innen den angitte fristen.

Departementet foreslår at de som er gitt myndighet til å ilegge tvangsmulkt avgjør hvor lang frist for utbedring som bør gis i det enkelte tilfelle. Fristen må i det enkelte tilfelle settes slik at det er realistisk å etterkomme pålegget innen det gitte tidsrom, sett hen til typen overtredelse, omfanget av overtredelsen og til en viss grad den opplysningspliktiges situasjon. Departementet foreslår likevel at fristen ikke skal være kortere enn fire uker eller lengre enn ett år. Det må antas at det i noen tilfeller kan være behov for å forlenge fristen. En slik forlenget frist kan være kortere enn fire uker, men det kan ikke gis forlenget frist slik at fristen for utbedring samlet blir lengre enn ett år.

Dersom toll- og avgiftsmyndighetene ikke har mottatt bekreftelse på at bokføringspålegget er etterkommet innen fristen, kan det treffes vedtak om en daglig løpende tvangsmulkt. I vedtaket skal det bestemmes når mulkten løper fra. Tvangsmulkten vil løpe fram til toll- og avgiftsmyndighetene finner at den bokføringspliktige på tilfredsstillende måte har dokumentert at pålegget er etterkommet.

Justis- og beredskapsdepartementet peker på at formålet med tvangsmulkt er å skape et framtidig oppfyllelsespress, og ikke å virke som sanksjon mot begåtte lovbrudd og at det dermed må «være mulig å unngå tvangsmulkten ved å oppfylle det pålegget som trusselen om tvangsmulkt er knyttet til». Finansdepartementet vil understreke at det utelukkende er hensynet til å framtvinge en oppfyllelse av det aktuelle bokføringspålegget som skal ligge til grunn for et eventuelt vedtak om tvangsmulkt. Før det treffes vedtak om tvangsmulkt skal den bokføringspliktige gis en rimelig frist til å etterkomme bokføringspålegget og et eventuelt vedtak om tvangsmulkt vil opphøre når pålegget er etterkommet.

Departementet foreslår, som for tilsvarende ordning på skatteområdet, at tvangsmulkten i utgangspunktet settes til ett rettsgebyr (1 R) per dag. Rettsgebyret er for tiden 860 kroner. Adgangen til å ilegge tvangsmulkt vil gjelde for alle typer overtredelser av bokføringsreglene. Et bokføringspålegg med varsel om ileggelse av tvangsmulkt kan således bli gitt både for mindre alvorlige regelbrudd og for relativt omfattende regelbrudd. Videre vil alle typer virksomheter uavhengig av størrelse, i utgangspunktet bli ilagt den samme tvangsmulkten. Det kan derfor i særlige tilfeller være behov for å sette tvangsmulkten lavere eller høyere enn 1 R per dag. Departementet foreslår derfor at mulkten i særskilte tilfeller skal kunne settes lavere eller høyere enn 1 R per dag, men aldri overstige 10 R.

Kriterier for hva som skal anses som særskilte tilfeller vil konkretiseres nærmere i retningslinjene for ordningen, hvor den bokføringspliktiges økonomiske situasjon og regelbruddets alvorlighetsgrad blant annet tillegges vekt.

Departementet finner det riktig å sette en øvre beløpsgrense for tvangsmulkten, og foreslår at denne settes til 1 million kroner. Dersom det ilegges tvangsmulkt med normalsatsen på 1 R per dag i et helt år vil tvangsmulkten utgjøre 313.900 kroner. Det vil bare være i tilfeller tvangsmulkt blir ilagt utover normalsats at denne vil kunne komme opp i 1 million kroner. *Hovedorganisasjonen Virke* viser i sin høringsuttalelse til at «det foreslåtte taket på 1 million kroner fremstår for høyt med tanke på at dette ikke skal være noen straff». Departementet vil til dette bemerke at det kun er i helt spesielle tilfeller, og utelukkende rettet mot større virksomheter, at mulkten vil kunne komme opp i en slik størrelsesorden. I forbindelse med vedtak om tvangsmulkt skal det vurderes hvilket nivå som er rimelig og formålsmessig, hensett til at mulkten ikke skal ha pønal karakter.

Det vises til forslag til nye §§ 13-5 og 16-16 første ledd i tolloven, ny § 5a i særavgiftsloven og ny § 5a i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

18.4.4 Saksbehandlingsregler og klageadgang

Reglene om bokføringspålegg og tvangsmulkt foreslås tatt inn i særavgiftsloven, lov om motorkjøretøy- og båtavgift og tolloven. Forvaltningslovens regler gjelder utfyllende for disse lovene.

For selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon foreslår departementet at bokføringspålegg og vedtak om tvangsmulkt rettes til styret, og sendes hvert styremedlem. Et slikt krav, som fraviker hovedregelen i forvaltningsloven, vil komplisere ordningen noe, men departementet mener likevel at hensynet til styremedlemmene, som vil kunne gjøres solidarisk ansvarlig for tvangsmulkten, må veie tyngst.

Vedtak om tvangsmulkt er å regne som enkeltvedtak etter forvaltningsloven § 2, og er dermed underlagt reglene om klage i forvaltningsloven kapittel VI.

Et bokføringspålegg vil ikke være et enkeltvedtak etter forvaltningsloven, og det er følgelig ikke klagerett for slike pålegg etter forvaltningsloven. Det er adgang til å klage over bokføringspålegg på skatte- og avgiftsområdet, og departementet foreslår tilsvarende regler på toll- og avgiftsområdet. Klagen må framsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager. Pålegget skal etterkommes selv om ikke klagen er avgjort, hvis ikke den som ga pålegget gir utsettelse. Regler om klage over pålegg foreslås tatt inn i ny § 13-6 i tolloven. Bestemmelsen gis tilsvarende anvendelse for klage over pålegg ilagt ved kontroll etter særavgiftsloven og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

Det vises til forslag til ny § 13-6 i tolloven, § 5a i særavgiftsloven og § 5a i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

18.4.5 Innkreving av tvangsmulkt

Departementet foreslår at innkreving av tvangsmulkt ilagt med hjemmel i henholdsvis særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og tolloven følger reglene for innkreving av krav etter de respektive lovene.

Etter skattebetalingslovens § 14-1 er skatte- og avgiftskrav tvangsgrunnlag for utlegg. Bestemmelsen er en slik særlig lovbestemmelse som nevnt i tvangsfullbyrdelsesloven § 7-2 bokstav e. Hva som menes med skatte- og avgiftskrav er definert i skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd. I bestemmelsens tredje ledd bokstav c framgår det at reglene om skatte- og avgiftskrav gjelder tilsvarende så langt de passer for tvangsmulkt etter skattebetalingsloven § 5-16, arveavgiftsloven § 43, merverdiavgiftsloven § 21-1 og ligningsloven § 10-6.

Departementet foreslår at skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c endres, slik at også tvangsmulkt etter særavgiftsloven, motorkjøretøy- og båtavgiftsloven og tolloven omfattes av bestemmelsen.

Det vises til forslag til endring av skattebetalingsloven § 1-1 tredje ledd bokstav c.

Videre foreslår departementet å oppheve ligningsloven § 10-6 nr. 2 siste punktum om at vedtak om tvangsmulkt er tvangsgrunnlag for utlegg. Bestemmelsen vurderes som unødvendig fordi tilsvarende følger av skattebetalingsloven § 1-1 nr. 3 bokstav c, jf. § 14-1.

Det vises til forslag til endring av ligningsloven § 10-6 nr. 2 siste punktum.

18.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Adgang for toll- og avgiftsmyndighetene til å gi bokføringspålegg og ilegge tvangsmulkt antas ikke å ville ha økonomiske og administrative konsekvenser av betydning. Det vil kunne medføre noe økte kostnader for næringslivet, men det vil i all hovedsak gjelde de næringsdrivende som ikke følger bokføringsreglene.

Bedre kvalitet på bokføringen vil kunne medføre at Toll- og avgiftsetaten bruker kortere tid på hver kontroll fordi adgangen til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt vil kunne føre til riktigere regnskaper og dokumentasjon. På kort sikt vil imidlertid etatens arbeidsbyrde øke noe. Samlet sett vil imidlertid konsekvensene for etaten bli beskjedne.

19 Oppbevaringstiden for primærdokumentasjon i bokføringsloven

19.1 Sakens bakgrunn

I Prop. 107 L (2011–2012) om forslag til endringer i blant annet bokføringsloven ga Finansdepartementet følgende vurdering av kravet til 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon:

> «Formålet med lovregler om bokføring er å sikre en rekke interessentgrupper, herunder ledere og ansatte hos den bokføringspliktige selv samt kontrollmyndigheter og andre regnskapsbrukere, dokumentasjon for økonomiske transaksjoner og de forpliktelser og tilgodehavender som transaksjonene gir opphav til. Hvor lenge de regnskapspliktige skal pålegges å oppbevare regnskapsmateriale beror på en avveining av forskjellige hensyn. Krav til oppbevaringstid skal sikre at dokumentasjonen er tilgjengelig så lenge det vil kunne være saklig behov for å kontrollere den. Samtidig innebærer krav til oppbevaring kostnader for de bokføringspliktige, og pliktig oppbevaringstid bør derfor ikke være lenger enn nødvendig. Departementet foreslår i pkt. 2.9 å presisere at de bokføringspliktige skal ha adgang til fritt å velge oppbevaringsmedium, herunder elektronisk lagring. Dette, kombinert med teknisk utvikling, vil kunne bidra til lavere utgifter til oppbevaring av regnskapsmateriale. Departementet har, på bakgrunn av det materialet som nå foreligger, kommet til at det er behov for ytterligere kartlegging av kostnadene knyttet til kravene til oppbevaringstid, før det eventuelt kan fremmes forslag til Stortinget om å redusere pliktig oppbevaringstid for regnskapsmateriale. Departementet foreslår ikke nå endringer i gjeldende krav til oppbevaringstid. Etter slik ytterligere kartlegging vil departementet legge fram en vurdering og eventuelle forslag for Stortinget.»

Ved behandlingen av Prop. 107 L (2011–2012) uttalte flertallet i Stortingets finanskomité i Innst. 378 L (2011–2012) blant annet følgende:

> «Spørsmålet om hvor lenge de regnskapspliktige skal pålegges å oppbevare regnskapsmateriale beror på en avveining av forskjellige hensyn. Flertallet viser til at krav om oppbevaring av regnskapsmateriale blant annet skal bidra til å sikre at dokumentasjon er tilgjengelig så lenge det kan være saklig behov for å kontrollere den. Flertallet er samtidig opptatt av regjeringens målsetting om forenklinger for næringslivet, og viser til at for eksempel kravene til pliktig revisjon av årsregnskapet for de minste selskapene allerede er opphevet. Flertallet mener at det sentrale spørsmålet vedrørende oppbevaringstid er om nytten av kravet om 10 års oppbevaringstid står i et rimelig forhold til kostnadene som kravet innebærer for de bokføringspliktige. […].
>
> Flertallet mener at de sterke innvendinger mot endringer i dagens regler, hensynet til at bokføringslovens krav til oppbevaringstid bør samsvare med de straffe- og skatterettslige foreldelsesfrister, samt at adgangen til elektronisk lagring og den teknologiske utviklingen mer generelt må kunne antas å lette byrdene for de bokføringspliktige knyttet til dagens oppbevaringskrav, samlet taler for å opprettholde dagens regler. Flertallet registrerer likevel den varslede kartleggingen av kostnadene knyttet til kravene om oppbevaringstid, som kan føre til at det fremmes forslag fra regjeringen om å redusere pliktig oppbevaringstid for regnskapsmateriale.»

Som ledd i den varslede kartleggingen, ga departementet 3. oktober 2012 oppdrag til Rambøll management om å foreta en ytterligere kartlegging av næringslivets administrative kostnader som følge av kravet om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon. Rambøll management overleverte sin endelige rapport til departementet 12. februar 2013.

Etter at departementet 6. mars 2013 offentliggjorde Rambølls rapport, mottok finansministeren 13. mars 2013 brev fra NARF, NHO og Revisorforeningen, hvor det påpekes det de mener er

svakheter ved Rambølls utredning. Organisasjonene viser i den forbindelse til undersøkelsen som Perduco gjennomførte for NARF og NHO i 2008, og som NARF viste til i sin høringsuttalelse til departementet 26. mars 2009, jf. omtale i Prop. 107 L (2011–2012). Organisasjonene mener at det ikke er rimelig å anta at næringslivet ikke vil få besparelser ved frigjøring av areal som i dag brukes til å oppbevare regnskapsdokumentasjon. Organisasjonene mener videre at Rambøll har tatt utgangspunkt i et for lavt antall oppbevaringspliktige bedrifter.

I Meld. St. 2 (2012–2013) Revidert nasjonalbudsjett ga Finansdepartementet følgende vurdering av kravet til oppbevaringstid for regnskapsdokumentasjon:

> «I Prop. 107 L (2011–2012) viste departementet til at det da ikke fantes grunnlag for å tallfeste en besparelse som en gitt nedkorting av oppbevaringstiden ville gi, men at en gitt nedkorting av oppbevaringstiden av flere grunner ikke ville medføre en forholdsmessig reduksjon i næringslivets oppbevaringskostnader. For det første viste departementet til at en ev. reduksjon av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ikke vil berøre kostnadene ved oppbevaring av sekundærdokumentasjon. For det andre viste departementet til at oppbevaringstiden for flere typer primærdokumentasjon er foreslått behandlet uavhengig av det generelle kravet til 10 års oppbevaringstid. For det tredje viste departementet til at det uansett vil påløpe faste kostnader til oppbevaring av dokumentasjon, uavhengig av oppbevaringstidens lengde.
>
> I brevet fra NARF, NHO og Revisorforeningen er det vist til at det ikke er rimelig å anta at det ikke vil gi næringslivet besparelser dersom areal som i dag benyttes til oppbevaring av regnskapsdokumentasjon frigjøres. Det er videre vist til at antallet oppbevaringspliktige er satt for lavt.
>
> I Prop. 107 L (2011–2012) viste departementet videre til at det er nær sammenheng mellom oppbevaringstidens lengde og skatte- og strafferettslige foreldelsesfrister. Skatte- og strafferettslige foreldelsesfrister vil miste mye av sin betydning dersom det før foreldelsesfristenes utløp ikke er mulig å dokumentere forhold som gjør at ligninger bør tas opp til endring eller straffbare forhold bør påtales.
>
> Statistikken som Skattedirektoratet har oversendt til departementet, viser at staten har fått et betydelig proveny i perioden 2009 til 2011 fra etterligning i saker som går lengre enn 5 år tilbake i tid. Forekomsten av store enkeltsaker gjør det imidlertid vanskelig å tallfeste et anslag for forventet fremtidig provenytap ved en nedkorting av pliktig oppbevaringstid. Det er videre krevende å anslå hvordan skattytere og kontrollmyndigheter ville tilpasset seg en eventuell endring i oppbevaringstiden.
>
> Økokrim har ved et utvalg saker belyst hvilke konsekvenser en halvering av oppbevaringstiden for regnskapsmateriale kan få for mulighetene til å straffeforfølge grov økonomisk kriminalitet. Sakene viser etter departementets vurdering at en redusert oppbevaringstid vil kunne være av avgjørende betydning for mulighetene til å straffeforfølge enkeltsaker, og at regnskapsdokumentasjon eldre enn 5 år har vist seg å ha stor bevismessig betydning i saker om alvorlige økonomisk kriminalitet.
>
> På bakgrunn av opplysningene om undersøkelsen til Perduco, som ble omtalt i høringsuttalelsene til NARF 26. mars 2009, og som det er vist til i brevet fra NARF, NHO og Revisorforeningen 13. mars 2013, mener departementet at det er behov for å foreta en nærmere vurdering av forskjellene i beregningsmetode i undersøkelsene til Perduco og Rambøll, for å kunne ta endelig stilling til næringslivets kostnader knyttet til kravet om 10 års oppbevaring. Det kan også være relevant å se på eventuelle erfaringer som er gjort i Danmark og Sverige med henholdsvis 5 og 7 år pliktig oppbevaringstid. Departementet vil deretter legge frem en ny vurdering av kravet om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon for Stortinget.»

På bakgrunn av vurderingen i Meld. St. 2 (2012–2013) anmodet Finansdepartementet 7. mai 2013 Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) om å få oversendt de relevante delene av Perducos undersøkelse som det ble vist til i det nevnte brevet fra NARF, NHO og Revisorforeningen. Departementet anmodet videre om en nærmere redegjørelse for statistikk og metodiske forutsetninger det ble bygget på for å anslå at det totalt lagres ca. 80 millioner regnskapspermer i Norge, og for anslaget om en gjennomsnittlig leiepris på 400 kroner per kvadratmeter for areal som benyttes til å lagre regnskapspermer.

I brev fra NARF til Finansdepartementet 31. mai 2013 ble det opplyst at beregningene til Perduco bygger på en undersøkelse, hvor det blant annet ble stilt følgende spørsmål:

> «Kan du anslå omtrent hvor mange permer med bilag og annet regnskapsmateriale som bedriften din har arkivert og lagret for regnskapsåret 2007?»

Følgende ble opplyst om statistikk og metodiske forutsetninger:

> «Når det gjelder NARFs kostnadsberegning i høringssvar av 26. mars 2009 tas det utgangspunkt i det oppbevaringsvolumet som er generert fra undersøkelsen, mens arealpris og arealbehov helt og holdent står for vår egen regning. (…) Vi vil uansett mene at anslaget er rimelig konservativt, da vi har tenkt som utgangspunkt at materialet oppbevares i egne lokaler.»

Vedlagt brevet fra NARF fulgte relevante utdrag fra Perducos rapport, herunder teknisk beskrivelse og resultater i forbindelse med datainnsamling. Vedlagt var også et notat fra Perduco med en nærmere redegjørelse for etterfølgende beregninger.

19.2 Næringslivets kostnader ved kravet om 10 års oppbevaring av primærdokumentasjon

Som vist til i Prop. 107 L (2011–2012) beregnet Rambøll management i sin kartlegging av næringslivets administrative kostnader for NHD i 2006–2009 at årlige kostnader ved oppbevaring av regnskapsmateriale er på ca. 631 mill. kroner.

I Meld. St. 2 (2012–2013) ble det vist til at Rambøll i sin siste kartlegging beregnet at ca. 490 mill. kroner av dette relaterer seg til oppbevaring av primærdokumentasjon som vil bli berørt av en eventuell endring i den generelle oppbevaringstiden. Det ble videre vist til at det i denne kartleggingen framgikk at en stor andel av oppbevaringskostnadene er knyttet til forberedelse og klargjøring for oppbevaring, mens det i liten grad er kostnader ved selve oppbevaringen etter at materialet er lagret der det skal, enten oppbevaringen skjer elektronisk eller på papir. Rambøll fant videre at mindre bedrifter bare har beskjedne kostnader til for eksempel leie av lokaler som kan frigjøres ved en eventuell nedkorting av oppbevaringstiden, og at det derfor bare er større bedrifter som vil kunne få redusert sine rene oppbevaringskostnader dersom oppbevaringstiden reduseres. Videre framkom det av kartleggingen at det påløper noen kostnader i forbindelse med flytting av materiale fra nærarkiv til fjernarkiv, typisk rundt tredje oppbevaringsår, samt til fjerning og destruering av materialet etter oppbevaringstidens utløp. Ut fra dette beregnet Rambøll at oppbevaringskostnadene fordeler seg med ca. 75 pst. i første oppbevaringsår, ca. 10 pst. i tredje oppbevaringsår, ca. 10 pst. i siste oppbevaringsår, og ca. 5 pst. for de øvrige 7 oppbevaringsårene samlet.

NARF, NHO og Revisorforeningen viste i sitt brev til Finansministeren 13. mars 2013 til at det ut fra undersøkelsen til Perduco kan være et besparingspotensial ved en halvering av pliktig oppbevaringstid på ca. 260 mill. kroner.

Undersøkelsen til Perduco bygger på intervjuer med 2012 bedrifter. I intervjuene ble bedriftene spurt om å anslå antall permer med bilag og regnskapsmateriale som bedriften har arkivert for 2012. Av de spurte bedriftene var det ifølge materialet som departementet har fått oversendt fra NARF, ca. 63 pst. som besvarte dette spørsmålet. Disse hadde i gjennomsnitt 21 slike permer for regnskapsåret 2007. Basert på en forutsetning om at antallet regnskapspermer som oppbevares, er like stort for de øvrige oppbevaringsår, anslo Perduco på det grunnlag at det totale antallet permer ville være 38 millioner for de 184 567 bedriftene med ansatte i SSBs foretaksregister per første kvartal 2008. I materialet departementet har fått oversendt, viste Perduco imidlertid til at det i Norge er et betydelig antall bedrifter uten ansatte, og at det for eksempel ville være ca. 108 millioner permer i Norge per 1. januar 2013 dersom alle de 514 000 bedriftene i Norge på dette tidspunkt antas å oppbevare 210 permer, eller ca. 73,5 millioner permer dersom NARFs anslag på ca. 350 000 bokføringspliktige enheter legges til grunn som populasjon. Perduco viser i notatet til at man etter en totalvurdering konkluderte med at det bør benyttes en populasjon på ca. 380 000 bedrifter som hver oppbevarer 210 permer, og at det derfor oppbevares 80 millioner regnskapspermer i Norge. For øvrig heter det i notatet fra Perduco om konklusjonen:

> «Slik saken fremstår for oss i dag, kan vi ikke se bort i fra at anslaget på 80 millioner permer like gjerne kunne være høyere enn som lavere. Vi vil likevel understreke at dette kun var et grovt anslag og at dette strengt tatt bør analyseres på ny og mer i detalj for å komme frem til et best mulig anslag.»

19.3 Nytten av primærdokumentasjon eldre enn 5 år

I Meld. St. 2 (2012–2013) ble det vist til at Skattedirektoratet på oppdrag fra departementet gikk gjennom sin kontrollstatistikk for å beregne statens provenytap dersom oppbevaringstiden for primærdokumentasjon i perioden fra 2009 til 2011 hadde vært 5 år istedenfor 10 år. Skattedirektoratet viste til at det i statistikken for merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og formuesskatt ikke lagres opplysninger om hvilket ligningsår som er kontrollert, og at det derfor ikke er mulig å kontrollere maskinelt hvor mange saker på disse områdene som går mer enn 5 år bakover i tid. Dette gjorde at det ikke var praktisk mulig å beregne hva staten vil tape i proveny på disse områdene dersom oppbevaringstiden for primærdokumentasjon halveres. Når det gjelder inntektsskatt, viste Skattedirektoratets statistikk at det i perioden 2009 til 2011 ble avsluttet 998 saker hvor det ble benyttet regnskapsdokumentasjon eldre enn 5 år. Dette utgjorde ca. 6,8 pst. av alle kontroller Skatteetaten hadde gjennomført på skatteområdet i samme periode. Statistikken viste videre at skattyteres ligninger ble økt med til sammen 7,38 mrd. kroner som følge av kontrollene, hvorav én stor enkeltsak utgjorde om lag 2/3 av økningen. Ut fra dette beregnet Skattedirektoratet at provenytapet for staten for 3-årsperioden ville vært ca. 2 mrd. kroner, eller knapt 700 mill. kroner per år, dersom det ikke var blitt foretatt endringer i saker som er eldre enn 5 år gamle. Statistikken omfattet ikke kontroll av MVA, arbeidsgiveravgift og formuesskatt. Tap innenfor områdene MVA, arbeidsgiveravgift og formuesskatt kommer derfor i tillegg.

I Meld. St. 2 (2012–2013) viste departementet videre til at det av en oversikt utarbeidet av Økokrim for departementet framkommer at det er mange eksempler på saker om grov økonomisk kriminalitet hvor regnskapsdokumentasjon eldre enn 5 år har vært avgjørende for å avdekke og bevise de straffbare forholdene. Økokrim viste blant annet til den såkalte «Vannverksaken», hvor tiltalte ble dømt til fengsel i 7 år og 6 måneder, «Nordic Intertrade-saken», hvor tiltalte ble dømt til fengsel i 6 år for å ha tappet selskapene for ca. 300 mill. kroner, sammen med krav om inndragning av vinning på ca. 73 mill. kroner, korrupsjonssaken i Statoil hvor innleide konsulenter også ble dømt til strenge fengselsstraffer, samt andre saker vedrørende skatteunndragelser, bedrageri mot statlige tilskuddsordninger og miljøkriminalitet. I samtlige av disse eksemplene har Økokrim gått gjennom hvilken konkret dokumentasjon eldre enn 5 år som har hatt avgjørende betydning for sakenes utfall.

19.4 Vurdering

På bakgrunn av Meld. St. 2 (2012–2013) har departementet vurdert forskjellene i beregningsmetode i undersøkelsene til Perduco og Rambøll nærmere. Etter departementets vurdering hefter det vesentlige metodiske svakheter ved Perducos beregninger, og det er derfor grunn til å være varsom med å legge Perducos undersøkelse til grunn for å anslå det faktiske antallet regnskapspermer næringslivet til enhver tid oppbevarer.

Departementet viser til at Perducos beregning bygger på det gjennomsnittlige antall av regnskapspermer som oppbevares av de ca. 63 pst. av foretakene som har besvart spørsmålet i intervjuundersøkelsen, og at det ikke er foretatt noen vekting i gjennomsnittsberegningen, ut fra den faktiske størrelsesfordelingen av foretak i Norge. Dette innebærer at beregningen bygger på en populasjon med systematisk større foretak enn det som ville vært tilfellet om man hadde vektet gjennomsnittsberegningen i henhold til foretakenes faktiske størrelse. Departementet viser videre til at Perduco har lagt til grunn at det er 380 000 foretak i Norge som hver oppbevarer det gjennomsnittlige antallet regnskapspermer for samtlige oppbevaringsår, mens det faktiske antallet foretak med ansatte i Norge per første kvartal 2008 var 184 567. Departementet mener det kan stilles spørsmål ved om 195 433 foretak uten ansatte i gjennomsnitt oppbevarer like mange regnskapspermer som 184 567 foretak med én eller flere ansatte. Videre viser departementet til at det i Perducos undersøkelse ikke er skilt mellom primærdokumentasjon med pliktig oppbevaringstid på minst 10 år og sekundærdokumentasjon med pliktig oppbevaringstid på minst 3 år og 6 måneder, og foretakene er heller ikke spurt om hvorvidt regnskapsdokumentasjonen som oppbevares, går utover bokføringslovens minstekrav.

Etter forespørsler fra departementet til svenske myndigheter, er det ikke framkommet opplysninger om at det er gjort undersøkelser som viser eventuelle konsekvenser reduksjonen av pliktig oppbevaringstid fra 10 til 7 år har medført i Sverige. Etter det departementet er kjent med, har oppbevaringstiden i Danmark lenge vært 5 år, og det har derfor ikke, etter det departementet er kjent med, vært gjennomført undersøkelser om konsekvensene av en nedkorting av pliktig oppbevaringstid der.

Undersøkelsene til Rambøll og Perduco tilsier etter departementets oppfatning isolert sett at den samlede besparelsen som en halvering av oppbevaringsplikten for regnskapsdokumentasjon vil innebære for næringslivet vil være moderat. Som omtalt i kapittelet om nytten ved primærdokumentasjon eldre enn 5 år, vil en halvering av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon kunne ha negative konsekvenser for skattekontroll samt for mulighetene til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Departementet har etter en samlet vurdering likevel kommet til at det må legges mest vekt på at næringslivet opplever kravet om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon som en betydelig administrativ byrde. Departementet foreslår derfor at det generelle minstekravet til oppbevaringstid for primærdokumentasjon i bokføringsloven reduseres fra 10 år til 5 år. Departementet mener det vil kunne være behov for krav til lengre oppbevaringstid enn 5 år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon for skatte og avgiftskontrollformål, samt i forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet og annen tilsynsvirksomhet. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å fastsette lengre oppbevaringstid for bestemte typer dokumentasjon dersom dette finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.

Departementet vil vurdere om Skatteetaten og politiet har tilstrekkelige hjemler til å pålegge lengre oppbevaring enn 5 år i forbindelse med påbegynt boksettersyn eller etterforskning i straffesak. Departementet vil også vurdere behovet for tilpasninger i tilstøtende regelverk som bygger på at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon er lengre enn 5 år, samt behovet for overgangsregler.

Det vises til forslag til endringer i bokføringsloven § 13 annet og femte ledd.

20 Land-for-landrapportering

20.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår at regnskapspliktige som anses som «store» etter nye terskelverdier i antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU, samt utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og/eller skogsdrift i ikke-beplantet skog, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om sin virksomhet, herunder betalinger til myndigheter, på land- og prosjektnivå. Departementet mener det bør kunne fastsettes utvidede innholdskrav i rapporteringsplikten sammenlignet med de antatt forventede EØS-reglene, slik som investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester, samt antall ansatte i det enkelte land, men at det nærmere innholdskravet bør kunne fastsettes i forskrift. Det foreslås videre regler om unntak fra rapporteringsplikten. Departementet foreslår ikke at rapporten skal underlegges ekstern verifikasjon, men at styret og daglig leder skal bekrefte at rapporten er utarbeidet i samsvar med kravene i lov og tilhørende forskrift, samt at det skal opplyses i årsberetningen hvor rapporten kan finnes. Etter forslaget trer reglene i kraft 1. januar 2014.

Det vises til forslag til regnskapsloven ny § 3-3d og forslag til endringer i regnskapsloven §§ 3-5 og 8-2. Det vises videre til forslag til verdipapirhandelloven ny § 5-5a og forslag til endringer i verdipapirhandelloven §§ 5-12 og 5-13.

20.2 Bakgrunn

I regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet fra mars 2011 er det uttalt at regjeringen vil vurdere om det kan være grunnlag for innføring av land-for-landrapportering («LLR»), enten som ledd i prosessen med eventuelle nye EU-regler på området, eller på selvstendig grunnlag. LLR innebærer at foretak pålegges å rapportere enkelte finansielle, og eventuelt enkelte operasjonelle, opplysninger fordelt på de land hvor foretakene har sin virksomhet. Rapportering på landnivå kan eventuelt suppleres med rapportering på prosjektnivå, det vil si at opplysningene fordeles både på land og på det enkelte prosjekt foretaket har i de ulike landene. LLR skiller seg fra tradisjonell finansiell rapportering, som innebærer at foretak rapporterer finansiell, og eventuell operasjonell informasjon, på aggregert nivå per foretak og/eller konsern.

EU-kommisjonen la 25. oktober 2011 fram forslag (COM (2011) 684) til nytt konsolidert regnskapsdirektiv, som blant annet inneholdt regler om LLR. Finansdepartementet sendte EU-kommisjonens forslag om LLR-regler på høring 7. desember 2011, med høringsfrist 31. januar 2012. Høringsinstansene var generelt positive til EU-kommisjonens forslag til bestemmelser om LLR, men det var delte meninger om det nærmere innholdet i rapporteringskravene. Europaparlamentet og Rådet vedtok nytt regnskapsdirektiv, med krav til LLR i juni 2013 (Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU).

I desember 2012 nedsatte Finansdepartementet en arbeidsgruppe som skulle utrede og komme med forslag til norske regler om LLR. Arbeidsgruppen ble gitt følgende mandat:

> «1. I NOU 2009: 19 *Skatteparadis og utvikling*, uttaler utvalget at det mener det er naturlig at flernasjonale selskaper i større grad enn i dag dokumenterer hvor de har sin virksomhet og hva de bidrar med til fellesskapet i form av skatteproveny. Utvalget viser til at slik rapportering vil ha en dobbeltfunksjon ved at avvik mellom uttalt mål og realiteter vil føre til negativ oppmerksomhet, og ved at feilprising av konserninterne transaksjoner vil bli en mindre lønnsom aktivitet for et selskap. I Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet er det uttalt at Regjeringen er positiv til innføring av felles EU-regler på området, og at Regjeringen mener det er fornuftig å se an utviklingen i EU, samtidig som det åpnes for å vurdere om det er grunnlag for å innføre slike regler i Norge på selvstendig grunnlag.
>
> EU-kommisjonen la 25. oktober 2011 fram forslag (COM (2011) 684/2) til nytt konsolidert regnskapsdirektiv, som blant annet er

ment å skulle erstatte årsregnskapsdirektivet og konsernregnskapsdirektivet. Forslaget inneholder nye regler for årsregnskap, herunder konsernregnskaper, samt «relaterte rapporter» for visse foretak, blant annet såkalt «land-for-land rapportering» («LLR»), som blant annet innebærer at selskaper pålegges å gi opplysninger om sin virksomhet i hver jurisdiksjon der de selv eller gjennom avhengige selskaper er etablert. Departementet sendte denne delen av EU-kommisjonens forslag på høring i Norge 7. desember 2011. EU-kommisjonens forslag ligger nå til behandling i Rådet og Europaparlamentet.

På bakgrunn av synspunktene som innkom i høringen har man fra norsk side gitt sin støtte til EU-kommisjonens arbeid med å utforme krav til LLR, men samtidig tatt til orde for at forslaget som EU-kommisjonen har oppe til vurdering, på enkelte områder bør styrkes, blant annet slik at eventuelle omgåelsesmuligheter reduseres og slik at LLR i større utstrekning kan bidra til bekjempelse av skatteunndragelser. Videre er det fra norsk side vist til at det i en nytte-/kostanalyse må kunne påvises at nytten ved eventuelle krav til LLR, overstiger de administrative byrdene som slike krav vil medføre for næringslivet.

2. Arbeidsgruppen skal utrede krav til LLR i norsk lovgivning som kan bidra til å synliggjøre uttak av naturressurser i utvinningsindustrien og pengestrømmene knyttet til slike uttak. Ved vurderingen skal det vektlegges at krav til LLR bør utformes slik at de relativt sett gir størst mulig nytte i arbeidet med å innfri regjeringens målsetning om å bekjempe korrupsjon, og senere skatteunndragelser, sett opp mot de administrative byrdene som slike rapporteringskrav vil medføre for foretakene. Med dette utgangspunkt skal arbeidsgruppen i sin utredning:

a. vurdere hvilke foretak som bør omfattes av krav til LLR,
b. vurdere hvilke finansielle og eventuelt ikke-finansielle poster rapporteringen bør omfatte, herunder behovet for vurderings- og presentasjonsregler både i tilknytning til pengeposter og til naturressurser det foreslås rapportert om, hvilke betalinger som reelt sett bør anses for betalinger til stater, og om opplysninger per prosjekt vil bidra til å fremme formålene som er angitt,
c. vurdere om det bør settes krav til utfyllende opplysninger til de foreslåtte postene og/eller om det bør settes krav om særlige opplysninger om konserninterne transaksjoner,
d. vurdere om det bør legges et vesentlighetskriterium til grunn for enkelte opplysningskrav, herunder om vesentlighet bør vurderes i relasjon til virksomhet, stat og/eller transaksjonsart, og i tilfelle om det bør angis eksplisitte terskelverdier,
e. vurdere om det er behov for særlige unntak fra kravene som foreslås,
f. vurdere om det ut fra en kost-/nyttevurdering kan forsvares å oppstille krav til ekstern verifikasjon av enkelte opplysninger,
g. belyse på hvilken måte og i hvilken utstrekning forslagene som fremmes, antas å bidra til formålet om å forhindre og avdekke korrupsjon og/eller vil bidra til økt åpenhet om kompensasjonen som stater mottar som motytelse for uttak av deres naturressurser,
h. belyse forutsetningene som må være på plass for å gå i gang med en prosess som på sikt kan gi grunnlag for utvidede krav til LLR som i større utstrekning kan bidra til å forhindre og avdekke skatteunndragelser,
i. gi en vurdering av om og i hvilken utstrekning nytteverdien av forslagene som fremmes, antas å overstige de administrative byrdene som forslagene vil innebære for næringslivet.

3. I sitt arbeid skal arbeidsgruppen legge til grunn at EU-kommisjonens forslag til regler om LLR i det nye konsoliderte regnskapsdirektivet blir vedtatt og innlemmet i EØS-avtalen, og at de i tilfelle vil måtte gjennomføres i norsk rett. Dersom det vedtas regler om LLR i EU i løpet av arbeidsgruppens arbeid skal disse legges til grunn for vurderingene. Eventuelle forslag som måtte gå utover minstekravene som følger av reglene som er foreslått eller som blir vedtatt i EU, skal særskilt omtales og begrunnes. Arbeidsgruppen bør også ellers vektlegge hensynet til internasjonal harmonisering når det gjelder krav til LLR, og bør i den forbindelse se hen til andre relevante internasjonale initiativer på området, herunder EITI, kravene til LLR i Dodd-Frank «*Wall Street Reform and Consumer Protection Act*» og utfyllende SEC regulering *«Disclosure of Payments by Resource Extraction Issuers»,* samt IASBs drøftelse av LLR i diskusjonsnotat om utvinningsaktiviteter, april 2010.

Det skal utarbeides utkast til lov- og forskriftsendringer som reflekterer arbeidsgrup-

pens forslag og vurderinger. Arbeidsgruppen skal utrede økonomiske og administrative konsekvenser av de forslag som fremmes i samsvar med utredningsinstruksen.

Arbeidsgruppen skal avgi sin rapport innen 1. mai 2013.»

Arbeidsgruppens rapport ble overlevert til Finansdepartementet 30. april 2013, og sendt på høring 7. mai 2013, med frist for merknader 2. august 2013. Rapporten ble sendt på høring til følgende instanser:

- Departementene

- Finanstilsynet
- Skattedirektoratet
- ØKOKRIM

- Aksjonærforeningen i NorgeChangemaker
- Deloitte
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Ernst & Young
- Finans Norge
- Folketrygdfondet
- Handelshøyskolen BI
- Norsk Hydro ASA
- Kirkens Nødhjelp
- KLP Kapitalforvaltning
- KPMG
- Landsorganisasjonen i Norge
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Norges Skogeierforbund
- Norsk Bedriftsforbund
- Norsk Bergindustri
- Norsk Olje og Gass
- Norske Finansanalytikeres Forening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oslo Børs ASA
- Publish What You Pay Norway
- PWC
- Statoil ASA
- Storebrand ASA
- Tax Justice Network – Norge
- Transparency International Norge
- Yara International ASA
- YS

Følgende instanser har avgitt høringssvar med realitetsmerknader:

- Miljøverndepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Olje- og energidepartementet
- Utenriksdepartementet

- Brønnøysundregistrene
- Folketrygdfondet
- Oslo Børs
- Statistisk sentralbyrå
- ØKOKRIM

- Attac Norge
- Caritas Norge
- Changemaker
- Deloitte
- Den norske Revisorforening
- Forum for utvikling og miljø
- Industri Norge
- Kirkens Nødhjelp
- KLP Kapitalforvaltning
- Landsorganisasjonen i Norge
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Norsk Olje og Gass
- Norsk Journalistlag
- Norsk Presseforbund
- Norsk Redaktørforening
- Oslosenteret
- Publish What You Pay Norge
- Redd Barna
- Statoil Norge AS
- Støttekomiteen for Vest-Sahara
- Tax Justice Network Norge
- Transparency International Norge
- Ungdomsutvalget i Industri Energi

20.3 Gjeldende rett

Etter gjeldende rett er det ikke noe generelt krav som pålegger rapportering av finansiell informasjon aggregert på land- eller prosjektnivå. Av regnskapsloven § 7-8 følger at foretak som ikke er små, skal spesifisere salgsinntekter på virksomhetsområde og geografisk marked. Etter regnskapsloven § 7-34 skal foretak som har betydelig virksomhet innen utvinning av petroleum, kraftproduksjon eller gruvedrift gi opplysninger om antatte reserver og gjenværende utvinnings- eller utnyttelsesperiode, konsesjonsperiode og andre økonomiske betingelser. Det er etter regnskapsloven §§ 7-8 og 7-34 ingen krav om rapportering per land, eller fordelt på prosjekt.

20.4 Internasjonal utvikling

Den amerikanske kongressen vedtok 21. juni 2010 en ny lov med krav om LLR i den såkalte «Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act» («Dodd-Frank Act»). Loven innebærer at foretak notert på amerikanske børser som driver virksomhet innen utvinningsindustrien må rapportere på årlig basis om visse betalinger de har gjort til myndigheter i de land virksomheten drives, og med informasjon om betalingene knytter seg til et bestemt prosjekt. United States Securities and Exchange Commission («SEC») ble etter Dodd-Frank Act gitt i mandat å utarbeide tekniske regler for rapporteringen. Disse reglene ble vedtatt 22. august 2012, og er trådt i kraft med effekt for regnskapsår som avsluttes etter 30. september 2013. Rapporteringen etter Dodd-Frank Act skal skje i form av en særskilt rapport som skal avlegges senest 150 dager etter utgangen av regnskapsåret. Rapporteringen skal offentliggjøres elektronisk via den såkalte «Edgar» databasen («Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval system») som omfatter all pliktig rapportering fra foretak som er notert på regulert marked i USA.

Europaparlamentet og Rådet vedtok nytt konsolidert regnskapsdirektiv 26. juni 2013 (Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU). I direktivets kapittel 10 er det gitt regler om LLR. Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU antas å være EØS-relevant, og vil i tilfelle innlemmelse i EØS-avtalen gi rammer for norske regler om LLR. Etter direktivet skal store foretak (etter direktivets nye terskelverdier for «store foretak»), samt foretak med noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog, på årlig basis i en egen rapport opplyse om sine betalinger til myndigheter i de enkelte land hvor foretaket driver slik virksomhet, og med informasjon om betalingene relaterer seg til et bestemt prosjekt. Det skal gis informasjon om betalingene knytter seg til et bestemt prosjekt. Betalinger på mindre enn EUR 100 000 i løpet av et regnskapsår, enten den utbetales som et enkeltbeløp eller som en rekke sammenhengende betalinger, er unntatt fra rapporteringskravet. Foretak som etter nasjonal lovgivning er pålagt å utarbeide konsernregnskap skal utarbeide en konsolidert LLR-rapport for hele konsernets virksomhet. Et foretak er etter direktivbestemmelsene fritatt for egen rapportering dersom foretakets betalinger til myndigheter er tatt inn i morforetakets konsoliderte LLR-rapport utarbeidet etter direktiv 2013/34/EU eller annet ekvivalent regelverk. Et foretak er etter direktivbestemmelsene videre fritatt for egen rapportering dersom foretaket har plikt til å utarbeide LLR-rapport i samsvar med regler i tredjeland som anses ekvivalente med direktivets regler om LLR. Etter direktivet er EU-kommisjonen gitt myndighet til å fatte beslutning om et tredjelands regler om LLR anses ekvivalente med LLR-reglene i direktivet. Det er videre gitt egne regler om offentliggjøring av rapporten, samt krav om at styret bekrefter at rapporten er utarbeidet og offentliggjort i tråd med reglene i direktivet. Direktivet gir ikke anvisning på om reglene om LLR er minimums- eller fullharmoniseringsregler. Departementet legger til grunn at det må vurderes konkret for de enkelte direktivbestemmelser hvorvidt de åpner for nasjonale tilpasninger, eller om bestemmelsene må være å anse som fullharminiseringsregler. Departementet vurderer dette særskilt under de enkelte punkter. Nasjonale regler som gjennomfører nytt regnskapsdirektiv skal være gjennomført i EU-landene innen 20. juli 2015.

Det er lagt opp til at EU-kommisjonen skal foreta en evaluering av de nye rapporteringskravene. Evalueringen skal sendes til Europaparlamentet og Rådet, sammen med et eventuelt lovforslag, innen 21. juli 2018. Evalueringen skal blant annet inneholde en vurdering av om rapporteringen skal utvides til andre sektorer, og om rapporten skal underlegges revisjon.

20.5 Innføring av land-for-landrapporteringskrav – formål

20.5.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har i tråd med sitt mandat utredet krav til LLR i norsk lovgivning, og dermed hatt som forutsetning for sitt arbeid at slike krav blir innført. Arbeidsgruppen har derfor ikke på eget grunnlag vurdert hensiktsmessigheten, nytten eller konkret formål med slike rapporteringskrav.

Arbeidsgruppen har vist til at det ikke eksisterer en fast og entydig definisjon av LLR, men at begrepet benyttes i en rekke ulike sammenhenger nasjonalt og internasjonalt, rettet mot ulike bransjer og der det stilles ulike krav til detaljeringsgrad i rapporteringen. Om dette uttaler arbeidsgruppen følgende:

> «Felles for de ulike LLR-forslagene er at de pålegger selskaper å rapportere enkelte spesifikke finansielle opplysninger, og eventuelt enkelte operasjonelle opplysninger, aggregert på land- og eventuelt prosjektnivå. Dette skiller

> LLR fra tradisjonell finansiell rapportering, som pålegger selskaper å rapportere finansiell og operasjonell informasjon på aggregert nivå per selskap og/eller konsern.»

Arbeidsgruppen har, i tråd med mandatet, foreslått regler om LLR med utgangspunkt i nye antatt forventede EØS-regler, herunder basert på en vurdering av reglenes formål. Arbeidsgruppen har videre søkt å utforme reglene slik at disse relativt sett gir størst nytte i arbeidet med å innfri regjeringens *målsetning om å bekjempe korrupsjon*, og *på sikt skatteunndragelser*, sett opp mot de administrative byrdene som slike rapporteringskrav vil medføre for foretakene.

Selv om det lå utenfor mandatet til arbeidsgruppen å utrede og foreslå LLR-krav med formål om å være et effektivt verktøy for å bekjempe skatteunndragelser skulle arbeidsgruppen «*belyse forutsetningene som må være på plass for å gå i gang med en prosess som på sikt kan gi grunnlag for utvidede krav til LLR som i større utstrekning kan bidra til å forhindre og avdekke skatteunndragelser*». Om dette uttaler arbeidsgruppen følgende:

> «I NOU 2009: 19 Skatteparadis og utvikling, uttaler utvalget at det mener det er naturlig at flernasjonale selskaper i større grad enn i dag dokumenterer hvor de har sin virksomhet og hva de bidrar med til fellesskapet i form av skatteproveny. Åpenhet i seg selv er preventivt, og kan bidra til å forhindre skatteunndragelser. En forutsetning er at et godt og robust LLR-regime er etablert globalt og fungerer.
>
> Arbeidsgruppen har foreslått å utvide LLR noe i forhold til kompromissteksten. Dette, sammen med arbeidsgruppens forslag om å inkludere en komplett oversikt over selskaper i de ulike land, vil trolig kunne hjelpe skattemyndighetene med deres informasjonsbehov. Ut fra skattemessige hensyn kan det være ønskelig med ytterligere utfyllende informasjon, kanskje særlig knyttet til kontraktsvilkår og prisfastsettelsesmodeller.
>
> En slik detaljeringsgrad vil innebære omfattende og kompleks rapportering og må avveies mot hensynet selskapet har for å verne om sensitiv/konkurransedrivende informasjon. Det må også drøftes om dette er informasjon som egner seg for å publiseres, eller om slik informasjon er bedre egnet til innrapportering direkte fra selskapet til skattemyndighet. I tilfelle bør kravene trolig innarbeides via skattelovgivning og ikke via LLR rapportering.
>
> Etter arbeidsgruppens oppfatning kreves det en nøye utredning før man pålegger selskapene publisering på et slikt detaljnivå. En slik utredning faller utenfor arbeidsgruppens mandat.»

20.5.2 Høringsinstansenes syn

De fleste instansene som har merknader til arbeidsgruppens forslag, er positive til, eller har forståelse for, at det innføres LLR-krav i Norge. *Folketrygdfondet* trekker fram betydningen av LLR for dem som investor, og uttaler blant annet:

> «Større åpenhet og mer finansiell informasjon er positivt for oss som investor, såframt slik informasjon kommer i en relevant sammenheng. LLR-reglene vil blant annet i større grad kunne synliggjøre pengestrømmer og korrupsjonsrisiko, som er viktig informasjon i en verdivurdering og analyse av et selskap.»

Også *KLP Kapitalforvaltning* trekker fram forslagets betydning for investorer, og uttaler blant annet:

> «Oppsummert er KLP som investor svært positiv til land-for-land rapportering og ser helst at den blir innført på global basis for alle industrier. Rent praktisk vet vi at dette er urealistisk på kort sikt, men vi støtter at Norge tar en ledende rolle i innføringen av land-for-land rapportering.»

Miljøverndepartementet peker på den miljømessige betydningen av forslaget, og uttaler blant annet:

> «Miljøverndepartementet er positive til at det foreslås en mer omfattende rapportering enn det som følger av forslaget til EU-regler. Å synliggjøre uttak av naturressurser i utvinningsindustrien og pengestrømmene knyttet til slike uttak er en viktig del av arbeidet for å fremme bærekraftig bruk av naturressurser.»

Norsk Journalistlag, Norsk Presseforbund og Norsk Redaktørforening viser i felles høringsuttalelse til at det generelt er vanskelig å følge pengestrømmer til utlandet, og uttaler blant annet følgende:

> «Vi vil først understreke at vi er svært positive til innføring av krav om LLR i Norge. Vi vet av erfaring at pengestrømmer til utlandet er vanskelig å følge, og at det er tids- og ressurskre-

vende å få tak i opplysninger, og ofte tilfeldig om man får og hva man får tak i.»

Oslo Børs er generelt positiv til at det innføres regler om LLR, og viser blant annet til betydningen for å forhindre økonomisk kriminalitet, samt betydningen for brukere av rapporten, og uttaler blant annet:

«Oslo Børs er positiv til at det innføres regler om LLR. Større krav til synliggjøring av selskapers utbetalinger til myndigheter kan bidra til å forhindre og avdekke mulig økonomisk kriminalitet som korrupsjon. Selskaper som har virksomhet i land som knyttes til korrupsjon vil lettere kunne vise markedet at de opererer lovlig ved åpenhet rundt sine utbetalinger. At slik rapportering også vil lette det offentliges oppfølging av selskapene synes opplagt.

LLR vil videre kunne ha en positiv effekt for investorer i selskapene som omfattes av regimet. Investorer har de siste årene blitt mer bevisste sine investeringer. For mange er det ikke tilstrekkelig at investeringene gir god avkastning. Det er også krav om at selskapene driver sin virksomhet på en lovlig og etisk forsvarlig måte. For eksempel har NBIM og flere av de store norske livselskapene egne avdelinger som kun har til oppgave å følge opp investeringer ut ifra et samfunnsansvarlig perspektiv. Hensiktsmessige regler innenfor LLR kan således være et viktig verktøy for slik oppfølging.

Også utstedere av omsettelige verdipapirer vil kunne ha glede av hensiktsmessige regler innenfor LLR. Selskaper som rapporter LLR vil lettere kunne tiltrekke seg samfunnssansvarlige og solide langsiktige investorer, noe som kan medføre en strategisk og økonomisk verdi for selskapene.»

Publish What You Pay Norge mener innføring av LLR kan være et av de beste og billigste virkemidlene for like rammevilkår i verden, og uttaler blant annet:

«PWYP Norge vil innledningsvis si at den kommende norske lovgivningen er høyt prioritert av både våre norske tilsluttede organisasjoner og vårt internasjonale nettverk som består av over 650 organisasjoner fra over 70 land i verden, de fleste ressursrike utviklingsland. Vi arbeider for at selskaper som er blitt gitt muligheten til å utvinne ikke-fornybare og begrensede naturressurser som olje, gass og mineraler må avkreves å være åpne tilbake overfor samfunnet om hvordan de håndterer de ressursene de har fått tilgang til.

Først vil PWYP Norge si at innføring av land-for-land rapportering kan være et av de beste og et av de billigste virkemidlene man kan ha for å sørge for at bedrifter får like rammevilkår verden rundt, og at man får slutt på den situasjonen som har hersket de siste 30 årene. En situasjon som har vært preget av at de selskapene som har vært villig til å gå lengst i bruken av skadelige instrumenter har fått lov til å sette standarden for internasjonal konkurranse og har derigjennom laget en nedadgående spiral som har endt i et større og større ressursran fra Sør og mindre og mindre skatter til både Nord og Sør. Gjennom land-for-land rapportering har myndigheter, eiere og samfunnet en mulighet til å sørge for at selskaper må konkurrere på like vilkår og at det blir grunnlag for å vurdere det enkelte selskaps aktivitet i det enkelte land. Det er derfor viktig at alle selskaper med noterte verdipapirer, enten det gjelder egenkapital-innhenting eller innhenting av fremmedkapital, dvs all tilgang til kapital i frie kapitalmarkeder, blir gjenstand for rapporteringskrav.»

Redd Barna støtter forslaget om å innføre LLR, og uttaler blant annet:

«Redd Barna støtter helhjertet opp om innføring av land-for-land rapportering i Norge. FNs barnekonvensjon sier at det er statens ansvar å innfri barns rettigheter, *og* at alle stater har et ansvar utover egne grenser for å bidra til at rettighetene innfris gjennom internasjonalt samarbeid. Barnekonvensjonen sier også at statene skal bruke det maksimale de har av tilgjengelige ressurser for å innfri disse rettighetene. Staters mulighet til å ivareta sitt ansvar for befolkningens grunnleggende rettigheter svekkes i dag av for lite og for dårlig informasjon av hva de *burde* hatt av inntekter fra selskaper (og dermed av tilgjengelige ressurser).

Økte skatteinntekter og stans av ulovlig kapitalflukt vil gi statene økte inntekter og økte muligheter til å investere mer i barns rettigheter. En rapport fra Christian Aid anslår at 160 milliarder dollar forsvinner i skatteunndragelser i fattige land. Penger som kunne spart 350 000 barneliv i året. Nettopp derfor er Redd Barna opptatt av global skatterettferd, og ser Norges innføring av land-for-land rapportering

som et viktig bidrag til å bekjempe og forebygge skatteunndragelser. Det foreslåtte forslaget fra arbeidsgruppen vil kunne sette en ny standard for åpenhet i selskaper internasjonalt, og gjør Norge til et foregangsland til inspirasjon for andre.»

Statistisk sentralbyrå viser til at LLR kan heve kvaliteten på statistikken, og uttaler blant annet:

«Statistisk sentralbyrå (SSB) støtter forslaget om å introdusere land-for-land rapportering. Dersom en slik rapportering blir obligatorisk som en del av selskapenes regnskaper kan dette bidra til å heve kvaliteten på statistikken, herunder blant annet utenriksregnskapet og nasjonalregnskapet. Dette gjelder spesielt dersom rapporteringen ble utvidet til flere områder enn de som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift.»

ØKOKRIM mener LLR vil kunne virke preventivt mot økonomisk kriminalitet, og uttaler blant annet følgende:

«Som påpekt i høringsuttalelse 6. februar 2012, ønsker ØKOKRIM større åpenhet og transparens i næringslivet, også når det gjelder internasjonal virksomhet av den karakter forslaget særlig retter seg mot. Etter vår oppfatning vil et slikt tiltak virke preventivt mot å begå økonomisk kriminalitet og vanskeliggjøre særlig korrupsjon og skatteunndragelser. Signaleffekten av å innføre en slik rapporteringsplikt antas derfor å være betydelig, samtidig som de negative konsekvensene for de virksomheter som forslaget omfatter synes å være begrenset. Vi er derfor positive til innføring av LLR-regler i Norge slik arbeidsgruppen foreslår.»

Også flere høringsinstanser understreker betydningen av LLR mer generelt, herunder *Attac, Changemaker, Den norske Revisorforening, Oslosenteret* m.fl.

Enkelte høringsinstanser støtter forslaget, men er kritiske til at det legges opp til særnorske LLR-krav. *Næringslivets Hovedorganisasjon* viser til den konkurransemessige betydningen, og uttaler blant annet:

«NHO støtter generelt tiltak som bidrar til større åpenhet og informasjonsutveksling mellom myndigheter. Vi er også positive til større åpenhet rundt finansielle, skatte- og regnskapsmessige forhold. Av konkurransemessige årsaker er NHO imidlertid generelt skeptiske til særnorske regler som påfører norske selskap større byrder enn deres utenlandske konkurrenter, både hva gjelder innholdet i reglene og hvem og når de skal gjelde fra. Vi vil særlig advare mot å innføre regler som ikke er tilstrekkelig harmonisert med tilsvarende regler i EU.»

Statoil støtter forslaget, men anbefaler at LLR innføres som en anbefaling, framfor et lovkrav, og uttaler blant annet følgende:

«Statoil støtter utgangspunktet for LLR initiativet, som går ut på bekjempelse av korrupsjon og synliggjøring av verdiskapning knyttet til uttak av naturressurser, herunder kontroll med pengestrømmer. Statoil mener LLR bidrar til god virksomhetsstyring, samt produktivt og forutsigbart forretningsmiljø. Som deltaker i olje- og gass industrien, ønsker Statoil at alle olje- og gass selskap støtter krav om høy kvalitet og meningsfull synliggjøring av verdiskapning i land vi operer i og hvor vi mener samfunnet bør tjene på våre aktiviteter og bidrag.

Statoil har i flere år frivillig rapportert på betalinger til myndigheter og andre samfunnsøkonomiske bidrag, til tross for at det ikke har vært et lovpålagt krav. Statoil mener frivillig rapportering innebærer et vel så sterkt virkemiddel selskap kan bruke, for å signalisere viktigheten av synliggjøring av pengestrømmer knyttet til uttak av naturressurser, i motsetning til lovpålagte krav. Statoil anbefaler å innføre LLR som en anbefaling fremfor et lovkrav i første omgang.»

20.5.3 Vurdering

Departementet viser til at EU har vedtatt krav om LLR i nytt konsolidert regnskapsdirektiv, Europaparlaments- og rådsdirektiv 2013/34/EU, kapittel 10. Direktivet erstatter tidligere regnskapsdirektiver som er ansett for EØS-relevante og som er tatt inn i EØS-avtalen. En innlemmelse av direktivet i EØS-avtalen vil innebære at det tas inn regler om LLR i EØS-avtalen, som Norge vil være forpliktet til å gjennomføre i norsk rett. Eventuelle EØS-regler på området vil ha betydning for utformingen av norske regler, og departementet mener derfor at det ved fastsettelse av nasjonale regler nå, før EUs gjennomføringsfrist, er relevant å ta i betraktning antatt forventede EØS-regler om LLR, både med hensyn til formål og utforming.

Høringsinstansene synes å være enige om at LLR vil føre til økt åpenhet om foretakenes aktiviteter i de land hvor de har virksomhet. Etter departementets syn bør det imidlertid tas nærmere stilling til hva som er formålet med de nye rapporteringskravene, slik at det kan etableres en felles forståelse for hva økt åpenhet skal bidra til, og for at nye krav skal kunne utformes så målrettet som mulig.

Formålet med LLR-reglene i EUs nye regnskapsdirektiv er, slik departementet vurderer det, å oppnå økt åpenhet med pengestrømmer mellom foretak og myndigheter i de land hvor foretakene opererer. Dette skal bidra til at befolkningen i landet kan få tilgang til nødvendig informasjon for å utøve demokratisk kontroll med, og holde regjeringen ansvarlig for, forvaltningen av inntekter fra landets naturressurser, se fortalens punkt 44 og 45.

Enkelte høringsinstanser som blant annet *Changemaker, ForUM* og *Tax Justice Network Norge,* har tatt til orde for at LLR bør innføres for alle foretak innen alle bransjer. Som argument for slik utvidelse framføres blant annet at skatteunndragelser ikke er et eksklusivt problem for de foretakene som er foreslått pålagt LLR.

Departementet mener det er nødvendig å skille mellom *skatteunndragelser* på den ene siden, som innebærer ulovlig brudd på det aktuelle landets skattelovgivning, og på den andre siden *skattetilpasning,* der foretakene lovlig har innordnet sin virksomhet på en slik måte at foretakets/konsernets totale skattebelastning optimaliseres/blir minst mulig. Slik skattetilpasning kan av ulike grunner være uønsket, men er i seg selv ikke ulovlig.

Departementet viser til at bekjempelse av skatteunndragelser ikke er et uttalt formål med LLR etter direktiv 2013/34/EU.

Departementet deler i hovedsak arbeidsgruppens vurderinger. Større åpenhet om betalinger til myndigheter mv. vil i seg selv kunne virke preventivt og kan i seg selv bidra til å forhindre både ulovlige skatteunndragelser og «uønsket» skattetilpasning. Departementet er imidlertid av den oppfatning at nye norske regler om LLR ikke bør ha som et uttalt hovedformål å bidra til å forhindre ulovlig skatteunndragelse, men at hovedformålet med reglene bør være å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for på den måten å ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntektene fra landets naturressurser. Skjerpede informasjonskrav som setter betalinger til myndigheter inn i en større sammenheng vil også kunne være bedre egnet til å avdekke korrupsjon, og til en viss grad kunne synliggjøre hvordan foretakene tilpasser sin virksomhet skattemessig. Slik departementet ser det er det imidlertid per i dag ikke realistisk å se for seg LLR-regler utformet med sikte på å være et effektivt virkemiddel for å opplyse om ulovlige skatteunndragelser.

20.6 Virkeområde – rapporteringspliktige foretak

20.6.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har, i tråd med mandatet, anbefalt at LLR i norsk rett skal gjelde for «store foretak» etter definisjonen i direktiv 2013/34/EU art. 3 nr. 2, samt utstedere av noterte verdipapirer. Med «store foretak» menes foretak som på balansedagen overstiger minst to av følgende terskelverdier: Salgsinntekt på mer enn 320 mill. kroner, balanse på mer enn 160 mill. kroner eller gjennomsnittlig antall ansatte gjennom regnskapsåret over 250. I tråd med mandatet er det foreslått at det kun er foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog som omfattes av rapporteringskravene. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU art. 42. Arbeidsgruppen har gitt følgende begrunnelse for forslaget:

> «Ved å benytte terskelverdier i EU-kommisjonens forslag til nytt regnskapsdirektiv, og pålegge LLR for store foretak og foretak med noterte verdipapirer, favnes flere selskaper enn de som faller inn under definisjonen av store selskaper etter regnskapsloven. Arbeidsgruppen har falt ned på at hensynet bak regelverket tilsier at størrelse er et relevant kriterium, og at forslaget til EU-direktivets terskelverdier for store selskap derfor gir en bedre avgrensning enn regnskapslovens definisjon av store selskaper som kun avgrenser i forhold til selskapsform og eierskap. Hensynet til proporsjonalitet tilsier etter arbeidsgruppens mening at plikten til LLR ikke bør pålegges mellomstore selskaper.»

Arbeidsgruppen er positiv til at Norge vurderer å innføre LLR for andre sektorer enn utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Arbeidsgruppen viser samtidig til at en utvidelse av LLR til andre bransjer lå utenfor arbeidsgruppens mandat, og at en slik eventuell utvidelse må utredes nærmere i arbeidsgruppe eller utvalg

hvor de ulike bransjer er representert. Arbeidsgruppen mener en utvidelse til andre bransjer eventuelt kan tas opp til ny vurdering når man har vunnet noe erfaring med hvordan LLR virker i praksis for utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog, både når det gjelder den faktiske nytten av opplysningene som gis, og de administrative byrdene som slik rapportering medfører.

20.6.2 Høringsinstansenes syn

Attac, *Changemaker*, *ForUM*, *Redd Barna og Statoil* mener LLR må innføres for multinasjonale foretak innen alle bransjer. *Norsk Journalistlag, Norsk Presseforbund og Norsk Redaktørforening* mener i felles høringsuttalelse at LLR bør gjelde for alle foretak i alle bransjer, og uttaler:

> «LLR-kravet bør gjelde for alle selskaper i alle bransjer som driver virksomhet i utlandet, ikke bare selskaper som driver med petroleum, gruvedrift og skogsdrift, som arbeidsgruppa legger til grunn. Særlig bør det gjelde for virksomheter hvor det kreves lisenser/konsesjoner fra myndigheter fordi dette erfaringsmessig medfører høy risiko for korrupsjon. Shipping og oppdrettsselskaper er eksempler på selskaper med store verdier og betydelig virksomhet i utlandet. Disse bør omfattes.»

Tax Justice Network Norge mener også at alle bransjer bør omfattes av LLR-krav, og uttaler:

> «Det er ingen grunn til at ikke alle bransjer skal inkluderes ved innføring 1.1.2014. LLR-rapportering er relativt begrenset og vil ikke by på praktiske problemer for noen bransje. LLR har tidligere vært ute på høring som har gitt bransjene rikelig tid til innspill i prosessen. Svært mange av høringssvarene i den første LLR-høringen i 2011 tok nettopp til orde for at alle sektorer måtte inkluderes.»

Kirkens Nødhjelp og *KLP Kapitalforvaltning* støtter innføring av LLR for de foreslåtte sektorene nå, men mener LLR på sikt bør inkludere alle sektorer.

Changemaker mener at rapporteringskravet bør utvides til å gjelde for foretak i alle størrelser, mens *ForUM* mener den foreslåtte grensen bør settes lavere. *KLP Kapitalforvaltning* støtter arbeidsgruppens anbefaling om at LLR-regelverket bør gjelde for store foretak basert på terskelverdiene i nytt regnskapsdirektiv, samt for utstedere av noterte verdipapirer.

Utenriksdepartementet er, som arbeidsgruppen, positiv til at LLR også blir gjeldende for andre sektorer, selv om arbeidsgruppens mandat ikke var å behandle andre sektorer enn utvinningsindustrien og skog.

ØKOKRIM støtter forslaget om å innføre LLR-regler i et begrenset omfang slik arbeidsgruppen har lagt opp til, men mener utvidelse til andre bransjer og for flere foretak basert på størrelse bør vurderes, og følges opp overfor EU.

20.6.3 Vurdering

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at LLR-krav i Norge pålegges «store foretak» som definert i EUs nye regnskapsdirektiv, samt utstedere av noterte verdipapirer (aksjer eller gjeldsinstrumenter). Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Departementet viser til at terskelverdiene gitt i direktiv 2013/34/EU er fullharmoniseringsregler, og at en eventuell antatt innlemmelse av direktivet i EØS-avtalen vil medføre behov for endringer av definisjonene av store og små foretak i regnskapsloven. En avgrensning av rapporteringsplikten til «store foretak» bør derfor følge definisjonen som gitt i direktivet.

Selv om antatt forventede EØS-regler om LLR ikke innebærer forbud mot utvidelse av rapporteringskravet til også å gjelde mellomstore foretak, viser departementet til at forenklingshensyn tilsier at LLR-kravet ikke utvides til også å gjelde slike foretak. Pålegg om LLR for mellomstore foretak vil også kunne stå i strid med ett av hovedformålene med nytt konsolidert regnskapsdirektiv, som er å redusere de administrative byrdene for små og mellomstore foretak. Direktivet gir videre anvisning på fullharmoniseringsregler for mikroforetak og små foretak, slik at det etter departementets oppfatning ikke er adgang til å pålegge disse foretakene LLR-krav.

Departementet slutter seg videre til arbeidsgruppens forslag om at LLR-krav avgrenses til foretak som driver virksomhet innen utvinningsindustrien eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Departementet legger til grunn at et ønske om mer informasjon om foretakenes virksomhet knyttet til uttak av ikke-fornybare naturressurser og skogshogst i urskog har vært den primære grunnen til at man i nytt regnskapsdirektiv har avgrenset virkeområdet til disse næringene. Etter departementets oppfatning er det også viktig at det ved vurderingen av eventuelle pålegg om LLR

for andre bransjer, først identifiseres et behov for slik rapportering innen den enkelte bransje, sett i lys av formålet med reglene. Det er etter departementets oppfatning heller ikke gitt at innholdet i rapporteringen bør være det samme for andre bransjer. Dette tilsier etter departementets oppfatning at eventuelle pålegg om LLR for andre bransjer bør utredes nærmere før virkeområdet for LLR vurderes utvidet.

Departementet mener på denne bakgrunn at LLR bør pålegges «store foretak» etter terskelverdiene i nytt konsolidert regnskapsdirektiv, samt for utstedere av noterte verdipapirer, som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Virkeområdet for de nye LLR-kravene bør framgå av endringer i regnskapsloven og verdipapirhandelloven, men slik at fastsettelse av terskelverdier mv. bør fastsettes i forskrift med hjemmel i regnskapsloven og verdipapirhandelloven, da det for eksempel vil kunne være nødvendig å foreta justeringer i terskelverdiene som følge av kursendringer mellom norske kroner og euro.

20.7 Nærmere om krav til innholdet i rapporteringen

20.7.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har foreslått at innholdet i rapporteringen utvides sammenlignet med det som følger av antatt forventede EØS-regler om LLR. I tillegg til å rapportere om betalinger til myndigheter anbefaler arbeidsgruppen at rapporteringen utvides til også å omfatte krav til rapportering av investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester, antall ansatte og regnskapspliktiges datterforetak, fordelt på de enkelte land hvor de rapporteringspliktige driver sin virksomhet. Arbeidsgruppen mener de utvidede rapporteringskravene vil gi mer relevant informasjon ettersom betalingene settes inn i en større sammenheng, og uttaler:

> «Den tilleggsinformasjonen som Statoil gir, er informasjon som arbeidsgruppen antar at selskapene allerede har tilgjengelig og følger opp på land-nivå. Når betalingene settes inn i sammenheng, gir dette mer relevant informasjon, og etter arbeidsgruppens vurdering, en stor gevinst i forhold til nytteverdien for brukerne, uten en urimelig merkostnad for selskapene. Arbeidsgruppen har derfor vurdert det slik at det er gode grunner til å pålegge en noe utvidet rapportering enn det som følger av kompromissforslaget. Arbeidsgruppen foreslår på denne bakgrunn at Norge i tillegg til de betalinger til myndigheter som er angitt av EU-kommisjonen, også pålegger land-for-land rapportering av følgende informasjon:
> – Investeringer, salgsinntekt, produksjonsvolum, kjøp av varer og tjenester samt antall ansatte»

Arbeidsgruppen viser videre til at den utvidede rapportering vil innebære periodiseringsforskjeller, og uttaler:

> «Arbeidsgruppens forslag til utvidet rapportering vil innebære at selskapene må rapportere både regnskapsstørrelser og kontantstørrelser, som kan være forskjellige på grunn av periodiseringsforskjeller. Arbeidsgruppen mener likevel at en slik utvidet rapportering over tid vil gi et godt uttrykk for hva selskapet har tatt ut i form av naturressurser og verdier, samt hva de har bidratt med av skatter og avgifter.»

Arbeidsgruppen har gitt utrykk for usikkerhet med hensyn til hvilket nivå (under landnivå) det er hensiktsmessig å bryte ned rapporteringen av betalinger til myndigheter på, og uttaler følgende:

> «Det er ulik oppfatning av spørsmålet, både i Norge og internasjonalt. Informasjonsverdien av prosjektrapportering vil være avhengig av hvordan virksomheten er organisert i det enkelte land, og hvordan myndighetene i det enkelte land har regulert hvordan pengestrømmene mellom selskap og myndighet skal skje på lokalt og nasjonalt nivå. Vi kan ikke se at høringsinstansene i Norge har vært spesielt opptatt av å innføre prosjektrapportering.
>
> Flere av høringsinstansene har imidlertid anmodet om at dersom det legges opp til prosjektrapportering, er det nødvendig å definere prosjektbegrepet nærmere. Man oppfatter at det ikke eksisterer noen ensartet prosjektdefinisjon, og videre at det er mange av pengestrømmene, for eksempel skatter, som oftest ikke kan henføres til et enkelt prosjekt fordi skattene ilignes på selskapsnivå. I Dodd-Frank har man valgt ikke å definere prosjekt for derigjennom å skape noe fleksibilitet for de rapporteringspliktige. Motargumentet er at informasjonen ikke blir sammenlignbar mellom selskaper dersom man ikke har en klar prosjektdefinisjon. Forslag til EU-direktiv og kompromissteksten legger opp til en overordnet prosjektdefinisjon, men denne definisjonen er lite presis.»

Arbeidsgruppen gir videre uttrykk for usikkerhet med hensyn til om det i nasjonalt regelverk er adgang til å endre eller omskrive definisjonene i antatt forventede EØS-regler som svarer til artikkel 41 i direktiv 2013/34/EU knyttet til LLR hvor blant annet begrepene «myndighet», «prosjekt» og «betaling» defineres. Uavhengig av om det er adgang til å endre eller omskrive definisjonene konkluderer arbeidsgruppen med at det ikke er formålstjenlig å legge opp til en særnorsk definisjon av begrepet «prosjekt» og foreslår derfor at «prosjekt» defineres likt som definisjonen i artikkel 41. Arbeidsgruppen viser til at foretakene bør gis en viss fleksibilitet til å finne fram til en hensiktsmessig avgrensning med utgangspunkt i den overordnede definisjonen av prosjekt. Etter arbeidsgruppens vurdering omfattes personer som representerer – eller er mellommenn som handler på vegne av myndigheten – av definisjonen av «myndighet» etter antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU, og anbefaler at dette presiseres i særmerknadene.

Arbeidsgruppen mener konkurransehensyn kan være relevant ved vurderingen av hva rapporteringen skal inneholde, og at det må være en rimelig balanse mellom åpenhet, nytte, og hensynet til ikke å pålegge foretak i Norge en unødig konkurranseulempe. Arbeidsgruppen anbefaler derfor at foretakene skal stå fritt til å bestemme hvorvidt den utvidede informasjonen som arbeidsgruppen foreslår skal brytes ned på land- eller prosjekt nivå.

I mandatet ble arbeidsgruppen også bedt om å vurdere hvorvidt det bør gis særskilt informasjon om konserninterne transaksjoner. Arbeidsgruppen viser til at for større konsern vil det kunne være snakk om et betydelig antall transaksjoner, og at rapportering om dette vil medføre særdeles omfattende og komplekse rapporteringskrav. Etter arbeidsgruppens vurdering er det ikke hensiktsmessig å gi slik informasjon uten at det er etablert retningslinjer for aggregering, vesentlighet og presentasjonsform. Det kreves etter arbeidsgruppens vurdering en nærmere utredning, herunder en kost/nytte vurdering, før man pålegger foretakene offentliggjøring på et slikt detaljnivå.

20.7.2 Høringsinstansenes syn

Attac anser de utvidede rapporteringskravene som er foreslått av arbeidsgruppen som nødvendige for å kunne se tallene i en sammenheng som gjør dem forståelige og nyttige, men mener det bør kreves ytterliggere opplysninger:

> «Ut over de opplysninger arbeidsgruppen foreslår mener vi at land-for-land-rapporten også bør synliggjøre finansieringskostnader, arbeidskraftkostnader og inntekt før skatt. For salgsinntekter, kjøp av varer og tjenester og finansieringskostnader bør det skilles mellom transaksjoner innad i samme eiergruppe og transaksjoner med andre utenfor eiergruppen.
>
> […]
>
> Viktige indikatorer på omfanget av virksomheten i det enkelte land vil være både antall ansatte og omfanget av utbetalt lønn. Inntekt før skatt vurderer vi også som en opplysning som vil gi offentligheten et riktigere bilde av helheten.»

Brønnøysundregistrene støtter arbeidsgruppens forslag om at rapportering av de særnorske utvidede opplysningskrav på prosjektnivå er frivillig.

Changemaker støtter arbeidsgruppens forslag om utvidet rapportering, men mener det bør utredes nærmere hvordan konserninterne transaksjoner kan inkluderes i en egen rapporteringspost. *Changemaker* mener slike opplysninger vil tydeliggjøre foretaksstrukturen og relasjonene mellom foretakene i konsernet, som er helt avgjørende for å kunne skattlegge foretakene riktig.

Deloitte støtter forslaget om utvidet LLR-rapportering slik arbeidsgruppen har foreslått, men mener samtidig at det bør arbeides for et harmonisert, globalt regelverk for utvidet LLR, slik at man på sikt kan unngå norske særregler.

Den norske Revisorforening mener kravene til LLR bør være de samme i Norge som i EU/EØS, og gjelde fra samme tidspunkt, og uttaler blant annet følgende:

> «Etter vår vurdering er det helt sentralt at LLR innføres som et internasjonalt samordnet tiltak. Både muligheten til å utnytte informasjonen fra selskapenes LLR og hensynet til like byrder med å oppfylle kravene, taler for dette. Dette oppfylles langt på vei ved at forslaget bygger på regler som nylig er vedtatt i EU og skal gjelde innen EØS. Det er også innført lignende krav i USA.
>
> […]
>
> I den senere tid har det vært en del oppmerksomhet om store internasjonale konserner i andre bransjer som utnytter huller i nasjonalstatenes skattesystemer til å betale svært lav samlet skatt på inntjeningen i virksomheten. I det nye EU-direktivet med regler om LLR, blir EU-kommisjonen pålagt å vurdere om LLR skal utvides til å omfatte andre næringer,

krav om revisjon og mer informasjon. Kommisjonær Barnier har varslet utvidelser. I denne situasjonen er det etter vår oppfatning spesielt lite heldig å fastsette særnorske regler i utakt med det som gjelder i EU/EØS.»

Folketrygdfondet mener arbeidsgruppens forslag om utvidet rapportering er nødvendig for å kunne vurdere betalingene til myndigheter i en helhetlig sammenheng. *Folketrygdfondet* antar at merkostnaden og den administrative byrden ved å gi slike tilleggskrav er begrenset, og kan videre vanskelig se at de utvidede rapporteringskravene vil gi norske virksomheter en konkurransemessig ulempe.

Forum for Utvikling og Miljø («ForUM») er svært positive til forslaget til utvidet rapportering, men mener det må klargjøres at rapporteringen skal gi oversikt over *samtlige* investeringer, produksjon, skatter/innbetalinger, ansatte, kostnader og inntekter, ikke bare kostnader til kjøp av varer og tjenester, samt inntekter fra salg, slik arbeidsgruppen har identifisert. *ForUM* viser til at man mister muligheten til å vurdere om for eksempel skatter og innbetalinger er i samsvar med totale inntekter/utgifter dersom man ikke ber om de totale tallene.

Industri Energi støtter kravet om at rapporteringen må være meningsfull, og viser samtlige til at rapporteringen må inneholde opplysninger om investeringer, salgsinntekter, kostnader, skatter eller betalinger til personer som representerer eller handler på vegne av styresmaktene må rapporteres. I tillegg må det gis opplysninger om antall ansatte og fullstendig produksjon, samt inntekter og kostnader for derivater.

Kirkens Nødhjelp støtter arbeidsgruppens forslag til utvidet rapportering, men ønsker rapportering av ytterliggere poster, og uttaler blant annet:

> «Det er mange tall som kan legges til tallene nevnt over. Vi savner særlig ett – *profitt før skatt.* Finansdepartementet bør også stille krav om at selskap må oppgi sin profitt land for land. Det vil være i tråd med utviklingen i EUs bankdirektiv der det kreves rapportering land for land fra banker og som inkluderer informasjon som omsetning, profitt, antall ansatte og selskapsstruktur. Det er derfor grunn til å tro at Norge ved å innføre en mer omfattende rapportering enn regnskapsdirektivet legger opp til ligger i forkant av en utvikling som uansett vil finne sted i EU.»

Om informasjon på prosjektnivå, uttaler *Kirkens Nødhjelp* videre:

> «Lovforslaget lar selskapene stå fritt til «å bestemme hvorvidt den utvidede informasjonen skal brytes ned på prosjektnivå». Etter vår mening er det spesielt ett tall som vil være svært nyttig å ha på prosjektnivå – produksjonsvolum. Vi vil be departementet vurdere å ha dette som et krav.»

Kirkens Nødhjelp viser også til at det hersker uenighet om hvordan EU-direktivet skal forstås med henhold til hva som menes med *«rapportering fra land der selskapene har virksomhet»*, og uttaler:

> «Det kan tolkes som at det kun skal rapporteres fra de land der selve utvinningen av ressursene finner sted. En slik tolkning vil gi et ufullstendig bilde ettersom støttefunksjoner i andre jurisdiksjoner (som skatteparadiser) dermed ikke omfattes. Det vil være særlig problematisk for den norske loven ettersom det også kreves informasjon utover betalinger. For at denne informasjon skal bli meningsfull bør det gis en full oversikt over det enkelte selskap. Formuleringen i den foreslåtte forskriften lyder «[...] fordelt på de enkelte land hvor selskapet driver sin virksomhet» (s. 45). Det anbefales at det tydeliggjøres at definisjonen av virksomhet ikke kun omhandler land der utvinningen av naturressursene finner sted.»

KLP Kapitalforvaltning mener at rapportering på landnivå er mer hensiktsmessig enn rapportering på prosjektnivå, og deler arbeidsgruppens vurdering og anbefaling om at det skal være opp til foretakene selv å bestemme om den utvidede rapporteringen skal gjøres på prosjekt- eller landnivå. *KLP Kapitalforvaltning* deler videre arbeidsgruppens vurdering av mer utfyllende opplysninger og opplysninger om konserninterne transaksjoner, men at det er svært viktig at tallene blir satt inn i en sammenheng og fortrinnsvis avstemt mot årsregnskapet.

Norsk Journalistlag, Norsk Presseforbund og *Norsk Redaktørforening* («NJL m.fl.») støtter i felles høringsuttalelse arbeidsgruppens forslag til utvidede rapporteringskrav, men mener at rapporteringen bør utvides ytterliggere, og uttaler:

> «Ut over de opplysningene arbeidsgruppa foreslår, mener vi at rapporteringen også bør synliggjøre finansieringskostnader, arbeidskraftkostnader og inntekter før skatt. For salgsinntekter, kjøp av varer og tjenester og finansieringskostnader, bør det skilles mellom

transaksjoner innad i samme eiergruppe og transaksjoner med andre utenfor eiergruppen.

I likhet med Transparency International Norge mener vi at man også bør synliggjøre samfunnsbidrag, veldedige bidrag og sponsorships, da dette er et viktig middel for å avdekke korrupsjon.»

NJL m.fl. mener også at det bør innføres rapporteringskrav som kaster lys over internprising.

Nærings- og handelsdepartementet har vurdert arbeidsgruppens rapport spesielt i lys av regjeringens forenklingsprosjekt, og uttaler blant annet følgende:

«Det foreslås at de norske kravene til rapporteringspliktig informasjon går noe lenger enn kompromissforslaget til EU-kommisjonen. Arbeidsgruppen grunngir dette med at det er viktig at informasjonen settes inn i en større sammenheng for å være nyttig. Vi slutter oss til arbeidsgruppens syn på dette punktet. Siden den ekstra informasjonen som kreves ser ut til å være lett tilgjengelig for selskapene, mener vi det særnorske kravet til informasjon kan forsvares. Men vi ber om at man ved den planlagte evaluering av ordningen om mulig undersøker nytte og kostnad forbundet med dette nærmere.»

Næringslivets Hovedorganisasjon er uenig med arbeidsgruppens forslag til å innføre mer detaljert rapportering i Norge enn det legges opp til i EU, og uttaler at:

«Dette vil innebære en konkurranseulempe for norske virksomheter. Det er ingen indikasjoner på at adferden til norske selskaper tilsier at de bør ha mer omfattende rapporteringsregler enn selskaper hjemmehørende i andre land.»

Norsk Olje og Gass («NOG») har forståelse for at Norge ønsker å være et foregangsland i å ansvarliggjøre myndigheter i land som er rike på naturressurser, men mener særnorske regler ikke bidrar til å tjene dette formålet i den grad at slike regler rettferdiggjøres. *NOG* understreker at det er viktig å etterstrebe ensartede regler for hva som skal rapporteres på tvers av ulike nasjonale og internasjonale regelsett. *NOG* mener videre at forslagets omfang av tilleggsrapportering går utover det direktivet gir rom for og hva hensynet bak LLR rapportering tilsier, og uttaler:

«Det understrekes også at de tilleggsopplysningene som foreslås inntatt som særnorske tilleggskrav er opplysninger som normalt vil være å finne i de enkelte selskapers regnskap og i konsernets konsoliderte selskapsregnskap. I tillegg vil de være å finne på selskapenes nettsider. Det fremstår dermed som en helt unødvendig dobbeltrapportering å gi de samme opplysningene flere steder og flere ganger.

Norsk Olje og Gass ser at argumentet om å se betalingene i en større sammenheng kan være relevant, men det er etter Norsk Olje og Gass' oppfatning ikke et vektig argument. Det er vanskelig å se nytteverdien av dobbeltrapportering og dobbeltpublisering.»

NOG støtter arbeidsgruppens forslag om at LLR-regelverket vil måtte utvikles over tid og at foretakene selv finner fram til en hensiktsmessig avgrensning av prosjektbegrepet. Etter *NOGs'* oppfatning er det ikke grunnlag for, eller grunner til, å rapportere på for eksempel lisensnivå. *NOG* presiserer også at de oppfatter regelverkets system som at betalinger som ikke må rapporteres på prosjektnivå, blir å rapportere på foretaksnivå dersom den rapporteringspliktige selv leverer LLR-rapport, eller på landnivå dersom den rapporteringspliktiges betalinger inngår i godkjent konsolidert LLR-rapport.

Olje- og energidepartementet mener at foretak med virksomheter på norsk sokkel bør kunne rapportere om sine betalinger fra virksomhet på norsk sokkel samlet på foretaksnivå, og uttaler blant annet følgende:

«Både Dodd-Frank Act og EU-direktivet forutsetter rapportering på prosjekt-nivå uten at begrepet prosjekt gis en entydig definisjon. I EUs direktivforslag og arbeidsgruppens tolkning er det vår forståelse at det at det kun er innbetalinger som er knyttet til et lavere enhetsnivå enn land som skal rapporteres på et disaggregert nivå. Vi mener det vil være viktig at selskaper på norsk sokkel kan rapportere betalinger fra virksomheten på norsk sokkel samlet på selskapsnivå og ikke må splitte opp betalingene på felt/tillatelser. En slik oppsplitting vil være ressurskrevende og unødvendig for formålet med LLR. Dette bør presiseres i forbindelse med norsk implementering av direktivet.»

Oslo Børs er positiv til innføring av LLR, men mener det bør gjøres ved harmoniserte regler

innenfor EU/EØS, både med hensyn til rapporteringskrav og implementeringstidpunkt, og uttaler:

> «Hensynet til et harmonisert og likeartet regelverk er stort. Opererer Norge med regler som fraviker «EU-standard» kan det slå negativt ut og verdien av LLR rapportering reduseres. Selv om det ikke legges opp til fullharmonisering, bør det etter børsens mening vises varsomhet med å innføre regler som går lenger, og som fremstår annerledes, enn det EU sentralt legger opp til, eller som kan fremstå som en pålagt CSR rapportering.»

Oslosenteret mener utvidede krav til LLR kan være et av de aller beste og rimeligste tiltakene et land kan gjennomføre for å sikre at bedrifter får like rammevilkår overalt i verden, og uttaler blant annet følgende:

> «Gjennom å innføre utvidede krav til land for land rapportering vil både myndigheter, eiere og samfunnet for øvrig ha mulighet til å sørge for at selskaper må konkurrere på like vilkår og at det blir grunnlag for å vurdere det enkelte selskaps aktivitet i det enkelte land.»

Publish What You Pay Norge («PWYP»), Caritas Norge, Støttekomiteen for Vest-Sahara og *Ungdomsutvalget i Industri Energi* mener det er avgjørende at informasjon om skattebetalinger settes inn i en meningsfull sammenheng som gjør det mulig å verifisere hvorvidt skattebetalingene er korrekte eller ikke. Disse høringsinstansene mener den mest meningsfulle sammenhengen vil være å sette LLR-tallene i sammenheng med foretakenes fullstendige regnskapstall. *PWYP* uttaler blant annet:

> «For at skatter skal kunne settes inn i en meningsfull kontekst må rapporteringen i det enkelte regnskapsår inneholde, for hvert land,
> – *samtlige* investeringer,
> – *samtlige* salgsinntekter,
> – *fullstendig* produksjon,
> – *samtlige* kostnader (gjerne splittet i kjøp av varer og tjenester og andre driftskostnader)
> – *samtlige* skatter eller betalinger til personer som representerer eller handler på vegne av myndigheter
>
> samt antall ansatte. I tillegg må inntekter og kostnader for derivater rapporteres separat for at man skal en meningsfull sammenheng.»

PWYP mener disse tallene må rapporteres for samtlige land med ett unntak:

> «dersom det ikke er salgsinntekter i et land (inkludert gjennomstrømnings-salg enten denne er ført brutto eller netto), eller det ikke foreligger investeringer som kan lede til inntekter (investeringer i produksjon) OG det ikke foreligger skatter eller andre betalinger til myndigheter eller personer som representerer eller handler på vegne av myndigheter»

PWYP viser videre til at arbeidsgruppen anbefaler at foretakene bør kunne velge om de skal rapportere informasjon utover skatteinnbetalinger på prosjekt eller landnivå. *PWYP* mener at informasjon utover skattebetalinger *skal* rapporteres på landnivå og *kan* rapporteres på prosjektnivå, og understreker at land skal være øverste rapporteringsnivå.

Redd Barna er særlig fornøyd med at arbeidsgruppen foreslår rapportering på andre indikatorer enn bare innbetalinger, og mener dette vil bidra til at det blir lettere å vurdere om et foretaks samlede betaling til et vertsland er rimelig i forhold til virksomheten som drives. *Redd Barna* er videre fornøyd med at arbeidsgruppen foreslår rapportering av opplysninger om datterforetak, slik at foretaksstruktur og tilstedeværelse i skatteparadis tydeliggjøres.

Redd Barna uttaler videre at:

> «Kontraktsåpenhet, dvs åpenhet om vilkårene som blir avtalt mellom selskaper og myndigheter, er en viktig komponent for å forebygge skatteunndragelser. Men arbeidsgruppen er usikker på hvorvidt dette skal være en del av land-for-land rapporteringen, eller om den skal innarbeides i skattelovgivningen. Vi ber Finansdepartementet bestemme hvor dette skal ligge før ikrafttredelse av land-for-land rapporteringen 1.1.2014.»

Statoil støtter arbeidsgruppens vurdering om at problemstillinger knyttet til konserninterne transaksjoner og skatt bør holdes utenfor LLR-diskusjonen. Statoil mener videre at norsk sokkel bør rapporteres som et «land» og på foretaksnivå, altså ikke brutt ned på lisensnivå, og understreker at prosjektbegrepet slik det er definert i lov-/forskriftsforslaget må utfylles med det som framkommer om fleksibilitet.

Tax Justice Network mener informasjon om foretaksstrukturer også bør inneholde informasjon om relasjonene mellom foretakene, og uttaler:

> «Arbeidsgruppen har foreslått at LLR skal inkludere informasjon om hvilke selskaper som inngår i rapporteringen og hvor disse selskapene er hjemmehørende. Vi mener at det i tillegg må oppgis hvilken relasjon som eksisterer mellom de nevnte selskaper slik at man får det totale bildet av konsernet.»

Utenriksdepartementet og *ØKOKRIM* støtter arbeidsgruppen forslag til utvidet rapportering. *ØKOKRIM* presiserer følgende om definisjonen av «myndighet»:

> «For å sikre en rapportering i tråd med intensjonen, vil betalinger også til blant annet statslederes nærstående (personer og selskaper) måtte omfattes. Vi legger til grunn at dette er hensyntatt gjennom særmerknadene til den norske bestemmelsen, men foreslår at dette tydeliggjøres uttrykkelig i merknadsteksten.»

20.7.3 Vurdering

Departementet er av den oppfatning at artikkel 43 i direktiv 2013/34/EU ikke er til hinder for at det gis nasjonale regler om innholdet i rapporteringskravet som går lengre enn det som er angitt i direktivet. Departementet forstår bestemmelsen som at den gir anvisning på hva rapporten *minst* skal inneholde. Gitt hovedformålet som departementet mener bør legges til grunn for norske regler om LLR, jf. ovenfor i punkt 20.5.3, er departementet enig med arbeidsgruppen i at det er fornuftig med en noe utvidet rapportering sammenlignet med det som følger av antatt forventede EØS-regler om LLR. Det vises til at en mer utvidet rapportering kan gjøre det enklere å vurdere foretakets betalinger til myndigheter opp mot foretakets uttak av naturressurser i det aktuelle landet. Rapportering av andre opplysninger enn betalinger til myndigheter vil videre, etter departementets oppfatning, gi et bedre bilde av og forståelse for foretakets totale virksomhet i landet, samt hva foretaket bidrar med i samfunnet i de aktuelle landene hvor foretaket utøver sin virksomhet. Departementet mener derfor at rapporteringen bør omfatte mer enn bare betalinger til myndigheter, slik at det gis et best mulig bilde av foretakenes virksomhet i de aktuelle landene. Departementet mener, i tråd med arbeidsgruppens forslag, at det nærmere innholdet i rapporteringen bør fastsettes i forskrift.

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger om at de rapporteringspliktiges betalinger til myndigheter skal gis på land- og prosjektnivå, og at foretakene skal stå fritt til å bestemme hvorvidt den utvidede rapporteringen skal brytes ned på land- eller prosjektnivå. Departementet viser til at et krav om å rapportere de utvidede opplysningene på et for lavt nivå vil kunne innebære en betydelig merkostnad for foretakene. Strengere krav til rapportering for norske foretak og utstedere av noterte verdipapirer på norsk regulert marked, sammenlignet med det foretakene vil være underlagt i andre jurisdiksjoner, vil isolert sett kunne innebære en konkurranseulempe for norske foretak og norske regulerte markeder. Utdypende rapporteringskrav må derfor stå i rimelig forhold til den tilleggsverdien de antas å gi. Ut fra de innspillene som ble gitt i forbindelse med høringen av EU-kommisjonens forslag til LLR, samt høringen av arbeidsgruppens rapport, er departementets inntrykk at merverdien av rapportering på prosjektnivå er begrenset, slik at det ikke er grunn til å pålegge foretakene å rapportere på prosjektnivå utover det som følger av antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Departementet foreslår derfor at foretakets betalinger til myndigheter rapporteres på prosjektnivå, i tråd med direktiv 2013/34/EU, men at det er opp til foretakene selv å vurdere om de vil gi informasjon knyttet til de utvidede opplysningskravene bare på landnivå, eller også på prosjektnivå.

Departementet viser videre til at artikkel 41 i direktiv 2013/34/EU blant annet definerer begrepene «myndighet», «prosjekt» og «betaling». Arbeidsgruppen har lagt til grunn at det er begrenset mulighet til å gi nasjonale regler om definisjoner som avviker fra definisjonene gitt i direktivet. Arbeidsgruppen har derfor foreslått at definisjoner av blant annet «myndighet», «prosjekt» og «betaling» fastsettes i forskrift, og at disse utformes i tråd med definisjonene gitt i regnskapsdirektivet. Departementet slutter seg i hovedsak til arbeidsgruppens vurderinger, men deler ikke nødvendigvis arbeidsgruppens oppfatning av at definisjonen av «myndighet» i direktiv 2013/34/EU også omfatter «mellommenn». Departementet mener det er grunn til å vurdere nærmere kretsen av myndighet/myndighetspersoner, jf. også ØKOKRIMs merknad, og foreslår at det kan gis nærmere regler om relevante betalingsmottakere i forskrift.

Departementet er videre enig i arbeidsgruppens vurdering om at informasjon om konserninterne transaksjoner bør holdes utenfor LLR-rapporten, og at det eventuelt bør utredes nærmere før slike krav skal inntas i LLR-rapporten.

Gitt hovedformålet som departementet mener bør legges til grunn for norske regler om LLR, jf. ovenfor i punkt 20.5.3, mener departementet at det er viktigst at rapporteringen omfatter de land hvor foretakene faktisk driver utvinningsvirksomhet eller skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Forslaget er i samsvar med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Opplysninger om betalinger til myndigheter, samt opplysninger om investeringer, salgsinntekter, produksjonsvolum mv. i andre jurisdiksjoner hvor foretaket eventuelt har ulike støttefunksjoner, vil etter departementets vurdering bare i begrenset grad kunne bidra til realisere hovedformålet med LLR, og er trolig heller ikke godt egnet til å bidra med opplysninger til å avdekke korrupsjon. Departementet ser at opplysninger for samtlige jurisdiksjoner hvor foretaket er etablert kan være av verdi dersom hensikten er å belyse hvordan foretaket innretter seg for å optimalisere skattebelastningen. Departementet viser imidlertid til at opplysninger om skattetilpasning ikke er et hovedformål med LLR-kravene, og et slikt omfang av rapporteringsplikten bør utredes nærmere i forbindelse med en eventuell vurdering av om og eventuelt hvordan LLR-krav også kan være et effektivt virkemiddel mot skatteunndragelser.

20.8 Unntak fra og begrensninger i rapporteringsplikten

20.8.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har foreslått å gi unntak fra LLR-kravet for norske datterforetak i konsern dersom foretakets betaling til myndigheter er tatt inn i en konsolidert rapport til morforetak hjemmehørende i en EØS-stat, forutsatt at rapporten er utarbeidet i tråd med reglene i direktiv 2013/34/EU. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler i direktiv 2013/34/EU. Hensett til at arbeidsgruppen har foreslått en utvidet rapportering sammenlignet med det som følger av vedtatte EU-regler, har arbeidsgruppen vurdert om direktivet åpner for å fravike unntaket, slik at norske datterforetak må rapportere i henhold til de utvidede norske kravene, til tross for at foretakets virksomhet inngår i morforetakets konsoliderte LLR-rapport. Arbeidsgruppen antar at adgangen til å fravike unntaket er begrenset. Arbeidsgruppen konkluderer med at det ut fra en proporsjonalitetsvurdering vanskelig kan rettferdiggjøre en selvstendig rapportering for norske datterforetak hvis opplysninger om foretakets betalinger til myndighetene er inntatt i morforetakets konsoliderte LLR-rapport, selv om man skulle komme til at direktivbestemmelsen kan fravikes.

Arbeidsgruppen har videre vurdert om det skal oppstilles unntak fra arbeidsgruppens forslag til rapportering dersom norsk morforetak rapporterer etter et annet tilsvarende regelverk, for eksempel Dodd-Frank Act. Arbeidsgruppen konkluderer med at det ikke bør gis et generelt unntak for foretak som rapporterer etter annet regelverk, og uttaler følgende:

> «Arbeidsgruppen anbefaler utvidet rapportering ut fra en formålsbetraktning. Arbeidsgruppen ser at det er sterkt ønskelig fra selskapenes side å unngå rapportering under ulike regelverk. Dette har også vært påpekt av enkelte av høringsinstansene. Det er derfor viktig at Norge fortsetter å arbeide for et godt og robust globalt regelverk. Likevel finner arbeidsgruppen at det ut fra en kost/nyttebetraktning ikke er grunnlag for at selskap som rapporterer basert på reglene i for eksempel Dodd-Frank, skal fritas fra å rapportere på de tilleggspostene som arbeidsgruppen foreslår. Arbeidsgruppen anbefaler derfor at det ikke gjøres et generelt unntak for selskaper som rapporterer etter annet regelverk, med mindre dette regelverket tilfredsstiller de tilleggskrav som arbeidsgruppen har foreslått.»

Arbeidsgruppen har imidlertid foreslått at det skal gis unntak fra LLR dersom et foretak har plikt til å utarbeide en LLR-rapport etter regler i tredjeland som anses ekvivalente med kravene i regnskapsdirektivet. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Arbeidsgruppen antar også her at muligheten til å fravike dette unntaket i direktivet er begrenset. Arbeidsgruppen viser til at direktivet gir EU-kommisjonen myndighet til å fastsette om en tredjestats rapporteringskrav er å anse som ekvivalente med de krav som er gitt i regnskapsdirektivet.

Arbeidsgruppen har videre foreslått særlige unntak fra kravet om konsolidert LLR for små og mellomstore konsern, med mindre datterforetakene har verdipapirer notert på regulert marked, samt for underkonsern med morforetak i EØS-stat. Forslagene er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Arbeidsgruppen har heller ikke funnet grunnlag for å fravike direktivets bestemmelser om at et foretaks betalinger til myndigheter i helt spesielle situasjoner ikke behøver å tas inn i morforetakets konsoliderte rapport, for eksempel der morforeta-

ket på grunn av alvorlige og langvarige restriksjoner er forhindret fra å utøve sine rettigheter i og forvaltning av det aktuelle foretaket.

Arbeidsgruppen har endelig foreslått å innføre en terskelverdi, slik at rapporteringspliktige fritas fra å opplyse om betaling til myndigheter på mindre enn 800 000 kroner i løpet av et regnskapsår, enten den utbetales som et enkeltstående beløp eller som en rekke sammenhengende betalinger. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Arbeidsgruppen mener en konkret beløpsgrense vil skape større klarhet om hva som skal rapporteres, enn et skjønnsmessig krav om betalingens «vesentlighet». Arbeidsgruppen viser videre til at absolutte grenser er enkle å anvende i praksis, samt at det reduserer risikoen for ulik praksis mellom foretakene sammenlignet med relative terskler.

20.8.2 Høringsinstansenes syn

Ingen av høringsinstansene har gått imot arbeidsgruppens forslag til unntak fra LLR-kravet. *Brønnøysundregistrene* og *Den norske Revisorforening* støtter de foreslåtte unntakene.

KLP Kapitalforvaltning er enig med arbeidsgruppens forslag til unntak, og uttaler:

> «Vi er enige i arbeidsgruppens vurderinger og anbefaling at det vanskelig kan rettferdiggjøres å pålegge LLR til norsk datterselskap av utenlandsk mor hjemmehørende i EU. Videre er vi enige i vurderingen at det ikke gis et generelt unntak for selskaper som rapporterer etter annet regelverk, at det gis unntak for små og mellomstore konsern med mindre de har noterte verdipapirer, at det gis unntak for underkonsern med morselskap i EØS-land, at det gis unntak for selskaper som utelates fra konsolidering i tråd med forslaget i kompromissteksten, samt at det ikke gis unntak knyttet til konfidensialitet.»

KLP Kapitalforvaltning er videre enig med arbeidsgruppen om at det er mest hensiktsmessig å følge vesentlighetsgrensen som følger av nytt regnskapsdirektiv.

Norsk Olje og Gass («NOG») støtter arbeidsgruppens forslag til unntak, men mener unntaket om ekvivalent regelverk i tredjeland er utformet snevrere enn det er grunnlag for etter antatt forventede EØS-regler, og uttaler følgende:

> «I høringsnotatet foreslås det også unntak dersom den rapporteringspliktige har plikt til å utarbeide en LLR-rapport etter regler i et tredjeland som anses ekvivalente med kravene i ovennevnte direktiv. Dette unntaket synes etter ordlyden kun å gjelde dersom det er *den rapporteringspliktige selv* som har rapporteringsplikt etter tredjelandets regler.
>
> Dette unntaket vil *ikke* gjelde dersom den rapporteringspliktiges *betalinger* inntas i konsolidert LLR-rapport utarbeidet av et morselskap i EØS-stat i henhold til et tredjelands regler som anses som ekvivalente. Norsk Olje og Gass' oppfatning er at denne bestemmelsen gir et snevrere unntak enn regnskapsdirektivets kapittel 10, hvor unntaket synes å gjelde såframt betalingen inngår i en godkjent konsolidert rapport. Denne særnorske sondringen er ikke fundert i de formålene som ligger bak kravet om LLR og vil innebære en faktisk diskriminering.
>
> Som høringsnotatet påpeker er ikke formålet med rapporteringsplikten primært at et selskap skal vise hva det har betalt, men at det skal gjøres kjent hvilke land som mottar betalinger og hvor store disse er. Formålet realiseres derfor ikke ytterligere gjennom en dobbeltrapportering, selv om dobbeltrapporteringen skjer etter ulike regelsett; snarere tvert imot, da rapporteringen kan bli mer oppstykket og mindre oversiktlig.
>
> Norsk Olje og Gass ser det som naturlig at unntaket utvides til også å gjelde dersom den rapporteringspliktiges betalinger er inntatt i konsolidert LLR-rapport utarbeidet etter et ekvivalent regelverk av et morselskap hjemmehørende utenfor EØS-området. Uten slikt unntak kan en for øvrig komme i en situasjon hvor det diskrimineres mellom selskaper som har morselskap henholdsvis innenfor og utenfor EØS-området.»

NOG mener at unntak fra plikten til å utarbeide og offentliggjøre en LLR-rapport etter norske regler må gjelde i alle tilfeller hvor den rapporteringspliktiges betalinger inngår i en konsolidert LLR-rapport, uavhengig av om den konsoliderte rapporten er utarbeidet i henhold til regnskapsdirektivets kapittel 10, Dodd-Frank Act eller annet ekvivalent regelverk godkjent av EU-kommisjonen. Dette må, etter *NOGs*' syn, gjelde uavhengig av om den enheten som utarbeider og offentliggjør den konsoliderte rapporten er hjemmehørende i et EØS-land eller et tredjeland.

Videre mener *NOG* at fraværet av unntak knyttet til konfidensialitet prinsipielt er uheldig, og uttaler:

«Det foreslås i høringsnotatet at det ikke gjøres unntak for rapporteringsplikt i tilfeller hvor slik rapportering er i strid mot andre lands regler, endog muligvis belagt med straffesanksjoner, og kontraktsbestemmelser. Høringsnotatet foretar ingen drøftelse av denne problemstillingen.

Norsk Olje og Gass har forståelse for bekymringen for at enkelte stater ville kunne innføre konfidensialitetsregler nettopp for å unngå offentliggjøring av betalinger. Imidlertid er fraværet av en slik regel prinsipielt uheldig og krever en grundig drøftelse og debatt. Norsk Olje og Gass viser i denne sammenheng til den nylig avsagte dommen *American Petroleum Institute vs Securities and Exchange Commission.* Her fikk industrien medhold i at reglene i Dodd-Frank om tilsidesettelse av konfidensialitetsregler ikke kunne opprettholdes slik de i dag er implementert i Dodd-Frank. Dommen viser at dette spørsmålet er prinsipielt viktig og at fullstendig fravær av unntaksregler er for unyansert. Norsk Olje og Gass påpeker også at absolutte og unyanserte norske regler om tilsidesettelse av konfidensialitetsbestemmelser innebærer en konkurranseulempe.»

Olje- og energidepartementet mener man i størst mulig grad bør tilstrebe harmonisering/sammenfall mellom ulike rapporteringssystemer for å unngå unødvendig dobbeltrapportering, og uttaler blant annet følgende:

«Det er således positivt at EU i sitt utkast til nye regler om LLR i det nye regnskapsdirektivet har lagt opp til at datterselskap i konsern skal være fritatt for rapportering når

- Morselskapet er underlagt en medlemsstats lovgivning og
- Selskapets betalinger til myndigheter inngår i den konsoliderte rapporteringen til morselskapet.

Tilsvarende unntak bør gjelde for selskap som rapporterer iht. Dodd-Frank Act og dette bør reflekteres i det norske regelverket.»

Statoil mener omfanget for unntak bør utvides, og uttaler:

«Omfanget for unntak må utvides slik at Dodd-Frank og EU krav likestilles. Det vil si at om et rapporteringspliktig selskap har betalinger som ville ha utløst LLR for dette selskapet, så skal unntak gjelde dersom betalingen inngår i Dodd-Frank eller EU konsolidert LLR. Dodd-Frank bør forhåndsgodkjennes som likeverdig for norske formål.»

Utenriksdepartementet uttaler:

«Sentralt er spørsmålet om Norge, på tross av en utvidet rapportering til EU og USA, kan kreve rapportering hvis selskaper rapporterer til annet EU-land eller tilsvarende system (USA). Arbeidsgruppen har tvilt seg frem til at dette sannsynligvis ikke er mulig, noe som i prinsippet kan medføre at selskaper som Statoil kan nøye seg med å rapportere til USA hvis det amerikanske system blir ansett som likeverdig («equivalent») til EUs. Om systemene er likeverdig er ennå ikke avgjort. Dette er helt klart en svakhet ved forslaget. Dersom Norge innfører et LLR-system allerede fra 2014 vil det likevel være gode muligheter for at unntaket ikke vil slå inn før etter en tid. EU-direktivet skal tre ikraft innen to år etter vedtagelsen. Uten ikrafttredelse av EU-direktivet vil heller ikke rapportering etter USAs LLR-system gi grunnlag for unntak fra norske regler. Norge bør kunne argumentere overfor EU at USAs lovgivning på LLR ikke er likeverdig EUs.»

ForUM og *Kirkens Nødhjelp* menes vesentlighetsgrensen for betalinger bør senkes fra 100 000 euro (800 000 kroner) til 15 000 euro. *Kirkens Nødhjelp* ber departementet samtidig vurdere om det er nødvendig å tydeliggjøre at vesentlighetsgrensen kun gjelder betalinger til myndigheter og altså ikke den andre informasjonen det bes om (investeringer, salgsinntekt, kjøp av varer og tjenester).

20.8.3 Vurdering

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurdering og forslag til unntak fra LLR-kravene. Etter departementets vurdering gir antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU artikkel 42 nr. 2 anvisning på en fullharmoniseringsregel, jf. at rapporteringsplikten «*skal ikke gjelde for foretak […]*». Det er derfor etter direktivet ikke adgang til å pålegge norske foretak med morforetak hjemmehørende i EØS-stat rapportering etter norske regler når det norske foretakets betalinger til myndigheter er tatt inn i morforetakets konsoliderte LLR-rapport, utarbeidet i tråd med kapittel 10 i direktiv 2013/34/EU eller annet regelverk som er vurdert som ekvivalent med EU-regelverket. Dette gjelder etter departementets

oppfatning selv om norske rapporteringsregler går lenger enn rapporteringskravene i direktiv 2013/34/EU eller annet ekvivalent regelverk.

Departementet slutter seg videre til arbeidsgruppens vurdering og forslag til unntak fra LLR dersom det norske foretaket har plikt til å utarbeide LLR-rapport etter regler i tredjeland som anses ekvivalente med LLR-kravene i EUs nye regnskapsdirektiv. Departementet er imidlertid enig med *Norsk Olje og Gass* i at unntaket må utvides til også å omfatte norske datterforetak dersom datterforetaks betalinger som er inntatt i konsoliderte rapporter utarbeidet etter regler i tredjeland som anses ekvivalente. Dette vil etter departementets vurdering være i tråd med direktivets art. 46, jf. artikkel 44.

Departementet slutter seg også til arbeidsgruppens forslag om å gi unntak fra krav om konsolidert rapportering for små og mellomstore konsern, med mindre et av datterforetakene har verdipapirer notert på regulert marked. Departementet viser til at direktivets terskelverdier for små og mellomstore konsern samsvarer med terskelverdiene for små og mellomstore foretak. Videre er det etter departementets vurdering fornuftig å unnta morforetak i underkonsern fra kravet om konsolidert rapportering der morforetaket selv er datterforetak med morforetak hjemmehørende i EØS-stat (unntak for underkonsern med morforetak i EØS-stat). Dette er i tråd med arbeidsgruppens forslag, samt antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU.

Departementet viser til at arbeidsgruppen videre har foreslått at et foretaks betalinger til myndigheter i helt spesielle situasjoner ikke behøver å tas inn i morforetakets konsoliderte LLR-rapport. Dette vil for eksempel være der morforetaket på grunn av alvorlige og langvarige restriksjoner er forhindret fra å utøve sine rettigheter i og forvaltning av det aktuelle foretaket, der informasjon som er nødvendig for å forberede den konsoliderte rapporten ikke kan skaffes til veie uten uforholdsmessige kostnader eller forsinkelser, eller der aksjene i det aktuelle foretaket utelukkende er ment for videresalg. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU.

Departementet er enig i arbeidsgruppens vurdering om at det bør settes en terskel for hvilke betalinger til myndigheter som bør inngå i LLR-rapporten. Arbeidsgruppen har foreslått en terskelverdi på 800 000 kroner, som er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Departementet viser til at en senking av terskelverdien, slik enkelte høringsinstanser har tatt til orde for, vil kunne bidra til å øke kostnadene knyttet til rapportering vesentlig, og mener derfor at kravet til vesentlighet bør ligge på EU-nivå.

Flere av høringsinstansene har gitt uttrykk for at det bør gis et generelt unntak for foretak som rapporterer etter annet regelverk, herunder amerikanske Dodd-Frank Act. Arbeidsgruppen mener det ikke bør gis slikt unntak, med mindre det aktuelle regelverket tilfredsstiller rapporteringskravene som er foreslått i norsk rett. Departementet viser til at artikkel 46 i direktiv 2013/34/EU oppstiller et unntak fra rapporteringsplikten der foretaket plikter å utarbeide en LLR-rapport som anses som ekvivalent med en LLR-rapport etter EU-regelverket. Det er EU-kommisjonen som har fått kompetanse til å vurdere og beslutte hvorvidt et tredjelands LLR-regler er å anse som ekvivalent, jf. direktivets artikkel 47. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke bør gis et generelt unntak for foretak som rapporterer etter annet regelverk, uten at det først foreligger en nærmere vurdering av hva som skal anses som ekvivalent regelverk. Når det gjelder LLR-kravene etter Dodd-Frank Act, viser departementet til at disse uansett ikke inneholder utvidede rapporteringskrav, slik at de ikke kan anses som likeverdige med de norske.

Departementet anser det som hensiktsmessig at hovedunntakene framgår av loven, og at departementet gis kompetanse til i forskrift å vurdere og fastsette eventuelle særskilte unntaksregler, herunder unntak for små og mellomstore konsern, samt beslutninger om ekvivalente regelverk mv.

20.9 Rapporteringsform – separat rapport eller del av årsregnskapet

20.9.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har lagt til grunn at LLR skal avgis i en egen rapport, som er separat fra årsregnskapet. Arbeidsgruppen har følgelig ikke vurdert om LLR-rapporten bør gjøres til del av det rapporteringspliktige foretakets årsregnskap.

20.9.2 Høringsinstansenes syn

Brønnøysundregistrene mener at dersom Regnskapsregisteret skal ha en rolle er den beste løsningen at LLR gjøres til en del av årsberetningen på samme måte som redegjørelse for henholdsvis foretaksstyring og samfunnsansvar.

Caritas Norge mener forslaget om LLR ikke har oppfylt kjernekravene til en meningsfull rapportering, dersom ikke LLR er koblet til foretakets konsernregnskap og framgår i noter til regnskapet.

ForUM støtter arbeidsgruppens resonnement om at rapporteringen skal avgis fra styret, men mener informasjonen bør finnes som en del av årsregnskapet, ikke bare en separat rapport, og uttaler:

> «Ved å innlemme land-for-land rapporteringen i regnskapet vil man automatisk sikre at informasjonen kontrolleres av en uavhengig instans. Dersom rapporteringen ikke gjøres som en del av regnskapet, må man lage egne revisjonsstandarder for rapporteringen, og dette virker unødvendig tungvint. Uten at informasjonen er revidert, vil man ikke kunne ha tillit til at oppgitte tall er korrekte, og man kan risikere at falske resultater undergraver lovgivningens troverdighet. For nærmere beskrivelse og argumentasjon av dette vil vi vise til Publish what you pay (PWYP) Norge sin høringsuttalelse, som vi stiller oss bak.»

Industri Energi mener LLR bør gjøres til del av årsregnskapet, og uttaler:

> «For at rapporteringa skal vera god og samstundes rimeleg å produsera, bør den vera ein av notane til finansrekneskapet i konsernet. Den høgaste tilliten vil ein oppnå ved å inkludera land-for-land-rapporteringa i årsrekneskapet til konserna. Den lågaste kostnaden får ein ved å inkludere denne informasjonen som note til rekneskapet, i staden for å laga ein separat rapport.
>
> Dersom desse 2 krava ikkje vert følgt, vil ein få mindre tillit til rapporteringa og høgare kostnadar ved rapporteringa.»

KLP Kapitalforvaltning mener hovedargumentet for å integrere LLR som del av regnskapsrapporteringen bør være finansielt, nemlig at rapporteringen er viktig for risiko- og verdivurderinger av foretak og følgelig for investeringsbeslutninger. *KLP Kapitalforvaltning* mener derfor foretakene bør oppfordres til å avstemme tallene, og at eventuelle avvik mellom LLR og årsregnskapet bør forklares.

Publish What You Pay Norge mener et kjernekrav for at LLR-rapporteringen skal være god og samtidig billig å produsere er at rapporteringen gjøres til en av notene til konsernregnskapet, og uttaler:

«– Det konsoliderte finansregnskapet er i de fleste konserner allerede bygd opp på den måten som man naturlig vil rapportere skatter og tilhørende opplysninger i en land-for-land rapportering
– Dette betyr at selskapene ved utarbeidelse av konsernregnskapet, gjennom rapportering fra datterselskaper og i selve konsolideringen, har tilgang til alle de opplysninger som er nødvendig for å rapportere land-for-land
– Gjennom kontroll av konsolideringen er tallene som skal rapporteres land-for-land allerede underlagt revisorkontroll, og det er ikke behov for å be om ytterligere revisjon av tallene dersom de legges inn som en del av noteopplysningene i konsernet.»

Statoil viser til at LLR er forslått nedfelt i både regnskapsloven og verdipapirhandelloven, og understreker at det er viktig å være klar over noen sentrale aspekter ved LLR som ikke naturlig faller inn under regnskapslovens hovedhensyn, og uttaler:

> «LLR er basert på kontantprinsipp og er ikke underlagt krav om ekstern revisjon, i motsetning til Regnskapslovens historisk kost prinsipp og hovedregel om revisjonskrav. I tillegg bør LLR holdes adskilt fra årsrapporteringen og alle krav det medfører, også fordi formålet med rapporteringene ikke er identisk og prinsippene som legges til grunn for vurdering av risiko og vesentlighet ikke er sammenfallende. Årsregnskapet er ikke ment å skulle dekke alle informasjonsbehov en leser måtte ha. Andre kilder må også benyttes for ulike formål, for eksempel en LLR, og det må tas hensyn til mulige konkurransevridende mekanismer når det vurderes hvilken informasjon som skal gis og i hvilken forbindelse.»

Støttekomiteen for Vest-Sahara mener LLR må være koblet til foretakets konsernregnskap og framgå i noter til regnskapene.

Tax Justice Network Norge mener LLR-rapporteringen bør kobles til foretakenes konsernregnskap, og uttaler følgende:

> «Dette vil gi standardisert og verifiserbar informasjon. Når opplysningene legges i noter til konsernregnskapene vil det ikke være behov for ekstern revisjon. Et konsernregnskap er allerede verifiserte tall. Koblingen til konsern-

regnskapet vil derfor gi mest mulig troverdig informasjonen og er rimeligst å gjennomføre.»

ØKOKRIM reiser spørsmål om LLR bør inkluderes som et notekrav til konsernregnskapet, og uttaler:

«På den måten ville man kunne oppnå en mer ensartet og tilgjengelig rapportering. En slik løsning fremstår også som naturlig siden den informasjon som skal rapporteres/synliggjøres har nær tilknytning til regnskapet og på mange måter ikke skiller seg vesentlig fra andre opplysninger som allerede i dag skal gis i noter.»

20.9.3 Vurdering

Departementet mener LLR bør avgis i en egen rapport, som er separat fra foretakenes årsregnskap. Departementet viser til at LLR-opplysningskrav om betalinger til myndigheter har et annet formål enn opplysningskravene til årsregnskapet. Ut fra formålsbetraktninger er det etter departementets vurdering, ikke nødvendigvis naturlig at LLR inntas som en integrert del av foretakenes årsregnskap.

Etter departementets vurdering gir antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU også anvisning på at LLR skal avgis i en egen rapport, som er separat fra årsregnskapet. Dette framgår eksplisitt av direktivets fortale, men også den aktuelle direktivbestemmelsen, artikkel 42 nr. 1, tyder på at LLR skal avgis i en egen rapport, som er separat fra årsregnskapet. Slik departementet ser det er det imidlertid ikke et eksplisitt forbud i direktivet mot å innta LLR som en integrert del av årsregnskapet.

Departementet viser videre til at LLR-opplysningene som er foreslått i direktiv 2013/34/EU følger kontantprinsippet, og at det derfor vil være lite praktisk å innta disse opplysningene i de lovpålagte oppstillingene i årsregnskapet (resultatregnskapet og balansen), som følger transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet, jf. regnskapsloven § 4-1 nr. 1 til 3. På grunn av forskjellen i periodisering bør det etter departementets vurdering heller ikke kreves avstemming mellom LLR-tallene og årsregnskapet. Det vises til at en slik eventuell avstemming vil kunne være kostnadskrevende for foretakene, og departementet har ikke grunnlag for å se at en slik kostnad vil stå i rimelig sammenheng med den nytten brukerne av LLR-rapporten vil ha av en slik avstemming.

Ut fra formålet med LLR er det etter departementets vurdering heller ikke hensiktsmessig å innta LLR som noteopplysning i foretakenes årsregnskap. Departementet viser til at notene er knyttet til enkeltposter i årsregnskapet, og at det ikke vil være hensiktsmessig å skille de utvidede opplysningskravene som arbeidsgruppen har foreslått presentasjonsmessig fra opplysninger om foretakets betalinger til myndigheter. Dette vil etter departementets syn gjøre LLR mindre oversiktlig.

Departementet viser videre til at slik revisjonsplikten er utformet vil en løsning der LLR integreres i årsregnskapet, enten i balansen/resultatregnskapet eller i noter til regnskapet også innebære at opplysningene i LLR-rapporten underlegges krav til full revisjon. Departementet mener det er viktig å holde fast ved prinsippet om at hele årsregnskapet skal være revidert. Departementet mener derfor det ikke er hensiktsmessig å vurdere endringer i revisjonspliktens utforming som følge av innføring av nye LLR-regler. Spørsmålet om LLR skal tas inn som en del av årsregnskapet må derfor ses i sammenheng med spørsmålet om LLR skal underlegges en form for ekstern verifikasjon. Som drøftet nedenfor under punkt 20.9.3 er departementet av den oppfatning at LLR ikke bør underlegges noen form for ekstern verifikasjon. Dette tilsier at LLR ikke integreres som en del av årsregnskapet.

Departementet er på denne bakgrunn av den oppfatning at LLR ikke bør gjøres til en integrert del av årsregnskapet, men at LLR bør avgis i en egen separat rapport. Spørsmålet om LLR bør gjøres til del av årsregnskapet bør eventuelt utredes nærmere, og vurderes spesielt når reglene skal evalueres om tre år.

20.10 Verifikasjon av rapporteringen

20.10.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen har, under henvisning til antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU, foreslått at det ikke skal settes krav om at LLR skal valideres av en uavhengig part (revisor). Arbeidsgruppen antar at full revisjon på disaggregert nivå med svært lav vesentlighet – som en LLR-rapport vil være – ville innebære en ikke ubetydelig merkostnad for foretakene. Arbeidsgruppen viser til at kostnadene ved revisjon ville være en funksjon av det disaggregerte nivået det legges opp til i rapporteringen, av antall prosjekter det enkelte foretak måtte ha, samt antall foretak som omfattes. Ettersom LLR er en

ny form for rapportering mener arbeidsgruppen at LLR først må finne sin form i praksis, og at man derfor bør avvente et eventuelt pålegg om plikt til revisjon eller annen form for ekstern verifikasjon.

Arbeidsgruppen har funnet det formålstjenlig at rapporteringen inkluderer en bekreftelse fra styret og daglig leder. Etter arbeidsgruppens vurdering vil dette bidra til å skjerpe styrets og administrasjonens bevissthet rundt viktigheten av å etablere gode rutiner knyttet til LLR. Økt bevissthet i foretakene rundt LLR vil også kunne bidra til å understøtte arbeidet med å forhindre korrupsjon. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU.

20.10.2 Høringsinstansenes syn

Attac mener innholdet i rapporten bør være gjenstand for revisjon, og viser til at dette – sammen med styret og daglig leders bekreftelse – gir rapporten soliditet og sikkerhet for korrekte opplysninger.

Nærings- og handelsdepartementet mener det må være et mål at relevante foretak reguleres likt med hensyn til LLR, selv om enkelte i denne sammenheng forutsettes regulert av regnskapsloven og enkelte av verdipapirhandelloven. *Nærings- og handelsdepartementet* viser i denne sammenheng særlig til at forslaget til regnskapsloven § 3-5 nytt fjerde ledd sier at styret og daglig leder skal bekrefte at rapporten er utarbeidet i samsvar med kravene. For at det samme krav skal gjelde for rapporteringspliktige verdipapirutstedere, som ikke er underlagt regnskapsloven, bør det være en bestemmelse om dette i verdipapirhandelloven § 5-5a.

ForUM viser til at det er avgjørende for at LLR skal bli et nyttig verktøy for åpenhet, at informasjonen er avgitt av styrende/ansvarlig enhet, kontrollert av en uavhengig instans og at rapporten er offentlig tilgjengelig.

Kirkens Nødhjelp mener LLR bør være en del av regnskapet, og dermed revideres. Det vises til at dette vil gi standardiserte, forståelige og troverdige tall. *Kirkens Nødhjelp* støtter videre arbeidsgruppens syn på at rapporteringen bør avgis fra styret.

KLP Kapitalforvaltning deler arbeidsgruppens syn om at LLR skal inkludere en bekreftelse fra styre og ledelse, samt at årsberetningen opplyser om og henviser til rapporten.

ØKOKRIM viser til at arbeidsgruppen har tatt til orde for at rapporteringen bør inkludere en form for bekreftelse fra styre og daglig leder, og uttaler:

> «Etter utvalgets oppfatning vil dette bidra til å skjerpe styrets og administrasjonens bevissthet rundt viktigheten av å etablere gode rutiner knyttet til LLR. «*Økt bevissthet i foretakene rundt betalingene vil også kunne understøtte arbeidet med å forhindre korrupsjon*». ØKOKRIM støtter dette. I norsk og internasjonal lovgivning stilles det – med rette – større krav både til gode interne rutiner og til involvering fra ledelsen i viktige spørsmål. Ledelsesinvolvering er et krav fra EU og er etter vår oppfatning viktig for å sikre tilstrekkelig fokus på temaet, og dermed også størst mulig grad av forebygging og korrekt rapportering.»

20.10.3 Vurdering

Som nærmere redegjort for under punkt 20.9.3 ovenfor, mener departementet at LLR bør avgis i en egen rapport, som er separat fra foretakenes årsregnskap. Som nevnt vil en løsning der LLR integreres i årsregnskapet innebære at rapporten underlegges krav til full revisjon. Arbeidsgruppen har konkludert med at full revisjon av LLR med de beløpsgrensene som er foreslått vil innebære svært detaljerte kontroller, og derfor antas å innebære en betydelig merkostnad for foretakene. Departementet slutter seg til arbeidsgruppens vurderinger og kan ikke se at den nytten brukerne av LLR-rapporten kan ha av at det gjennomføres en revisjon/ekstern verifikasjon vil stå i forhold til de kostnadene en slik ekstern verifikasjon vil kunne innebære.

Departementet har også vurdert om LLR bør underlegges en konsistenssjekk av revisor, til erstatning for full revisjon, slik tilfellet er for foretakenes redegjørelse om foretaksstyring og opplysninger i redegjørelse for samfunnsansvar. Etter departementets vurdering vil en konsistenssjekk av LLR innebære betydelig større kostnader for foretakene enn en konsistenssjekk av foretakenes redegjørelse om foretaksstyring og opplysninger i redegjørelsen for samfunnsansvar. I motsetning til foretakenes redegjørelse om foretaksstyring og opplysninger i redegjørelse for samfunnsansvar, som inneholder mer kvalitative beskrivelser og vurderinger, vil LLR-rapporten inneholde kvantitative opplysninger som revisor trolig må avstemme mot opplysninger i årsregnskapet. Dette vil, slik departementet vurderer det, innebære krav til nærmest full revisjon av LLR-rapporten. Departementet mener derfor det heller ikke er grunnlag for å innføre krav om konsistenssjekk av LLR.

Departementet slutter seg til arbeidsgruppens forslag om at styre og daglig leder skal pålegges å

avgi en bekreftelse om at LLR-rapporten er utarbeidet i tråd med gjeldende regler. Forslaget er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Departementet viser til at en slik bekreftelse vil synliggjøre ansvaret styret og daglig leder har for at det legges opp til ansvarlige rutiner ved rapporteringen, samt at disse følges. Departementet slutter seg til *Nærings- og handelsdepartementets* uttalelse om at det må være et mål at relevante foretak reguleres likt med hensyn til LLR, selv om enkelte forutsettes regulert av regnskapsloven og enkelte av verdipapirhandelloven. Som *Nærings- og handelsdepartementet* påpeker har arbeidsgruppen bare fremmet forslag til bekreftelse i regnskapsloven § 3-5 nytt fjerde ledd, mens en tilsvarende regel ikke er foreslått i verdipapirhandelloven. Departementet foreslår at det inntas en likelydende bestemmelse i verdipapirhandelloven § 5-5a nytt annet ledd.

20.11 Format og offentliggjøring

20.11.1 Arbeidsgruppens forslag

Arbeidsgruppen viser til at alle børsnoterte foretak plikter å offentliggjøre finansiell informasjon, herunder årsregnskap og årsberetning. Foretak med noterte verdipapirer på Oslo Børs eller Oslo Axess offentliggjør informasjonen gjennom informasjonssystemet til Oslo Børs. Offentliggjøring gjøres enten ved å legge ut en link til årsrapporten, eller ved å gi informasjon om hvilken internettside informasjonen er tilgjengelig på. I tillegg har alle norske regnskapspliktige foretak plikt til å sende årsregnskap og årsberetning til Regnskapsregistret hvor informasjonen er tilgjengelig mot betaling av et gebyr. Arbeidsgruppen foreslår at LLR også offentliggjøres i Regnskapsregisteret, men forslår samtidig at rapporten offentliggjøres på foretakenes nettsted. Forslaget svarer til antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU, bortsett fra kravet til offentliggjøring på foretakets nettsted, som ikke er et krav etter direktivet. Arbeidsgruppen begrunner forslaget slik:

> «Ut fra formålet om åpenhet og tilgjengelighet for vertslandets befolkning, mener arbeidsgruppen at rapporten bør være et elektronisk dokument som gjøres tilgjengelig på selskapets nettsted. Dette vil i tillegg til tilgjengeliggjøring via Regnskapsregisteret gjøre rapporten tilgjengelig for allmennheten uten ekstra kostnad. Samme publiseringsform er lagt til grunn for eksempel ved innføring av åpenhetsrapport for revisorbransjen. Det bør derfor etter arbeidsgruppens mening kunne settes krav om at LLR skal publiseres på selskapets nettsted.»

Arbeidsgruppen mener videre at foretakene selv bør få anledning til å finne en passende presentasjonsform for LLR-rapporten. Arbeidsgruppen har derfor ikke foreslått å regulere formatet for LLR-rapporten nærmere. Dette er heller ikke et krav etter antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU.

Selv om arbeidsgruppen ikke foreslår at LLR inntas som del av årsberetningen, foreslår arbeidsgruppen at det i årsberetningen opplyses om at foretaket har plikt til å utarbeide LLR-rapport, samt at det henvises til hvor LLR-rapporten er offentliggjort.

20.11.2 Høringsinstansenes syn

Attac mener at LLR-rapporten, på samme måte som avlagt regnskap, bør settes opp etter en felles mal, og uttaler:

> «Det vil gjøre rapportene lettere å forstå og å sammenlikne. Selskapene vil også unngå bruk av tid og krefter på å lage sine egne oppsett. Det kan ta noe tid å finne den beste formen. Vi vil anbefale at myndighetene utarbeider en mal eller et format som kan brukes som basis for rapportene. Malen bør knyttes opp mot gjeldende regnskapsregler, og rapporten må ha en knytning til det regnskapet selskapet offentliggjør. […]. Vi ser det som positivt at det foreslås å lovfeste offentliggjøring av rapporten via internett. Da er det viktig at opplysningene ikke legges bak en betalingsmur. Dermed vil den bli lett tilgjengelig for alle interessenter, og bli et redskap for sivilsamfunn, forskning og journalister i de ulike land.»

Brønnøysundregistrene viser til at arbeidsgruppen har foreslått å legge en del oppgaver til Regnskapsregisteret. Dette gjelder blant annet mottak, tilgjengeliggjøring og kontroll av LLR-rapporter, samt sanksjon ved manglende etterlevelse. *Brønnøysundregistrene* viser imidlertid til at disse oppgavene ikke er kommet til uttrykk i forslaget til ny § 3-3d i regnskapsloven, og uttaler blant annet følgende:

> «I henhold til forslaget til ny § 3-3d i regnskapsloven skal land-for-land rapporten ikke være en del av årsberetningen. I årsberetningen skal

det kun opplyses om at land-for-land rapport utarbeides og hvor den vil bli publisert. For å øke oversiktligheten i regelverket ville det være en fordel å tilføye at rapporten skal offentliggjøres på den regnskapspliktiges hjemmeside på internett senest samtidig med årsregnskapet og at rapporten skal være offentlig tilgjengelig i minst 5 år.

Etter vårt syn vil det bli svært kostbart og ressurskrevende å lage en egen innsendingsordning med tilhørende regelverk for land-for-land rapportering for ca 120 regnskapspliktige til Regnskapsregisteret som kommer i tillegg til innsending av årsregnskapet.

Dersom Regnskapsregisteret skal ha en rolle mener Brønnøysundregistrene at den beste løsningen må være at land-for-land rapporteringen gjøres til en del av årsberetningen på samme måte som redegjørelse for henholdsvis foretaksstyring og samfunnsansvar, jf regnskapsloven §§ 3-3b og 3-3c er det.»

Changemaker støtter arbeidsgruppens forslag om at informasjonen som kommer fram gjennom rapporteringen skal gjøres offentlig tilgjengelig på foretakets nettsider. Det vises til at dette er i tråd med formålet om åpenhet, og at tilgang på slik informasjon er viktig for at sivilsamfunn i fattige land skal kunne holde øye med egne myndigheter og næringsliv. *Changemaker* mener imidlertid at det ikke er tilstrekkelig at rapporteringen er å finne på nettsidene til foretaket, men at rapporteringen også må være tilgjengelig i Regnskapsregisteret. For at informasjonen skal være tilgjengelig må imidlertid betalingsmuren som hinder for innsyn i Regnskapsregisteret fjernes.

Også *ForUM* støtter forslaget om at LLR-rapporten legges ut på foretakets nettside, men mener i tillegg at all informasjonen om LLR, på tvers av foretak, bør kunne finnes på ett sted, i søkbart elektronisk format (database). *ForUM* viser i den sammenheng til Regnskapsregisteret. For at informasjonen skal være offentlig tilgjengelig, mener *ForUM* at norske myndigheter må fjerne betalingsmuren i Regnskapsregisteret, samt sette av ressurser til at informasjonen og søkemulighetene gjøres tilgjengelig også på engelsk. *ForUM* mener videre at det trengs både et standardformat og revisjon, og uttaler blant annet:

«Arbeidsgruppens rapport anbefaler ikke noe standard format for rapporteringen, med argumentasjon om at dette er et nybrottsarbeid som må «finne sin form i praksis». De anbefaler av samme grunn heller ikke revisjon på nåværende tidspunkt. Vi mener det trengs både et standardformat og revisjon for at informasjonen skal gi mulighet for sammenligning og være korrekt (jfr. tidligere avsnitt). PWYP har foreslått et standardformat som vi mener burde kunne brukes som utgangspunkt. Eventuelt bør Finansdepartementet utarbeide et standardformat som bedriftene kan bruke de første to årene, slik at selskapene slipper å famle rundt enkeltvis. Etter to år bør man være enige om et fast format som skal brukes av alle.»

Kirkens Nødhjelp mener Finansdepartementet bør ta initiativ til å utarbeide en standard eller en veileder for foretak om hvordan rapporteringen kan foregå, og uttaler blant annet følgende:

«Arbeidsgruppen peker på utfordringene ved å lage standardiserte rapporteringsformat og at en slik rapportering bør finne sin form i praksis. Risikoen ved en slik tilnærming er at det blir vanskeligere å sammenligne mellom selskap og forstå tallene som blir presentert. Etter vårt syn bør derfor Finansdepartementet ta initiativ til å utarbeide en standard eller en veileder for selskaper om hvordan rapporteringen kan foregå. Et slikt arbeid vil også kunne gi retning for eventuelle standarder satt av EU ettersom en slik veileder eller standard mangler der.»

KLP Kapitalforvaltning er enige med arbeidsgruppen i at det er unødvendig å regulere presentasjonsform og/eller detaljregulere de utvidede rapporteringskravene. *KLP Kapitalforvaltning* er videre enig med arbeidsgruppen i at det mest hensiktsmessige er å følge den allerede innarbeidede fristen for avleggelse av regnskap etter norsk lov, samt at rapporten skal offentliggjøres på foretakets nettsted.

Norsk Journalistlag, Norsk Presseforbund og *Norsk Redaktørforening* uttaler i sin felles høringsuttalelse at rapporten bør være et elektronisk dokument som gjøres tilgjengelig på foretakets nettsted, og uttaler:

«Vi antar det naturlig vil være at det inntas i selskapets årsmelding, evt. med en henvisning slik arbeidsgruppa også foreslår (s. 28). For å sikre at dette skjer, bør kravet til hvor dette skal publiseres fremgå av samme regelsett som LLR. Vi viser her til formålet om åpenhet og tilgjengelighet for vertslandets befolkning. At disse tallene er åpent tilgjengelige er helt

avgjørende for medienes muligheter til å granske pengestrømmer, vurdere skattesystemet og avdekke eventuelle hull i lovverket eller lovbrudd. Vi har allerede i dag flere eksempler på at mediene har avdekket forhold av vesentlig betydning for selskaper som har virksomhet i utlandet. Med formelle krav til åpen rapportering på dette området, vil mulighetene for mediene til å ettergå selskapenes transaksjoner bli vesentlig utvidet. Det er i regjeringens og det norske samfunnets interesse.»

Nærings- og handelsdepartementet viser til at arbeidsgruppen har foreslått at rapportene skal sendes til Regnskapsregisteret, og mener en slik plikt eventuelt bør gjenspeiles i en lovbestemmelse. *Nærings- og handelsdepartementet* mener videre at det må være et mål at relevante foretak reguleres likt med hensyn til LLR selv om enkelte i denne sammenheng forutsettes regulert av regnskapsloven og enkelte av verdipapirhandelloven. Ettersom det stilles krav om offentliggjøring av LLR-rapporten på internett i verdipapirhandelloven § 5-5a, bør det vurderes om ikke et tilsvarende krav skal utformes i regnskapsloven § 3-3d.

Redd Barna mener det er viktig at rapporteringen fra foretakene gjøres lett tilgjengelige for allmenheten, og mener det er avgjørende at norske myndigheter setter av ressurser for å sikre dette. For at informasjonen skal være forståelig og sammenlignbar bør rapporteringen etter *Redd Barnas* syn følge et standardformat.

Statoil mener det bør være samsvar mellom fristene for innlevering etter Dodd-Frank Act, LLR-regelverket i EU og det norske LLR-regelverket.

Tax Justice Network Norge støtter arbeidsgruppens forslag om at LLR-rapporten skal gjøres tilgjengelig på foretakets nettsider og i Regnskapsregisteret, men mener samtidig at betalingsmuren til Regnskapsregisteret må fjernes. *Tax Justice Network Norge* mener videre at LLR-tallene må settes inn på et standardisert format, slik at LLR-informasjonen kan analyseres på en effektiv måte.

20.11.3 Vurdering

Departementet viser til at arbeidsgruppen har foreslått at LLR-rapporten skal sendes inn til Regnskapsregisteret. Dette er i tråd med antatt forventede EØS-regler som svarer til direktiv 2013/34/EU. Arbeidsgruppen har lagt til grunn at rapporten ikke bør gjøres til en integrert del av årsregnskapet eller årsberetningen, hvilket departementet slutter seg til, se ovenfor under punkt 20.8.3. Departementet viser til at foretakene etter regnskapsloven § 8-2 første ledd har plikt til å sende inn årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning til Regnskapsregisteret. Så lenge LLR-rapporten ikke er gjort til en del av årsregnskapet eller årsberetningen, vil det etter gjeldende bestemmelser heller ikke foreligge noen innsendingsplikt til Regnskapsregisteret. Departementet foreslår at det presiseres i regnskapsloven § 8-2 første ledd at LLR-rapport skal sendes inn til Regnskapsregisteret. I og med at LLR-rapport ikke er foreslått gjort til en del av årsrapporten etter verdipapirhandelloven § 5-5, må samme presisering med hensyn til offentliggjøring gjennom Oslo Børs' informasjonssystem gjøres i verdipapirhandelloven.

Etter departementets syn er offentliggjøring av LLR-rapporten i Regnskapsregisteret og i informasjonssystemet til Oslo Børs ikke tilstrekkelig for å ivareta formålet med LLR-rapporteringen. Som vist i punkt 20.5.3, er hovedformålet med LLR å bidra til økt åpenhet om virksomheten til foretak som driver med uttak av ikke-fornybare naturressurser, for på denne måten å ansvarliggjøre myndighetene for forvaltningen av inntekter fra landets naturressurser. Departementet kan vanskelig se at innsendelse av LLR-rapport til Regnskapsregisteret og Oslo Børs' informasjonssystem, i tråd med reglene i regnskapsloven og verdipapirhandelloven, vil ivareta formålet med LLR. Dette er informasjonskanaler som er vanskelig tilgjengelig for befolkningen i de aktuelle landene hvor foretakene opererer. Departementet slutter seg derfor til arbeidsgruppens vurdering om at formålet med LLR tilsier at LLR-rapporten offentliggjøres på foretakets hjemmeside på internett. Etter departementets vurdering vil dette innebære minimalt med kostnader for foretakene, samtidig som rapporten blir atskilling mer tilgjengelig for allmenheten. Arbeidsgruppen har lagt til grunn at kravet til offentliggjøring på foretakenes hjemmeside skal gjelde generelt, uavhengig av om rapporteringsplikten er hjemlet i regnskapsloven eller verdipapirhandelloven. Departementet slutter seg til dette.

20.12 Økonomiske og administrative konsekvenser

Nytteverdien av forslaget

LLR-reglene pålegger foretakt som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift innen ikke-beplantet skog å opplyse om slik virksomhet i ulike land og pengestrømmene knyttet

til slike uttak. Opplysningene vil bidra til økt åpenhet og gi muligheter for økt kontroll med uttak av naturressurser og de pengestrømmer mellom foretak og myndigheter i et land som uttakene gir opphav til. Siden det foreslås at rapporten skal gjøres tilgjengelig på foretakenes internettsider, vil opplysningene være gratis tilgjengelig for allmenheten. LLR kan bidra til at allmenhetens kunnskap om uttakene av naturressursene og pengestrømmene øker. Åpenhet rundt betalinger til myndigheter vil også kunne vanskeliggjøre korrupsjon.

Kostnader for det offentlige

Departementet antar at LLR vil ha begrensede økonomiske eller administrative konsekvenser for det offentlige. Dersom tiltaket bidrar til å vanskeliggjøre korrupsjon eller skatteunndragelser, vil det være gunstig for det offentlige.

Kostnader for de rapporteringspliktige

Et begrenset antall regnskapspliktige foretak vil få plikt til å rapportere etter forslaget. Arbeidsgruppen antok at færre enn 120 regnskapspliktige vil få rapporteringsplikt. Gitt unntakene som foreslås fra LLR-krav i Norge, herunder unntak ved LLR på konsernnivå, antar departementet at antall regnskapspliktige foretak som vil få plikt til å rapportere etter forslaget vil være lavere enn arbeidsgruppens anslag på 120 regnskapspliktige foretak, kanskje færre enn 80 regnskapspliktige foretak. Når nasjonale LLR-krav i samsvar med direktiv 2013/34/EU settes i kraft, og ved eventuell innlemmelse i EØS-avtalen av EU-kommisjonens beslutning om ekvivalent LLR-regelverk i tredjeland, vil antall regnskapspliktige foretak med plikt etter de norske LLR-kravene trolig reduseres ytterligere.

EU-kommisjonen har publisert et «Commission staff working paper», med tittel «Executive summary of the impact assessment for financial disclosures on a country-by-country basis», hvor de antar at de administrative kostnadene for samtlige EU-foretak som vil bli omfattet av Kommisjonens forslag til LLR det først året vil være mellom om lag 600-1200 mill. EUR, og påfølgende år om lag 300 mill. EUR.

Arbeidsgruppen antok at de økonomiske og administrative kostnadene for norske rapporteringspliktige foretak vil være akseptable. Departementet legger til grunn at rapporteringsplikten i all hovedsak omfatter opplysninger som foretakene har eller må forventes å ha. Opplysningene må sammenstilles etter det krav som gjelder i loven, og kostnader kan påløpe for å sikre at opplysningene framkommer som påkrevd. De rapporteringspliktige foretakene må videre etablere et system for å rapportere opplysningene. Dette vil kreve tilpasning i foretakenes datasystemer og rutiner. Omfanget av endringer må antas å kunne variere betydelig mellom foretakene. Faktorer som kan ha stor innflytelse på kostnadene vil være gjeldende interne rutiner for sammenstilling og rapportering av opplysninger, størrelsen på foretaket og omfanget av virksomhet i andre land. For foretak som kun har virksomhet i Norge, antas kostnaden ved LLR å være begrenset.

Departementet tar sikte på å evaluere det norske LLR-regelverket etter tre år, slik at norske erfaringer og posisjoner eventuelt kan spilles inn overfor EU-kommisjonen i forbindelse med deres evaluering. Departementet vil ta nærmere stilling til hvilke vurderingstema som bør inngå i den norske evalueringen, men en eventuell utvidelse til andre bransjer og forholdet til årsregnskapet vil være to temaer som er særlig aktuelle å vurdere som ledd i evalueringen.

20.13 Merknader til de enkelte bestemmelser

20.13.1 Til endringer i regnskapsloven

Til ny § 3-3d

Første ledd oppstiller en plikt for regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift i ikke-beplantet skog, til å utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om betalinger til myndigheter knyttet til slik virksomhet. Rapporten skal avgis i en egen rapport som er separat fra foretakenes årsregnskap. Rapporteringspliktige foretak pålegges etter tredje punktum å gi opplysninger i foretakets årsberetning om hvor rapporten er offentliggjort.

I bestemmelsens annet ledd er det gitt hovedunntak fra plikten til å utarbeide rapport etter første ledd. Unntakene gjelder ikke regnskapspliktiges plikt etter første ledd til å offentliggjøre rapporten eller å gi opplysninger i årsberetningen om hvor rapporten er offentliggjort. Etter første punktum er det gitt unntak for regnskapspliktige som har en selvstendig plikt til å utarbeide – og faktisk har utarbeidet – en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Etter annet punktum er det gitt unntak når regnskapspliktiges betalinger til myndigheter er inntatt i morforetakets årlige konsernrapport med opplysninger om konsernets betalinger til

myndigheter utarbeidet etter norske LLR-regler eller tilsvarende utenlandsk regelverk. Unntaket forutsetter at opplysninger om regnskapspliktiges betalinger til myndigheter faktisk er rapportert til morforetaket og at opplysningene faktisk er tatt inn i morforetakets LLR-rapport på konsernnivå. Med «tilsvarende utenlandsk regelverk» er det i første rekke siktet til nasjonale LLR-krav i samsvar med direktiv 2013/34/EU, samt regler i tredjeland som etter en eventuell innlemmelse i EØS-avtalen av EU-kommisjonens beslutning er ansett ekvivalente med reglene i direktiv 2013/34/EU. Departementet vil i forskrift kunne gi nærmere regler om hva som er å anse som «tilsvarende utenlandsk regelverk».

Etter bestemmelsens tredje ledd er departementet gitt forskriftshjemmel til å fastsette nærmere regler om og unntak fra rapporteringsplikten.

Til § 3-5 endret tredje ledd

Endringen er en konsekvensjustering som følge av ny § 3-3d i regnskapsloven, hvor det i første ledd tredje punktum er gitt pålegg om at det i årsberetningen skal opplyses om hvor rapport om betaling til myndigheter etter regnskapsloven ny § 3-3d er utarbeidet, samt hvor rapporten er offentliggjort.

Til § 8-2 første ledd første punktum

Endringen innebærer en innsendelsesplikt for rapporteringspliktige foretak etter regnskapsloven § 3-3d om å sende inn slik rapport til Regnskapsregisteret.

20.13.2 Til endringer i verdipapirhandelloven

Til ny § 5-5a

Første ledd oppstiller en plikt for utstedere av noterte verdipapirer som driver virksomhet innen utvinningsindustrien og skogsdrift i ikke-beplantet skog, til å utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport om betalinger til myndigheter knyttet til slik virksomhet. Rapporten skal avgis i en egen rapport som er separat fra foretakenes årsregnskap. Rapporteringspliktige utstedere pålegges etter tredje punktum å gi opplysninger i foretakets årsberetning om hvor rapporten er offentliggjort.

Etter bestemmelsens annet ledd oppstilles en plikt for ansvarlige personer hos utstederen til å bekrefte at rapport etter § 5-5a er utarbeidet i samsvar med kravene i lov med tilhørende forskrift.

I bestemmelsens tredje ledd er det gitt hovedunntak fra plikten til å utarbeide rapport etter første ledd. Unntakene gjelder ikke utsteders plikt etter første ledd til å offentliggjøre rapporten eller å gi opplysninger i årsberetningen om hvor rapporten er offentliggjort. Etter første punktum er det gitt unntak for utstedere som har en selvstendig plikt til å utarbeide – og faktisk har utarbeidet – en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Etter annet punktum er det gitt unntak når utsteders betalinger til myndigheter er inntatt i morforetakets årlige konsernrapport med opplysninger om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet etter norske LLR-regler eller tilsvarende utenlandsk regelverk. Unntaket forutsetter at opplysninger om utsteders betalinger til myndigheter faktisk er rapportert til morforetaket og at opplysningene faktisk er tatt inn i morforetakets LLR-rapport på konsernnivå. Med «tilsvarende utenlandsk regelverk» er det i første rekke siktet til nasjonale LLR-krav i samsvar med direktiv 2013/34/EU, samt regler i tredjeland som etter en eventuell innlemmelse i EØS-avtalen av EU-kommisjonen beslutning, er ansett ekvivalente med reglene i direktiv 2013/34/EU. Departementet vil i forskrift kunne gi nærmere regler om hva som er å anse som «tilsvarende utenlandsk regelverk».

Etter bestemmelsens fjerde ledd er departementet gitt forskriftshjemmel til å fastsette nærmere regler om og unntak fra rapporteringsplikten.

Til § 5-12 annet ledd første punktum

Endringen innebærer en innsendelsesplikt for rapporteringspliktige utstedere om å sende inn rapport om betalinger til myndigheter etter verdipapirhandelloven § 5-5a til Finanstilsynet.

Til § 5-13 tredje ledd annet og tredje punktum

Endringen i tredje ledd annet og tredje punktum er en konsekvensjustering av unntaket i verdipapirhandelloven § 5-5a tredje ledd.

21 Endringer i tolloven

21.1 Meldeplikt for fartøy mv.

Departementet foreslår enkelte presiseringer i tolloven §§ 3-3 og 3-6. Tolloven § 3-3 regulerer meldeplikt for fører av ulike transportmidler ved ankomst til bestemmelsessted i tollområdet. Tolloven § 3-6 regulerer meldeplikt mv. ved videre transport i tollområdet.

Ifølge tolloven § 3-3 første ledd første punktum plikter fører av fartøy og luftfartøy som ankommer sted i tollområdet å melde fra til tollmyndighetene om ankomsten snarest mulig. Meldeplikten omfatter fartøyet som sådan og ikke varer om bord, jf. tolloven § 3-1. Etter § 3-3 annet ledd kan departementet gi forskrift om meldeplikten, herunder om når og hvordan melding skal gis.

Ordlyden i § 3-3 første ledd første punktum tilsier at meldeplikten oppstår snarest mulig etter ankomst til sted i tollområdet. For å klargjøre at meldeplikt også kan inntre før ankomst til sted i tollområdet foreslås overskriften til § 3-3 og § 3-3 første ledd første punktum presisert. Det foreslås også en redaksjonell endring i § 3-3 annet ledd, slik at forskriftsfullmakten her, i likhet med tolloven før øvrig, benytter uttrykket «etter denne paragraf», i stedet for «etter første ledd».

At meldeplikten kan inntre før ankomst foreslås også klargjort for fartøy (skip) med ufortollede varer som drar fra sted i tollområdet til nytt sted i tollområdet, jf. forslaget § 3-6 første ledd annet punktum.

Bakgrunnen for forslaget er implementering av direktiv 2010/65/EU om rapporteringsformaliteter for skip. Hovedregelen etter direktivet er at fører av skip plikter å melde fra om ankomst senest 24 timer før ankomst til havn i tollområdet. Direktivet innebærer for øvrig ingen nye meldingskrav for sjøtransporten etter tollregelverket.

Forslaget om endringer i tollregelverket har vært på høring ved Toll- og avgiftsdirektoratet. Innspill fra høringsrunden knytter seg først og fremst til utformingen av bestemmelser i tollforskriften. Innspillene vil bli vurdert av Toll- og avgiftsdirektoratet. Det vises til forslag til endringer i tolloven §§ 3-3 og 3-6.

21.2 Ikke-preferensiell opprinnelse

Departementet foreslår enkelte endringer i tolloven § 8-6, som gir regler om fastsettelse av en vares opprinnelse der dette ikke følger av særskilt avtale om preferansetollbehandling. Slike regler kan være til bruk i forbindelse med offentlige anskaffelser, utarbeidelse av handelsstatistikk, iverksettelse av særlige reguleringer som handelsrestriksjoner mv. Paragrafen er omtalt i Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) Om lov om toll og vareførsel (tolloven), side 75–76.

De nærmere bestemmelsene om fastsettelse av opprinnelse for slike tilfeller følger i dag av tolloven § 8-6 første til fjerde ledd. Disse bestemmelsene er relatiavt detaljerte og kan være mer hensiktsmessig at fastsettes i forskrift. Departementet foreslår at det i § 8-6 første ledd inntas en definisjon av hva som menes med ikke-preferensiell opprinnelse. De materielle reglene i gjeldende § 8-6 første ledd flyttes til annet ledd, i noe omredigert form, med tre underpunkter. Oppregningen er ikke uttømmende. De øvrige bestemmelsene om fastsettelsen gis i tollforskriften. Forslaget innebærer ingen materielle endringer. Overskriften til kapittel 8 foreslås også endret uten at dette skal ha materiell betydning.

Forslaget om endringer i opprinnelsesregelverket har vært på høring ved Toll- og avgiftsdirektoratet, som ikke har mottatt vesentlige merknader. Endringen har ingen administrative eller økonomiske konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i tolloven § 8-6.

22 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

22.1 Dokumentavgiftsloven § 6 annet ledd første punktum

Dokumentavgiftsloven § 6 annet ledd angir hvem som er ansvarlig for at riktig avgift, tilleggsavgift og renter blir betalt. Meglerforetak er nevnt i bestemmelses første punktum som en av de ansvarlige. Ved en inkurie er nynorskformen «meglerføretak» anvendt i stedet for «meglerforetak». Dette rettes derfor slik at det står «meglerforetak» i § 6 annet ledd første punktum

22.2 Ligningsloven § 3-13 nr. 7

Det følger av ligningsloven § 3-13 nr. 7 at «opplysninger om beløp som skal regulere aksjers inngangsverdi i henhold til skatteloven § 10-34» ikke omfattes av taushetsplikt etter ligningsloven § 13-3 nr. 1. Dette unntaket fra taushetsplikten er knyttet til de tidligere reglene om regulering av aksjers inngangsverdier med endring i selskapets skattlagte kapital (RISK-regulering). Disse reglene ble opphevet i forbindelse med innføringen av aksjonærmodellen i 2006, jf. lov 10. desember 2004 nr. 77. Skatteloven § 10-34, slik den er utformet i dag, regulerer i hvilke tilfeller kostpris og ubenyttet skjerming på aksjer skal omfordeles. Det er ikke grunnlag for å ha en særskilt bestemmelse om unntak fra taushetsplikt knyttet til denne bestemmelsen. Departementet foreslår derfor at ligningsloven § 3-13 nr. 7 oppheves.

Det vises til forslag til oppheving av ligningsloven § 3-13 nr. 7. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

22.3 Ligningsloven § 10-4 nr. 1

Ligningsloven § 10-4 gjelder sats og beregningsgrunnlag for tilleggsskatt. Etter § 10-4 nr. 1 er satsen for tilleggsskatt som hovedregel 30 prosent av den skatt som er eller kunne vært unndratt. Satsen skal imidlertid være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter lovens kapittel 6. Ved lov 26. april 2013 nr. 16 ble de fleste bestemmelsene om tredjeparters plikt til å gi opplysninger ukrevet til ligningsmyndighetene flyttet fra ligningsloven kapittel 6 til kapittel 5. Disse endringene trådte i kraft 1. juli 2013. Det foreslås derfor tatt inn en henvisning også til lovens kapittel 5 i ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10-4 nr. 1. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

22.4 Ligningsloven § 10-8 nr. 1

Ligningsloven § 10-8 nr. 1 gjelder gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver. Bestemmelsen ble endret ved lov 26. april 2013 nr. 16, og endringene trådte i kraft 1. juli 2013. Tidligere gjaldt ligningsloven § 10-8 nr. 1 oppgaver etter ligningsloven §§ 6-16 bokstav c, 6-13 nr. 3 og 6-10 nr. 1 og 2. Etter de nevnte endringene viser § 10-8 nr. 1 til opplysninger etter ligningsloven kapittel 5. Med ett unntak omfattes oppgaver etter tidligere ligningsloven §§ 6-16 bokstav c og 6-10 nr. 1 og 2 av ligningsloven nytt kapittel 5. Unntaket gjelder oppgaver etter tidligere ligningsloven § 6-13 nr. 4, som ble flyttet til ligningsloven ny § 6-3 nr. 4. Tidligere ligningsloven § 6-13 nr. 3 ble i tillegg flyttet til ny § 6-3 nr. 3. Endringene medførte dermed at opplysninger etter ligningsloven § 6-3 nr. 3 og 4 ikke lenger er omfattet av gebyrbestemmelsen i § 10-8 nr. 1. Dette var ikke tilsiktet. Departementet foreslår derfor en oppretting i ligningsloven § 10-8 nr. 1, slik at også opplysninger etter § 6-3 nr. 3 og 4 omfattes.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10-8 nr. 1. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

22.5 Folketrygdloven § 3-15

Folketrygdloven § 3-15 regulerer hvilke inntekter som er pensjonsgivende. Etter hovedregelen i første ledd regnes som pensjonsgivende inntekt per-

soninntekt etter skatteloven § 12-2 og inntekt som omfattes av svalbardskatteloven § 3-1 fjerde ledd bokstav b. Unntak fra dette følger av annet ledd.

Annet ledd bokstav c gjør unntak for «*barns inntekt som inngår ved beregning av personinntekt hos barnets foreldre, unntatt inntekt som er nevnt i skatteloven § 2-13 første til tredje ledd og § 2-14 annet ledd*». Disse bestemmelsene i skatteloven ble endret eller opphevet ved lovendring 25. juni 2004 nr. 42, i forbindelse med revisjon av reglene om ligning av ektefeller, foreldre og barn. Henvisningen i folketrygdloven § 3-15 annet ledd bokstav c mistet samtidig sin betydning og skulle vært fjernet. I stedet bør det vises til gjeldende bestemmelse om ligning av barns formue og inntekt i skatteloven § 2-14. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen endres. Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 3-15 annet ledd bokstav c. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

22.6 Skatteloven §§ 6-3 og 6-90

Skatteloven § 6-3 gir regler om fradrag for underskudd. Etter paragrafens fjerde ledd kan udekket underskudd ved årets ligning framføres til fradrag i senere års ligning. Særfradrag etter skatteloven §§ 6-81 til 6-85 tas imidlertid ikke i betraktning ved fastsetting av underskudd til framføring. Skatteloven § 6-90 regulerer hvilke fradrag som skal fordeles forholdsmessig mellom kommuner, når skattyter har inntekt i flere kommuner. Etter første ledd bokstav c gjelder det blant annet særfradrag etter skatteloven §§ 6-81 til 6-83.

Ved lov 7. desember 2012 nr. 76 ble det innført et nytt særfradrag for enslige forsørgere. Fradraget erstatter klasse 2 for enslige forsørgere, og gis til skattytere som mottar utvidet barnetrygd. Det nye særfradraget er regulert i skatteloven § 6-80. Ved en feil ble det ikke samtidig innarbeidet en henvisning til dette særfradraget i ovennevnte bestemmelser. Departementet foreslår derfor at skatteloven § 6-3 fjerde ledd endres, slik at det framgår at det nye særfradraget skal behandles på samme måte som de andre særfradragene når det gjelder fastsetting av framførbart underskudd. Forslaget innebærer ingen reell endring, ettersom underskudd som følge av fordelen av personfradraget i klasse 2 heller ikke ble tatt i betraktning ved fastsetting av framførbart underskudd. Videre foreslås en endring i skatteloven § 6-90 første ledd, slik at det framgår at også særfradrag for enslige forsørgere skal fordeles mellom kommuner, når skattyter har inntekt i flere kommuner.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-3 fjerde ledd og § 6-90 første ledd bokstav c. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

22.7 Skattebetalingsloven § 10-51 bokstav c

Skattekontoret kan etter ligningsloven § 10-9 ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste etter bokføringsreglene et overtredelsesgebyr. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av paragrafen, og kan herunder gi bestemmelser om forfall. Forfall for tvangsmulkt, gebyr og en rekke andre krav etter ligningsloven, følger av skattebetalingsloven § 10-51. Departementet foreslår derfor at også forfall for gebyr etter ligningsloven § 10-9 reguleres av skattebetalingsloven § 10-51.

Departementet viser til forslag om endring i skattebetalingsloven § 10-51 bokstav c.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2014.

22.8 Korrigering av lovhenvisninger etter vedtakelsen av lov om Statens innkrevingssentral

I Prop. 127 L (2011–2012) foreslo Finansdepartementet ny lov om Statens innkrevingssentral. Forslaget ble vedtatt av Stortinget og trådte i kraft 1. juni 2013. Som del av lovforslaget ble det også foreslått endringer i andre lover, herunder oppheving av en rekke lovbestemmelser. Lovbestemmelsene ble i hovedsak foreslått opphevet fordi det var lagt opp til at disse skulle videreføres i forskrift til SI-loven og tvangsfullbyrdelsesloven. Fire av disse lovhenvisningene inneholdt imidlertid tellefeil, og må derfor rettes opp.

I vassdragsreguleringsloven ble det foreslått å oppheve bestemmelsene om at Statens innkrevingssentral skal innkreve overtredelsesgebyr og at gebyret kan inndrives ved å beslutte utleggstrekk og stifte utleggspant, idet de skulle videreføres i forskrift til SI-loven og tvangsfullbyrdelsesloven. I forslaget til lovvedtak ble det vist til § 25 annet ledd tredje og fjerde punktum, men også femte punktum skulle vært foreslått opphevet.

I sjøloven ble det foreslått å oppheve bestemmelsene i § 11 åttende ledd om at SI kan beslutte utleggstrekk og stifte utleggspant når SI er pålagt å kreve inn gebyr. Bestemmelser om dette er videreført i forskrift til SI-loven og tvangsfullbyrdel-

sesloven. Lovhenvisningen viste ved en inkurie til § 11 niende ledd. Sjøloven § 11 har åtte ledd, og siste ledd foreslås derfor nå opphevet.

I lovproposisjonen ble det foreslått å oppheve bestemmelsene i stiftelsesloven § 7 fjerde ledd annet og tredje punktum, om at innkrevingssentralen kan beslutte utleggstrekk og stifte utleggspant når den er pålagt å kreve inn gebyrer og avgifter etter tredje ledd. Disse bestemmelsene er videreført i forskrift til SI-loven og tvangsfullbyrdelsesloven. I forslaget til lovvedtak har henvisningen til stiftelsesloven § 7 fjerde ledd tredje punktum ved en inkurie falt ut.

I elsertifikatloven skulle bestemmelsene i § 26 annet ledd tredje til femte punktum om at gebyr kreves inn av Statens innkrevingssentral og at SI kan beslutte utleggstrekk og stifte utleggspant oppheves, idet slike bestemmelser er videreført i forskrift til SI-loven og tvangsfullbyrdelsesloven. Ved en inkurie ble det henvist til elsertifikatloven § 26 annet ledd annet til fjerde punktum. I elsertifikatloven § 26 annet ledd tilføyes derfor nytt annet punktum, likelydende med den opprinnelige bestemmelsen om at ilagt gebyr er tvangsgrunnlag for utlegg, mens det nå foreslås at § 26 annet ledd siste punktum oppheves.

Det vises til forslag til endringer i lov 14. desember 1917 nr. 17 om vasdragsreguleringer § 25, lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten § 11, lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser § 7 og lov 24. juni 2011 nr. 39 om elsertifikater § 26. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

Del IV
Omtalesaker

23 Merverdiavgift på finansielle tjenester

23.1 Bakgrunn

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift. I Prop. 1 LS (2012–2013) Skatte-, avgifts- og tollvedtak ble det gitt en omtale av arbeidet med en aktivitetsskatt for finanssektoren, se kapittel 17. Utgangspunktet for arbeidet er at en avgift på finanssektoren skal være et alternativ til merverdiavgift, og at det er hensiktsmessig at avgiften har flest mulig av merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper. I proposisjonen ble det signalisert at mulighetene for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte finansielle tjenester som omsettes mot konkret vederlag i form av gebyrer mv., samt skadeforsikring, ville bli vurdert. Det ble lagt til grunn at rentemarginer og andre marginbaserte tjenester må omfattes av en eventuell avgift (aktivitetsskatt). Videre ble det påpekt at avgiften må innrettes slik at de avgiftspliktige ikke betaler både avgift på margininntekter og merverdiavgift av samme grunnlag. Det ble vist til at dagens kumulasjon av merverdiavgift som oppstår når manglende fradragsrett for inngående merverdiavgift overføres til merverdiavgiftspliktige næringsdrivende bør fjernes og at avgiften i minst mulig grad bør kumuleres hos merverdiavgiftspliktige næringsdrivende. I proposisjonen ble det også diskutert hvordan destinasjonsprinsippet kan gjennomføres i størst mulig grad slik at avgiften ikke påvirker valg av lokalisering.

I proposisjonen ble det framhevet at en slik helhetlig avgiftslegging av merverdien i finanssektoren vil være en nyskapning i internasjonal sammenheng, og at utformingen av avgiften vil reise en rekke kompliserte problemstillinger. Det ble også signalisert at et eventuelt forslag vil bli sendt på alminnelig høring. I Innst. 4 L (2012–2013) fra finanskomiteen uttalte flertallet (AP, SV, SP) at de sluttet seg til prinsippet om en aktivitetsskatt for finansielle tjenester som i størst mulig grad ivaretar merverdiavgiftens gode egenskaper. Flertallet ba Regjeringen fortsette utredningen og at arbeidet skulle gis høy prioritet.

Departementet har arbeidet videre med saken. Arbeidet med å utforme en avgift med egenskaper som ligger nærmest mulig merverdiavgiften er krevende og reiser vanskelige problemstillinger. Det er særlig to sentrale trekk ved merverdiavgiften som er viktige for at en avgift skal ha tilsvarende nøytralitetsegenskaper; fradragsrett for avgiftspliktige næringsdrivende og likebehandling mellom innenlandske og utenlandske tilbydere.

Nedenfor presenteres en skisse til hvordan en avgift på finansielle tjenester som er tilnærmet merverdiavgiften kan gjennomføres. Skissen legger opp til å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til finansielle tjenester der dette er praktisk mulig. Videre kan det innføres en avgift på margininntektene som av praktiske hensyn ikke kan omfattes av merverdiavgiften. Avgiften, slik den skisseres, ligger tett opp mot egenskapene til merverdiavgiften, og ligner i mindre grad på en aktivitetsskatt slik den har blitt omtalt i tidligere proposisjoner. Skissen omtales derfor i det følgende som merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter.

23.2 Dagens beskatning av finansiell sektor

Finanssektoren er, i likhet med andre sektorer, omfattet av ordinær selskapsskatt på overskudd, men finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Ifølge anslag nedenfor innebærer unntaket at finansielle tjenester er underbeskattet med om lag 8 mrd. 2014-kroner sammenlignet med andre tjenester der omsetningen er ilagt merverdiavgift, se punkt 23.7.

Finanskriseutvalget (NOU 2011: 1) pekte på at unntaket for merverdiavgift for finansielle tjenester har flere uheldige sider. Merverdiavgiften er hovedsakelig begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlig forbruk, investeringer og overføringer. I utformingen av merverdiavgiften legges det derfor vekt på at avgiften bidrar til minst mulig uheldige vridninger i økonomien. Unntaket for merverdiavgift for finansielle tjenester bidrar til en uheldig vridning av produksjon og forbruk mot disse tjenestene og bort fra relativt sett dyrere, avgiftsbelagte varer og tjenester. Dette bryter

med nøytralitetsprinsippet som ligger bak utformingen av merverdiavgiftssystemet, og unntaket påvirker forbruk og næringsstruktur. I Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) uttalte departementet at finansielle tjenester i utgangspunktet bør omfattes av den generelle merverdiavgiftsplikten. Merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester kan føre til at en større del av samfunnets ressurser enn det som er samfunnsøkonomisk optimalt allokeres til finanssektoren.

Med unntak av avgiften som bankene betaler til Bankenes sikringsfond, er det ikke lagt særskilte skatter eller avgifter på finansielle tjenester i Norge. Mange andre land har innført enten særavgifter eller merverdiavgift på skadeforsikring, og noen land har alternativer til merverdiavgift i form av særskilt beskatning av lønnskostnader og eventuelt overskudd i finanssektoren. Enkelte land skattlegger finansielle transaksjoner. I boks 23.1 er det gitt en nærmere beskrivelse av skattlegging av finanssektoren i andre land.

23.3 Nærmere om merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester

Merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester er bredt og omfatter i hovedsak kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel. Det er tjenestens art som er avgjørende for om denne er omfattet av unntaket eller ikke. Det vil si at det ikke er de finansielle virksomhetene i seg selv som er unntatt, men tjenester og transaksjoner som typisk ytes av slike virksomheter. De fleste virksomheter i finanssektoren leverer i dag også tjenester som er avgiftspliktige, og får dermed omsetning som både er avgiftspliktig og unntatt fra avgiftsplikt (delt virksomhet).

Det norske merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester er i stor grad bygget opp på samme måte som tilsvarende unntak i EU, selv om EUs merverdiavgiftsregelverk ikke er bindende for Norge gjennom EØS-avtalen. Også i de fleste andre land er finansielle tjenester unntatt fra merverdiavgift. Innad i EU setter merverdiavgiftsdirektivet (Rådsdirektiv 2006/112/EF) rammer for medlemslandenes utforming av unntaket for finansielle tjenester, og medlemslandenes merverdiavgiftsregler for finanssektoren er harmonisert. For andre land varierer utformingen av merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester. Flere land har valgt ulike metoder innenfor sine merverdiavgiftssystem for å motvirke uheldige konsekvenser som merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester gir opphav til. New Zealand har valgt en metode med nullsatsing av omsetning av finansielle tjenester til merverdiavgiftspliktige næringsdrivende, mens Australia har valgt å operere med en snevrere definisjon av begrepet finansielle tjenester som er unntatt. Sør-Afrika har også valgt en tilnærming som innebærer et snevrere anvendelsesområde for unntaket for finansielle tjenester. Her er de fleste finansielle tjenester som leveres mot konkrete vederlag i form av gebyrer, avgifter, honorarer og lignende merverdiavgiftspliktige med standardsatsen på 14 pst.

Merverdiavgiftsunntaket innebærer at merverdiavgiften utgjør en kostnad på vare- og tjenesteinnsatsen i finansiell tjenesteproduksjon. Dette er uheldig da det kan påvirke sammensetningen av produksjonen. Merverdiavgiften kan eksempelvis være et hinder for innkjøp av tjenester eksternt (med merverdiavgift), selv om dette er mer samfunnsøkonomisk effektivt enn at finansforetakene produserer dem selv. For delvis avgiftspliktige virksomheter innebærer unntaket også at det må skilles mellom anskaffelser brukt i og utenfor den avgiftspliktige delen av virksomheten. Dette kan være vanskelig å gjennomføre og kontrollere. Unntaket kan gi tilpasninger for å unngå avgift. Slike tilpasninger vil ha både statsfinansielle og samfunnsøkonomiske kostnader.

Merverdiavgiften skal ikke belastes næringsdrivende, men de som er sluttbrukere i systemet (forbrukere). Den manglende fradragsretten for vare- og tjenesteinnsats i finanssektoren innebærer at finansielle tjenester blir overbeskattet for næringsdrivende. Manglende merverdiavgift på finansielle tjenester innebærer at finansielle tjenester til ordinære forbrukere er underbeskattet. Unntaket medfører trolig for lavt forbruk av finansielle tjenester hos næringsdrivende og for høyt forbruk hos ordinære forbrukere.

23.4 Utvidelse av merverdiavgiften til tjenester som omsettes mot konkret vederlag

Departementet mener det bør ilegges merverdiavgift på finansielle tjenester som teknisk sett kan inkluderes i det ordinære merverdiavgiftssystemet. Vederlagsstrukturen i finanssektoren er sammensatt. Betaling for finansielle tjenester er enten konkrete vederlag i form av gebyrer, honorarer mv., forsikringspremier eller marginbaserte betalinger.

Boks 23.1 Beskatning av finanssektoren i andre land

I utgangspunktet beskattes finanssektoren i de fleste land som annen næringsvirksomhet. En viktig forskjell er imidlertid at finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift. Avgrensningen av unntaket følger grovt sett et regelverk for merverdiavgiftssystemet som daværende EF vedtok i 1977. Unntaket var begrunnet i at det ikke ble funnet en tilfredsstillende metode for å beregne avgiftsgrunnlaget.

I enkelte land er det innført skatter som delvis bøter på at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Allerede i 1968 fikk Frankrike en særskilt skatt på lønn i unntatt virksomhet, herunder finanssektoren. Danmark har fra 1990 en særskilt beskatning av lønnskostnader i flere sektorer som har unntak for merverdiavgift, blant annet finanssektoren. Slik ekstra beskatning av lønnskostnader vil i prinsippet fange opp merverdien i kompensasjon for arbeidsinnsats, mens merverdi som tas ut gjennom overskudd faller utenfor. Island innførte imidlertid i 2012 en aktivitetsskatt for finanssektoren som omfattet både lønnskostnader og store overskudd. Israel har også en særskatt på lønnskostnader og overskudd i finanssektoren.

Forsikringspremier er beskattet i mange land som har merverdiavgift. Enkelte land som har innført avgiftssystemer tilsvarende merverdiavgift relativt nylig, har inkludert skadeforsikring i avgiftsområdet. Det gjelder blant annet New Zealand og Australia. EU unntar forsikring fra merverdiavgift på linje med andre finansielle tjenester. I stedet har de fleste EU-land særavgifter på forsikringspremier. Skadeforsikring er omfattet av særavgifter i langt større grad enn livsforsikring. Finland ilegger skadeforsikringspremier samme sats som ordinær merverdiavgift, men med en del unntak. Danmark innførte fra 1. januar 2013 en særavgift på skadeforsikringspremier som erstattet tidligere dokumentavgift ved tegning av forsikringsavtaler. Ingen land har merverdiavgift på livsforsikring. Noen land med særavgifter på forsikringspremier inkluderer imidlertid livsforsikringer, blant annet Belgia og Østerrike, men til dels med lavere sats enn andre forsikringer.

Stabilitetsavgifter eller bankskatter er innført i mange land etter finanskrisen. Disse skattene er til dels svært forskjellig utformet i ulike land, men kan generelt sammenliknes med avgiften som banker i Norge betaler til Bankenes sikringsfond. Det er imidlertid en del land der provenyet tilføres statskassen, og ikke er øremerket et fond som skal sikre innskudd og motvirke framtidige kriser i banksektoren.

Finansielle transaksjoner skattlegges i en del land. Storbritannia har en dokumentavgift på overføring av aksjer og andre egenkapitalinstrumenter mellom investorer. Belgia og Sveits har også avgifter på børshandel. Flere land skattlegger verdipapirhandel utenom regulerte markedsplasser, deriblant Finland.

EU-kommisjonen la 28. september 2011 fram forslag til en felles EU-skatt på finansielle transaksjoner, avgrenset til andrehåndsomsetning av aksjer og låneinstrumenter, samt derivathandel. Skatten skulle omfatte alle transaksjoner der minst en av partene er bosatt i eller tilhører et EU-land uavhengig av om transaksjonen gjennomføres innenfor eller utenfor EU. Beslutninger i EU på skatteområdet krever at medlemslandene kommer fram til enighet. Det viste seg å være stor uenighet blant medlemslandene, og forslaget om en felles EU-skatt ble endelig skrinlagt sommeren 2012.

Deretter har 11 EU-land, blant annet Tyskland og Frankrike, men ingen av de nordiske medlemslandene, arbeidet med en felles transaksjonsskatt. Arbeidet følger en prosedyre som krever at disse 11 landene må vedta et felles regelverk enstemmig. Frankrike innførte imidlertid på nasjonalt grunnlag en mindre omfattende transaksjonsskatt fra 1. august 2012 og Italia fra 1. mars 2013.

Finansielle tjenester som ytes mot konkrete, lett identifiserbare vederlag som gebyrer, honorarer mv. kan teknisk sett være godt egnet for merverdiavgiftsplikt. Dette er i tråd med Storvik-utvalgets vurderinger, jf. NOU 1990: 11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester. Et hovedargument fra Storvik-utvalget mot innføring av avgiftsplikt for tjenester som ytes mot konkret vederlag, var faren for uønsket vridning bort fra gebyrbelagte tjenester og over til økte marginer. Dersom det samtidig innføres en avgift på margininntekter med samme sats, se punkt 23.6, vil det ikke være grunn til å vente en vridning fra gebyrbelagte tjenester til økte marginer.

Selv om vederlagsstrukturen i finanssektoren er sammensatt, er dette ikke i seg selv til hinder for å utvide merverdiavgiftsplikten til å omfatte tjenester som omsettes mot konkret vederlag. De ulike aktørene som omsetter finansielle tjenester har selv oversikt over hvilke tjenester dette gjelder. Aktørene i finansnæringen er dessuten gjennom offentlige regnskap forpliktet til å spesifisere ulike inntekter. Det vil ikke by på vesentlige tekniske problemer å innføre merverdiavgiftsplikt på finansielle tjenester som omsettes mot konkrete vederlag. Det må imidlertid gjøres et betydelig regelteknisk arbeid før et konkret forslag kan presenteres for Stortinget.

Dersom det innføres merverdiavgiftsplikt på innenlandsk omsetning av finansielle tjenester som omsettes mot konkret vederlag, må det også innføres merverdiavgiftsplikt ved kjøp av tilsvarende tjenester fra utlandet. Finansielle tjenester er i all hovedsak tjenester av en art som kan fjernleveres. Merverdiavgiftsplikten for næringsdrivende og offentlig virksomhet som kjøper avgiftspliktige fjernleverbare tjenester fra utlandet, følger i dag allerede merverdiavgiftsloven § 3-30. Dette regelverket etablerer omvendt avgiftsplikt slik at det er kjøperen som i slike tilfeller er ansvarlig for å innberette merverdiavgift.

Når finansielle tjenester omsettes mot konkret vederlag fra utlandet til privatpersoner og ikke-næringsdrivende her i landet, må det også etableres avgiftsplikt ved at tilbyderen registrerer seg og er ansvarlig for å innberette avgift. Den konkrete utformingen av en slik registreringsordning må vurderes nærmere.

Dersom det innføres slik ordinær avgiftsplikt vil avgiftspliktige næringsdrivende som kjøper avgiftspliktige finansielle tjenester kunne fradragsføre betalt merverdiavgift i sine merverdiavgiftsoppgaver på vanlig måte. Innføring av merverdiavgiftsplikt vil dermed ikke belaste næringsdrivende. Det kan være grunnlag for at prisen for slike ytelser reduseres noe siden tilbyderen av den finansielle tjenesten vil oppnå fradragsrett for inngående merverdiavgift på sine innkjøp.

Finansielle tjenester som omsettes mot konkret vederlag og er til bruk i utlandet (eksport) skal ikke belastes merverdiavgift, dvs. at eksport vil være null-satset. Det vil også etableres fradragsrett for inngående merverdiavgift for vare- og tjenesteinnsats som er til bruk i den avgiftspliktige delen av de finansielle foretakene. I utgangspunktet må fradragsretten begrenses til anskaffelser som gjelder ytelse av finansielle tjenester mot konkret vederlag. Ved avgiftsplikt også for finansielle tjenester som ytes mot marginer, se punkt 23.6, kan imidlertid fradragsretten gjøres generell for alle anskaffelser.

23.5 Utvidelse av merverdiavgiften til skadeforsikring

Forsikringsvirksomhet er basert på at selskapet, mot innbetaling av en forsikringspremie, forplikter seg til å yte en erstatning dersom det inntreffer en hendelse som er omfattet av avtalevilkårene. Forsikring er, som andre finansielle tjenester, unntatt merverdiavgift. Unntaket innebærer at det ikke betales merverdiavgift av forsikringspremier. På den andre siden får forsikringsselskap ikke fradrag for inngående avgift. Forsikringsselskaper blir dermed, som annen unntatt virksomhet, belastet med merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsatsen.

Internasjonalt er merverdiavgift på skadeforsikring ikke noe nytt, og på dette området kan Norge dra nytte av erfaringer fra andre land. New Zealand innførte i 1986 et system for merverdiavgift (Goods and Services Tax, GST) som unntar finansieringsvirksomhet og livsforsikring, men inkluderer skadeforsikring i avgiftsområdet. Australia innførte GST i 2000, og har som New Zealand inkludert skadeforsikring.

Merverdiavgift på skadeforsikring vil kunne følge det alminnelige regelverket for beregning av utgående merverdiavgift på selskapenes salg (premier) og fradragsrett for merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats, men krever særskilte avgiftsregler for å håndtere erstatningsutbetalinger. Det skyldes at merverdien som skal beskattes i forsikringsselskapene er differansen mellom premieinntekter og erstatningsutbetalinger. For å beskatte bare denne differansen må det, når det ilegges merverdiavgift på premieinnbetalinger, gis fradrag for erstatningsutbetalinger. Avgiftssystemene i New Zealand og Australia viser hvordan fradrag for erstatningsutbetalinger kan beregnes og trekkes inn i merverdiavgiftssystemet. Disse landenes løsninger er noe ulike. Hvilken konkret løsning som kan egne seg best her i landet må vurderes nærmere.

Det må legges ned et betydelig regelteknisk arbeid før et konkret forslag kan presenteres for Stortinget. Det må blant annet fastsettes nærmere regler som definerer avgiftsplikten knyttet til erstatning av skadetilfeller i andre land eller utbetalinger fra selskaper i andre land. Avgrensningen vil imidlertid ikke være vesentlig mer komplisert enn for andre tjenester som kan ytes over landegrensene, og vil i hovedsak følge av de alminne-

lige merverdiavgiftsreglene. Det vil være avgiftsplikt for forsikring som forbrukes, herunder forsikring på eiendom som befinner seg innenfor landets grenser. Forsikring knyttet til eiendom utenfor landet vil være unntatt. Det vil oppstå flere spørsmål knyttet til forsikringstjenester som ytes over landegrensene, og den konkrete utformingen av regelverket må vurderes nærmere.

EU har unntatt skadeforsikring fra merverdiavgift. Dette er i prinsippet ikke til hinder for at Norge kan innføre merverdiavgift på skadeforsikring. Mange av landene i EU legger imidlertid særavgifter på forsikringspremier, se boks 23.1. Bruk av særavgifter er administrativt enkelt, men gir uheldige vridninger. Blant annet omfattes også næringslivet av særavgifter, og forsikringsvirksomhetene belastes fortsatt merverdiavgiften på sine anskaffelser.

Livsforsikring har et betydelig spareelement som gjør det mer krevende å anvende en ordinær merverdiavgift enn for skadeforsikring, og det er ingen land som har inkludert livsforsikring i merverdiavgiften.

23.6 Avgift på margininntekter i finanssektoren

Departementet mener den beste løsningen vil være å ilegge ordinær merverdiavgift på aktivitet som teknisk sett kan inkluderes i det ordinære merverdiavgiftssystemet, jf. avsnittene ovenfor. På marginbaserte tjenester (som rentemarginer – representert ved differansen mellom utlåns- og innlånsrenter) er det teknisk vanskelig å innføre ordinær merverdiavgift. Det skyldes at det er vanskelig å identifisere margininntektene knyttet til hver enkelt transaksjon. En helhetlig beskatning av merverdien i finanssektoren innebærer at margininntekter bør omfattes av en egen avgift. Utvidelsen av merverdiavgiftsplikten til tjenester som ytes mot konkrete vederlag i form gebyrer, honorarer mv., må gjelde alle virksomheter som yter slike tjenester. Det må imidlertid defineres nærmere hvilke virksomheter som skal beregne og betale en avgift på margininntektene.

Det legges opp til at konkrete vederlag i form av gebyrer, honorarer mv. ikke inkluderes i avgiften på margininntekter, slik at virksomheten ikke betaler både avgift på margininntekter og merverdiavgift av samme grunnlag. Gitt at avgiftssatsene for merverdiavgift og avgift på margininntekter er like, vil det dermed ikke ha avgiftsmessig betydning om inntektene er konkrete vederlag eller margininntekter.

23.6.1 Avgiftspliktige

Avgiftsplikten bør avgrenses på samme måte som skatteplikten. Det innebærer at avgiftsplikten bare omfatter subjekter som er skattepliktige for virksomheten til Norge. Videre bør omfanget av virksomheter som skal omfattes av en slik marginavgift baseres på konsesjonsregelverket for finanssektoren. Etter en slik tilnærming vil utgangspunktet for avgrensningen av subjektkretsen være om virksomheten driver finansiell aktivitet av en slik form som enten krever tillatelse fra eller er meldepliktig til Finanstilsynet. Selv om konsesjonsregelverket er utarbeidet for at finansforetak skal drive økonomisk forsvarlig virksomhet, kan dette regelverket også være egnet til å angi hvilke subjekter som skal omfattes av avgiften.

Foretak i andre EØS-land kan tilby finansielle tjenester i Norge gjennom filial av utenlandsk foretak såfremt konsesjonen i hjemlandet tillater dette. Utenlandske finansforetak med filialer i Norge og som har konsesjonsplikt i en annen EØS-stat, bør omfattes av avgiftsplikt på linje med norske foretak. Foretak med hovedsete utenfor EØS-området som vil drive finansiell virksomhet i Norge, må normalt søke norske tilsynsmyndigheter om konsesjon og vil dermed omfattes av avgiftsplikten.

23.6.2 Avgiftsgrunnlag

Margininntektene til finansforetakene er vederlaget for det finansielle produktet (utenom konkret vederlag) fratrukket direkte finansielle kostnader. For mange finansforetak er rentemarginer, det vil si renteinntekter minus rentekostnader, en viktig inntektskilde. Marginer fra handel med valuta, obligasjoner, derivater og lignende gir også margininntekter. Skattegrunnlaget for en avgift på margininntekter bør defineres ut i fra aggregerte størrelser, og ikke for hver transaksjon slik som merverdiavgiften. Når både inntekter for tjenester det tas konkret vederlag for og margininntekter er skattlagt, kan det gis fullt fradrag for merverdiavgift på innsatsfaktorer i finansforetaket.

For å unngå at merverdiavgiftspliktige virksomheter ilegges avgift på margininntektene, bør det kun være margininntekter knyttet til ikke-merverdiavgiftspliktige kunder, i all hovedsak husholdninger, som avgiftslegges. En slik avgift vil kreve at finansforetakene har oversikt over hvilke kunder som er merverdiavgiftspliktige. For å unngå avgift på margininntekter fra disse kundene kan finansforetakene oppnå nullsats på de marginbaserte tjenestene til disse kundene. Nullsatsen gir fradrags-

rett for merverdiavgift på anskaffelser i finansforetaket brukt i produksjonen av disse tjenestene, og dagens avgiftskumulasjon fjernes.

Marginntekter i finanssektoren knyttet til tjenester kjøpt av ikke-merverdiavgiftspliktige kunder (husholdninger) bør ilegges en avgift. Disse inntektene kan summeres og avgiften beregnes eksempelvis en gang i året. Skattegrunnlaget for tjenester basert på rentemarginer kan defineres som samlede renteinntekter fra utlån til husholdninger fratrukket samlede renteutbetalinger på innskudd fra husholdninger og samlede tap på utlån til husholdninger. Dette gjelder så fremt totale utlån til husholdninger er lik totale innskudd fra husholdninger. Normalt er utlånene større enn innskuddene, noe som tilsier at finansforetakene bør få et ytterligere fradrag for rentekostnader knyttet til differansen mellom utlånene og innskuddene. Tilsvarende korreksjoner bør gjøres dersom innskuddene er større enn utlånene. Formålet er at det kun er rentemarginen som skattlegges. Se boks 23.2 for et eksempel på en slik beregning. Avgiften bør fange opp margininntekter i ulike typer finansforetak. Det kan tenkes utformet egne modeller for beregning av andre margininntekter, som eksempelvis margininntekter fra husholdningenes valutahandel. Det kan imidlertid være vanskelig å fange opp alle typer margininntekter i finansforetakene.

Merverdiavgiften følger destinasjonsprinsippet, det vil si at eksport fritas for avgift, mens import avgiftslegges. Dette innebærer at merverdiavgiften er en avgift på forbruk her i landet. Den påvirker dermed ikke foretakenes beslutninger om lokalisering. En avgift på margininntektene bør også følge dette prinsippet. Eksport av finansielle tjenester kan unntas fra avgiften på samme måte som merverdiavgiftspliktige kunder unntas fra avgiften. En vil da fjerne dagens merverdiavgiftskostnader på innsatsfaktorene brukt til eksport av finansielle tjenester, og dermed redusere kostnadene ved eksport av slike tjenester fra Norge. Import av finansielle tjenester hvor vederlaget skjer i form av margininntekter bør avgiftslegges. Dette kan skje på en lignende måte som ved avgiftslegging av norske finansforetak. Skattegrunnlaget på eksempelvis utlån fra utlandet til norske husholdninger bør være renter betalt på lånet fratrukket rentekostnadene. Rentekostnadene kan defineres ved hjelp av en sjablongrente, eksempelvis referanserenten omtalt i boks 23.2. Innberetting av avgiften på margininntekter bør skje på tilsvarende måte som for merverdiavgift på finansielle tjenester.

Dette er en foreløpig skisse til hvordan margininntektene kan omfattes av en form for merverdiavgift. Det er flere forhold som må vurderes nærmere og et konkret forslag til regelverk må utformes.

Boks 23.2 Illustrasjon av en mulig avgift på inntekter fra rentemarginer

Grunnlaget for en avgift på inntekter fra rentemarginer er gitt ved formel (1) nedenfor. Med husholdninger menes finansforetakets ikke-merverdiavgiftspliktige kunder. Referanserenten i formelen benyttes ved ulikhet mellom totale utlån til husholdninger og totale innskudd fra husholdninger. Det er nødvendig for beregning av ytterligere fradrag, eller tillegg, i avgiftsgrunnlaget. Ideelt sett burde referanserenten vært utformet slik at avgiftsgrunnlaget tilsvarer de faktiske rentemarginene til foretakene. Dette vil være vanskelig å gjennomføre i praksis. Referanserenten kan derfor i utgangspunktet være fastsatt av myndighetene, men kan også tenkes beregnet av det enkelte finansforetak. De øvrige størrelsene må finansforetakene summere basert på transaksjoner innenfor gitte tidsperioder, eksempelvis årlig. Størrelsene framgår ikke direkte fra regnskapene til finansforetakene. Det skyldes at størrelsene kun skal omfatte tjenester levert til ikke-merverdavgiftspliktige kunder. Størrelsene kan imidlertid tenkes knyttet opp mot tilsvarende regnskapsdefinisjoner for alle kunder.

(1) Avgiftsgrunnlag = renteinntekter fra utlån til husholdninger – rentekostnader på innskudd fra husholdninger – referanserente * (totale utlån til husholdninger – totale innskudd fra husholdninger) – tap på utlån til husholdninger

Tabell 23.1 viser et enkelt eksempel på hvordan avgiften på rentemarginer kan beregnes. I eksempelet er det skilt mellom utlån og innskudd til henholdsvis husholdninger (inkludert andre ikke-merverdiavgiftspliktige kunder) og merverdiavgiftspliktige kunder. Utlånene overstiger innskuddene, og differansen er forutsatt finansiert ved egenkapital og andre kapitalkilder. Beløpene er kun ment som illustrasjoner for å vise et eksempel på en beregning.

Boks 23.2 Forts.

Tabell 23.1 Eksempel på beregning av en avgift på inntekter fra rentemarginer. Mill. kroner

Opplysninger om bankens aktiviteter		
	Beløp	Renter
Utlån til husholdninger	2 000	80
+ Utlån til merverdiavgiftspliktige kunder	2 000	80
= *Totale utlån*	*4 000*	*160*
Innskudd fra husholdninger	1 000	20
+ Innskudd fra merverdiavgiftspliktige kunder	1 000	20
+ Egenkapital	500	-
+ Andre kapitalkilder	1 500	45
= *Total finansiering*	*4 000*	*85*

Beregning av avgift på rentemargin	
	Grunnlag
Utlån til husholdninger	80
- Innskudd fra husholdninger	-20
- Referanserente * (totale utlån til husholdninger – totale innskudd fra husholdninger) = 3 pst. * (2000 – 1000)	-30
- Tap på utlån til husholdninger	-5
= *Avgiftsgrunnlag*	*25*
Avgift (25 pst. av avgiftsgrunnlaget)	*6,25*

Kilde: Finansdepartementet.

I dette eksempelet er det benyttet en sjablongmessig referanserente på 3 pst. Dette på tross av at det kan være store variasjoner mellom renten som tilsvarer rentemarginen i ulike finansforetak. Det kan derfor være aktuelt å gi det enkelte finansforetak mulighet til å beregne en egen referanserente som godkjennes av myndighetene. I dette eksempelet er imidlertid ikke nødvendigvis en referanserente på 3 pst. særlig misvisende. Det skyldes at referanserenten i eksempelet tilsvarer gjennomsnittlig kapitalkostnadsrente for andre kapitalkilder (45/1500 = 3 pst.) og referanserenten ligger i eksempelet midt i mellom gjennomsnittlig rente på utlån til husholdninger (80/2000 = 4 pst.) og gjennomsnittlig rente på innskudd fra husholdninger (20/1000 = 2 pst.).

23.7 Økonomiske virkninger

Skissen til merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter kan rette opp flere skjevheter ved dagens merverdiavgiftsunntak. Endringene vil føre til at finansielle tjenester til husholdningene skattlegges på lik linje med de fleste andre varer og tjenester. Samtidig vil dagens skjulte merverdiavgiftskostnader på finansielle tjenester til næringsdrivende fjernes, slik at næringslivets kostnader reduseres. Insentivene til egenproduksjon i finansforetakene vil falle bort. En merverdiavgift på finansielle tjenester vil videre kunne gi bedre utnyttelse av ressursene i økonomien og gi betydelige inntekter til staten.

Samlet sett anslås skissen til utvidelse av merverdiavgiften og avgiften på margininntekter å gi i størrelsesorden 7 mrd. kroner i årlige inntekter til staten. Beregningen tar utgangspunkt i tall for 2010. Det er lagt til grunn en avgiftssats på 25 pst.,

Tabell 23.2 Anslåtte provenyvirkninger ved innføring av merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter, begge på 25 pst. Mill. kroner 2010

Sektor	Mva på gebyrer/ premier	Margin-inntekter	Inngående mva	Endring i proveny
Banker	1 900	4 400	-1 400	4 900
Skadeforsikring	1 600	–	-600	1 000
Andre finansinstitusjoner*	1 100	2 000	-2 200	900
Sum	*4 600*	*6 400*	*-4 200*	*6 800*

* Inkluderer finansieringsselskaper, kredittforetak og forvaltningsselskap for verdipapirfond.
Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

tilsvarende den ordinære merverdiavgiftssatsen. Fordelingen av provenyet mellom kategorier av finansforetak og ulike typer inntekter og fradrag er vist i tabell 23.2. Framskrevet med generell pris- og konsumvekst utgjør provenyet om lag 8 mrd. kroner for 2014. Beregningene er usikre, og må anses som en foreløpig indikasjon på størrelsesomfanget.

Dersom avgiftsendringene fullt ut veltes over i prisene på finansielle tjenester kan endringene innebære en kostnadsbesparelse for næringslivet på i størrelsesorden 2 mrd. kroner. Det skyldes at finanssektoren oppnår fradrag for inngående merverdiavgift knyttet til disse tjenestene, og dagens avgiftskumulasjon fjernes. Kostnadsbesparelsen kan gi seg utslag i noe lavere utlånsrenter og skadeforsikringspremier, og noe høyere innskuddsrenter, til merverdiavgiftspliktige kunder.

For husholdninger, offentlig sektor og andre som ikke er merverdiavgiftspliktige kan endringene innebære en prisøkning i form av noe høyere utlånsrenter og lavere innskuddsrenter. Premiene på skadeforsikring vil også kunne øke noe. Det må imidlertid legges til grunn at deler av avgiftsendringen ikke veltes over på kundene, men isteden påvirker blant annet overskudd og lønninger i bransjen. Dette trekker i retning av mindre prisendringer.

24 Skattemessig tidfesting av finansielle instrumenter i banker mv.

Banker og andre finansinstitusjoner følger de ordinære reglene for skattemessig tidfesting av gevinst og tap på eiendeler og forpliktelser, noe som i stor grad innebærer beskatning ved realisasjon. Fra finansnæringen har det flere ganger blitt uttrykt at skattelovens regler om tidfesting av finansielle instrumenter kan gjøre det mer krevende å oppfylle kravene til kapitaldekning. Det skyldes forskjellige tidfestingsprinsipper for gevinst og tap på finansielle instrumenter for hhv. regnskaps- og skatteformål, noe som kan medføre store midlertidige forskjeller i bankenes regnskapsbalanse. Midlertidige forskjeller som varierer fra år til år som følge av asymmetriske tidfestingsregler, kan gi uforutsigbare utslag i bankenes kapitaldekning. Departementet mottok en henvendelse fra Finans Norge (FNO), DNB og Nordea i 2012 med anmodning om at skatteloven endres slik at gevinster og tap på finansielle instrumenter i banker skattemessig tidfestes i samsvar med regnskapsreglene. Dette vil innebære at tidfestingen i større grad følger et markedsverdiprinsipp, og at midlertidige forskjeller elimineres eller reduseres.

Bankene har ofte store beholdninger av finansielle instrumenter i form av derivater som brukes til blant annet sikring mot rente- og valutarisiko. Myndighetene stiller i lov og forskrift minstekrav til kapitaldekning i norske finansinstitusjoner. Kapitaldekningskravene innebærer at bankene må sikre seg mot markedsrisiko som følge av endringer i markedsrenter og valutakurser. Dette gjøres i stor grad ved bruk av finansielle derivater, særlig rente- og valutaswaper. Eksempelvis blir et tap på et innlån i utenlandsk valuta nøytralisert av en valutaswap med motsatt posisjon i markedet, som gir en tilsvarende valutagevinst.

Etter gjeldende rett er realisasjonsprinsippet hovedregelen for skattemessig tidfesting av gevinster og tap på finansielle instrumenter, jf. skatteloven § 14-2. Dette innebærer at gevinst og tap kommer til beskatning eller fradrag når instrumentene er realisert. Prinsippet gjelder også for finansielle instrumenter i banker og andre finansinstitusjoner.

Regnskapsmessig tidfestes derimot gevinster og tap på finansielle instrumenter i banker i en viss utstrekning etter markedsverdiprinsippet. Det vil si at det i regnskapet tas hensyn til endring i markedsverdien på det aktuelle instrumentet i løpet av året, uavhengig av om instrumentet er realisert.

De ulike tidfestingsprinsippene for finansielle instrumenter kan medføre midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Midlertidige forskjeller innebærer at det må føres utsatte skatteforpliktelser eller utsatte skattefordeler i bankenes balanse.

Ettersom banker omsetter finansielle instrumenter i store bruttovolumer, kan de midlertidige forskjellene bli betydelige. Der banken har et urealisert tap på et finansielt instrument, skal den føre skatteverdien av dette tapet (verdien av et framtidig fradrag i inntekten) som en utsatt skattefordel. Dette vil være en eiendel i den regnskapsmessige balansen. Den utsatte skattefordelen i balansen kan etter gjeldende kapitaldekningsregler ikke medregnes ved beregning av bankens kjernekapital. Dette skyldes at den utsatte skattefordelen anses for usikker, ettersom den avhenger av framtidige inntekter og skattesituasjon.

Ønsket om å endre tidfestingsreglene for den skattemessige behandlingen av finansielle instrumenter i banker, for dermed å eliminere midlertidige forskjeller, skyldes særlig den negative virkningen for bankenes oppfylling av kapitaldekningskravene. Spørsmålet om skattemessig tidfesting av finansielle instrumenter i banker har også vært omtalt tidligere, jf. St.meld. nr. 29 (2003–2004) punkt 5.5 og Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) punkt 6.7.

Utsatt skattefordel trekkes som nevnt fra i beregningen av ren kjernekapital. Etter nye kapitaldekningsregler i EU (CRD IV) kan imidlertid utsatt skattefordel, som skyldes midlertidige forskjeller, i en viss grad hensynstas ved beregningen av kjernekapitalen. De nye reglene om

risikovekting og fradrag for midlertidige forskjeller gjør at utslagene på den rene kjernekapitaldekningen vil bli mindre enn etter gjeldende regler. Under visse kriterier vil de nye reglene innebære at kun 20 pst. av den utsatte skattefordelen trekkes fra kjernekapitalen. Departementet antar derfor at de nye reglene vil vesentlig redusere ulempene ved midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen endringer i skattemessig tidfestingsprinsipp for finansielle instrumenter i banker.

25 Omtale av andre merverdiavgiftssaker

25.1 Merverdiavgift og fast eiendom

25.1.1 Bakgrunn

Merverdiavgiftsregelverket om fast eiendom er svært omfattende. Siden merverdiavgiftsreformen i 2001 har det vært arbeidet kontinuerlig med ulike rettslige spørsmål på dette området. Eksempelvis har en rekke enkeltspørsmål knyttet til merverdiavgift og fast eiendom vært tatt opp av ulike aktører. Dessuten har Stortinget, blant annet gjennom skriftlige spørsmål, tatt opp ulike problemstillinger ved denne delen av merverdiavgiftsregelverket. Flere av disse spørsmålene har vært rettet mot den generelle ordningen for frivillig registrering i Merverdiavgiftsregisteret av virksomhet med utleie av fast eiendom til avgiftspliktige leietakere.

Bakgrunnen for flere av disse spørsmålene er at den frivillige ordningen kan gi uheldige utslag. Dette skyldes blant annet at den frivillige ordningen forutsetter en aktiv handling fra den næringsdrivende. I enkelte tilfeller har dette medført at næringsdrivende som er ordinært registrerte for avgiftspliktig virksomhet har opptrådt som om virksomheten også er frivillig registrert for utleie av fast eiendom, uten at det er gjennomført en særskilt registrering for utleievirksomheten. En slik manglende frivillig registrering, ofte betegnet som uteglemt avkryssing i registreringsmeldingen, kan gi store avgiftsmessige konsekvenser for dem det gjelder. Finansministeren har i svar på brev fra Stortinget varslet at Finansdepartementet har satt i gang et større utredningsarbeid innen temaet merverdiavgift og fast eiendom, herunder om det bør innføres generell og obligatorisk merverdiavgiftsplikt for utleie av næringseiendom.

I ett representantforslag 8. mars 2012 fra stortingsrepresentantene Ketil Solvik-Olsen, Kenneth Svendsen, Christian Tybring-Gjedde og Jørund Rytman ble det fremmet forslag om endringer i merverdiavgiftsregelverket for fast eiendom, jf. dokument 8:75 S (2011–2012). Forslagsstillerne framhevet at reglene om frivillig registrering for utleie av fast eiendom i mange tilfeller skaper problemer og unødige kostnader for næringsdrivende. Det ble anført at problemet er at reglene er for strenge og at de økonomiske konsekvensene av å trå feil er store. Forslagsstillerne ønsker å rette opp dette. Etter forslagsstillernes foreløpige syn er det enkleste tiltaket å innføre en generell merverdiavgiftsplikt for utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet. I tillegg ble det i dokumentet foreslått enkelte endringer knyttet til reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør og at det skal bli enklere å kontrollere hvilken avgiftsregistrering man har.

I brev 18. april 2012 til Stortingets finanskomite sa finansministeren seg enig i stortingsrepresentantenes prinsipale forslag om at det bør vurderes generell merverdiavgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til merverdiavgiftspliktig virksomhet, men at utredningen bør være bredere og undersøke om reglene kan forbedres for flere virksomheter som driver næring med utgangspunkt i fast eiendom. I brevet ble det videre vist til at et bredt utredningsarbeid er igangsatt og at intensjonen i forslaget er ivaretatt uten at det er behov for stortingsvedtak. Det ble også understreket at utredningsarbeidet er omfattende og at et eventuelt forslag om å utvide merverdiavgiftsplikten må inngå i de årlige budsjettene. Det ble signalisert at forslag om lovendringer til Stortinget tidligst kunne komme i forbindelse statsbudsjettet for 2014.

I Innst. 277 S (2011–2012) sluttet finanskomiteen seg til at det er flere gode argumenter for å innføre en generell merverdiavgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til avgiftspliktig virksomhet. Finanskomiteen delte finansministerens syn om at det er behov for å se konsekvenser og mulige lovendringer i en større sammenheng. Finanskomiteen ba derfor regjeringen jobbe videre med denne problemstillingen, slik at eventuelle endringer i tråd med intensjonen i representantforslaget og finansministerens brev til komiteen kan legges fram for Stortinget. Finanskomiteen ba samtidig regjeringen om å ha tett dialog med ulike deler av næringslivet for å sikre at alle sider av saken blir belyst.

I tråd med en enstemmig innstilling fra finanskomiteen vedtok Stortinget samlet at representantforslaget vedlegges protokollen.

25.1.2 Status i det pågående utredningsarbeidet

Utredningsarbeidet har i den første fasen vært konsentrert om den delen av merverdiavgiftsunntaket som gjelder utleie av næringseiendom, og da særlig knyttet til utforming og innretning av ordningen med frivillig registrering av utleievirksomhet. Innenfor denne rammen ble Skattedirektoratet gitt i oppdrag å utrede følgende tre alternativer:

- en obligatorisk merverdiavgiftsplikt på all utleie av næringseiendom (utleie til boligformål holdes utenfor),
- en obligatorisk merverdiavgiftsplikt på utleie hvor avgiftsplikten avgrenses på samme måte som dagens frivillige registreringsordning, og
- en videreføring av dagens frivillige registreringsordning med nødvendige justeringer for å unngå uheldige virkninger.

I tråd med oppdraget har Skattedirektoratet vurdert de ulike alternativene. Som ledd i dette arbeidet gjennomførte direktoratet et drøftingsmøte med enkelte aktører, herunder interesseorganisasjoner.

De ulike alternativene er til vurdering i Finansdepartementet. I dette arbeidet er det også naturlig å se hen til merverdiavgiftsreglene i våre naboland og å undersøke om de norske reglene avviker fra disse. Eiendomsunntaket for salgstilfellene (omsetning av fast eiendom) er noe mer vidtgående i Norge sammenlignet med EUs merverdiavgiftsregelverk. Med virkning fra 1. januar 2011 ble det i Danmark innført merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. Endringene innebar at de danske merverdiavgiftsreglene på dette området ble mer i samsvar med de alminnelige reglene i EUs merverdiavgiftsregelverk (Rådsdirektiv 2006/112/EF). Danmark benyttet seg tidligere av en overgangsordning i EUs merverdiavgiftsregelverk til å opprettholde unntak for disse transaksjonene, som ellers er avgiftspliktige etter merverdiavgiftsdirektivet.

Finansdepartementet er kommet fram til at det er behov for å utrede mulighetene for en merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger mv. i tråd med regelverket som gjelder i de fleste EU-land. Spørsmålet om utforming av merverdiavgiftsreglene ved omsetning av nye bygninger mv. og utleie av næringseiendom bør ses i sammenheng. En utredning av salgstilfellene bør derfor inngå i det allerede igangsatte utredningsarbeidet for å vurdere merverdiavgiftsreglene for fast eiendom. Dette vil gjøre arbeidet mer omfattende og komplisert enn opprinnelig forutsatt, med den konsekvens at arbeidet med å få på plass en helhetlig løsning blir forskjøvet i tid. Av denne grunn er det ikke mulig å legge fram et forslag på nåværende tidspunkt.

Som et ledd i arbeidet med en bredere utredning har Skattedirektoratet fått i oppdrag å vurdere mulighetene for en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved omsetning av nye bygninger mv. Finansdepartementet vil deretter vurdere saken nærmere og presentere saken for Stortinget. Eventuelle forslag til regelendringer vil bli sendt på høring før et lovforslag kan sendes til Stortinget. På grunn av sakens kompleksitet er det på nåværende tidspunkt imidlertid ikke mulig å angi nærmere en spesifikk tidsplan for sluttføringen av utredningsarbeidet, og når et eventuelt lovforslag kan legges fram for Stortinget.

25.1.3 Behovet for en straksløsning med enkelte justeringer av dagens frivillige registreringsordning

Etter gjeldende rett er det et grunnleggende vilkår for å være registrert, og således være omfattet av merverdiavgiftsloven hva gjelder utleie av fast eiendom, at man søker en frivillig registrering. Dette framgår både direkte av lovens ordlyd, se merverdiavgiftsloven § 14-1, jf. § 2-3 første ledd, og merverdiavgiftslovens system. Utgangspunktet er at slik utleie er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Samtidig har utleier en valgmulighet. Denne valgmuligheten innebærer at inntil det foreligger en søknad om frivillig registrering, må avgiftsmyndighetene gå ut fra at utleier har valgt å holde utleievirksomheten utenfor loven. Det er utleier som må tilkjennegi aktivt ved søknad at virksomheten ønskes brakt inn for loven. Det gjelder også om utleier fra før er registrert for sin ordinære næringsvirksomhet.

Selv om ordningen med frivillig registrering av utleievirksomhet i utgangspunktet gir fleksibilitet og åpner for at næringsdrivende kan innrette seg på flere måter, åpner valgmuligheten også for misforståelser og uheldige utslag i enkeltsituasjoner.

Finansdepartementet er opptatt av at merverdiavgiftsregelverket skal være så enkelt og oversiktlig som mulig, samt gi færrest mulig uheldige utslag. Kravet til søknad ved frivillige registreringsordninger ivaretar viktige hensyn i merverdiavgiftssystemet, også i tilfeller hvor utleier fra

før er registrert for sin ordinære næringsvirksomhet. På den annen side ser departementet at det kan være behov for å justere dagens frivillige registreringsordning for å motvirke enkelte uheldige utslag for de næringsdrivende. Departementet har dessuten merket seg at man i Sverige har foreslått endringer i den frivillige registreringsordningen ved oppføring og utleie av fast eiendom, se «Regeringens proposition 2013/14:1, Budgetpropositionen för 2014 Förslag till statens budget för 2014, finansplan och skattefrågor» som 18. september 2013 ble fremmet for Riksdagen.

På denne bakgrunn har Finansdepartementet sendt på alminnelig høring forslag til enkelte justeringer i den frivillige registreringsordningen, se departementets høringsnotat av 24. september 2013. I høringsnotatet er det blant annet foreslått å fjerne kravet til søknad om frivillig registrering for næringsdrivende som allerede er ordinært registrert og har opptrådt som om utleievirksomheten inngår i registreringen. Forslaget som er presentert i høringsnotatet er et forenklingstiltak i påvente av den den mer omfattende utredningen som pågår på dette området.

Høringsfristen er satt til 6. januar 2014. Finansdepartementet vil etter å ha gjennomgått høringsuttalelsene så raskt som mulig fremme lovforslag til Stortinget.

25.2 Den generelle kompensasjonsordningen for merverdiavgift

25.2.1 Bakgrunn

Den generelle merverdiavgiftskompensasjonsordningen for kommunesektoren ble innført 1. januar 2004, se lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdriavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Ordningen har til formål å unngå at merverdiavgiften påvirker kommunenes valg mellom å produsere avgiftspliktige tjenester selv (uten avgift) eller å kjøpe tjenestene fra private aktører (med avgift). Ordningen er finansiert av kommunene ved at de statlige overføringene ble redusert tilsvarende omfanget av ordningen da den ble innført. Ordningen er dermed ingen støtteordning for kommunene.

For å unngå at ordningen medfører nye konkurransevridninger er også enkelte private aktører omfattet av ordningen. Ordningen omfatter private og ideelle virksomheter som produserer helse-, sosial- eller undervisningstjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c.

I Prop. 112 L (2011–2012) kapittel 15 ble det gitt en omtale av behovet for eventuelle presiseringer og endringer i ordningen. Det ble blant annet utalt:

> «Som nevnt ovenfor omfatter kompensasjonsordningen de private og ideelle virksomheter som produserer helse-, sosial- eller undervisningstjenester som kommunen eller fylkeskommunen er pålagt å utføre ved lov, jf. kompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Departementet har i sin fortolking av denne bestemmelsen lagt til grunn at kravet om at den aktuelle tjenesten «er pålagt å utføre ved lov» innebærer at det for en privat eller ideell virksomhet ikke er tilstrekkelig for å oppnå kompensasjon at kommunen eller fylkeskommunen har en plikt til å yte tjenesten. For å være omfattet av kompensasjonsordningen har departementet lagt til grunn at det også må foreligge en tilsvarende rett for tjenestemottaker. Departementet vil vurdere om kompensasjonsloven bør presiseres på dette punktet. Departementet vil i denne forbindelse også vurdere utformingen av regelverket nærmere når det gjelder private og ideelle virksomheters rett til kompensasjon ved oppføring av omsorgsboliger mv. På dette området pågår det rettsprosesser, og det kan derfor være behov for å klargjøre grensene for rett til kompensasjon.
>
> Departementet vil også vurdere kommunenes frist for innsendelse av kompensasjonskrav. Fristen for kommunene til å sende inn kompensasjonsoppgave ble noe forlenget fra 1. januar 2005, se Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) kapittel 31. Kommunene har imidlertid også i dag en kortere frist for å sende krav om kompensasjon til skattekontoret enn de private og ideelle virksomhetene som omfattes av ordningen, se kompensasjonsloven § 10. Departementet vil også gå gjennom de krav som stilles til dokumentasjon for kompensasjonskravet. Det følger av kompensasjonsloven § 8 at grunnlaget for kompensasjonskravet skal kontrolleres og attesteres av revisor.
>
> Departementet vil vurdere disse spørsmålene nærmere og eventuelt komme tilbake med konkrete lovforslag på et senere tidspunkt, etter at saken har vært på høring.»

I Innst. 422 S (2012–2013) om representantforslag om merverdiavgiftskompensasjon for privatperso-

ner ved bygging av omsorgsboliger for egne barn, Dokument 8:110 S (2012–2013), er det uttalt:

> «Flertallet viser til det arbeidet Finansdepartementet har varslet i Prop. 112 L (2011–2012). Der er det uttalt at for å gjøre kompensasjonsregelverket klarere og mer brukervennlig kan det være behov for å vurdere enkelte presiseringer og eventuelle endringer i den generelle kompensasjonsordningen. Dette omfatter blant annet å vurdere utformingen av regelverket nærmere når det gjelder private og ideelle virksomheters rett til kompensasjon ved oppføring av omsorgsboliger mv. Departementet uttaler at det vil vurdere disse spørsmålene nærmere og eventuelt komme tilbake med konkrete lovforslag på et senere tidspunkt, etter at saken har vært på høring. Flertallet imøteser en gjennomgang av status i nasjonalbudsjettet for 2014.
>
> Flertallet vil ellers bemerke at det er utviklet en omfattende låne- og tilskuddsordning, blant annet for at flere funksjonshemmede skal få økonomisk anledning til å bo i egen bolig. Blant annet gis tilskudd basert på brutto anleggskostnader, noe som innebærer at merverdiavgiften medregnes ved utmålingen av tilskudd.
>
> Flertallet viser også til at Norsk Forbund for Utviklingshemmede (NFU) har foreslått at kompensasjonsloven bør endres slik at det ikke lenger gis kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser til boliger med helseformål eller sosiale formål som er beregnet på å være permanente hjem. NFUs begrunnelse er at kompensasjonsordningen bidrar til en overinvestering i kommunale boliger med helse- og sosiale formål (institusjonslignende kompleks), da sett opp mot uttalte politiske målsettinger om at mennesker med utviklingshemning i størst mulig grad skal ha ordinære hjem i en ordinær bebyggelse.
>
> Flertallet vil be Finansdepartementet vurdere innspillet fra NFU og om avgrensningene av kompensasjonsordningen på dette området er hensiktsmessige ut fra formålet. Flertallet vil vise til det pågående arbeidet med å vurdere utvidet avgiftsplikt på fast eiendom, og at en eventuell utvidelse av avgiftsplikten kan få konsekvenser også for omfanget av merverdiavgiftskompensasjonsordningen på området fast eiendom. Flertallet viser til at en eventuell utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget på fast eiendom, trolig vil ha konsekvenser for merverdiavgiftskompensasjonsordningen.»

25.2.2 Vurderinger

Når det gjelder private virksomheters rett til kompensasjon viser departementet til at det særlig synes å være på området for oppføring av boliger for omsorgstrengende at det har oppstått spørsmål om tolkingen av kompensasjonslovens rekkevidde. I Høyesteretts dom 19. februar 2010 om Stiftelsen Utleieboliger Alta (HR-2010-00313-A) var spørsmålet om en stiftelse hadde rett til kompensasjon når den kun sto for oppføring og utleie av omsorgsboliger, mens kommunen sto for ytelsen av omsorgstjenester. Høyesterett kom til at stiftelsen hadde rett til kompensasjon fordi det forelå et samarbeid mellom stiftelsens utleievirksomhet og kommunens virksomhet med heldøgns omsorgstjenester.

Avgiftsmyndighetene har etter dette lagt til grunn at en privat virksomhet kan få kompensasjon ved utleie av visse boliger, men at det er et vilkår at kommunen har tildelingsrett til boligene og at beboerne mottar heldøgns omsorg og pleie. Utleie som ikke på denne måten er integrert med et lovpålagt omsorgstilbud for hele døgnet, eksempelvis utleie til personer som ikke har inntekt til å skaffe egen bolig, faller dermed utenfor ordningen. Det samme gjelder private som bygger sin egen bolig. Avgiftsmyndighetene har lagt til grunn at det samme også gjelder tingsrettslige sameier hvor beboerne eier en ideell del av et bygg, med særlig borett til hver sin del. I Høyesteretts dom 5. februar 2013 om Torneby sameie (HR-2013-00280-A) fikk staten medhold i at sameiet ikke er noen «virksomhet» i kompensasjonslovens forstand, og at sameiet dermed ikke har rett til kompensasjon.

Sakene for Høyesterett har langt på vei avklart hvor langt retten til kompensasjon strekker seg for private virksomheter ved oppføring og utleie av boliger for omsorgstrengende. Departementet ser derfor foreløpig ikke behov for å arbeide videre med en presisering av loven på dette området. Det er avklart at det kun er «virksomheter» som kan få kompensasjon. Dette er i samsvar med hensynet bak at private er omfattet av kompensasjonsordningen. Hensikten er å motvirke at private produsenter, i et marked der kommunen er kunde eller konkurrent, ikke må ta et høyere vederlag som følge av at de ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Ordningen er som nevnt ikke noen støtteordning, heller ikke for private virksomheter.

Ettersom det fremdeles pågår en rettsprosess om borettslag kan få kompensasjon for merverdiavgiften knyttet til oppføring av omsorgsboliger mv., vil departementet likevel følge med på utviklingen og om nødvendig komme tilbake til dette punktet.

Til innspillet fra Norsk Forbund for Utviklingshemmede (NFU) vil departementet bemerke at forslaget om at det ikke lenger skal gis kompensasjon for merverdiavgift på anskaffelser av boliger med helse- eller sosialformål som er beregnet på å være permanente hjem, vil innebære en innsnevring av ordningen sammenlignet med hvordan den er innrettet i dag. Departementet er av den oppfatning at dersom det skal vurderes å gjøre større endringer, bør dette inngå i en bredere evaluering av den generelle kompensasjonsordningen. Departementet viser dessuten til punkt 25.1, der det er gitt en omtale av departementets arbeid med merverdiavgift og fast eiendom. Eventuelle forslag om å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget for fast eiendom kan som finanskomiteens flertall påpeker, ha konsekvenser for innretningen av den generelle kompensasjonsordningen. Departementet vil vurdere disse spørsmålene nærmere og eventuelt komme tilbake til saken når arbeidet med merverdiavgift og fast eiendom er avsluttet.

Det ble varslet i Prop. 112 L (2011–2012) at departementet ville se på en eventuell utvidelse av kommunenes frist for å sende inn kompensasjonsoppgave samt kravene til dokumentasjon ved innsending av kompensasjonsoppgaver fra private virksomheter. Departementet har funnet grunnlag for å endre innleveringsfristen for tredje periodes kompensasjonsoppgave fra 20. august til 31. august, se kapittel 17. Spørsmålet om utvidelse av kommunenes siste frist for å sende inn krav om kompensasjon til skattekontoret, eventuelt slik at den samsvarer med den frist som gjelder for de private virksomhetene som omfattes av ordningen, er noe som etter departementets oppfatning bør vurderes i en eventuell bredere evaluering av ordningen. Hensynet til forutberegnelighet når det gjelder utbetalingene fra staten, må da nøye vurderes opp mot kommunenes behov for en smidig praktisering av ordningen.

Med hensyn til dokumentasjon av kompensasjonskrav fra private virksomheter som fører opp og leier ut boliger til omsorgstrengende, viser departementet til at det for tiden pågår en rettslig prosess om innholdet av dokumentasjonsplikten. Departementet følger denne, og vil om nødvendig komme tilbake til saken når rettskraftig dom foreligger.

25.3 Midlertidig innførsel av anleggsmaskiner mv.

Det skal oppkreves merverdiavgift både ved innenlands omsetning og ved innførsel av varer. For næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret og har fradragsrett, kan denne merverdiavgiften trekkes fra i den alminnelige omsetningsoppgaven. For disse næringsdrivende medfører merverdiavgiften ved innenlands omsetning og innførselsmerverdiavgiften dermed ingen endelig avgiftsbelastning.

Ved innførsel av varer er forfallstidspunktet for merverdiavgiften den 18. i påfølgende måned etter at innførselen har funnet sted dersom man har tollkreditt. Denne merverdiavgiften kan importøren trekke fra i sitt innenlandske merverdiavgiftsoppgjør, som forfaller en måned og ti dager etter den to måneders terminen hvor innførselen har skjedd. Det oppstår derfor en likviditetsulempe for avgiftssubjektet. Nivået på ulempen avhenger av når i betalingsterminen varene innføres.

I Meld. St. 34 (2011–2012) Nordisk samarbeid er merverdiavgiftsregelverket for anleggsmaskiner på korte og tidsavgrensede arbeidsoppdrag i landet omtalt som et grensehinder som Nordisk ministerråd har rettet oppmerksomhet mot.

En del anleggsmaskiner krysser grensen og innføres midlertidig til Norge, eller fra Norge til bruk i utlandet. Problemstillingen er tidligere omtalt i Prop. 112 L (2011–2012) Endringar i skatte-, avgifts- og tollovgivinga kapittel 14. Her uttales følgende:

> «Departementet anser at de motforestillinger mot innføring av en generell ordning med utsatt avregning som er omtalt i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte, -avgifts- og tollvedtak, er relevante også i dag. Departementet vurderer imidlertid hva som eventuelt kan avhjelpe problemstillingen for innenlandske næringsdrivende ved midlertidig innførsel av anleggsmaskiner. Departementet er innstilt på å prøve å finne en ordning som både kan ta hensyn til næringsdrivendes behov og skatte- og avgiftstekniske hensyn.
>
> Et annet system for midlertidig innførsel av varer enn hva vi har i Norge i dag, følger av Istanbulkonvensjonen vedlegg E. Etter dette systemet oppkreves ikke avgift på innførselstidspunktet, men avgift betales isteden på utførselstidspunktet. Norge har per i dag ikke tiltrådt denne konvensjonen. En eventuell implementering av Istanbulkonvensjonen vedlegg E krever nøye vurderinger. Dette gjelder særlig med hensyn til hvilke krav til sikkerhet for avgiftskravet som må stilles ved innførselen. Systemet etter Istanbulkonvensjonen vedlegg E bygger på et helt annet oppkrevingssystem enn i Norge, hvor innfordringshensyn er

hovedbegrunnelsen for at innbetaling skal skje ved grensepassering. Disse hensynene må grundig vurderes. Departementet vil komme tilbake til saken når dette arbeidet er avsluttet.»

Finansdepartementet har arbeidet med sikte på å finne løsninger som bidrar til enklere prosedyrer for anleggsmaskiner mv. som skal ut av landet igjen etter kortere eller lengere bruk. Flere faktorer må vurderes i dette arbeidet. EØS-avtalen omfatter for det første ikke skatter og avgifter. Med hensyn til merverdiavgift er Norge dermed et tredjeland, og innførsel fra land i EU til Norge skal undergis vanlig grensekontroll. Etter våre regler skal merverdiavgiften oppkreves ved innførsel, uansett om importøren har fradragsrett eller ikke. Videre skal varer som eksporteres til land i EU fra Norge også undergis vanlig grensekontroll. Prosedyrene som gjelder for varer inn til EU fra tredjeland skiller seg ikke vesentlig fra de norske reglene. Ved handel mellom EUs medlemsland er det imidlertid et system hvor det ikke skal være grensekontroll, og avgifter skal ikke oppkreves i tilknytning til grensepasseringen. Dette systemet har vært i kraft fra etableringen av det indre marked i 1993.

Departementet har merket seg at et svensk utvalg har foreslått endringer i regelverket for innførselsmerverdiavgift, jf. SOU 2013:1. Forslaget går ut på at importører som innfører varer fra tredjeland, og som har full fradragsrett, ikke skal innbetale merverdiavgift ved innførsel. Den svenske utredningen begrunner ikke forslaget med forenklinger for importørene, men peker på at likviditetsulempen fjernes. En eventuell innføring av tilsvarende endringer som foreslås i Sverige, vil relativt sett innebære større økonomiske og strukturelle endringer for Norge enn for Sverige. Det skyldes at Norge står utenfor EU, mens Sverige har hatt EUs system for varehandel siden medlemsskapet i 1995.

Finansdepartementet arbeider løpende med forenklinger av regelverket for de næringsdrivende. Når det gjelder oppkreving av innførselsmerverdiavgift, har man i Norge holdt fast på at merverdiavgift ved innførsel er en viktig og integrert del av vårt merverdiavgiftssystem. En opphevelse av denne plikten medfører få forenklinger for næringslivet. Det eneste man oppnår er å fjerne likviditetsulempen som nevnt over. Det vurderes også slik at en fjerning av denne betalingsplikten innebærer økt fare for merverdiavgiftssvindel. En ordning med utsatt avregning ved import har tidligere blitt frarådet fra departementet, se omtale i St.prp. nr. 1 (2007–2008) Skatte-, avgifts- og tollvedtak punkt 3.2.5. Finanskomiteen, unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, sluttet seg også til dette, se Budsjettinnst. S nr. 1 (2007–2008) punkt 4.8.3.6.2.

Ut fra systemhensyn er departementet fortsatt av den oppfatning at merverdiavgift skal betales ved innførsel. Dette gjelder selv om importøren har fradragsrett. Departementet mener imidlertid at det er grunn til å vurdere om det bør innføres generelle prosedyreendringer i form av forenklinger ved midlertidig innførsel av kapitalvarer av høyere verdi, noe som også vil ha virkning for norske næringsdrivende. Dagens tollprosedyrer knyttet til midlertidig innførsel av varer til Norge gjelder kun personer som ikke er hjemmehørende i Norge. Etter departementets syn bør det vurderes hvorvidt merverdiavgiftsberegningen ved utleie av varer over grensen i større grad bør avspeile verdien av tjenesten, og ikke tollverdien av varen. Det kreves gode tollprosedyrer for å gjennomføre en slik løsning. Disse må sørge for at varene senere faktisk eksporteres etter at leieforholdet er avsluttet, blant annet slik at det ikke skjer en reell vareinnførsel.

På denne bakgrunn vil departementet sende et oppdrag til Toll- og avgiftsdirektoratet med bistand fra Skattedirektoratet om å utrede mulighetene for forenklede prosedyrer ved midlertidig innførsel av varer av høyere verdi. Det bør inngå i oppdraget å vurdere mulige tiltak for å redusere likviditetsbelastningen ved denne type import.

25.4 Merverdiavgift på bilutleie

Fra det generelle utgangspunkt om at den avgiftspliktige kan trekke fra inngående merverdiavgift på alle anskaffelser til bruk i virksomheten, er det gjort et unntak for personkjøretøy. Unntaket er bl.a. begrunnet med faren for at private utgifter kanaliseres over i avgiftspliktig virksomhet. Unntaket gjelder likevel ikke næringsdrivende som driver yrkesmessig utleie av personkjøretøy. Unntaket fra unntaket er begrunnet med at en avskjæring av fradragsretten vil ramme utleiebransjen uforholdsmessig hardt. Utleiebransjen omfatter både tradisjonell kortidsutleie og leasing.

For å unngå spekulasjon mot regelverket, ved at brukte leie- og leasingbiler selges etter kort tid, er det gitt særlige regler om bindingstid. Disse innebærer at fradragsført merverdiavgift må tilbakeføres forholdsmessig dersom personbilen selges før det har gått 36 måneder etter at kjøretøyet ble registrert.

Fra bransjehold har det blitt hevdet at gjeldende regler er for strenge for virksomheter som driver med korttidsutleie av personkjøretøy. Departementet vil på denne bakgrunn se nærmere på merverdiavgiftsreglene for utleie og leasing av kjøretøy.

25.5 Merverdiavgift på uttak av tjenester til privat bruk

Merverdiavgiften er en generell avgift på forbruk som skal betales ved omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester. Uttak foreligger blant annet når en vare eller tjeneste, som normalt selges til kunder/oppdragsgivere, tas ut av virksomheten til privat bruk for den næringsdrivende. Uttaksreglenes formål er at samme type forbruk av en vare eller tjeneste skal få lik avgiftsbelastning, uavhengig av om det er den næringsdrivende, eller kunden, som forbruker varen eller tjenesten. Denne nøytraliteten er nødvendig for å unngå tilpasninger og provenytap. Departementet er ikke kjent med at noen land praktiserer et merverdiavgiftssystem der uttak ikke blir beskattet.

Et vilkår for uttak er at noe «tas ut» fra virksomheten. Uttaksreglene vil derfor ikke komme til anvendelse når for eksempel en avgiftspliktig rørlegger maler sitt eget hus fordi malertjenester ikke inngår i rørleggerens ytelser til kundene. Tjenesten må være av en art som enten omsettes i virksomheten, benyttes i virksomheten eller på annen måte har tilknytning til virksomheten.

I forarbeidene til merverdiavgiftsloven og i forvaltningspraksis er det videre lagt til grunn at avgiftsplikten ved uttak må avgrenses mot private, dagligdagse gjøremål. For at det skal bli tale om uttak, må det forutsettes at ferdighetsutnyttelsen i forbindelse med gjøremålet ikke kunne ha skjedd omtrent like godt om vedkommende ikke hadde drevet næring på grunnlag av ferdigheten. Det kreves med andre ord bruk av spesialkompetanse i et visst omfang for at det skal foreligge avgiftspliktig uttak. Det blir dermed ikke tale om uttak når eksempelvis frisøren klipper sine egne barn eller når kokken tilbereder måltider for sin familie.

Selv om grensen mot private dagligdagse gjøremål i enkelte tilfeller kan være vanskelig å trekke, ble det i lovforarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 59 (2006–2007), likevel antatt som mest hensiktsmessig at grensen ikke ble forsøkt lovregulert med en detaljert oppregning. Grensen blir derfor trukket i forbindelse med den generelle fortolkningen av uttaksreglene.

Ved behandlingen av Dokument 8:26 S (2012–2013) Representantforslag om å fjerne uttaksmerverdiavgift på tjenester utført på fritiden av selvstendig næringsdrivende, er det i Innst. 220 S (2012–2013) blant annet uttalt:

> «Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Venstre, viser til at både forslagsstillerne og finansministeren mener det er behov for en gjennomgang av praktiseringen av reglene om uttaksmerverdiavgift på tjenester til privat bruk, og en vurdering av om rekkevidden av uttaksreglene om uttak av tjenester til privat bruk bør justeres. Finansdepartementet har gitt i oppdrag til Skattedirektoratet å redegjøre for praktiseringen av reglene på området, herunder om kontrollomfanget i de ulike regionene, og å vurdere om det er grunnlag for å myke opp regelverkets rekkevidde, herunder om det bør være likere regler for inntektsskatten og merverdiavgiften. Fristen for oppdraget er 15. mars 2013. Flertallet støtter at regelverket blir gjennomgått, og ser fram til en grundig gjennomgang av problemstillingene.»

Det framgår av finanskomiteens uttalelse at Skattedirektoratet har hatt i oppdrag å blant annet redegjøre for praktiseringen av reglene om uttaksmerverdiavgift og kontrollomfanget i de ulike regionene. Oppdraget har også omfattet en vurdering av om det er grunnlag for å foreta en oppmyking av rekkevidden av uttaksreglene for så vidt gjelder uttak av tjenester til privat bruk, og om det på dette området bør være likere regler for inntektsskatten og merverdiavgiften.

Departementet er opptatt av at merverdiavgiftssystemet skal være effektivt og enkelt å praktisere for de næringsdrivende og for avgiftsmyndighetene. Det er også viktig at regelverket praktiseres likt i hele landet. Skattedirektoratets tilbakemelding på oppdraget forelå i mars 2013. Hovedinntrykket hva angår praktiseringen av uttaksreglene er i følge Skattedirektoratet at dette ikke er noe høyt prioritert kontrollområde, men at det er naturlige variasjoner i kontrollintensiteten, over tid og mellom regioner, blant annet ut fra næringsstruktur i regionene. Det ser videre ut til å ha vært flest saker knyttet til bygg- og anleggsbransjen. Endelig framholdes at det ikke er gjort funn som tyder på ulikheter mellom regionene med hensyn til praktisering av regelverket.

Departementet foretar nå en gjennomgang av problemstillingene. Ettersom det ikke bare er enkeltpersonforetak som omfattes av bestemmel-

sene om uttak av tjenester til privat bruk, må ulike hensyn vurderes grundig. Blant annet er det behov for regler som hindrer at varer og tjenester overføres vederlagsfritt fra selskap til aksjonærer eller ansatt, uten at det beregnes avgift. En eventuell oppmyking av reglene knyttet til avgiftsplikt ved uttak av tjenester til privat bruk, vil kunne gjøre det enklere også for andre aktører enn selvstendige næringsdrivende å unndra tjenester til privat forbruk fra avgiftsplikt. Etter departementets oppfatning er dette ikke en ønskelig utvikling.

Departementet vil komme tilbake til saken når dette arbeidet er avsluttet. Eventuelle lovforslag kan først fremmes etter at saken har vært på alminnelig høring.

26 Skatte- og avgiftsmessige sider ved hestehold

26.1 Innledning

I St.meld. nr. 2 (2008–2009) Revidert nasjonalbudsjett 2009 ble det redegjort for tiltak som skal sikre hestebransjen større forutberegnelighet og en mer enhetlig skatte- og avgiftsmessig behandling.

Merverdiavgift og hestebransjen ble omtalt i Prop. 1 LS (2010–2011) Skatter og avgifter 2011. Omtalen ble tatt til etterretning av finanskomiteen, jf. Innst. 3 S (2010–2011). I Innst. 8 (2010–2011) viser næringskomiteen til at regjeringen tidligere har lagt til grunn at hestehold med rimelige utsikter til å gi økonomisk overskudd skal bli behandlet som virksomhet. Komiteen var enig i dette, og ønsket at skatte- og avgiftsmessige forhold ble utredet i et utvalg med deltakere fra Finansdepartementet, Landbruks- og matdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet.

En arbeidsgruppe bestående av medlemmer fra Finansdepartementet, Landbruks- og matdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet har på denne bakgrunn vurdert om det er grunnlag for å gjøre endringer i skatte- og avgiftslovgivningen vedrørende virksomhets-/næringsbegrepet og omsetningsbegrepet. Arbeidsgruppens rapport forelå i august 2013. I motsetning til gruppens medlemmer fra Landbruks- og matdepartementet mener medlemmene fra Finansdepartementet og Nærings- og handelsdepartementet at det ikke er grunnlag for å endre praksis eller regelverket på noen av disse områdene.

Regjeringen foreslår ingen endringer i skatte- og avgiftsregelverket for trav og galopp.

Nedenfor gis det en nærmere vurdering av de spørsmål som arbeidsgruppen har tatt opp. Virksomhets-/næringsbegrepet er i hovedsak sammenfallende for skatt og merverdiavgift, mens omsetningsbegrepet er knyttet til merverdiavgiften.

26.2 Virksomhets-/næringsbegrepet

Hestebransjens ønsker

Hestebransjen har ved flere anledninger bedt om særskilte skatte- og avgiftsordninger knyttet til eierskap av trav- og galopphester. Hovedsynspunktet har vært at flere aktører må anses som næringsdrivende, noe som blant annet har betydning for retten til fradrag for tilknyttede utgifter. Bransjen har hevdet at den behandles strengere enn andre bransjer når det gjelder hva som skal regnes som virksomhet, og at ligningspraksis har vært uforutsigbar og uensartet.

Hestebransjen har foreslått at virksomhetsklassifiseringen skal foretas med utgangspunkt i sjablongregler som er basert på eierskap til antall hester, slik som i Sverige. Bransjen mener dette vil redusere konfliktnivået, øke forutsigbarheten og redusere uregistrert aktivitet. Forslaget innebærer blant annet at terskelen for virksomhetsklassifisering skal settes vesentlig lavere når aktiviteten drives gjennom et aksjeselskap/annen selskapsform enn når den drives gjennom privat eie av hest. Som hovedregel skal det da anses å foreligge virksomhet med mindre omstendighetene tilsier noe annet (omvendt bevisbyrde). For trav- og galopphester i privat eie har bransjen ment at det bør utformes enkelte sjablongregler, også med utgangspunkt i de regler og erfaringer man har gjort i Sverige, blant annet slik at det må stilles krav til registrering, profesjonell trening, deltakelse i premieløp mv., som for selskaper. Videre har det vært foreslått at det bør vurderes å gjøre hobbyaktiviteter skattepliktige også i Norge, og at det skal gis fradragsrett for tilknyttede utgifter. Underskudd skal bare kunne fradragsføres i framtidig overskudd fra denne hobbyaktiviteten. Uten slik skatteplikt på hobbyinntekter vil det foreligge betydelige insentiver til «å løfte ut» hester med inntektspotensial fra en skattepliktig næringsvirksomhet til privat nærstående for å omgå skatteplikt.

Gjeldende rett

Begrepene virksomhet, næringsvirksomhet og næring brukes i dagligtale om samme aktivitet. Inntekter skapt av økonomiske aktiviteter som kommer inn under det skatterettslige virksomhetsbegrepet, blir skattepliktige som virksomhetsinntekter. Dette har betydning blant annet når det gjelder spørsmål om beregning av personinntekt, tidfesting av inntekter og kostnader, rett til fradrag for kostnader, plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret og avgiftsberegning av omsetning og uttak.

Det er ingen definisjon av begrepet virksomhet verken i skatteloven eller i merverdiavgiftsloven. Spørsmålet om en økonomisk aktivitet er virksomhet må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle. Det rettslige utgangspunkt for vurderingen er gitt av Høyesterett i Ringnes-dommen (Rt.1985 s. 319), der det uttales:

> «Det sentrale i virksomhetsbegrepet […] er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år ligningen gjelder, så i hvert fall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.»

Sentrale vilkår ved vurderingen av om en inntektsgivende aktivitet kan anses som skatterettslig virksomhet, er dermed at aktiviteten

- tar sikte på å ha en viss varighet,
- har et visst omfang,
- er egnet til å gi overskudd, og
- drives for skattyterens regning og risiko.

Oppfyller aktiviteten vilkårene for virksomhet, beskattes overskuddet som alminnelig inntekt med 28 pst. I tillegg beskattes eierne av selskap med 28 pst. av det som tas ut av selskapet (etter eventuelt skjermingsfradrag). Eier av enkeltpersonforetak beskattes i tillegg til skatt på alminnelig inntekt ved at det beregnes trygdeavgift og eventuell toppskatt på beregnet personinntekt, uavhengig av om overskuddet tas ut av foretaket. Det gis fradrag for kostnader knyttet til virksomheten. Et eventuelt underskudd kan føres til fradrag i annen inntekt, eventuelt framføres til fradrag i senere år.

Som næringsdrivende har man videre plikt til å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret. Registrering innebærer rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.

Vurderingene av næringsbegrepet i merverdiavgiften er i all hovedsak sammenfallende med vurderingene i skatteretten. Merverdiavgiftens krav om konkurransenøytralitet kan imidlertid innebære at vurderingene i det enkelte tilfellet blir ulike. Dette må i så fall bero på en konkret vurdering.

Svensk rett

Kriteriene for virksomhetsklassifisering i svensk rett er i hovedsak som i norsk rett. Det skal i utgangspunktet foretas en helhetsvurdering. Aktiviteten må drives for å gi økonomisk utbytte slik at den objektivt sett kan forventes å gå med overskudd. Det er også krav om regelmessighet, varighet og omfang.

Eierskap i hester som står i profesjonell trening regnes i utgangspunktet som virksomhet. Normalt anses eierskap til én travhest som hobby, mens eierskap til tre eller flere hester anses som virksomhet. I tillegg til antall hester kan følgende momenter ha betydning i en helhetsvurdering:

- Hvor ofte det stilles til start i løp.
- Eierens øvrige tilknytning til sporten.
- Om aktiviteten de senere år har gått med over- eller underskudd.
- Hestenes aldersstruktur.
- Om de trenes profesjonelt.

I Norge er det bare fradragsrett for utgifter i virksomhet. Hobbyinntekter er skattefrie, og utgifter knyttet til hobbyaktiviteter anses som en privatutgift som ikke gir fradragsrett. I Sverige er dette annerledes. Der er det skatteplikt også på hobbyaktiviteter. Dette kan for eksempel gjelde husflid, birøkt, hagebruk, dyreoppdrett, jakt og fiske, hestesport eller kulturelle aktiviteter. Underskudd i virksomhet kan trekkes fra også i andre inntekter, mens utgifter knyttet til hobbyaktiviteter bare kan komme til fradrag i inntekter fra denne hobbyen. Det gis fradrag for utgifter som er betalt i inntektsåret. Dette gjelder selv om utgiften ikke har bidratt til inntekter. For eksempel kan det kreves fradrag for startavgift og reiser mv. for deltakelse i hestesport også om deltakelsen ikke har gitt inntekter. Det gis også fradrag for utgifter til investeringer.

Etter svensk merverdiavgiftslov skal det betales merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester i yrkesmessig virksomhet. Tolkningen av begrepet yrkesmessig virksomhet gjøres ut fra begrepet økonomisk virksomhet i EUs merverdiavgiftsdirektiv. Økonomisk virksomhet anses normalt å foreligge ved kommersiell handel med hester, avl, oppdrett av hest for videresalg og ride-

kurs mv. samt andre aktiviteter der hesten benyttes for å generere inntekter.

Når det gjelder konkurranser med hest, anses det å foreligge økonomisk virksomhet dersom eier av registrert trav- eller galopphest som egner seg for konkurranse, har satt hesten i profesjonell trening hos trener med A-lisens. Dersom hesten trenes hos trener med B-lisens mv., foretas en helhetsvurdering av om det foreligger økonomisk virksomhet.

Økonomisk virksomhet anses ikke å foreligge når man avler opp hest til eget bruk, benytter hest til fritidsridning eller konkurrerer med hest i lite omfang.

Vurdering

Departementet mener det er viktig å sikre at utøvere i hestebransjen behandles på lik linje med utøvere i andre bransjer, og at økonomisk aktivitet som har realistisk mulighet til å gi overskudd og for øvrig oppfyller de generelle vilkårene, blir ansett som virksomhet. På den annen side er det viktig å unngå at utgifter til ikke-virksomhetspregede aktiviteter gir fradragsrett i skattesystemet.

Hestehold innen trav og galopp drives ofte med underskudd, og de totale kostnadene i bransjen er større enn inntektene. Derfor er det vanlig at slikt hestehold ikke godkjennes som virksomhet i en oppstartfase før det eventuelt viser seg at driften blir forretningsmessig lønnsom.

Departementet kan ikke se at det er holdepunkter for at hestebransjen behandles strengere ved vurderingen av virksomhetskriteriet enn andre bransjer. Videre mener departementet at en bør være varsom med å etablere særskilte skatteordninger for enkelte bransjer siden dette bryter med et viktig prinsipp om et næringsnøytralt skattesystem. Særregler i favør av en aktivitet vil kunne medføre krav fra andre aktiviteter om tilsvarende regler (eksempelvis innen bilsport, båtutleie, hundesport mv.), og en forskjellsbehandling av disse aktivitetene vil kunne være vanskelig å begrunne. Provenykonsekvensene av en eventuell utvidelse til slike aktiviteter er uoversiktlige.

Departementet ser at en mer sjablongbasert metode for virksomhetsvurderingen kan gi større grad av forutberegnelighet og likebehandling. En slik metode kan også ha administrative fordeler for skattemyndighetene fordi en slipper skjønnsbaserte vurderinger av om virksomhetskriteriet er oppfylt. På den annen side vil de administrative kostnadene øke som følge av at andelen hesteeiere som skal beskattes som næringsdrivende, øker. Et annet vesentlig motargument er at det vanskelig lar seg gjøre å komme fram til sjablongkriterier som er treffende med tanke på å oppnå et «riktig» resultat etter den gjeldende, prinsipielle grensedragningen som er lagt til grunn i Ringnesdommen. En sjablong basert på antall hester alene vil være problematisk fordi det da ikke tas hensyn til helt avgjørende forhold i vurderingen, blant annet av hva slags hesteaktivitet som utøves, kvaliteten på hestemateriellet, omfanget av tilknyttede aktiviteter, tidsaspektet mv. En sjablongregel vil derfor lett kunne lede til omfattende, prinsipielt uriktige utgiftsfradrag. Selv med tre hester eller mer vil en hesteeiers drift kunne ha forholdsvis små utsikter til å gå med overskudd over tid. Virksomhetsklassifisering basert på eierskap til et visst antall hester åpner også for skattetilpasninger og -omgåelser.

Departementet viser til at det som oppfølgning av St.meld. nr. 2 (2008–2009) Revidert nasjonalbudsjett 2009 punkt 3.7.4 Skatte- og avgiftsmessig behandling av hestebransjen, er gjennomført flere tiltak som skal bidra til forutberegnelighet og likebehandling i hestebransjen. Høsten 2011 ble det ferdigstilt en veileder der det gis en bred gjennomgang av skatte- og avgiftsregler knyttet til aktiviteter med hest. Blant annet er kriteriene for virksomhetsklassifisering og grensedragningen mellom hobby og virksomhet drøftet. Et annet tiltak som bidrar i samme retning er at det er opprettet et eget kompetansesenter for ligning av jord og skog ved Skatt øst på Hamar, som også skal følge opp hestebransjen. Videre er det gitt nye generelle retningslinjer for fradrag for utgifter knyttet til oppstart av virksomhet. Disse vil være av betydning også for hestebransjen.

Både de nye generelle retningslinjene om oppstart av virksomhet og veilederen for ligning av hestebransjen, er for øvrig kommet på plass etter at næringskomiteen i Innst. 8 S (2010–2011) punkt 4.4.1 uttalte at den ønsket at skatte- og avgiftsmessig håndtering av hestehold ble utredet nærmere.

Departementet kan ikke se at det i dag er slike utfordringer knyttet til ligningen av hestebransjen at det er behov for særskilte skatteordninger for denne bransjen. Det foreslås derfor ingen endringer i gjeldende rett.

26.3 Omsetningsbegrepet

Innledning

Registrering i Merverdiavgiftsregisteret, som medfører rett til fradrag for inngående merver-

diavgift, forutsetter at det drives avgiftspliktig næringsvirksomhet. For å omfattes av avgiftssystemet er det videre et vilkår at det foreligger en avgiftspliktig transaksjon, dvs. omsetning, uttak eller innførsel. Hestebransjen mener at utbetaling av pengepremier i større grad enn i dag må anses som omsetning.

Gjeldende rett

Næringsdrivende skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som omfattes av loven, til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder. Med omsetning menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav a. Omsetningsbegrepet er ikke nærmere definert i loven. Om det foreligger omsetning, må dermed vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle.

I definisjonen av omsetning ligger at det må være en viss sammenheng mellom varen eller tjenesten og vederlaget. Et sentralt moment vil være om partenes ytelser sett i sammenheng etablerer en gjensidig bebyrdende avtale. Nedenfor omtales enkelte typetilfeller innen hestebransjen.

For tjenester som gjelder oppdrett, oppstalling og trening av hest vil det gjennomgående foreligge ytelse mot ytelse og dermed omsetning i merverdiavgiftslovens forstand. Dersom arrangøren av et løp betaler startpenger for at en hesteeier skal delta, vil det normalt også foreligge en så nær tilknytning mellom ytelse og motytelse at det anses å foreligge omsetning. Tjenesten/beløpet skal dermed beregnes med utgående merverdiavgift og kjøper/mottaker kan trekke den inngående merverdiavgiften fra i sitt avgiftsregnskap dersom vedkommende er registrert.

Når det gjelder premieutbetalinger til kusk, hestetrener og lignende, er spørsmålet om det foreligger omsetning avhengig av på hvilket grunnlag retten til premie oppstår. Utbetales pengepremien som følge av løpsreglementet e.l., anses det ikke å foreligge avgiftspliktig omsetning, dvs. at det ikke anses å foreligge nær nok sammenheng mellom ytelsene. Dersom rett til en andel av premien følger av avtalen med hesteeier om levering av trenings- og kusketjenester, anses derimot dette som avgiftspliktig omsetning.

Ved utbetaling av pengepremier til hesteeiere i trav- og galoppløp anses det ikke å foreligge tilstrekkelig nær sammenheng mellom ytelsen og motytelsen. Pengepremien blir dermed ikke ansett som vederlag for hesteeiers innsats på trav-/galoppbanen, og det skal ikke beregnes og betales avgift av den.

Svensk rett

At hesteeier lar en hest delta i løp, anses av svenske avgiftsmyndigheter å være levering av en avgiftspliktig tjeneste, dvs. at det anses å være en direkte sammenheng mellom tjenesten som leveres og motytelsen. Ved utbetaling av premier til hesteeier i forbindelse med trav- eller galoppløp anses det altså å foreligge omsetning. Merverdiavgift skal normalt innberettes av den som leverer ytelsen (hesteeier). For pengepremier innen hestesporten er det imidlertid etablert en egen ordning slik at avgiften innberettes av trav-/galoppforbundet. Hesteeier får dermed kun utbetalt nettogevinsten (gevinst uten merverdiavgift).

Ved utbetaling av premie fra trav- og galoppselskap til oppdretter anses det derimot ikke å foreligge omsetning av en tjeneste fra oppdretter til arrangør. Det samme gjelder ved utbetaling av trenerpremier.

Vurdering

Departementet mener prinsipielt at utøvere innen hestebransjen bør behandles på lik linje med utøvere i andre bransjer. Omsetningsbegrepet bør derfor gjelde generelt uten særregler for enkelte bransjer. Vurderingen av om det er en tilstrekkelig nær sammenheng mellom ytelsen og motytelsen, må skje konkret i hvert enkelt tilfelle.

Utbetaling av pengepremier til hesteeier anses i dag ikke som avgiftspliktig omsetning. Vanligvis utbetales det premier til noe over halvparten av de startende hestene i løp. Departementet mener derfor at det hefter en betydelig usikkerhet ved om hesteeier vil motta noe vederlag for innsatsen på trav- eller galoppbanen eller ikke. Dermed foreligger ikke den nødvendige sammenheng mellom partenes ytelser. Departementet erkjenner at kvaliteter og ferdigheter hos hest, eier, kusk og trener vil ha betydning for muligheten for premie. Departementet mener likevel at usikkerhetsmomentet ved om det vil bli utbetalt premie eller ikke, samt at virksomheten har karakter av spill og veddemål er mer framtredende, og at det derfor ikke er naturlig å karakterisere dette som omsetning. Dette er i tråd med langvarig forvaltningspraksis.

Utbetaling av premiepenger mv. kan forekomme også i forbindelse med konkurranser innen ulike yrker, musikk, sport mv. Spørsmålet er også der om det foreligger tilstrekkelig sammenheng mellom leveransen og den økonomiske overføringen. Jo mer sporadisk og usikkert det er om premien vil komme til utbetaling, jo mindre er

det naturlig å anse det som omsetning. I praksis er utbetaling av premie til arkitekt ved deltagelse i arkitektkonkurranse ikke blitt ansett som vederlag for en tjeneste og dermed ikke omsetning. Det samme er tilfellet ved utbetaling av pengepremier til idrettsutøvere. Dersom utbetaling av premiepenger til hesteeiere skulle anses som omsetning, ville dette kunne få konsekvenser også for nevnte aktiviteter mv.

Departementet viser til at hestebransjen samlet sett har små utsikter til å gå med overskudd. Dersom kravene til næring og omsetning settes lavere for denne type næring enn det som gjelder generelt i dag, vil dette kunne innebære økt fradragsrett for anskaffelser til virksomhet som ikke anses som næringsvirksomhet. Dette bør det etter departementets mening ikke åpnes for.

På denne bakgrunn finner departementet at det ikke er grunnlag for å endre praksis og foreslår ikke endringer i gjeldende rett.

27 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2012

27.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11-22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11-21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte vedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskap innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfellesskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis det gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

> «Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1/Prop. 1 L/Prop. 1 LS. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2012 etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22. Totalt er 8 søknader avgjort i 2012, mot 15 året før. To av de fem søknadene som gjaldt transaksjoner i Norge ble avslått. To av de tre søknadene som gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene ble avslått.

27.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder fritaksmetoden, jf. skatteloven § 2-38. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskap som er objekt etter fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragsrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, er skattepliktige. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre typer objekter enn aksjer mv., er undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet.

En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (FSFIN). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke om skattefritak. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11-1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11-20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11-20 og 11-21 med tilhørende forskrifter i FSFIN § 11-20 flg. Med virkning dels fra og med inntektsåret 2011, og dels fra og med inntektsåret

2012, ble adgangen til skattefri omorganisering utvidet på viktige områder, særlig når det gjelder grenseoverskridende omorganiseringer. For nærmere detaljer vises det til Prop. 78 L (2010–2011).

Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11-21 tredje ledd kan departementet samtykke i at næringseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 10-40. Forutsetningen er at selskapene tilhører samme konsern, og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10-1. Departementets vedtak i 2012 etter denne bestemmelsen behandles under punkt 27.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11-22 kan departementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11-22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11-21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Fritak eller nedsettelse kan bare gis når særlige grunner taler for det, og fritaket eller nedsettelsen klart vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2012 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11-22 første til tredje ledd behandles i punkt 27.4.

27.3 Praksis etter skatteloven § 11-21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskap i samme konsern

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11-21 tredje ledd supplerer de generelle skattereglene knyttet til konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11-21 første ledd, jf. FSFIN § 11-21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. I praksis er hjemmelen i all hovedsak anvendt ved konsernoverføringer i form av konvertering til aksjekapital av fordringer («fusjonsfordring/fisjonsfordring») etablert mellom mor- og datterselskap ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner etter reglene i aksjeloven § 14-2 tredje ledd og § 13-2 annet ledd, gjennomført etter fordringsmodellen. I 2012 er det ikke behandlet søknader om fritak etter skatteloven § 11-21.

27.4 Praksis etter skatteloven § 11-22

27.4.1 Transaksjoner som utelukkende gjelder virksomhet i selskap og mellom parter som alle er hjemmehørende i Norge

En søknad om skattefritak for gevinst ved en planlagt overføring av virksomheten i et aksjeselskap til en stiftelse som var eneaksjonær i selskapet ble avslått. Begrunnelsen for avslaget var hovedsakelig at transaksjonen fremsto mest som en omstilling av ren organisatorisk art uten driftsfordeler med tilknytning til eksterne parter.

En søknad om skattefritak ved overføring av virksomhet fra et kommunalt eid aksjeselskap til et nystiftet kommunalt foretak ble avslått. Begrunnelsen for avslaget var at eventuell lempe for skatt ville innebære endelig skattefritak ved omorganiseringen. Videre ble det vist til at omorganiseringen var vedtatt før det ble søkt om lempe uten at det var tatt forbehold om at samtykke ville bli gitt, og at omgjøring av omorganiseringen uansett ikke ville bli vurdert.

En søknad gjaldt skattefritak for gevinstbeskatning ved uttak, gevinstbeskatning ved realisasjon av virksomhet og gevinstbeskatning av aksjonærer ved en sammenslåing av to revisjonsselskaper, der det ene selskapet var et indre selskap og det andre selskapet var et aksjeselskap. Omorganiseringen skulle skje som en skattefri fusjon. Før å gjøre det mulig måtte aksjeselskapet etablere seg som et indre selskap. Det ble gitt skattefritak på kontinuitetsvilkår. I vedtaket er det uttalt at ved vurderingen av om lovens vilkår er oppfylt, må de planlagte trinn i omorganiseringen vurderes samlet.

I to tilfeller er det gitt samtykke til skattefritak for planlagt sammenslåing av sparebanker i tråd med reglene om sammenslåing av sparebanker og finansinstitusjoner som ikke er organisert i aksje-

selskaps form, jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner (finansieringsvirksomhetsloven). Sammenslåingene skulle gjennomføres ved at virksomheten i den ene sparebanken ble overført til den andre sparebanken. Samtidig skulle det opprettes to sparebankstiftelser, som skulle motta samtlige egenkapitalbevis som utstedes i den sammensluttede banken.

Departementet ble i begge sakene bedt om å ta stilling til om de generelle lovfestede reglene om fusjon av selskap kommer til anvendelse på transaksjonen. Departementet bemerket at de overdragende bankene i dag ikke har utstedt egenkapitalbevis. Ved sammenslåingen vil den overtakende banken utstede slike instrumenter, som overføres til de overdragende bankene/nyopprettede sparebankstiftelsene som vederlag for de overførte bankvirksomhetene. En slik reorganisasjonsmodell harmonerer i utgangspunktet ikke med det grunnleggende kravet til eierkontinuitet som følger av de lovfestede fusjonsreglene. Uten å ta uttrykkelig stilling til om den foreliggende transaksjonen kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter de generelle reglene i skatteloven kapittel 11, valgte departementet å behandle sakene som en søknad om skattefritak etter skatteloven § 11-22.

I disse sakene ble det blant annet satt vilkår om at:

- Skattepliktig gevinst som blir realisert ved overføring av sparebankvirksomheten fra sparebank A til sparebank B, beregnes og rapporteres til skattekontoret.
- Skattemessige inngangsverdier, avskrivningsgrunnlag og ervervstidspunkter mv. tilknyttet den overførte sparebankvirksomheten videreføres hos sparebank B med skattemessig kontinuitet. Den overtakende sparebanken trer inn i skattemessige forpliktelser og skatteposisjoner knyttet til den overførte virksomheten.
- Eventuelt kontantvederlag mottatt for den overførte sparebankvirksomheten skal anses som skattepliktig utbytte etter skatteloven § 10-11, og skatteloven § 2-38 skal komme til anvendelse. Skattemessig inngangsverdi på egenkapitalbevisene som mottas ved omorganiseringen settes lik samlet skattemessig verdi av den virksomhet som overføres, justert for det beløp som er tatt til beskatning.
- Ved realisasjon av egenkapitalbevis som mottas ved omorganiseringen, forfaller en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst til beskatning.

27.4.2 Transaksjoner med virkning over landegrensene

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, var tidligere i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere bosatt eller hjemmehørende i Norge. Med virkning fra og med 2011 er det i skatteloven § 11-11 gitt regler om grenseoverskridende fusjon, fisjon og aksjebytte, jf. Prop. 78 L (2010–2011). Denne lovreguleringen innebærer at skattefrihet for en rekke transaksjoner følger direkte av loven, slik at det ikke lenger er behov for å søke om fritak. Nedenfor gjennomgås søknadene som har vært behandlet i 2012 vedrørende omorganiseringer med virkninger over landegrensene.

På vegne av tre selskaper registrert i Storbritannia er det søkt om skattefritak for gevinster som utløses ved overføring av virksomhet til et norsk aksjeselskap i samme konsern. Virksomheten i de tre selskapene ble drevet i Norge gjennom norskregistrert utenlandsk filial (NUF) og bestyrt fra Norge. Søknaden ble avslått. Det var i søknaden vist til at fusjon som involverer utenlandskregistrert selskap hjemmehørende i Norge ikke kan gjennomføres skattefritt etter gjeldende rett. I avslaget fra departementet er det redegjort for at det ikke har vært meningen å begrense adgangen til fusjon for selskaper som er hjemmehørende i Norge. Utenlandskregistrerte selskaper hjemmehørende i Norge kan derfor fremdeles fusjonere med hverandre, eller med norskregistrert selskap, etter ulovfestet rett. Det uttrykkes at en ikke kan se at søker i tilstrekkelig grad har vurdert mulighetene for å oppnå det ønskede resultat ved å benytte disse reglene, eventuelt ved å tilpasse den privatrettslige framgangsmåten slik at disse reglene kan anvendes. Med den samme begrunnelsen ble en søknad om overføring av eiendeler fra et britiskregistrert selskap skattemessig hjemmehørende i Norge til et norsk aksjeselskap, avslått. Det ble i avslaget også vist til at de skisserte administrative og organisatoriske fordeler med omorganiseringen ikke var tilstrekkelig til å oppfylle vilkåret om effektiviserings- og rasjonaliseringseffekter.

Et stort antall søknader om skattefritak er gjennom årene blitt avslått fordi transaksjonen allerede var gjennomført på søknadstidspunktet. Begrunnelsen for avslag er at et skattefritak da ikke har vært noen forutsetning for at transaksjonen skal komme i stand. I en sak som gjaldt fusjon av to utenlandske datterselskaper av et norsk sel-

skap som ikke var omfattet av fritaksmetoden, ble det likevel gitt skattefritak til tross for at fusjonen allerede var gjennomført på søknadstidspunktet. Et spesielt forhold i den saken var at selskapet opprinnelig hadde fått et lempningsvedtak fra Finansdepartementet for fusjon i utlandet. Vedtaket ble ikke påberopt ved ligningen fordi selskapet da var blitt oppmerksom på at transaksjonen på grunn av en intern kommunikasjonssvikt allerede var gjennomført på søknadstidspunktet. Selskapet ønsket nå likevel et lempningsvedtak. I lempningsvedtaket legger departementet avgjørende vekt på selskapets egne opplysninger om at det hele tiden var en forutsetning for gjennomføring av fusjonen at det ble gitt skattefritak, og at den for sent fremsatte søknaden skyltes en intern kommunikasjonssvikt. I en helhetsvurdering ble det også lagt vekt på senere lovendringer som ville gitt skattefritak. Ved å utsette transaksjonen vel ett år kunne selskapet foretatt transaksjonen skattefritt etter fritaksmetoden. Det ble også vist til at fra og med inntektsåret 2011 er skattefritakspraksis ved fusjon av utenlandske selskaper lovfestet, og kan gjennomføres uten søknad.

27.5 Vurderinger

Antallet behandlede søknader etter skatteloven §§ 11-21 og 11-22 har de senere år vært stadig synkende med 24 behandlede saker i 2010, 15 saker i 2011 og altså 8 saker i 2012. Bakgrunnen for dette må antas å være at adgangen til skattefri omorganisering – med virkning dels fra og med inntektsåret 2011, dels straks og dels fra og med inntektsåret 2012 – er utvidet på viktige områder. Særlig gjelder dette ved grenseoverskridende omorganiseringer. Når vilkårene for skattefri omorganisering nå i større grad enn før er lovfestet, vil det i færre tilfeller være nødvendig å søke departementet om fritak.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endring i lov 14. desember 1917 nr. 17 om vasdragsreguleringer
- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om opphevelse av lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 24. juni 2011 nr. 39 om elsertifikater

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014
- stortingsvedtak om CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2014
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om toll for budsjetterminen 2014

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endring i lov 14. desember 1917 nr. 17 om vasdragsreguleringer
- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endring i lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om opphevelse av lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser (stiftelsesloven)
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)
- lov om endring i lov 24. juni 2011 nr. 39 om elsertifikater

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014
- stortingsvedtak om CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2014
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjetterminen 2014
- stortingsvedtak om toll for budsjetterminen 2014

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag
til lov om endring i lov 14. desember 1917 nr. 17 om vasdragsreguleringer

I

I lov 14. desember 1917 nr. 17 om vasdragsreguleringer gjøres følgende endring:
§ 25 annet ledd siste punktum oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

I

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endring:

Ny § 5a skal lyde:
Reglene i tolloven §§ 13-5, 13-6 og 16-16 om pålegg om bokføring og vedtak om tvangsmulkt gjelder tilsvarende når tollmyndighetene utøver kontroll i medhold av forskrift gitt med hjemmel i denne lov § 1.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

I

I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endring:

Ny § 5a skal lyde:
Reglene i tolloven §§ 13-5, 13-6 og 16-16 om pålegg om bokføring og vedtak om tvangsmulkt gjelder tilsvarende når tollmyndighetene utøver kontroll i medhold av forskrift gitt med hjemmel i denne lov § 1.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) gjøres følgende endring:

§ 11A annet ledd skal lyde:

Den enkelte mottaker kan sette den samlede verdi etter første ledd til *70 prosent*, begrenset oppad til et beløp på 10 millioner kroner. Overskytende verdi inngår i arveavgiftsgrunnlaget med 100 prosent.

II

Endringen under I trer i kraft straks og med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves av arve- og gavemottaker 1. januar 2014 eller senere.

Forslag
til lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

3) Er verdet (taksten) for bustader sett ned ved likninga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,67 for primærbustad og *1,11* for sekundærbustad.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med skatteåret 2016.

Forslag
til lov om endring i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven)

I

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift (dokumentavgiftsloven) gjøres følgende endring:

§ 6 annet ledd første punktum skal lyde:
Erververen av grunnbokshjemmel og *meglerforetak* som bistår med oppgaver som nevnt i lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling § 6-9 første ledd nr. 1, 2 eller 4, er i forhold til avgiftsmyndigheten ansvarlig for at riktig avgift, tilleggsavgift og renter blir betalt.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-13 nr. 7 oppheves.

Nåværende § 3-13 nr. 8 blir § 3-13 nr. 7.

§ 5-11 nr. 1 og nr. 2 skal lyde:
1. Oppgaver som nevnt i dette kapittel skal for personlige skattytere inneholde fødselsnummer (elleve siffer). For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal oppgaven inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet. *Skattedirektoratet kan bestemme at oppgaven skal inneholde utenlandsk identifikasjonsnummer.*
2. Den opplysningspliktige kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. *Den opplysningspliktige kan også kreve at skattyter som har utenlandsk identifikasjonsnummer, oppgir dette.* Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattyter.

§ 5-12 ny nr. 4 skal lyde:
4. Departementet kan i forskrift gi bestemmelser for å gjennomføre forpliktelser om automatisk utveksling av opplysninger som følger av overenskomst med fremmed stat, jf. lov 28. juli 1949 nr. 15. Adgangen til å gi forskrift etter første punktum omfatter også andre forpliktelser som følger av samme overenskomst.

§ 10-4 nr. 1 annet punktum skal lyde:
Satsen skal være 10 prosent når de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel *5 eller 6*.

§ 10-6 nr. 2 siste punktum oppheves.

§ 10-8 nr. 1 første punktum skal lyde:
Den som ikke gir opplysninger etter kapittel 5 *eller § 6-3 nr. 3 eller 4* innen de fastsatte frister, kan ilegges et gebyr.

II

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-4 skal lyde:
§ 5-4. O*m finansielle instrumenter mv.*
1. Plikt til å gi opplysninger om finansielle instrumenter og andre finansielle produkter har:
a. verdipapirregistre,
b. verdipapirforetak,
c. andre som tar del i forvaltningen eller omsetningen av finansielle instrumenter eller andre finansielle produkter for andres regning som ledd i sin forretningsvirksomhet.

2. Opplysningene skal vise investors samlede beholdning av finansielle instrumenter og andre finansielle produkter. Det skal blant annet gis opplysninger om forhold som kan få betydning for skattleggingen, slik som erverv, realisasjon og annet eierskifte, samt avkastning i løpet av inntektsåret. Departementet kan i forskrift bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år og opplysninger som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors konti i en bestemt periode.

§ 5-9 bokstav c skal lyde:
c. forvaltningsselskaper, *verdipapirfond og andre investeringsenheter* om innskudd som er gjort i *investeringsenheten, herunder opplysninger om avkastning og realisasjon*,

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag
til lov om endring i lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven)

I

I lov 24. juni 1994 nr. 39 om sjøfarten (sjøloven) gjøres følgende endring:

§ 11 åttende ledd oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endringer:

§ 3-1 annet ledd annet punktum skal lyde:
Videre unntas §§ 2-30 til 2-32 fjerde ledd, § 4-10 annet ledd, § 6-13 første ledd, §§ 6-18 til 6-20, §§ 6-42 til 6-44, §§ 6-47 til 6-49, § 6-61, § 10-12, § 10-31 første ledd annet punktum, reglene i § 10-34 gjelder bare i forhold til endring av aksjens kostpris, *§ 10-41 første ledd annet punktum,* § 10-42 femte til tiende ledd, *§ 10-43 fjerde ledd siste punktum,* § 10-44 annet ledd annet punktum, § 16-10, samt kapittel 15 og 17.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Forslag
til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I

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

§ 3-15 annet ledd bokstav c skal lyde:
c) barns inntekt som inngår ved beregning av personinntekt hos barnets *foreldre, jf. skatteloven § 2-14*

II

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-15 annet ledd bokstav b skal lyde:
b) overgangsstønad etter *folketrygdloven § 16-7 og § 17-6.*

§ 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav b skal lyde:
b) overgangsstønad *etter folketrygdloven § 16-7 og § 17-6,*

§ 23-3 annet ledd nr. 2 ny bokstav g skal lyde:
g) *overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6.*

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014 for enslig mor og far som får innvilget overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 tidligst fra 1. april 2014. For enslig forsørger som mottar overgangsstønad 31. mars 2014 eller tidligere, skattlegges overgangsstønaden som pensjonsinntekt og kvalifiserer til skattlegging etter skatteloven § 17-1 om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt. Endringene under II gis virkning for alle mottakere av overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 fra og med inntektsåret 2017.

Forslag
til lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

I

I lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 3-3d skal lyde:

§ 3-3d. Rapportering om betalinger til myndigheter m.v.

Regnskapspliktige som driver virksomhet innen utvinningsindustrien, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå. Det samme gjelder regnskapspliktige som driver skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Det skal i årsberetningen opplyses om hvor rapporten er offentliggjort.

Plikten til å utarbeide en årlig rapport etter første ledd første og annet punktum gjelder ikke for regnskapspliktige som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Det samme unntaket gjelder dersom opplysninger etter første ledd første punktum er tatt inn i morforetakets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter reglene i denne paragraf med tilhørende forskrift eller etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

Departementet kan i forskrift fastsette at rapporteringsplikten etter første ledd bare skal gjelde for regnskapspliktige over en gitt størrelse og betalinger over gitte terskelverdier, samt fastsette andre unntak fra første ledd. Departementet kan i forskrift også fastsette at rapporten skal inneholde andre opplysninger enn betalinger til myndigheter, hva som anses som tilsvarende utenlandsk regelverk, samt gi nærmere regler om definisjoner, offentliggjøring og konsernrapportering.

§ 3-5 tredje ledd skal lyde:

Underskrift på årsberetningen etter bestemmelsens første ledd og påtegnet forbehold etter bestemmelsens annet ledd skal anses å omfatte redegjørelsen for foretaksstyring, opplysninger i redegjørelsen for samfunnsansvar *og rapport om betaling til myndigheter m.v.*, jf. § 3-3b, § 3-3c første ledd *og § 3-3d*, når det er henvist til slike redegjørelser *eller slik rapport* i årsberetningen.

§ 8-2 første ledd første punktum skal lyde:

Senest én måned etter fastsetting av årsregnskapet skal regnskapspliktige sende et eksemplar av årsregnskapet, årsberetningen, revisjonsberetningen *og eventuelt rapport om betalinger til myndigheter m.v. etter § 3-3d* til Regnskapsregisteret, vedlagt et oversendelsesbrev.

II

Loven trer i kraft fra 1. januar 2014, med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2014 og senere.

Forslag
til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

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

§ 9-14 niende ledd fjerde punktum skal lyde:
Det må stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og påløpte renter dersom det ved uttaket eller på et senere tidspunkt foreligger en reell risiko for at skatte- og rentekravet ikke kan inndrives.

§ 9-14 niende ledd nytt femte punktum skal lyde:
Avgjørelsen av om det foreligger reell risiko som nevnt i fjerde punktum, treffes med endelig virkning av Skattedirektoratet. Dersom det ikke lenger foreligger reell risiko som nevnt i fjerde punktum, skal Skattedirektoratet etter krav fra skattyteren treffe avgjørelse om at sikkerhetsstillelse ikke er påkrevet.

Femte og sjette punktum blir nye sjette og syvende punktum.

II

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

§ 4-31 første ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:
For personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-1, skal fradrag for gjeld ikke reduseres som følge av at skattyter eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på unntaksmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. Når skattyter har krav på og helt eller delvis krever fradrag for gjelden i den annen EØS-stat, avkortes gjeldsfradraget i Norge tilsvarende, likevel begrenset oppad til en andel som svarer til forholdet mellom samlet verdi av skattyters faste eiendom og eiendeler som nevnt i første punktum, og verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 4-31 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:
Ved fordeling av gjeld etter forrige punktum, skal eiendom som nevnt i første ledd annet punktum bare tas med i verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 4-31 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:
Ved fordeling av gjeld etter forrige punktum, skal eiendom som nevnt i første ledd annet punktum bare tas med i verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 6-3 fjerde ledd siste punktum skal lyde:
Foreldrefradrag etter § 6-48 og særfradrag etter §§ *6-80* til 6-85 tas ikke i betraktning ved fastsettelse av underskudd til fremføring.

§ 6-90 første ledd bokstav c skal lyde:
c. *særfradrag* etter §§ *6-80* til 6-83,

§ 6-91 første ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:
For personlig skattyter som har alminnelig skatteplikt til Norge etter § 2-1, skal fradrag for gjeldsrenter ikke reduseres som følge av at skattyter eier bolig eller fritidsbolig i annen EØS-stat der skatteavtalen mellom Norge og den annen stat bygger på unntaksmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning. Når skattyter har krav på og krever helt eller delvis fradrag for gjeldsrentene i den annen EØS-stat, avkortes fradraget i Norge tilsvarende, likevel begrenset oppad til en andel som svarer til forholdet mellom samlet verdi av skattyters faste eiendom og eiendeler som nevnt i første punktum, og verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 6-91 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:
Ved fordeling av gjeldsrenter etter forrige punktum, skal eiendom som nevnt i første ledd annet punktum bare tas med i verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 6-91 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:
Ved fordeling av gjeldsrenter etter forrige punktum, skal eiendom som nevnt i første ledd annet punktum bare tas med i verdien av skattyters samlede eiendeler.

§ 10-41 annet ledd skal lyde:

(2) Inntekter og tap som nevnt i § 2-38 annet ledd, inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. *Bestemmelsene* i § 2-38 tredje, *fjerde* og syvende ledd gjelder tilsvarende. *Det skal likevel inntektsføres 3 prosent av utbytte som nevnt i § 2-38 annet ledd a.*

§ 10-65 annet ledd skal lyde:

(2) Inntekter og tap som nevnt i § 2-38 annet ledd, inngår ikke i inntekten som fastsettes etter denne paragraf. Bestemmelsene i § 2-38 tredje, fjerde og syvende ledd gjelder tilsvarende. For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 28 prosent inntektsføres. Det skal også inntektsføres 3 prosent av utbytte som nevnt i § 2-38 annet ledd a. Bestemmelsen i § 2-38 sjette ledd c gjelder tilsvarende.

Nåværende annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 10-67 første ledd skal lyde:

(1) For deltaker som ikke omfattes av § 10-12 første og tredje ledd, er mottatt utbytte ikke skattepliktig i den utstrekning det samlede utbyttet ligger innenfor den samlede inntekten som er skattlagt i medhold av § 10-65 eller er unntatt beskatning etter *§ 10-65 annet ledd.*

§ 10-68 første ledd annet punktum skal lyde:
Aksjens inngangsverdi skal også oppreguleres med inntekt som er unntatt beskatning etter *§ 10-65 annet ledd.*

III

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

§ 6-20 tredje ledd annet punktum oppheves.

IV

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

§ 2-5 annet ledd ny bokstav c skal lyde:

c. *inntekt knyttet til avfallshåndtering, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll av avfall mv., samt inntekt fra omsetning og levering av produkter av avfall, herunder elektrisk energi og fjernvarme mv. Dette gjelder likevel ikke håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere, som utgjør kommunens lovpålagte plikt etter forurensningsloven §§ 29, 30 og 31, jf. § 34. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første og annet punktum, herunder gi regler om definisjon av avfallshåndtering og om den nærmere fordeling av inntekter og kostnader mellom den skattefrie og den skattepliktige delen av avfallshåndteringen, samt om begrensning av fradragsrett for renter etter skatteloven § 6-40 fjerde ledd.*

§ 4-10 første ledd tredje punktum skal lyde:
Verdien av annen bolig (sekundærbolig) og næringseiendom skal settes ned etter krav fra skattyter dersom den overstiger *72* prosent av eiendommens dokumenterte omsetningsverdi.

§ 4-10 annet ledd tredje punktum skal lyde:
Prosentandelen er 25 for primærbolig og *60* for sekundærbolig.

§ 6-13 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder gi regler om fradrag for merutgifter for personer med hjem i *utlandet.*

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:
Fradrag kan enten gis med inntil *4 100* kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:
Fradrag kan samlet gis med inntil *4 100* kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt bare for en del av året.

§ 6-32 første ledd bokstav a første punktum skal lyde:
Minstefradrag i lønnsinntekt, jf. skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a, c, d og annet ledd, gis med *42* prosent av summen av slik inntekt.

Ny § 6-41 skal lyde:
§ 6-41 Begrensning av rentefradrag mellom nærstående

(1) Reglene i denne paragraf om begrensning av fradrag for netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning gjelder for

a. selskap og innretning som nevnt i § 2-2 første ledd,
b. selskap som nevnt i § 10-40 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-41,
c. selskap og innretning som nevnt i § 10-60 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-65 og
d. selskap og innretning som ikke er hjemmehørende i riket, men er skattepliktig etter § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

(2) I netto rentekostnader etter denne paragraf inngår rentekostnader som nevnt i § 6-40, fratrukket renteinntekter. Gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, regnes i sin helhet som renteinntekt eller rentekostnad. Det samme gjelder for gevinst og tap på fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen. Gevinst og tap som nevnt i foregående punktum regnes ikke som renteinntekt eller rentekostnad for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

(3) Dersom netto rentekostnader overstiger 3 millioner kroner, kan de ikke fradras for den delen som overstiger 30 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Avskjæring av rentefradrag etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående person, selskap eller innretning. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd. Dersom årets netto rentekostnader ikke overstiger 3 millioner kroner, men summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring fra tidligere inntektsår etter syvende ledd overstiger 3 millioner kroner, kan skattyter kreve fradrag for fremførte netto rentekostnader og årets netto rentekostnader innenfor grensen etter dette ledd.

(4) Med nærstående etter denne paragraf menes

a. selskap eller innretning som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntaker med minst 50 prosent,
c. selskap eller innretning som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
d. nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Person, selskap eller innretning regnes som nærstående etter tredje ledd dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

(5) For selskap eller innretning som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal ved anvendelsen av denne paragraf de samlede faktiske gjeldsrentene i den norske virksomheten regnes som renter på gjeld til nærstående og renter på gjeld til ikke-nærstående i samme forhold som forholdet mellom selskapets eller innretningens gjeld til nærstående og gjeld til ikke-nærstående vurdert etter fjerde og sjette ledd på selskapets eller innretningens hånd. Gjeld til nærstående etter foregående punktum settes til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret. Tilsvarende settes gjeld til ikke-nærstående til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret.

(6) Om den gjelden som ligger til grunn for rentekostnaden er opptatt hos en part som ikke er nærstående, anses gjelden likevel som opptatt hos en nærstående part så langt

a. en nærstående part har stilt sikkerhet for gjelden, eller
b. den part som er nærstående har en fordring på en ikke-nærstående part, og fordringen har sammenheng med gjelden.

(7) Netto rentekostnader som etter tredje ledd ikke er fradragsberettiget, kan fradras i alminnelig inntekt i påfølgende ti år. Fradrag etter foregående punktum gis bare så langt netto rentekostnader ligger innenfor grensen for fradrag etter tredje ledd. For selskap som nevnt i § 10-40 og selskap og innretning som nevnt i § 10-60 fremføres netto rentekostnader etter første punktum til fradrag i påfølgende ti år ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter §§ 10-41 eller 10-65. For selskaper mv. som nevnt i foregående punktum skal netto rentekostnad til fremføring reduseres med 30 pro-

sent av årets underskudd i selskapet eller innretningen, etter begrensning av fradrag etter denne paragraf. Netto rentekostnader til framføring etter dette ledd anses å komme til fradrag før årets netto rentekostnader.

(8) Denne paragraf gjelder ikke for finansinstitusjoner etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-3 og § 2-1. Videre gjelder denne paragraf ikke gjeld til finansinstitusjon som midlertidig er nærstående til låntaker, jf. forretningsbankloven § 19 annet ledd, sparebankloven § 24 fjerde ledd, finansieringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd og forsikringsvirksomhetsloven § 6-1 annet ledd og § 7-10 første ledd. Forrige punktum omfatter bare låneavtaler inngått før finansinstitusjonen og låntaker ble nærstående.

(9) Denne paragraf gjelder ikke for selskap som er omfattet av petroleumsskatteloven § 3 d.

(10) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og gi nærmere regler om hvilke poster som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader samt hvilke nærstående parter som skal omfattes av sjette ledd a.

Nåværende § 6-41 blir ny § 6-52.

§ 6-44 skal lyde:

§6-44. Reise mellom hjem og arbeidssted mv.

(1) *For reiser til hjem innenfor EØS-området* gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 950 kroner, *og gis ikke for den del av reiselengden som overstiger 75 000 km i året.*

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Fradrag gis ikke for den del av samlede reiseutgifter som overstiger 92 500 kroner i året, og er begrenset til den del av beløpet som overstiger 13 950 kroner.

(3) *Departementet* kan i forskrift gi regler om hva som skal anses som reise mellom hjem og arbeidssted, og hva som skal anses som yrkesreise.

§ 6-60 første ledd skal lyde:

(1) Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil *34* prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til *167 000* kroner

§ 8-1 femte ledd første punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil *65 700* kroner per driftsenhet per år.

§ 8-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over *65 700* kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på *172 200* kroner.

§ 8-1 sjette ledd første og annet punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift gis produsenten et inntektsfradrag på inntil *65 700* kroner per år. For inntekt over *65 700* kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på *172 200* kroner.

§ 8-1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller syvende ledd kan til sammen ikke overskride *172 200* kroner.

§ 8-15 fjerde ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Bestemmelsen i § 6-41 om begrensning av rentefradrag for nærstående gjelder tilsvarende for fradragsberettiget del av faktisk rentekostnad.

§ 9-3 annet ledd b skal lyde:

b. *eieren har brukt hele eiendommen som egen bolig i hele eiertiden før realisasjonen. Når eieren ikke har brukt hele eiendommen som egen bolig hele eiertiden, er en andel av gevinsten unntatt fra skatteplikt tilsvarende brukstidens andel av eiertiden inntil de siste 20 årene før realisasjon. Gevinst ved realisasjon av boligeiendom er likevel unntatt fra skatteplikt i sin helhet dersom perioden eieren ikke har brukt eiendommen som egen bolig er mindre enn 15 prosent av eiertiden og mindre enn ett år.* Når eieren på grunn av sitt arbeid eller av helsemessige eller lignende grunner er forhindret fra å bruke boligen, skal den tid slik brukshindring foreligger, regnes med som botid hvis eieren på ervervstidspunktet ikke kjente til eller burde ha kjent til brukshindringen. Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal også den ektefellen som er flyttet ut av boligen, godskrives den andre ektefellens botid ved bruk av

reglene ovenfor. Tilsvarende gjelder etter samlivsbrudd for tidligere samboere som har eller har hatt felles barn.

§ 10-41 første ledd annet punktum skal lyde:
For personlig deltaker medregnes 27/28 av andelen av overskudd eller underskudd.

Nåværende første ledd annet punktum blir nytt tredje punktum.

§ 10-42 tredje ledd bokstav a skal lyde:
a. overskuddsandel multiplisert med deltakerens effektive skattesats *på* alminnelig inntekt *etter § 10-41.*

§ 10-42 syvende ledd annet punktum skal lyde:
Ved underskudd etter § 10-41 reduseres skjermingsgrunnlaget med deltakerens underskuddsandel, multiplisert med deltakerens *effektive* skattesats på alminnelig inntekt etter § 10-41.

§ 10-43 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
Bestemmelsen i § 10-41 første ledd annet punktum gjelder ikke ved fastsettelse eller bruk av fradragsrammen.

§ 10-43 fjerde ledd skal lyde:
Deltakers andel av underskudd som ikke kommer til fradrag på grunn av reglene i denne paragraf, kan fremføres til fradrag i senere års andel av overskudd fra selskapet. *Slikt underskudd kan også fremføres til fradrag i annen alminnelig inntekt ved forhøyelse av innskuddsforpliktelsen eller i gevinst ved realisasjon av andel. Underskudd som føres til fradrag etter forrige punktum, reduseres til 27/28.*

§ 10-65 første ledd nytt annet punktum skal lyde:
For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, medregnes 27/28 av andelen av overskudd eller underskudd.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:
For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal *73* prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte ved beskatningen.

§ 14-43 nytt fjerde ledd skal lyde:
Driftsmiddel som nevnt i saldogruppe d, kan i ervervsåret, i tillegg til avskrivning etter første ledd, avskrives med inntil 10 prosent av kostpris. Tilsvarende gjelder påkostning på driftsmiddel i saldogruppe d, jf. § 14-40 tredje ledd.

Ny § 14-73 skal lyde:
§ 14-73. Betinget skattefritak ved ekspropriasjon av landbrukseiendom

(1) Gevinst ved ekspropriasjon av landbrukseiendom eller del av slik eiendom kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyter bruker vederlaget til erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Det kan etter denne bestemmelsen ikke reinvesteres i bolig- eller fritidseiendom. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for salg og makeskifte i tilfeller der erververen kunne krevd objektet avstått ved ekspropriasjon og ved odelsløsning. Departementet kan i forskrift gi regler til presisering og avgrensning av reinvesteringsområdet etter første og annet punktum.

(2) § 14-70 tredje, fjerde og åttende ledd gjelder tilsvarende.

§ 15-4 første ledd skal lyde:
(1) Personlig skattyter skal ha personfradrag i alminnelig inntekt. Stortinget fastsetter personfradrag i klasse *1 for* det enkelte inntektsår.

§ 15-4 annet til fjerde ledd oppheves. Nåværende femte ledd blir annet ledd og skal lyde:
(2) Er en av ektefellene avgått ved døden *i inntektsåret, og ektefellens inntekt lignes særskilt* etter § 2-11 første *og annet ledd*, gis personfradrag i avdødes inntekt. Det samme gjelder når arving som har overtatt boet uskiftet, krever sin og avdødes inntekt skattlagt særskilt. Dødsboet skal for det inntektsåret dødsfallet fant sted, ha samme personfradrag som avdøde ville ha hatt i live. Hvis gjenlevende ektefelle er eller sannsynligvis vil bli lignet særskilt, skal boet ha *personfradrag*. *Boet* skal ikke ha personfradrag for de etterfølgende inntektsårene. Reglene om ektefeller i dette ledd gjelder tilsvarende for gjenlevende samboer som overtar boet uskiftet i medhold av arveloven § 28c.

§ 15-4 nåværende sjette til niende ledd blir tredje til sjette ledd.

§ 15-5 annet ledd skal lyde:
Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 *kroner, men* får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

§ 16-40 annet ledd b skal lyde:

b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 22 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 22 millioner kroner i inntektsåret.

V

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

§ 6-32 første ledd bokstav a annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsavklaringspenger *og minstefradrag i overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6.*

§ 17-1 første ledd bokstav c skal lyde:

c) mottar overgangsstønad *etter §§ 16-7* eller 17-6 i folketrygdloven, eller

VI

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

§ 14-23 skal lyde:

§ 14-23 Renteelement ved mengdegjeldsbrev

(1) Innehaver av mengdegjeldsbrev inntekts- eller fradragsfører renteelement som ligger i at mengdegjeldsbrevet skal innfris til en høyere eller lavere kurs enn kursen på ervervstidspunktet i det året mengdegjeldsbrevet er realisert.

(2) Utsteder av mengdegjeldsbrev inntekts- eller fradragsfører renteelement som nevnt i første ledd i det året mengdegjeldsbrevet er innfridd.

VII

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

§ 6-32 første ledd bokstav a annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsavklaringspenger, *uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger samt minstefradrag i overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6.*

VIII

Endringene under I trer i kraft straks, med virkning for uttak fra norsk beskatningsområde foretatt fra og med 15. mai 2012.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2013.

Endringen under III trer i kraft straks.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014 for enslig mor og far som får innvilget overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 tidligst fra 1. april 2014. For enslig forsørger som mottar overgangsstønad 31. mars 2014 eller tidligere, skattlegges overgangsstønaden som pensjonsinntekt og kvalifiserer til skattlegging etter skatteloven § 17-1 om skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt. Endringene under V gis virkning for alle mottakere av overgangsstønad etter folketrygdloven § 15-6 fra og med inntektsåret 2017.

Forslaget under VI trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014 for mengdegjeldsbrev utstedt fra og med 1. januar 2014.

Endringen under VII trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

IX

Ved ikrafttredelse av innføringen av § 2-5 annet ledd ny c gjelder følgende overgangsregel:

Inngangsverdi for driftsmidler mv. som inngår i skattepliktig virksomhet, jf. skatteloven § 2-5 annet ledd c første punktum fastsettes til enten:

a) *anskaffelsesverdi, tillagt senere påkostninger, eller*
b) *markedsverdi per 1. januar 2014.*

Anskaffelsesverdi etter bokstav a reduseres med beregnede avskrivninger etter de avskrivningsregler og avskrivningssatser som gjelder for vedkommende driftsmiddel, for eiertiden frem til og med inntektsåret 2013.

Departementet kan gi nærmere regler til utfylling og gjennomføring av denne overgangsregelen.

Ved ikrafttredelse av endring i § 9-3 annet ledd b gjelder følgende overgangsregel:

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom før 1. januar 2015 er unntatt skatteplikt dersom eier innen 13. oktober 2014 har brukt hele eiendommen som egen bolig i minst ett av de to siste årene og § 9-3 annet ledd a er oppfylt slik den lyder per 31. desember 2013. Unntakene i § 9-3 annet ledd b

annet til fjerde punktum slik de lyder per 31. desember 2013 gjelder tilsvarende.

Forslag
til lov om opphevelse av lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I

Lov 17. desember 1999 nr. 94 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) oppheves.

II

Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2014.

Forslag
til lov om endring i stiftelsesloven

I

I lov 15. juni 2001 nr. 59 om stiftelser gjøres følgende endring:

§ 7 fjerde ledd siste punktum oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag
til lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.

I

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. gjøres følgende endring:

§ 7 første ledd annet punktum skal lyde:
Fristen for 3. periode, mai og juni, er likevel *31.* august.

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2014.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven)

I

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjøres følgende endringer:

§ 13 annet ledd første punktum skal lyde:
Regnskapsmateriale som nevnt i første ledd nr. 1 til 4 skal oppbevares i Norge i *fem* år etter regnskapsårets slutt.

§ 13 femte ledd første punktum skal lyde:
Departementet kan i forskrift fastsette krav om lengre oppbevaringstid for nærmere angitte typer primærdokumentasjon enn det som følger av annet ledd når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.

Nåværende § 13 femte ledd første punktum blir nytt annet punktum.

II

1. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer.
2. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til ulik tid og fastsette overgangsregler.

Forslag
til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-1 tredje ledd bokstav c skal lyde:

c) tvangsmulkt etter § 5-16, *lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, merverdiavgiftsloven § 21-1, ligningsloven § 10-6, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 5a, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 5a og tolloven § 16-16.*

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-51 bokstav c skal lyde:

c) forsinkelsesavgift etter ligningsloven § 10-1 og gebyr etter ligningsloven *§§ 10-8 og 10-9*

III

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2014.

Forslag
til lov om endringer i lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven)

I

I lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel (verdipapirhandelloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 5-5a skal lyde:

§ 5-5a. Rapportering om betalinger til myndigheter mv.

Utstedere som driver virksomhet innen utvinningsindustrien, skal utarbeide og offentliggjøre en årlig rapport med opplysninger om sine betalinger til myndigheter på land- og prosjektnivå. Det samme gjelder utstedere som driver skogsdrift innen ikke-beplantet skog. Det skal i årsberetningen opplyses om hvor rapporten er offentliggjort.

Utstederens årsrapport skal inneholde erklæring fra de personene som er ansvarlig hos utstederen, med tydelig angivelse av navn og stillingsbetegnelse, om at rapport etter første ledd, etter deres beste overbevisning, er utarbeidet i samsvar med kravene i denne bestemmelsen med tilhørende forskrift.

Plikten til å utarbeide en årlig rapport etter første ledd første og annet punktum gjelder ikke for utsteder som utarbeider en årlig rapport etter tilsvarende utenlandsk regelverk. Det samme unntaket gjelder dersom opplysninger etter første ledd første punktum er tatt inn i morforetakets årlige rapport om konsernets betalinger til myndigheter utarbeidet som konsernrapportering etter reglene i denne paragraf med tilhørende forskrift eller etter tilsvarende utenlandsk regelverk.

Departementet kan i forskrift fastsette at rapporteringsplikten etter første ledd bare skal gjelde for utstedere over en gitt størrelse og betalinger over gitte terskelverdier, samt fastsette andre unntak fra første ledd. Departementet kan i forskrift også fastsette at rapporten skal inneholde andre opplysnin-

ger enn betalinger til myndigheter, hva som anses som tilsvarende utenlandsk regelverk, samt gi nærmere regler om definisjoner, offentliggjøring og konsernrapportering.

§ 5-12 annet ledd første punktum skal lyde:
(2) Opplysninger nevnt i §§ 5-5, *5-5a* og 5-6 skal sendes Finanstilsynet elektronisk samtidig som offentliggjøring etter første ledd skjer.

§ 5-13 tredje ledd annet punktum og nytt tredje punktum skal lyde:
Kravet om å gi opplysninger på norsk etter første og annet ledd gjelder ikke for rapporter som nevnt i verdipapirhandelloven § 5-5a tredje ledd. Finanstilsynet kan delegere myndigheten etter første punktum til regulert marked.

II

Loven trer i kraft fra 1. januar 2014, med virkning for regnskapsår påbegynt 1. januar 2014 og senere.

Forslag
til lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 13-5 skal lyde:
§ 13-5. Pålegg om bokføring

(1) Tollmyndighetene kan pålegge bokføringspliktige som omfattes av § 13-4 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring.

(2) Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal settes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

Ny § 13-6 skal lyde:
§ 13-6. Klage over pålegg om bokføring

(1) Den som får pålegg om bokføring etter § 13-5, kan klage over pålegget.

(2) Klage, som kan være muntlig, må fremsettes straks når den pålegget angår er til stede, og ellers innen tre dager.

(3) Den som har gitt pålegget skal enten omgjøre det eller snarest mulig legge klagen fram for nærmeste overordnede forvaltningsorgan til avgjørelse.

(4) Pålegget skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, hvis ikke den som ga pålegget gir utsetting. Utsetting bør gis hvis den som ga pålegget finner at klagen reiser rimelig tvil om lovligheten av pålegget.

Ny § 16-16 skal lyde:
§ 16-16. Tvangsmulkt

(1) Tollmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 13-5 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 1 million kroner.

(2) Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives både hos medlemmene av styret og hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

Nåværende § 13-5 til § 13-10 blir § 13-8 til § 13-13.

II

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-3 skal lyde:
§ 3-3 Meldeplikt *om* ankomst til bestemmelsessted *i tollområdet*

(1) *Føreren av et fartøy eller luftfartøy plikter å melde fra til tollmyndighetene om ankomst til sted i tollområdet.* Fører av motorvogn og tog kan pålegges tilsvarende meldeplikt. Melding kan gis av andre på førerens vegne.

(2) Departementet kan gi forskrift om meldeplikten etter *denne paragraf*, herunder om når og hvordan melding skal gis, hva meldingen skal inneholde og om unntak fra meldeplikten.

§ 3-6 første ledd annet punktum skal lyde:
§§ 3-2 til 3-4 får tilsvarende anvendelse *for* ankomst til et annet sted i tollområdet.

III

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer:

Kapittel 8 overskriften skal lyde:

Kapittel 8. Preferansetoll – *varers opprinnelse*

§ 8-6 skal lyde:
§ 8-6. *Ikke-preferensiell opprinnelse*

(1) Med ikke-preferensiell opprinnelse menes opprinnelse fastsatt på annet grunnlag enn særskilt avtale med fremmed stat eller organisasjon om preferansetollbehandling, eller der opprinnelse fastsettes som vilkår for ensidig preferanseordning.

(2) Regler om ikke-preferensiell opprinnelse får anvendelse ved:

a) tollmessig bestevilkårsbehandling etter Generalavtalen om tolltariffer og handel artikkel I,
b) utstedelse av opprinnelsesbevis for vare som ikke omfattes av frihandelsavtale,
c) iverksettelse av handelstiltak etter kapittel 10.

(3) Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av ikke-preferensiell opprinnelse etter denne paragraf, herunder om krav til opprinnelsesbevis og utvidelse av reglenes anvendelsesområde til opprinnelsesmerking, offentlige innkjøp og handelsstatistikk.

IV

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2014.

Endringene under III trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag
til lov om endringer i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 11-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved omsetning av gull med en finhetsgrad på minst 325 tusendeler til næringsdrivende eller offentlig virksomhet skal mottakeren av varene eller tjenestene beregne og betale merverdiavgift. Annet ledd annet punktum gjelder tilsvarende.

Nåværende § 11-1 tredje og fjerde ledd blir fjerde og nytt femte ledd.

§ 11-1 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Departementet kan gi forskrift om hvilke objekter som omfattes av tredje ledd første punktum.

§ 11-4 første ledd tredje punktum skal lyde:
Dette gjelder også merverdiavgift oppgitt når mottakeren plikter å beregne og betale merverdiavgift etter § 11-1 annet *eller tredje* ledd.

§ 15-6 annet ledd skal lyde:

(2) Mottakere av klimakvoter som plikter å beregne merverdiavgift etter § 11-1 annet ledd annet punktum, skal levere særskilt omsetningsoppgave som viser vederlaget for tjenesten, omregnet til norske kroner, og beregnet merverdiavgift. *Det samme gjelder mottakere av gull som plikter å beregne merverdiavgift etter § 11-1 tredje ledd annet punktum*. Beløpene avrundes nedover til nærmeste hele krone.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2014.

Forslag
til lov om endring i lov 24. juni 2011 nr. 39 om elsertifikater

I

I lov 24. juni 2011 nr. 39 om elsertifikater gjøres følgende endring:

§ 26 annet ledd annet punktum skal lyde:
Ilagt gebyr er tvangsgrunnlag for utlegg.

§ 26 annet ledd siste punktum oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag
til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2014 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1 – Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2014. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2014, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2 – Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 000 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

Ektefeller som lignes under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 2 000 000 kroner. Satsen skal være 0,4 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,3 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 000 000 kroner. For ektefeller som lignes under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 2 000 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3 – Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Toppskatt

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 527 400 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 857 300 kroner i klasse 0 og 1.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 7 pst. av den inntekten som overstiger 527 400 kroner, og med 12 pst. for den delen av inntekten som overstiger 857 300 kroner i klasse 0 og 1.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

– For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 10,45 pst.
– For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 13,95 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 27 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 31 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 28 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,40 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

Kapittel 4 – Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 28 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 51 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2014 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivingen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5 – Tonnasjeskatt

§ 5-1 Tonnasjeskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasjeskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6 – Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 84 150 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 70 400 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 48 800 kroner i klasse 1.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 131 400 kroner for enslige og 120 800 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 241 600 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 31 200 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 175 900 kroner i trinn 1 og 266 900 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 067 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7 – Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjettåret 2014

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket.

§ 2 Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravelsesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 42 623 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til fradrag.

Fradrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 85 245 kroner pr. år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren/giveren – og foreldre, svares:

Av de første 1 000 000 kroner.....intet

Av overskytende beløp.....10 pst.

§ 5 Av arv og gaver som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 1 000 000 kroner.....intet

Av overskytende beløp.....15 pst.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014

For inntektsåret 2014 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Soneplassering

Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet.

Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

Har foretaket registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres, benyttes likevel satsen i sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet. Det samme gjelder ved arbeidsutleie, dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn i den sonen virksomheten er registrert. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeids-

dager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen.

Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

Sone Ia omfatter:
- kommunene Frosta og Leksvik i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Agdenes, Bjugn, Meldal, Midtre Gauldal, Rissa, Selbu og Ørland i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Aukra, Eide, Gjemnes, Haram, Herøy, Midsund, Nesset, Sande, Stordal og Vanylven i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Kvam, Modalen og Bømlo i Hordaland fylke,
- kommunene Sauda, Vindafjord og Finnøy i Rogaland fylke,
- kommunene Audnedal, Åseral, Hægebostad og Sirdal i Vest-Agder fylke,
- kommunene Gjerstad, Vegårshei, Åmli og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunene Drangedal, Nome og Hjartdal i Telemark fylke,
- kommunene Sigdal og Rollag i Buskerud fylke,
- kommunene Gausdal, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
- kommunene Nord-Odal, Eidskog, Grue, Våler, Åsnes og Åmot i Hedmark fylke.

Sone II omfatter:
- kommunene Meråker og Verran, samt området i Inderøy kommune som fram til 31. desember 2011 utgjorde Mosvik kommune, i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Norddal, Stranda, Rauma, Tingvoll, Sunndal og Sandøy i Møre og Romsdal fylke,
- Sogn og Fjordane fylke med unntak av kommunene Flora, Førde og Sogndal,
- kommunene Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Masfjorden og Fedje i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Utsira og Kvitsøy i Rogaland fylke,
- kommunene Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,
- kommunene Tinn, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
- kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
- kommunene Nord-Fron, Sør-Fron og Ringebu i Oppland fylke,
- kommunen Trysil i Hedmark fylke.

Sone III omfatter:
- kommunen Snåsa i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Hemne, Snillfjord, Oppdal, Rennebu, Røros, Holtålen og Tydal i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunene Surnadal, Rindal, Aure og Halsa i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
- kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal og Os i Hedmark fylke.

Sone IV omfatter:
- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
- Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
- kommunene Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Fosnes, Overhalla og Namsos i Nord-Trøndelag fylke,
- kommunene Frøya, Hitra, Åfjord, Roan og Osen i Sør-Trøndelag fylke,
- kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.

Sone IVa omfatter:
- kommunen Tromsø i Troms fylke,
- kommunen Bodø i Nordland fylke.

Sone V omfatter:
- Finnmark fylke,
- kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3 Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

Satsen for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2014 er:
- 14,1 pst. i sone I.

– 14,1 pst. i sone Ia, men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger 450 000 kroner for foretaket i 2014. For veitransportforetak er satsen 10,6 pst. inntil nevnte differanse overstiger 225 000 kroner for foretaket i 2014. Med veitransportforetak menes foretak som driver innen næringskodene 49.3 Annen landtransport med passasjerer og 49.4 Godstransport på vei, herunder flyttetransport, med unntak av 49.312 (Transport med sporveis- og forstadsbane) og 49.393 (Transport med taubaner, kabelbaner og skiheiser). Bestemmelsene om reduserte avgiftssatser i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd, eller foretak som har krav på støtte etter kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter. Når et foretak i sone Ia beregner avgift etter redusert sats, kan den samlede fordelen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til foretaket ikke overstige 450 000 kroner i 2014, jf. forordning (EF) nr. 1998/2006 om bagatellmessig støtte inntatt i EØS-avtalen ved EØS-komiteens beslutning nr. 29/2007. For foretak som driver innen veitransport må slik samlet støtte ikke overstige 225 000 kroner i 2014.
– 10,6 pst. i sone II.
– 6,4 pst. i sone III.
– 7,9 pst. i sone IVa.
– 5,1 pst. i sone IV.
– 0 pst. i sone V og for avgift som svares av foretak hjemmehørende på Svalbard, og når andre foretak utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

§ 4 Særregler om avgiftssats for stålproduksjon og skipsverft

Avgift skal beregnes med 14,1 pst., uansett hvor foretaket er hjemmehørende, når foretaket er beskjeftiget med produksjon av stålprodukter opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte. Det samme gjelder dersom foretaket bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy som er på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods, eller som er på minst 100 BRT til særlige formål, eller som er et slepefartøy på minst 365 kW, eller som er et flytende og flyttbart uferdig skrog av slike fartøy. Regelen i første punktum gjelder også foretak som foretar vesentlig ombygging av slike fartøy over 1 000 BRT.

Inntil differansen overstiger 450 000 kroner mellom den avgift som ville følge av en sats på 14,1 pst. for foretaket i 2014 og den avgift som følger av satsen for sonen hvor foretaket drives etter reglene foran, er satsen likevel 10,6 pst. i sone II og Ia, 6,4 pst. i sone III, 7,9 pst. i sone IVa, 5,1 pst. i sone IV og 0 pst. i sone V. Dette gjelder likevel ikke for foretak som har krav på støtte med hjemmel i kapittel 16 i ESAs retningslinjer om statsstøtte til foretak i vanskeligheter.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av første ledd og annen type virksomhet, kan avgiften kreves beregnet etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av virksomheten som ikke er omfattet av første ledd.

Bestemmelsen i § 3 annet strekpunkt femte punktum om begrensningene for samlet bagatellmessig støtte gjelder tilsvarende for virksomheter som anvender reduserte satser etter denne bestemmelse.

§ 5 Særregel om avgiftssats for produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

For virksomhet som bare driver med produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregnes arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder følgende næringskoder:

01.1-01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1-02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)

03.11-03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21-03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur
10.11-10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabilske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10 – 39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

For foretak med blandet virksomhet og et klart regnskapsmessig skille mellom virksomhet omfattet av denne bestemmelsen og annen type virksomhet, kan arbeidsgiver kreve at avgiften beregnes etter satsene her for den del av virksomheten som omfattes av denne bestemmelsen.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 4,7 pst. For skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 3,98 pst. for personinntekt fastsatt etter skatteloven § 12-10.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav a, b, e, f og g beregnes trygdeavgift med 7,8 pst. Av personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav c og d, beregnes trygdeavgift med 7,08 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 10,28 pst.

Andre bestemmelser

§ 9 Forskriftsfullmakt mv.

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag

til stortingsvedtak om CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2014

Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO_2 i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen betales CO_2-avgift til statskassen etter følgende satser:

a. for gass 98 øre per standardkubikkmeter
b. for olje eller kondensat 98 øre per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2014

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2014 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 7,08 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.
3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 3,6 pst. for 2014.

Avgift på omsetning av råfisk, råfiskprodukter, hval og hvalprodukter innkreves av godkjente salgslag, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 3. Ved fiske i fjerne farvann der omsetningen foregår utenom salgslag, og ved omsetning av sel og produkter av sel, skal den avgiftspliktige innbetale produktavgiften til Fiskeridirektoratet.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2014 (kap. 5521 post 70)

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2014 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 2 Alminnelig sats

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 Redusert sats med 15 pst.

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 8 pst.

Merverdiavgift svares med 8 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
b) transport av kjøretøy på ferge som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
g) adgang til fornøyelsesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av råfisk som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag
til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2014

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	6,96 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,11 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	11,70 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	20,28 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	4,53 per volumprosent og liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

a) fra produsents eller importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
f) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer,
g) framstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun framstilling til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på tobakkvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,39	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,39	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,39	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	0,97	per gram av pakningens nettovekt
Snus	0,97	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigaretthylser	0,0364	per stk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakkvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakkvarer mv. som

a) fra produsents eller importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,
b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,
c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO_X-utslipp (mg/km)	CO_2-utslipp (g/km)	Slagvolum (cm^3)	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
Avgiftsgruppe A							2 400
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser	0 – 1 150					38,19	
	1 151 – 1 400					83,25	
	1 401 – 1 500					166,52	
	over 1 500					193,66	
		0 – 70				0	
		71 – 100				235,00	
		101 – 140				665,00	
		over 140				1 650,00	
			over 0			46,00	
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2-utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		776,00	
				121 – 160		782,00	
				161 – 230		1 915,00	
				over 230		3 500,00	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO_X-utslipp (mg/km)	CO_2-utslipp (g/km)	Slagvolum (cm^3)	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
– CO_2-utslipp under 105 g/km t.o.m 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m 50 g/km						827,00	
– CO_2-utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						981,00	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2-utslipp							
– bensindrevne					0 – 1 050	14,83	
					1 051 – 1 600	49,41	
					1 601 – 2 000	115,97	
					over 2 000	131,34	
– ikke bensindrevne					0 – 1 050	11,37	
					1 051 – 1 600	40,35	
					1 601 – 2 000	94,66	
					over 2 000	103,39	
Avgiftsgruppe B							2 400
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm og bredde under 190 cm	22 pst. av A	22 pst. av A	25 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2-utslipp, og med							
– utslipp 110 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		232,80	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO_X-utslipp (mg/km)	CO_2-utslipp (g/km)	Slagvolum (cm^3)	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
				121 – 160		234,60	
				over 160		478,75	
– CO_2-utslipp under 105 g/km t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						248,10	
– CO_2-utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						294,30	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2-utslipp					30 pst. av A		
Avgiftsgruppe C							2 400
Campingbiler	22 pst. av A	22 pst. av A	0 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A		
Avgiftsgruppe D (Opphevet)							
Avgiftsgruppe E							0
Beltebiler						36 pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	
Avgiftsgruppe F							0
Motorsykler						11 010	
		0 – 11				0	
		over 11				490,00	
					0 – 125	0	
					126 – 900	37,82	
					over 900	82,93	
Avgiftsgruppe G							2 400
Beltemotorsykler (snøscootere)	0 – 100					15,51	

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO_X-utslipp (mg/km)	CO_2-utslipp (g/km)	Slagvolum (cm^3)	Sats per enhet (kr)	Vrakpantavgift (kr)
	101 – 200					31,04	
	over 200					62,05	
		0 – 20				41,39	
		21 – 40				82,74	
		over 40				165,48	
					0 – 200	3,24	
					201 – 400	6,47	
					over 400	12,93	
Avgiftsgruppe H							2 400
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede	40 pst. av A	40 pst. av A	100 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2 -utslipp, og med							
– utslipp 110 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		776,00	
				over 120		782,00	
– CO_2 -utslipp under 105 g/km t.o.m 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m 50 g/km						827,00	
– CO_2 -utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50						981,00	

Avgiftsgrupper	Egen-vekt (kg)	Motor-effekt (kW)	NO_X-utslipp (mg/km)	CO_2-utslipp (g/km)	Slagvolum (cm^3)	Sats per enhet (kr)	Vrak-pant-avgift (kr)
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2 -utslipp					100 pst. av A		
Avgiftsgruppe I							2 400
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre						3 626	
Avgiftsgruppe J							2 400
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen	40 pst. av A	40 pst. av A	0 pst. av A				
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2 -utslipp, og med							
– utslipp 105 g/km og over				0 – 105		0	
				106 – 120		310,40	
				121 – 160		312,80	
				over 160		766,00	
– CO_2-utslipp under 105 t.o.m. 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 105 g/km t.o.m. 50 g/km						330,80	
– CO_2-utslipp under 50 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 50 g/km						392,40	
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2 -utslipp					40 pst. av A		

Engangsavgift for motorvogn med CO_2-utslipp under 105 g/km, vrakpantavgift ikke medregnet, kan ikke settes lavere enn den avgift som skal svares for motorvogn i avgiftsgruppe I. Vrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av vrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_X-utslipp, CO_2-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_X etter første ledd, settes utslippet til den verdi vedkommende motorvogn maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk. Departementet kan gi forskrift om hvordan NO_X-utslipp skal fastsettes.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO_2-utslipp følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO_2-utslipp, skal baseres på CO_2-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringen.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler), inngår verken effekten knyttet til den elektriske motoren eller vekten av elektromotor og batteripakke i avgiftsgrunnlaget.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 Det gis fritak for engangsavgift på

a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurransekjøring,
f) ambulanser,
g) begravelseskjøretøy,
h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
i) motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselsceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
j) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
    1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy § 6 eller § 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
    2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
m) beltevogner til Forsvaret,
n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
o) motorvogner som til framdrift benytter stempeldrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til framdrift benytter

slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler).

For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

B. Årsavgift (kap. 5536 post 72)

§ 1 For 2014 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorvogner og båter betales årsavgift til statskassen for innenlandsregistrerte kjøretøy med tillatt totalvekt mindre enn 7 500 kg med følgende beløp (kr):

a) 2 985 for personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg,
b) 3 480 for dieseldrevne motorvogner som nevnt i bokstav a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter,
c) 2 985 for årsprøvekjennemerker for motorvogner,
d) 1 120 for campingtilhengere med egenvekt over 350 kg,
e) 1 830 for motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge,
f) 420 for
   1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
   2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy § 6, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
   3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelseskjøretøy på begravelsesbyrå og lignende,
   4. motorvogner som er registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
   5. motorvogner som bare bruker elektrisitet til framdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselsceller,
   6. motorredskap,
   7. beltekjøretøy,
   8. trekkbiler som ikke omfattes av bokstav a eller b,
   9. mopeder,
   10. traktorer,
   11. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Unntatt fra avgiftsplikt er:

a) motorvogner som er registrert på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
e) campingtilhengere som er 30 år eller eldre, samt campingtilhengere som er registrert på

kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,

f) motorvogn som er stjålet i løpet av året.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales full avgift for kjøretøy som er registrert per 1. januar eller som blir registrert i første halvår og for årsprøvekjennemerker som er tildelt per 1. januar eller som blir tildelt i første halvår.

Det skal ikke betales avgift for motorvogner som innen avgiftens forfall leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging.

Det skal betales halv avgift på kjøretøy som

a) leveres til godkjent oppsamlingsplass for bilvrak eller til bilopphuggeri for vraking/hugging i første halvår, men etter avgiftens forfall,

b) registreres eller tildeles årsprøvekjennemerker i annet halvår.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for å betale halv avgift.

§ 4 Avgift som ikke er betalt innen forfall, forhøyes med kr 250. For kjøretøy som nevnt i § 1 bokstav f forhøyes avgiften med kr 50.

Departementet kan gi forskrift om innkreving av tilleggsavgiften.

§ 5 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 6 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift

Motorkjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
2 eller flere aksler		
7 500 – 11 999	427	427
2 aksler		
12 000 – 12 999	427	765
13 000 – 13 999	765	1 366
14 000 – 14 999	1 366	1 745
15 000 og over	1 745	3 414
3 aksler		
12 000 – 14 999	427	427
15 000 – 16 999	765	1 016
17 000 – 18 999	1 016	1 638
19 000 – 20 999	1 638	1 996
21 000 – 22 999	1 996	2 845
23 000 og over	2 845	4 187
Minst 4 aksler		
12 000 – 24 999	1 996	2 018
25 000 – 26 999	2 018	2 912
27 000 – 28 999	2 912	4 370
29 000 og over	4 370	6 279

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
2 + 1 aksler		
7 500 – 13 999	427	427
14 000 – 15 999	427	427
16 000 – 17 999	427	579
18 000 – 19 999	579	774
20 000 – 21 999	774	1 244
22 000 – 22 999	1 244	1 483
23 000 – 24 999	1 483	2 335
25 000 – 27 999	2 335	3 769
28 000 og over	3 769	6 296

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjæringssystem (kr)
2 + 2 aksler		
16 000 – 24 999	754	1 188
25 000 – 25 999	1 188	1 680
26 000 – 27 999	1 680	2 270
28 000 – 28 999	2 270	2 651
29 000 – 30 999	2 651	4 079
31 000 – 32 999	4 079	5 495
33 000 og over	5 495	8 120
2 + minst 3 aksler		
16 000 – 37 999	4 458	6 040
38 000 – 40 000	6 040	8 056
over 40 000	8 056	10 789
Minst 3 + 1 aksler		
16 000 – 24 999	754	1 188
25 000 – 25 999	1 188	1 680
26 000 – 27 999	1 680	2 270
28 000 – 28 999	2 270	2 651
29 000 – 30 999	2 651	4 079
31 000 – 32 999	4 079	5 495
33 000 og over	5 495	8 120
Minst 3 + 2 aksler		
16 000 – 37 999	3 991	5 376
38 000 – 40 000	5 376	7 270
over 40 000	7 270	10 550
Minst 3 + minst 3 aksler		
16 000 – 37 999	2 454	2 880
38 000 – 40 000	2 880	4 088
over 40 000	4 088	6 259

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektklasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500 – 11 999	5 467	3 038	2 126	1 295	682	425	107	0
12 000 – 19 999	8 970	4 985	3 486	2 126	1 121	695	174	0
20 000 og over	15 949	9 136	6 480	3 894	2 056	1 278	320	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går fram av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

a) traktorer,
b) kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
c) motorredskaper,
d) kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
e) kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport),
f) kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskriving av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

D. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår				
	2014 og 2013 (kr)	2012 (kr)	2011 (kr)	2010 til 2003 (kr)	2002 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler, beltemotorsykler					
1. Mopeder	551	551	551	551	551
2. Motorsykler og beltemotorsykler med motor til og med 250 cm^3 slagvolum, samt elektrisk drevne motorsykler	1 381	1 381	1 381	1 381	1 202
3. Motorsykler og beltemotorsykler med motor over 250 cm^3 slagvolum	2 300	2 300	2 300	2 300	1 202
b) Personbiler					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. t.o.m. 800 kg	6 752	5 115	3 856	2 501	1 530
2. over 800 kg t.o.m. 1 200 kg	9 222	7 170	5 308	3 569	1 530
3. over 1 200 kg t.o.m. 1 600 kg	13 260	10 299	7 528	4 962	1 530
4. over 1 600 kg	17 172	13 260	9 694	6 419	1 530
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg					
Egenvekt (typegodkjent):					
1. t.o.m. 1 000 kg	3 196	2 460	1 931	1 228	1 000
2. over 1 000 kg t.o.m. 2 000 kg	4 878	3 964	2 950	2 037	1 337
3. over 2 000 kg	6 426	5 140	3 816	2 611	1 337
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt over 350 kg					
Egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	700	700	700	700	700

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

a) ved ren navneendring,
b) på ektefelle,
c) mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
d) som er 30 år eller eldre,
e) som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
f) som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
g) på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
h) som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
i) som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),
j) som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser,
k) ved fusjon mellom aksjeselskaper,
l) ved omdannelse av virksomheter når tidligere og ny eier er identiske,
m) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på båtmotorer (kap. 5537 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av båtmotorer (framdriftsmotorer) på minst 9 hk med kr 161,00 per hk. Avgiftsplikten omfatter også båtmotorer til bruk i vannscootere eller jetski og motorblokker til båtmotorer, men ikke elektriske motorer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på båtmotorer som

a) fra produsents, importørs eller forhandlers lager
   1. utføres til utlandet,
   2. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
b) innføres som reisegods, flyttegods eller arvegods etter tolloven § 5-1,
c) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents, importørs eller forhandlers lager,
e) skal gjenutføres etter reglene i tolloven kapittel 6,
f) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy som er registrert i registeret over merkepliktige norske fiskefarkoster, unntatt utenbordsmotorer og hekkaggregater,
g) fra produsents, importørs eller forhandlers lager leveres til bruk i fartøy mv. som er registrert i skipsregisteret, unntatt fritidsbåter,
h) brukes i Forsvarets marinefartøy,
i) returneres til selger i utlandet på grunn av reklamasjon.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff per liter:

a) bensin
   1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 4,86,
   2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 4,90,
   3. annen bensin: kr 4,90.
b) olje til framdrift av motorvogn (autodiesel)
   1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel) og biodiesel som ikke oppfyller bærekraftskriteriene: kr 3,81,
   2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,86,
   3. annen mineralolje: kr 3,86,
   4. biodiesel som oppfyller bærekraftskriteriene: kr 1,90.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO_2-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

Departementet kan bestemme at

a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

a) i følgende motorvogner:
   1. traktorer,
   2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
   3. motorredskaper,
   4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
   5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
b) til annen bruk enn framdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,
e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 12,92 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,45 øre per kWh for kraft som leveres

a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen, og
b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,

b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
d) er produsert i mottrykksanlegg,
e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
h) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
i) leveres til veksthusnæringen,
j) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
k) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
l) leveres til bruk til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 1,034 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,126 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke
a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som
a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   2. Den nordiske investeringsbank,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
f) brukes til skip i utenriks fart,
g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
m) brukes til framdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,
n) brukes til høsting av tang og tare.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 1,93 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
f) brukes i utenriks fart,
g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. CO_2-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO_2-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

a) mineralolje (generell sats): kr 0,88 per liter.
   Mineralolje
   – til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 0,56 per liter,
   – til annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 0,84 per liter,
   – til treforedlingsindustrien, sildemel- og fiskemelindustrien: kr 0,31 per liter,
   – til fiske og fangst i nære farvann: kr 0,26 per liter,
   – som ilegges veibruksavgift på drivstoff: kr 0,62 per liter,
b) bensin: kr 0,92 per liter,
c) naturgass: kr 0,66 per Sm^3,
d) LPG: kr 0,99 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,05 per Sm^3 naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til

a) industri og bergverk som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
b) bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO_2-avgift på mineralske produkter som
a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   2. Den nordiske investeringsbank,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO_2-avgift på mineralolje til bruk i
a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
b) skip i utenriks fart,
c) fiske og fangst i fjerne farvann,
d) fly i utenriks fart.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO_2-avgift på bensin
a) til bruk i motorvogner tilhørende diplomater mv.,
b) til tekniske og medisinske formål,
c) til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
d) til bruk i fly i utenriks fart,
e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO_2-avgift på naturgass og LPG til
a) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
b) veksthusnæringen,
c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
d) skip i utenriks fart,
e) fly i utenriks fart,
f) fiske og fangst i fjerne farvann,
g) fiske og fangst i nære farvann,
h) gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
i) offshorefartøy,
j) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO_2-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 7,9 øre per liter for hver påbegynt 0,25 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som
a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,

2. Den nordiske investeringsbank,

e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
f) brukes i skip i utenriks fart,
g) brukes i fly i utenriks fart,
h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,
i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sluttbehandling av avfall (kap. 5546 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sluttbehandling av avfall.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Ved innlevering av avfall til deponi skal det betales avgift med følgende beløp per tonn:

a) kr 487 for biologisk nedbrytbart avfall som deponeres etter dispensasjon gitt fra forurensningsmyndighetene,
b) kr 294 for annet avfall.

§ 3 Ved innlevering av avfall til sluttbehandling på deponi gis det fritak for avgift på avfall som

a) innleveres til særskilt behandling etter avfallsforskriften kapittel 11,
b) innleveres til anlegg for ombruk, gjenvinning eller sortering for gjenvinning,
c) består av uorganisk materiale og legges på særskilt opplagsplass,
d) er restavfall fra utnyttelse av returfiber i treforedlingsindustrien,
e) består av forurensede jord- og løsmasser, herunder avfall fra nedlagte avfallsdeponi.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER		kr per kg
Pst.	TRI	PER
over 0,1 t.o.m. 1		0,66
over 1 t.o.m. 5	3,32	3,32
over 5 t.o.m. 10	6,65	6,65
over 10 t.o.m. 30	19,94	19,94
over 30 t.o.m. 60	39,88	39,88
over 60 t.o.m. 100	66,46	66,46

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som
a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,330 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) den enkelte avgiftspliktige HFK og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som
a) utføres til utlandet,
b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
c) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
   4. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på utslipp av NO_X (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 17,28 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_X) ved energiproduksjon fra følgende kilder:
a) framdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,

b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
c) fakler på offshoreinstallasjoner og anlegg på land.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_X fra
a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,
b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
d) utslipp fra enheter omfattet av miljøavtale med staten om gjennomføring av NO_X-reduserende tiltak i samsvar med et fastsatt miljømål.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmiddel (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2014 kan Landbruks- og matdepartementet pålegge produsenter og importører en miljøavgift på plantevernmiddel. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan i forskrift fastsette nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2014 kan Nærings- og handelsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner for utforsking og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumsforekomster.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Nærings- og handelsdepartementet kan fastsette nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften.

B. Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven (kap. 5551 post 71)

§ 1 For undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster kan Nærings- og handelsdepartementet innkreve årsavgift i 2014 for undersøkelsesrett og utvinningsrett gitt etter mineralloven med forskrifter.

§ 2 Inntektene innhentes fra innehaver av undersøkelses- og utvinningsrett.

§ 3 Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 4 Nærmere bestemmelser om beregning, innbetaling og oppkreving av avgiften framgår av mineralloven med forskrifter.

Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 18,86 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningsmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som
a) fra produsents eller importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) brukes som råstoff mv. ved framstilling av varer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp per liter:
a) alkoholfrie drikkevarer som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 3,11,
b) sirup som er tilsatt sukker eller kunstig søtstoff som brukes til ervervsmessig framstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 18,98.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter tilsatt til og med 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som
a) fra produsents og importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) brukes til ervervsmessig framstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 7,29 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
b) sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

a) fra produsents og importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
   2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
   3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
   1. diplomater,
   2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
   3. Den nordiske investeringsbank,
d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
e) brukes til ervervsmessig framstilling av varer,
f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70 – 74)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen på drikkevareemballasje ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeenhet:

a) glass og metall: kr 5,32,
b) plast: kr 3,21,
c) kartong og papp: kr 1,32.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retursystem, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,10 per emballasjeenhet.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

a) melk og melkeprodukter,
b) drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
c) varer i pulverform,
d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
e) morsmelkerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

a) fra registrert virksomhets og importørs lager
   1. utføres til utlandet,
   2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
   3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
b) innføres
   1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet,
b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,
g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom den krets av kongefamilien som har arve- og gaveavgiftsfritak, jf. lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 1 femte ledd,
j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2014 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp:

–	UMTS	1 245 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
–	GSM 800	1 346 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
–	GSM 900	1 346 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
–	GSM 1800	1 346 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde,
–	CDMA 450	1 180 000 kr per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde.

Samferdselsdepartementet kan dersom det er nødvendig av hensyn til effektiv utnyttelse av frekvensene, endre avgiftsnivået for tildelte frekvenser.

Samferdselsdepartementet fastsetter nærmere bestemmelser om beregning og oppkreving av avgiften.

§ 2 Stortinget samtykker i at Samferdselsdepartementet i 2014 kan forestå salg av fem-sifrede telefonnummer. Prisene fastsettes av Samferdselsdepartementet.

Inntekter ved tildeling av konsesjoner (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2014 kan Samferdselsdepartementet innhente inntekter ved tildeling av konsesjoner.

§ 2 Inntektene innhentes ved tildeling av konsesjoner. Beløpet skal innbetales til statskassen.

§ 3 Samferdselsdepartementet kan gi forskrift om innbetaling og oppkreving av beløpet.

Forslag
til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2014 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 Plikten til å svare toll

Fra 1. januar 2014 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2013 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2014.

§ 2 Preferansetoll

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale framforhandlet med annen stat.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP).

§ 3 Nedsettelse av ordinære tollsatser

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 4 Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som framgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 5 Nye eller endrede tariffoppdelinger

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en overordnet oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner. I dette vedlegget analyseres nærmere samlede skatteutgifter ved skatte- og avgiftsreglene og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger. I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode, mens det i punkt 3 analyseres enkelte sektorer. I punktene 4 og 5 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la fram sitt første skatteutgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang fram en rapport om 11 av medlemslandenes erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Fram til budsjettet for 2010 ble oversikten presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 ble skatteutgiftene presentert i skatte- og avgiftsproposisjonen, med en overordnet oversikt i kapittel 2 og en mer detaljert gjennomgang i vedlegg til proposisjonen.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er ikke å vurdere hvorvidt den enkelte skatteutgiften er et hensiktsmessig virkemiddel for å oppfylle et gitt mål. For eksempel må skatteutgiftene knyttet til de særskilte skatte- og avgiftsreglene for Nord-Troms og Finnmark ses i sammenheng med målet om spredt bosetting. Tilsvarende må flere av skatteutgiftene knyttet til næringsbeskatningen betraktes som støtte til utvalgte næringer. Hensikten er å synliggjøre budsjettvirkningen som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig, eller kanskje ikke skattlegges i det hele tatt. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside. Det vises til omtale av skatteutgifter og -sanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 6.3 i Meld. St. 1 (2013–2014) Nasjonalbudsjettet 2014.

2 Nærmere om referansesystem og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som i hovedsak er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Avvik fra referansesystemet omtales som enten en skatteutgift eller en skattesanksjon.

Eksempler på avvik fra hovedreglene er ulike særskilte fradrag i inntekt (som fradrag for daglig arbeidsreise, fradrag for gaver mv.). Unntak fra en ellers generell avgift blir også som regel regnet som skatteutgift. Eksempler på dette er lavere satser og unntak i merverdiavgiften og tax-free kvoter på alkohol og tobakk.

På enkelte områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til fastsettelsen av referansesystemet. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra de grunnleggende prinsippene som ble nedfelt i skattereformen i 1992, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen i referansesystemet av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter knyttet til gunstige avskrivingssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskat-

ning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt konsum skal avgiftslegges etter en sats. Unntaket her er dokumentavgiften som tolkes som en skatt på omsetning av eiendom, og som derfor skal sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer. Fiskale avgifter på produserte innsatsfaktorer regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljøavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom produserte innsatsfaktorer og varer til sluttforbruk. Departementet har for beregningstekniske formål klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljøavgifter, men i den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter, skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett helt bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følge av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skatteutgifter. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse framover i tid. Blant annet er skatteutgiften knyttet til pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse beregningene legges det normalt til grunn en nominell diskonteringsrente på 6,6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i normalrenten i Finansdepartementets veileder for samfunnsøkonomiske analyser.

3 Analyse av enkelte sektorer

3.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innestående beløp (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det aktøren kan konsumere over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. Regjeringen foreslår å endre reglene for 2014 slik at det tas hensyn til botiden de siste 20 årene av eiertiden istedenfor bare de siste to årene, som i dag. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften knyttet til lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 38,2 mrd. kroner i 2014. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelen av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. Primærbolig verdsettes til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 50 pst. (maksimalt 60 pst.) av anslått markedsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes som tidligere. Det betyr at de sistnevnte ligningsverdiene er vilkårlige og ofte svært lave.

I 2014 foreslås det å øke verdsettingen av sekundærbolig til 60 pst. (maksimalt 72 pst.) av anslått markedsverdi. Også her er fritidseiendommenes markedsverdi simulert ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eigedomsskattelova bestemmer kommunestyret utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskattetaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Skattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med to promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.1 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i perioden 2011–2014. Alle skatteutgiftene/-sanksjonene er justert til 2014-kroner med lønnsveksten, med unntak av dokumentavgiften som er justert med konsumprisveksten. Fordi skatteutgiftene/-sanksjonene oppgis i faste 2014-kroner i tabell 1.1, men oppgis i løpende kroner i tabell 1.4 i dette vedlegget, samsvarer ikke tallene i de to tabellene nøyaktig med hverandre.

Tabell 1.1 viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Netto skatteutgifter anslås å svinge noe over tidsrommet 2011–2014. Dette skyldes i hovedsak at statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Tabell 1.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner tilknyttet bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. 2014-kroner

	2011	2012	2013	2014
Lavere inntektsbeskatning[1]	40,6	29,0	31,4	38,2
Rabatt i formuesskatt	24,3	25,9	25,4	24,8
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-6,6	-6,6	-6,8	-7,0
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-3,6	3,7	-3,6	-3,5
Netto skatteutgifter	54,7	44,6	46,4	52,5

[1] Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

3.2 Skattefrie og skattefavoriserte overføringsordninger

I dette avsnittet gis det en oversikt over skattetapet som ligger i at enkelte offentlige stønader er skattefrie. I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. Tabell 1.2 gir en oversikt over de skattefrie overføringsordningene.

Utgangspunktet for beregningene er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Det forutsettes med andre ord at innføringen av skatteplikt ville ført til en tilsvarende økning i bruttonivået på ytelsene. For barnetrygden er eksempelvis barnetrygdesatsene økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på bruttoytelsen vil i dette tilfellet være avhengig av skatteposisjonen til den enkelte. Eksempelvis vil en skattyter som betaler toppskatt, motta et høyere nivå på bruttoytelsene enn en skattyter som ikke betaler toppskatt. Økningen i skatteinntektene samlet sett vil i dette tilfellet tilsvare økningen i trygdeutbetalingene. I tillegg vises anslag for den isolerte virkningen av å oppheve skattefordelene uten noen kompensasjon i form av økt bruttoytelse (kolonnene til venstre), dvs. provenytapet eller skatteutgiften knyttet til at disse ytelsene etter gjeldende regler er unntatt ordinær beskatning.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2011. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er framskrevet til 2014. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablonmessig framskrevet.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis per barn uavhengig av foreldrenes inntekt. Det gis ekstra barnetrygd i Nord-Troms og Finnmark. Enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger.
- Kontantstøtte ble fram til 1. august 2012 gitt for ett- og toåringer som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Fra 1. august 2012 gis kontantstøtte for ettåringer. Det er høyere sats for ettåringer mellom 13 og 18 måneder. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
- Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan gis etter en individuell vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.

Tabell 1.2 Anslag på skattefritaket knyttet til offentlige overføringer. Mill. kroner

	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (som på lønnsinntekt), gitt uendret nivå på bruttoytelsene		Anslått økning i trygdeutgifter for uendret nivå på nettoytelsene	
	2013	2014	2013	2014
Barnetrygd	5 060	5 050	7 880	7 800
Kontantstøtte	220	210	310	290
Økonomisk sosialhjelp	1 030	1 070	1 430	1 500
Bostøtte	830	870	1 110	1 170
Engangsstønad ved fødsel	50	40	75	50
Grunn- og hjelpestønad	700	730	890	930
Stønad til barnetilsyn	145	150	230	240
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.	29 400	31 200	44 400	47 000

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Bostøtte kan gis inntil en øvre beløpsgrense til visse barnefamilier og pensjonister. Formålet er å gi disse gruppene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, får en engangsstønad ved fødsel for hvert barn. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
- Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Hjelpestønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstrautgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som er arbeidssøkende, har arbeid utenfor hjemmet, eller er under utdanning, og til gjenlevende ektefelle/skilt person. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og gjelder inntil yngste barn har fullført fjerde skoleår. Det gis inntil 64 pst. kompensasjon for faktiske utgifter inntil en øvre beløpsgrense.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden der det ikke er mulig å anslå skattefordelen ved hjelp av skattemodellen LOTTE-Skatt. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, visse former for attføringsstønad, utdanningsstønad til enslig mor eller far mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (4,7 pst.), særfradrag for uførhet (32 000 kroner), og til at pensjonister med lav eller midlere inntekt får redusert inntektsskatten etter en særskilt skattebegrensningsregel (uførepensjonister mv.) og et særskilt skattefradrag (AFP- og alderspensjonister). Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.2 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene. I skattemodellen LOTTE-Skatt er de aktuelle pensjonsinntektene «blåst opp» slik at nettoutgiftene til det offentlige er uendret selv om pensjonsinntekter skattlegges etter de samme reglene som lønnsinntekter. Det innebærer at de som omfattes av disse særskilte reglene, i gjennomsnitt sitter igjen med det samme som etter gjeldende regler, selv om ytelsene skattlegges som lønn.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Dersom skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrags- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, er forutsatt å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene knyttet til beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene knyttet til enkelte naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i selvangivelsesstatistikk. Tabell 1.3 gir en oversikt over skatteutgiftene knyttet til lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser. Følgende skatteutgifter er beregnet for 2013 og 2014:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere er her 24,5 pst. mot 28 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 000 kroner. Toppskattesatsen for trinn 1 er 2 prosentpoeng lavere enn i landet for øvrig.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller kan skattlegges i skatteklasse 2 og får da dobbelt personfradrag. Det foreslås å fjerne skatteklasse 2 fra 2014.
- Enslige forsørgere har rett til særfradrag (tidligere klasse 2 for enslige forsørgere). I 2014 er særfradraget på 48 804 kroner.
- Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn ut over det første. Det kreves ikke at begge foreldrene skal ha yrkesinntekt for å få dette fradraget.
- Fra og med 2007 ble det innført skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris.

- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted på 1,50 kroner per km inntil 50 000 km og 0,70 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 13 950 kroner. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise).
- Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
- Sluttvederlag i arbeidsforhold er skattefritt etter visse regler.
- Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 4 100 kroner med forslaget for 2014.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 12 000 kroner i forslaget til skatteregler for 2014.
- Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Ordningen fases ut over tre år fra og med 2012. Det som gjenstår av fradraget, utgjør fortsatt en skatteutgift.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre EØS-land og andre land rett til personfradrag, minstefradrag m.m. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.
- Aktive idrettsutøvere har i dag mulighet til å sette inntekter vunnet ved idrett inn på et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Satsen for når kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri, settes fra 1. januar 2014 til 4,05 kroner per km for de første 10 000 km og til 3,45 kroner per km for kjøring utover 10 000 km. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, ny dieselbil om lag 2,20 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
- Etter gjeldende regler er hyretillegg (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner skattefritt. For andre arbeidstakergrupper er slik godtgjørelse til dekning av private kostutgifter skattepliktig.
- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har personinntekt på under 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

Arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2006 ordningen for perioden 2007–2013. Den geografisk differensierte arbeidsgiveravgiften anslås å utgjøre en skatteutgift på 13,8 mrd. kroner i 2014. Det er da lagt til grunn gjeldende regelverk for hele 2014 selv om det vil kunne komme endringer i regelverket fra 1. juli 2014, jf. forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 28 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer. Tabell 1.4 gir en samlet framstilling av skatteutgiftene og -sanksjonene knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen i 2013 og 2014:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for alle

Tabell 1.3 Anslag på skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn og pensjon. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	855	865
Skatteklasse 2 for ektepar[1]	1 000	-
Særfradrag for enslige forsørgere	1 130	1 180
Foreldrefradrag	2 355	2 415
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris	10	10
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 900	1 930
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	830	865
Skattefritt sluttvederlag	120	125
Fradrag for fagforeningskontingent	1 235	1 325
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	615	640
Særfradrag for store sykdomsutgifter	95	50
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land	300	310
Fondsordning for aktive idrettsutøvere	5	5
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 300	1 300
Særfradrag for sjømenn	385	390
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk	190	190
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen	80	85

[1] Klasse 2 foreslås fjernet fra 2014.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

andre virksomheter. Fradragsgrunnlaget er begrenset oppad til 5,5 mill. kroner for egenutført forskning og utvikling (FoU) og 11 mill. kroner for innkjøp fra godkjent FoU-institusjon. Dersom fradraget i skatt overstiger utlignet skatt, skal det overskytende utbetales. Direkte utbetalinger utgjør erfaringsmessig nærmere 80 pst. av ordningen. Skatteutgiften knyttet til Skattefunn gikk noe ned i perioden 2005 til 2007, men økte i perioden 2008–2011. Antall nye prosjekter har de siste årene ligget mellom 1 450 og 1 600. Fra 2011 til 2012 var det imidlertid en økning på 200 prosjekter, og i 2012 ble om lag 1 650 nye prosjekter godkjent av Norges forskningsråd. Den anslåtte skatteutgiften for 2013 er basert på foreløpig innkomne søknader i 2013. Anslaget for 2014 inkluderer den foreslåtte utvidelsen i Skattefunn, jf. punkt 5.5 i proposisjonens hoveddel.

– Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 20 000 kroner per år, maksimalt 150 000 kroner samlet.
– Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold. I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften knyttet til dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangspunkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
– Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Sel-

skapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragsføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms på inntil 142 000 kroner per år fra 2009.
- Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene knyttet til de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på foreløpig resultat før skatt for selskapene innenfor det særskilte rederiskattesystemet i 2012, justert for faktisk innbetalt skatt og framskrevet til 2014.
- En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. er normalt høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, gir en fordel fordi skatten skyves fram i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen knyttet til de endelige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det antas at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. For å unngå dobbeltregning er beregningen utelukkende foretatt for investeringer i skip i innenriks fart og fiskefartøyer, som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskaper. Saldogruppe e omfatter også en rekke driftsmidler (rigger mv.) i norske selskaper som driver petroleumsvirksomhet i utlandet. Det har imidlertid ikke vært mulig å inkludere dette i beregningene. Skatteutgiften er knyttet til at avskrivningssatsen for skip, fartøy, rigger mv. er høyere enn antatt faktisk økonomisk verdifall.
- En avskrivningssats for maskiner, personbiler, inventar mv. (saldogruppe d) på 20 pst. er normalt høyere enn faktisk verdifall. Fordelen ved for høy avskrivningssats er beregnet på samme måte som for skip og fartøyer og med utgangspunkt i et antatt faktisk økonomisk verdifall på 15 pst. Også her er det antatt at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag over tid. For 2013 er skatteutgiften knyttet til avskrivningssatsen på 20 pst. for maskiner, personbiler, inventar mv. Fra 2014 foreslås det å innføre en startavskrivning på ytterligere 10 pst., og som er medregnet i den anslåtte skatteutgiften for 2014.
- I Revidert nasjonalbudsjett 2013 foreslo regjeringen å stramme inn investeringsfradragene i petroleumsskatten, jf. Prop. 150 LS (2012–2013), fra 7,5 pst. til 5,5 pst. per år. Reduksjonen av friinntektssatsen økte selskapenes andel av investeringene etter skatt fra om lag 9 til vel 12 pst. Når man legger til grunn at investeringsfradragene er sikre for selskapene, er den samlede fradragsverdien høyere enn den ville ha vært i et helt nøytralt skattesystem. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 25 pst. av investeringskostnaden.
- Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet, jf. egen omtale i punkt 3.1 i dette vedlegget, og det er beregnet en skatteutgift knyttet til dette.
- Ligningsverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i gjennomsnitt hhv. 25 pst. og 50 pst. av markedsverdien. Det foreslås å øke gjennomsnittlig ligningsverdi av sekundærbolig til 60 pst. av markedsverdien i 2014. Det er beregnet en skatteutgift knyttet til rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom.
- Ligningsverdien av næringseiendom utgjør i gjennomsnitt 50 pst. av markedsverdien. Det foreslås å øke gjennomsnittlig ligningsverdi av næringseiendom til 60 pst. av markedsverdien i 2014. Det er beregnet en skatteutgift knyttet til rabatten i formuesskatt på næringseiendom.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. Tabell 1.5 gir en samlet framstilling av de tallfestede skatteutgiftene knyttet til beskatningen av primærnæringene i 2013 og 2014:
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Øvre grense i fradraget foreslås økt til 167 000 kroner, og satsen i fiskerfradraget foreslås økt fra 30 til 34 pst. i 2014.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Nedre grense er 63 500 kroner, satsen utover nedre grense er 38 pst., mens øvre grense er 166 400 kroner. Nedre grense forslås økt til 65 700 kroner, og øvre grense foreslås økt til 172 200 kroner i 2014.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på seks prosent.
- Tilskudd til bygdeutvikling (BU-støtte) trekkes fra 2012 ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktspolitiske virkeområdet.

Tabell 1.4 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til bedrifts- og kapitalbeskatningen. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	1 490	1 630
BSU-ordningen	890	905
Fradrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv.[1]	7 400	7 700
Tjenestepensjon, premiefond[1]	410	430
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms	2	2
Særskilte skatteregler for rederier	1 480	1 480
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart[2]	270	270
Avskrivningssats på maskiner[2]	875	1 275
Investeringsfradrag i petroleumsvirksomheten[3]	19 900	21 000
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	30 300	38 200
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	24 500	24 800
Rabatt i formuesskatt for næringseiendom	570	480

[1] Skatteutgiftene er basert på tall for 2011. Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen.

[2] Skatteutgiften er regnet som permanentinntekten av skattefordelen. For 2014 beregnes skatteutgift både av den ordinære avkrivningssatsen på 20 pst. og for startavskrivning på 10 pst.

[3] Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivinger i ordinær skatt samt rentefradrag og friinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragsverdien høyere enn den ville ha vært i et helt nøytralt skattesystem, jf. omtale i Prop. 150 LS (2012–2013). Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den for høye fradragsverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift. Fradraget økte til samme grenser og sats som jordbruksfradraget i 2012.
- Skogeierne kan innenfor visse grenser få fradrag for avsetning til skogfondskonto ved beregning av alminnelig inntekt, og de trenger kun å inntektsføre 15 pst. av utbetalte beløp fra skogfondskontoen dersom det brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler.

Skogeiendommer verdsettes til ligningsverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av ligningsverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år fram i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke andre skatteutgifter knyttet til beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Departementet jobber stadig med å få tallfestet flere av skatteutgiftene. Skatteutgifter og skattesanksjoner som foreløpig ikke er tallfestede, er følgende:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktig, uavhengig av om de mottas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. I prinsippet må dette anses som en skatteutgift fordi personer som mottar deler av arbeids-

Tabell 1.5 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til beskatningen av primærnæringene. 2013 og 2014. Mill. kroner

	2013	2014
Særfradrag for fiskere	270	305
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt	965	1 005
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg	85	85
Avskrivning av BU-støtte i det distriktspolitiske virkeområdet[1]	155	160
Særskilt fradrag for reindrift	11	11
Skogfondsordningen	100	100
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer[2]	20	20
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten	35	35

[1] Anslaget inkluderer nåverdi av framtidige avskrivninger.
[2] Skatteutgiften er basert på tall for 2012.
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

godtgjørelsen i form av naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Et eksempel er arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs (skattefritt inntil 1 500 kroner). Videre kan en få et rentefritt lån av arbeidsgiver på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden uten skatteplikt dersom lånet betales ned i løpet av ett år. I andre tilfeller kan det være mer usikkert i hvilken grad det er en skatteutgift knyttet til naturalytelsen. Eksempelvis regnes det ikke som skattepliktig fordel at arbeidsgiver betaler abonnement på avis og tidsskrifter innenfor visse grenser, forutsatt at arbeidstakeren har behov for dette i forbindelse med jobb. Tilsvarende kan arbeidsgiver dekke kostnader til etter- og videreutdanning for sine ansatte uten at dette er skattepliktig for arbeidstakeren, selv om også arbeidstakeren har en fordel av utdanning. Det kan også diskuteres om skattefritak på velferdsgoder som personalrabatter, subsidiert kantine, tilgang på bedriftshytte mv. skal regnes som skatteutgifter eller ikke.

– Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
– Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet som overstiger ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
– Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 45 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 450 000 kroner.
– Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
– Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
– Hovedregelen er at det skal beregnes arveavgift på all mottatt arv og visse gaver. Arveavgif-

ten beregnes med utgangspunkt i antatt salgsverdi av de avgiftspliktige driftsmidlene. Det er imidlertid enkelte unntak fra dette: Arveavgiftsgrunnlaget for jord- og skogbrukseiendommer settes til skiftetakst når eiendommen overtas på skifte av åsetesberettiget arving eller til tre firedeler av antatt salgsverdi når skiftetakst ikke foreligger, eller når eiendommen overtas av annen slektning i rett nedstigende linje. Aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper kan verdsettes til 60 pst. av skattemessig formuesverdi innenfor en grense på 10 mill. kroner for den enkelte mottaker. Rabatten på aksjer og andeler i ikke-børsnoterte selskaper foreslås redusert fra 40 til 30 prosentenheter i 2014. Det gis også fradrag i arveavgiften for betalt dokumentavgift ved overdragelse av fast næringseiendom i forbindelse med generasjonsskifte.

– Skogeierne skattlegges senest etter åtte års eiertid ved gjennomsnittsligning, dvs. at skatten utlignes på grunnlag av gjennomsnittet av de siste fem års overskudd. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere bruttoskatter enn ved ordinær ligning.
– Gevinster fra salg av grunnareal i landbruket skattlegges som hovedregel etter prinsippene i skjermingsmetoden. Gevinst ved salg av grunnareal i landbruket skattlegges imidlertid ikke etter prinsippene i skjermingsmetoden dersom samlet årlig gevinst er lavere enn 150 000 kroner.

5 Skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2013 anslått til om lag 240 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende former for særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Tabell 1.6 Anslag på skatteutgifter knyttet til at tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Mill. kroner

	2013	2014
Finansielle tjenester	7 700	8 100
Undervisningstjenester og kjøreskoler	370	390
Tannhelsetjenester	740	780
Musikk og scenekunst	40	42
Treningssentre	670	700

Kilde: Finansdepartementet.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, jf. tabell 1.6. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Anslaget for skatteutgiften knyttet til at finansielle tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet er basert på anslag gitt i kapittel 23, framskrevet med generell pris- og konsumvekst i perioden.

Tabell 1.7 Anslag på skatteutgifter for varer og tjenester med redusert merverdiavgiftssats. Mill. kroner

	2013	2014
Matvarer	13 500	14 000
Persontransport	4 000	4 200
Overnatting	1 450	1 500
Kino	190	200
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	850	900
Museer	60	65
Fornøyelsesparker og opplevelsessentre	60	65
Idrettsarrangement med store billettinntekter	115	120

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.8 Anslag på skatteutgifter knyttet til nullsats for merverdiavgiften. Mill. kroner

	2013	2014
Aviser	1 800	1 800
Tidsskrifter	800	800
Bøker	1 500	1 500
Elkraft mv. i Nord-Norge	930	920
Elbiler	500	600

Kilde: Finansdepartementet.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.7. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino, NRKs allmennkringkastingsvirksomhet og inngangsbilletter til museer, fornøyelsesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer, har lav en merverdiavgiftssats på 8 pst.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. Tabell 1.8 viser anslag på skatteutgiften knyttet til nullsats for merverdiavgiften.

Fiskale særavgifter

Tabell 1.9 gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

- Alkohol- og tobakkavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.

Tabell 1.9 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til fiskale særavgifter. Mill. kroner

	2013	2014
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk[1]	3 600	3 600
Grunnavgift på engangsemballasje	530	540
Årsavgift for lastebiler og trekkbiler	-70	-70
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-270	-245
Dokumentavgift i alt	-7 400	-7 800
Tollinntekter i alt	-2 995	-3 095

[1] I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift på i størrelsesorden 1,5 mrd. kroner i 2014.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer framstilt av kakao og sjokolade mv. Dette kan betraktes som en skatteutgift.
- Årsavgiften er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Årsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Årsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) kan betraktes som en skattesanksjon.
- Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, kan betraktes som en skattesanksjon.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter alle typer eiendommer, bolig- og fritidseiendommer og næringseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er i tabell 1.9 betraktet som en skattesanksjon,

se også omtale i punkt 3.1. For 2014 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 700 mill. kroner.

– Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

Miljø- og energirelaterte særavgifter

I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet. Kvoter setter også en pris på utslipp, og kan i prinsippet sidestilles med en avgift.

Fra 2008 har det norske kvotesystemet vært en del av det europeiske kvotesystemet. Med dette ble også virksomheter med CO_2-avgift kvotepliktige. Fra 2012 ble det europeiske kvotesystemet utvidet til å omfatte luftfart. Fra 2013 ble kvotesystemet utvidet til å omfatte mesteparten av prosessindustrien, og kvotesystemet dekker i dag om lag 50 pst. av de samlede norske utslippene av klimagasser. Kvoteprisen får dermed større betydning for fastsettelse av CO_2-prisen.

På denne bakgrunn gikk en i budsjettet for 2012 over til å benytte kvoteprisen som referansesats, uavhengig av om kilden og aktiviteten er omfattet av kvoteplikt eller ikke. Tidligere ble den generelle satsen for mineralolje i CO_2-avgiften benyttet som referanse for ikke-kvotepliktige utslipp. Kvoteprisen vil kunne variere fra år til år avhengig av utviklingen i tilbud og etterspørsel etter klimagasskvoter. Dette vil påvirke nivået for de beregnede skatteutgiftene og -sanksjonene det enkelte år. Denne metoden er derfor ikke uproblematisk, særlig når kvoteprisen er lav. Dersom det blir framgang i det internasjonale klimaarbeidet, er det grunn til å forvente at kvoteprisen vil øke betydelig på lengre sikt. Den lave kvoteprisen gjør at skattesanksjonen knyttet til CO_2 -avgiften framstår som høyere. Også for avgiften på HFK og PFK er kvoteprisen referansesats for beregningene. Det gjøres videre oppmerksom på at tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) ikke gir staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og at slik tildeling derfor vil være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelen omtales i punkt 6.3 om næringsstøtte i Meld. St. 1 (2013–2014) Nasjonalbudsjettet 2014. Fram mot budsjettet for 2015 vil departementet vurdere om kvoteprisen fortsatt skal benyttes som referansesats, eller om en skal gå tilbake til tidligere metoder.

En del utslipp står utenfor avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket samt utslipp fra bruk av kull og koks. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Tabell 1.10 gir en framstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til CO_2-avgiftene og avgiften på HFK og PFK. Tabellen viser at det er flere sektorer som står overfor marginalkostnader for utslipp av CO_2 som er betydelig høyere enn kvoteprisen, og at marginalkostnadene for utslipp varierer mellom sektorer. Den potensielle skaden på klima er imidlertid den samme uavhengig av utslippskilde. Petroleumsvirksomheten har CO_2-avgift i tillegg til kvoteplikt, og denne ble økt med 200 kroner per tonn CO_2 fra 2013. Innenriks kvotepliktig luftfart ilegges i 2013 redusert sats på 169 kroner per tonn CO_2, og dette utgjør en skattesanksjon. Også veitrafikken står overfor høyere marginalkostnader for utslipp av CO_2 enn andre sektorer. Anslagene i tabellen må imidlertid tolkes med utgangspunkt i at kvoteprisen nå er svært lav.

Fra 2014 foreslås de generelle satsene i CO_2-avgiften på mineralolje og gass og avgiften på HFK og PFK økt til om lag 330 kroner per tonn CO_2-ekvivalenter. Satsene for innenriks luftfart foreslås økt med om lag 50 kroner per tonn CO_2. Mineralolje som ilegges veibruksavgift på drivstoff, omfattes ikke av avgiftsøkningen. Dette medfører at skattesanksjonene knyttet til disse avgiftene øker fra 2014. Dette er det tatt hensyn til i beregningene. Det vises til omtale i punkt 7.9.2 i proposisjonens hoveddel.

Fra 1. september 2010 ble det innført CO_2-avgift på gass på nivå med den generelle satsen på mineralolje. Avgiften omfatter i hovedsak oppvarming av bygg mv. og landbasert transport. Industrien ilegges redusert sats på 25 kroner per tonn CO_2 for bruk av naturgass. Det gis også fritak for CO_2-avgift på naturgass og LPG til industriprosesser, innenriks sjøfart og veksthusnæringen. Den reduserte satsen på naturgass for kvotepliktig virksomhet utgjør en skattesanksjon. De øvrige fritakene utgjør en skatteutgift.

Tabell 1.11 viser skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til andre miljø- og energirelaterte særavgifter.

Tabell 1.10 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til avgiftene på CO_2 og avgiften på HFK og PFK. Mill. kroner

	2013	2014
CO_2-avgift på bensin[1]	-1 080	-1 050
CO_2-avgift på sokkelen[2]	-4 900	-5 000
CO_2-avgift for innenriks luftfart[1]	-160	-200
CO_2-avgift på mineralolje og gass[1]	-2 680	-3 480
Avgift på HFK og PFK[1]	-240	-370
CO_2-avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-15	-15
CO_2-avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann[3]	-35	-90
CO_2-avgift – fritak for gass i innenriks skipsfart og veksthus	7	7
CO_2-avgift – fritak og redusert sats for gass i ikke-kvotepliktig industri (inkl. industriprosesser)	3	3

[1] Grunnlag for beregningen av skattesanksjonen er forskjellen mellom kvotepris og de generelle avgiftssatsene for bensin, mineralolje, naturgass og LPG og avgiftsnivået per CO_2-ekvivalent for HFK- og PFK-gassene. Det er forutsatt en kvotepris på 33 kroner per tonn CO_2 for 2013 og 34 kroner per tonn CO_2 for 2014. Kvotepliktige sektorer er unntatt fra CO_2-avgiften på mineralolje. Kvotepliktige utslipp er heller ikke berørt av de generelle satsene for gass.

[2] Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO_2-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

[3] Det ble innført redusert sats for fiske og fangst i nære farvann fra 2013 tilsvarende 49 kroner per tonn CO_2. For 2014 foreslås satsen økt til 98 kroner per tonn CO_2.

Kilder: Toll- og avgiftsdirektoratet, Norsk Petroleumsinstitutt, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

– Avgiften på utslipp av NO_X er en miljøavgift som pålegges NO_X-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faktor på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_X-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift, siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten går glipp av avgiftsinntekter.
– Avgiften på elektrisk kraft er 11,61 øre per kWh i 2013 og ilegges elektrisk kraft som leveres i Norge. Det er fritak for forbruk i kraftintensive prosesser og i veksthusnæringen. Industrien ellers og utvinningsvirksomhet blir ilagt en

Tabell 1.11 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner knyttet til andre miljø- og energirelaterte særavgifter. Mill. kroner

	2013	2014
NO_X-avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren[1]	640	640
NO_X-avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	880	880
Forbruksavgiften på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	5 750	6 400
Forbruksavgiften på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark	190	200
Grunnavgift på mineralolje: fritak/redusert sats	1 285	1 250
Lavere avgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin[2]	4 600	5 050

[1] Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_X-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

[2] Av dette utgjør skatteutgiften for biodiesel om lag 10 pst.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

redusert sats på 0,45 øre per kWh. Forbruk i administrasjonsbygg i industrien ilegges full avgift på elektrisk kraft. Treforedlingsindustrien fritas helt for avgift ved deltakelse i energieffektiviseringsprogram. Næringsvirksomhet i tiltakssonen (Finnmark og Nord-Troms) ilegges avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for avgiften.

- Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av elektrisitetsavgiften medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien har lav sats. Gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske i nære farvann, petroleumsutvinning med transport til sokkelen og fiskeolje- og fiskemelindustrien er fritatt for grunnavgiften.
- Lavere veibruksavgift på autodiesel enn bensin utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Den lavere satsen på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin utgjør en skatteutgift. Det er enkelte andre fritak fra disse avgiftene, blant annet for traktorer, anleggsmaskiner, motorsager, båter og snøscootere i veiløse strøk. Dette er hovedsakelig anvendelser utenfor veinettet.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter knyttet til avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full årsavgift. Fritaket fra engangsavgift for elbiler og gunstige regler for hybridbiler må regnes som en skatteutgift, men er ikke beregnet.
- Avgift på båtmotorer anses som en fiskal avgift, og følgelig er fritaket for fiskebåter ikke en skatteutgift. Fritaket for elmotorer er derimot en skatteutgift, men er ikke tallfestet.
- Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2011

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2011. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og utlignede skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 684 mrd. kroner i 2011. Av dette ble 384 mrd. kroner utlignet på personer, mens 300 mrd. kroner ble utlignet på selskap. Utlignet skatt i 2010 utgjorde 617 mrd. kroner.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag utgjorde i alt 1 114 mrd. kroner for personer i 2011. Dette var en økning på 7 pst. fra året før. Sammenlignet med 2010 økte utlignede skatter for personer med om lag 24 mrd. kroner.

Tabell 2.1 viser oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteligningen for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 217 800 kroner i 2011. Sammenlignet med året før var dette en økning på 6 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 258 100 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 182 100 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 21 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 25 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 21 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 33 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 83 pst. av personene hadde en nettoformue under 700 000 kroner, mens 17 pst. hadde en formue på 700 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2011. Mens tabellene 2.2 og 2.3 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2011, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosioøkonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjør den største gruppen med vel 2,1 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør 1,2 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 120 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 503 900 kroner i 2011. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 268 500 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 683 400 kroner.

For trygdede og pensjonister utgjorde kapitalinntektene om lag 7 pst. av bruttoinntekten. For lønnstakere og selvstendig næringsdrivende var andelen hhv. 5 pst. og 7 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 28 pst. for trygdede og pensjonister, 26 pst. for lønnstakere og 23 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 16 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 28 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør personinntekt lønn i gjennomsnitt 86 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 6 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 0,6 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør personinntekt lønn om lag 60 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag

4 pst. og aksjeutbytte og gevinst 16 pst. av bruttoinntekten i 2011.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 38 pst. av bruttoinntekten i 2011. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 13 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 25 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 79 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskatteligningen for selskap utgjorde 323 mrd. kroner i 2011. Utlignet skatt for selskap gikk opp med 45 mrd. kroner sammenlignet med 2010.

Samlet utlignet skatt til staten, eksklusiv selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 72 mrd. kroner i 2011. Av dette var 67 mrd. kroner fellesskatt og 345 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 5,2 mrd. kroner i 2011, mens tonnasjeskatten utgjorde 36 mill. kroner samme år.

Utlignet skatt til staten er etter godtgjørelsesfradrag, fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet), og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for godtgjørelse i fellesskatt utgjorde 90 mill. kroner, fradrag for naturressursskatt utgjorde 1,6 mrd. kroner, kreditfradrag utgjorde 20 mrd. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 1,2 mrd. kroner. Fra og med 2004 ble det innført skattefritak for inntekter fra aksjer og andre eierandeler for selskap. Dette førte til at godtgjørelsesfradraget falt bort, med unntak for ubenyttet godtgjørelsesfradrag fra tidligere år.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt) på 323 mrd. kroner var 94 pst. (303 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,2 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 78,2 pst. av den utlignede skatten (ekskl. sokkelselskap) ved statsskatteligningen på 72 mrd. kroner er utlignet på skattytergruppen aksjeselskap, 10,3 pst. på kraftselskap, 2,4 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 2,0 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirkelag, andelsmeierier og boligbyggelag, 5,1 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikringsselskap, 0,3 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond og 0,3 pst. på verdipapirfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirksomheten beløp seg til 227 mrd. kroner. Beløpet utgjør 76 pst. av selskapsskatten til staten. Statsskatten fra oljevirksomheten er etter utbetalt skatteverdi av letekostnader på 9 735 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle personer med et ligningsforhold og for bosatte personer 17 år og eldre. 2011. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle personer med et ligningsforhold		Bosatte personer, 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Toppskattegrunnlag	4 051 847	1 422 511	3 775 306	1 385 153
Alminnelig inntekt etter særfradrag	4 047 595	1 114 320	3 798 708	1 085 774
Personinntekt lønn	3 150 812	1 089 027	2 934 149	1 061 770
Personinntekt pensjoner	1 226 344	259 719	1 181 639	253 850
Personinntekt primærnæringer	56 387	12 666	55 728	12 531
Personinntekt fra annen næring	202 107	55 742	198 724	55 159
Skatt formue kommune	679 501	8 120	650 498	7 986
Skatt inntekt kommune og fylke	3 645 601	131 314	3 490 818	128 521
Skatt formue stat	661 435	4 622	650 005	4 561
Toppskatt	979 191	21 850	949 965	21 130
Fellesskatt	3 645 501	132 252	3 490 729	129 439
Medlemsavgift til folketrygden	3 773 487	103 572	3 628 008	101 265
Forsinkelsesavgift	25 278	65	24 346	63
Tilleggsskatt	5 534	118	5 133	113
Finnmarksfradrag	71 576	849	66 918	815
Fradrag for boligsparing[1]	331 342	831	329 305	827
Skattebegrensning[2]	241 912	3 379	235 967	3 292
Skattefradrag for alderspensjonister	724 649	12 037	695 197	11 677
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon	86 672	524	84 933	510
Fradrag for utenlandsskatt	16 321	1 784	14 505	1 325
Utlignet skatt[3]	3 725 504	383 642	3 507 055	374 541

[1] Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

[2] Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

[3] Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelser. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelser er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2011. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder
Toppskatte-grunnlag	1 385 153	70 929	170 368	188 876	48 331	47 190	73 092	62 945	44 663	28 626	45 294
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 085 774	53 205	138 637	158 264	35 830	35 367	57 233	48 425	33 739	21 812	34 852
Personinntekt lønn	1 061 770	51 477	134 005	152 378	33 944	33 418	55 313	46 327	32 424	21 207	34 435
Personinntekt pensjoner	253 850	15 806	27 920	26 408	11 679	10 775	13 757	13 385	10 288	6 112	8 772
Personinntekt primærnæringer	12 531	399	370	48	671	806	355	284	172	130	238
Personinntekt fra annen næring	55 159	3 186	7 904	9 659	2 013	2 186	3 582	2 905	1 763	1 151	1 817
Skatt formue kommune	7 986	266	1 180	2 064	161	185	424	305	161	143	252
Skatt inntekt kommune og fylke	128 521	6 122	16 836	19 267	4 086	4 045	6 747	5 654	3 906	2 532	4 074
Skatt formue stat	4 561	152	674	1 179	92	106	242	174	92	82	144
Toppskatt	21 130	733	3 574	3 974	403	389	1 011	812	512	342	580
Fellesskatt	129 439	6 166	16 957	19 405	4 115	4 074	6 795	5 694	3 933	2 551	4 103
Medlemsavgift til folketrygden	101 265	5 115	12 598	14 119	3 451	3 398	5 351	4 557	3 203	2 067	3 298
Forsinkelsesavgift	63	3	8	13	2	2	3	3	2	1	2
Tilleggsskatt	113	7	16	22	5	4	11	5	5	2	3
Finnmarksfradrag	815	1	2	4	1	1	1	1	0	0	1
Fradrag for boligsparing[1]	827	30	68	150	20	24	35	27	20	15	35
Skattebegrensning[2]	3 292	266	238	308	171	148	167	187	155	101	139
Skattefradrag for alderspensjonister	11 677	747	1 022	892	626	610	661	593	472	272	406
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon	510	47	39	45	29	24	31	32	25	16	20
Fradrag for utenlandsskatt	1 325	28	168	159	15	13	57	62	32	47	75
Utlignet skatt[3]	374 541	17 438	50 307	58 471	11 449	11 378	19 629	16 299	11 105	7 265	11 777

Tabell 2.2 forts.

	Rogaland	Hordaland	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør-Trøndelag	Nord-Trøndelag	Nordland	Troms Romssa	Finnmark Finnmárkku
Toppskattegrunnlag	132 924	137 746	27 901	69 298	80 344	32 981	62 133	42 320	19 191
Alminnelig inntekt etter særfradrag	107 046	108 778	21 284	53 479	61 343	24 291	46 188	31 869	14 132
Personinntekt lønn	107 232	108 391	20 704	52 557	62 373	23 865	45 261	32 032	14 425
Personinntekt pensjoner	19 295	23 527	5 441	12 775	14 663	7 329	13 816	8 286	3 817
Personinntekt primærnæringer	1 204	1 022	729	1 682	791	844	1 518	740	528
Personinntekt fra annen næring	4 422	4 671	1 026	2 230	2 494	933	1 537	1 263	420
Skatt formue kommune	761	786	135	364	345	93	180	138	44
Skatt inntekt kommune og fylke	12 948	12 943	2 475	6 274	7 190	2 774	5 318	3 706	1 625
Skatt formue stat	435	449	77	208	197	53	102	79	25
Toppskatt	2 884	2 186	286	909	1 037	286	581	455	180
Fellesskatt	13 041	13 036	2 493	6 319	7 241	2 794	5 356	3 732	1 637
Medlemsavgift til folketrygden	9 805	10 104	2 028	5 050	5 860	2 362	4 444	3 069	1 385
Forsinkelsesavgift	5	6	1	3	3	1	3	2	1
Tilleggsskatt	5	6	1	4	7	3	4	3	1
Finnmarksfradrag	2	2	0	1	2	1	3	168	626
Fradrag for boligsparing[1]	113	101	19	38	58	17	30	21	9
Skattebegrensning[2]	222	273	52	160	205	111	202	126	60
Skattefradrag for alderspensjonister	876	1 127	331	728	687	389	691	381	167
Skattereduksjon, overgangsregler pensjon	34	40	9	23	30	18	28	14	8
Fradrag for utenlandsskatt	304	147	22	93	50	18	17	16	3
Utlignet skatt[3]	38 327	37 814	7 062	18 081	20 842	7 810	15 013	10 453	4 023

[1] Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

[2] Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

[3] Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelser. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelser er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2011. Kroner

Fylke	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum utlignet skatt
Hele landet	297 000	217 800	182 800	75 100
Østfold	269 400	191 200	86 800	62 700
Akershus	330 500	249 300	257 300	90 400
Oslo	338 100	258 100	397 000	95 300
Hedmark	264 300	185 900	105 100	59 400
Oppland	266 700	189 000	155 400	60 800
Buskerud	294 500	215 900	201 200	74 000
Vestfold	285 000	204 900	120 200	68 900
Telemark	275 600	198 500	96 500	65 300
Aust-Agder	275 200	195 700	136 900	65 200
Vest-Agder	277 300	200 000	155 200	67 600
Rogaland	322 000	241 600	192 000	86 500
Hordaland	299 900	221 800	173 000	77 100
Sogn og Fjordane	272 600	196 800	227 100	65 300
Møre og Romsdal	287 700	208 400	179 300	70 500
Sør-Trøndelag	284 600	205 900	113 700	70 000
Nord-Trøndelag	259 800	182 100	70 600	58 600
Nordland	273 400	193 900	65 100	63 000
Troms Romssa	281 700	200 900	62 900	65 900
Finnmark Finnmárkku	270 500	191 600	21 900	54 500

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. 2011

Alminnelig inntekt etter særfradrag. Kroner	I alt	Skattepliktig nettoformue. Kroner				
		0 eller negativ	1–700 000	700 001–999 999	1 000 000–2 999 999	3 000 000 og over
I alt	3 932 250	1 609 217	1 639 460	220 606	375 552	87 415
0 eller negativ	133 542	83 582	40 439	2 299	4 502	2 720
1–24 999	250 439	73 846	171 335	2 181	2 565	512
25 000–49 999	98 565	46 517	47 873	1 395	2 361	419
50 000–74 999	131 873	64 656	61 908	2 037	2 738	534
75 000–99 999	216 579	90 797	116 361	4 570	4 293	558
100 000–149 999	529 074	162 702	306 352	31 249	27 245	1 526
150 000–199 999	436 089	149 978	203 701	34 487	45 447	2 476
200 000–249 999	434 403	179 318	176 340	29 057	45 841	3 847
250 000–299 999	405 849	181 074	151 469	25 367	43 233	4 706
300 000–349 999	329 176	151 357	114 339	20 782	37 403	5 299
350 000–399 999	245 894	110 569	80 902	16 878	31 973	5 576
400 000–449 999	170 918	76 339	52 112	12 526	24 687	5 254
450 000–499 999	119 196	54 148	32 598	8 821	18 673	4 956
500 000–999 999	351 880	158 048	74 647	25 174	67 111	26 900
1 000 000 og over	78 773	26 286	9 084	3 791	17 480	22 132

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.5 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status[1]. 2011. Gjennomsnitt i kroner

	Lønns-takere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig nærings-drivende
Bruttoinntekt[2]	503 900	268 500	683 400
Av dette:			
Personinntekt lønn	467 800	42 700	48 900
Ytelser fra folketrygden	4 800	153 900	12 400
Tjenestepensjon	2 800	50 600	4 200
Næringsinntekt i alt	3 400	2 000	570 200
Kapitalinntekter	23 600	18 500	47 400
Av dette:			
Renteinntekter	4 800	8 600	12 100
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	10 500	2 900	14 400
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 700	2 600	7 400
Inntektsfradrag	130 400	76 000	158 300
Av dette:			
Minstefradrag	74 600	56 700	19 900
Netto reiseutgifter	2 900	100	700
Pensjonspremie	3 200	100	600
Foreldrefradrag	3 300	500	2 400
Fagforeningskontingent	1 800	100	400
Årets underskudd i næring	900	500	11 800
Tidligere års underskudd	2 100	3 400	23 100
Renteutgifter	34 400	10 800	61 400
Tap ved salg av verdipapirer	2 800	2 300	6 600
Alminnelig inntekt etter særfradrag	373 900	187 500	574 200
Bruttoskatt	140 600	57 100	231 700
Fradrag i skatt[3]	1 600	13 000	1 600
Utlignet skatt	139 000	44 100	229 900
Antall bosatte 17 år og eldre	2 095 000	1 150 600	120 100

[1] I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

[2] Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

[3] Inkl. fradrag i alderspensjon fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på bruttoinntekt. 2011. Gjennomsnitt i kroner

		Bruttoinntekt							
	I alt	-99 999	100 000-199 999	200 000-299 999	300 000-399 999	400 000-499 999	500 000-749 999	750 000-999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt[1]	376 300	32 500	157 900	249 600	349 700	446 400	594 500	853 400	1 660 000
Av dette:									
Personinntekt lønn	270 000	28 000	68 700	119 100	254 800	375 800	502 000	693 300	1 000 200
Ytelser fra folke-trygden	48 000	1 200	74 900	96 600	54 300	28 200	22 100	21 900	25 400
Tjenestepensjon	16 400	700	7 200	21 500	23 700	17 700	17 600	19 400	32 500
Næringsinntekt i alt	20 200	1 000	3 300	6 100	9 300	15 100	33 500	70 000	216 300
Kapitalinntekter	20 700	1 600	3 600	5 900	7 100	9 000	18 200	46 600	369 000
Av dette:									
Renteinntekter	5 700	1 200	2 800	4 600	4 900	5 400	7 600	12 000	32 900
Skattepliktig og skattefritt aksje-utbytte	7 300	100	100	300	500	900	3 500	15 300	184 500
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 100	100	100	200	400	700	1 900	5 800	74 800
Inntektsfradrag	101 200	23 600	56 800	85 600	107 700	124 800	144 800	177 000	250 300
Av dette:									
Minstefradrag	60 100	16 500	46 200	65 500	71 200	72 400	71 700	70 600	68 400
Netto reiseutgifter	1 600	100	300	600	1 700	2 600	3 500	4 000	3 300
Pensjonspremie	1 800	100	200	700	2 100	3 300	3 600	3 300	2 700
Foreldrefradrag	2 100	600	900	1 600	2 500	2 800	3 000	3 700	3 600
Fagforenings-kontingent	1 000	0	100	500	1 400	1 900	1 900	1 600	1 300
Årets underskudd i næring	1 000	600	400	600	800	1 000	1 600	2 300	4 900
Tidligere års underskudd	3 300	2 200	1 400	1 300	1 800	1 800	3 300	10 500	35 300
Renteutgifter	23 900	2 600	5 500	11 800	21 700	32 800	45 200	61 100	86 800
Tap ved salg av verdipapirer	2 500	400	300	700	1 200	1 900	3 900	8 800	26 700
Alminnelig inntekt etter særfradrag	276 100	14 000	98 100	159 100	241 100	322 100	451 500	684 800	1 448 900
Bruttoskatt	100 000	2 800	25 800	48 300	80 200	112 100	170 700	281 100	620 000
Fradrag i skatt[2]	4 700	300	12 100	8 400	3 000	1 500	1 400	2 200	10 000
Utlignet skatt	95 200	2 500	13 800	39 900	77 200	110 600	169 300	279 000	610 000
Antall bosatte 17 år og eldre	3 932 300	471 700	579 600	713 600	738 100	587 900	560 100	155 600	125 600

[1] Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

[2] Inkl. fradrag i alderspensjon fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.7 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2011. Gjennomsnitt i kroner

		Skattepliktig nettoformue				
	I alt	0 eller negativ	1-700 000	700 001-999 999	1000 000-2 999 999	3 000 000 og over
Bruttoinntekt[1]	376 300	400 600	281 000	398 600	493 200	1 158 100
Av dette:						
Personinntekt lønn	270 000	341 900	198 600	235 000	255 800	435 500
Ytelser fra folketrygden	48 000	22 100	52 200	92 100	104 200	91 800
Tjenestepensjon	16 400	6 400	14 400	33 900	48 400	57 900
Næringsinntekt i alt	20 200	21 600	9 800	19 700	36 200	119 300
Kapitalinntekter	20 700	7 800	5 100	17 000	46 800	447 000
Av dette:						
Renteinntekter	5 700	1 700	2 400	8 100	19 400	76 800
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	7 300	2 300	900	3 100	11 300	212 600
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 100	1 200	600	2 100	6 200	75 500
Inntektsfradrag	101 200	127 700	72 900	85 100	94 900	213 400
Av dette:						
Minstefradrag	60 100	62 900	56 000	63 100	63 200	63 700
Netto reiseutgifter	1 600	2 400	1 100	1 100	1 100	1 100
Pensjonspremie	1 800	2 100	1 500	1 800	1 600	1 200
Foreldrefradrag	2 100	2 800	1 800	1 400	1 000	1 300
Fagforeningskontingent	1 000	1 200	900	1 000	900	600
Årets underskudd i næring	1 000	1 100	500	1 100	1 900	6 600
Tidligere års underskudd	3 300	3 500	700	1 100	3 600	55 800
Renteutgifter	23 900	46 100	6 800	8 600	10 100	32 000
Tap ved salg av verdipapirer	2 500	1 900	800	2 100	5 200	35 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag	276 100	275 300	205 600	311 200	399 100	997 700
Bruttoskatt	100 000	101 600	68 200	107 200	146 600	449 200
Fradrag i skatt[2]	4 700	2 600	5 700	7 800	7 300	7 000
Utlignet skatt	95 200	99 000	62 400	99 300	139 300	442 200
Antall bosatte 17 år og eldre	3 932 300	1 609 200	1 639 500	220 600	375 600	87 400

[1] Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

[2] Inkl. fradrag i alderspensjon fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.8 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2011. Gjennomsnitt i kroner

	Alder							
	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt[1]	376 300	126 900	346 100	466 200	500 300	449 000	325 600	252 500
Av dette:								
Personinntekt lønn	270 000	118 100	317 000	407 100	414 600	292 100	31 100	900
Ytelser fra folketrygden	48 000	3 000	4 900	8 100	17 400	55 900	198 100	185 400
Tjenestepensjon	16 400	700	1 100	1 600	3 400	35 300	58 600	44 700
Næringsinntekt i alt	20 200	2 200	14 600	29 100	34 300	29 500	7 800	1 200
Kapitalinntekter	20 700	2 700	7 700	18 800	29 200	35 000	29 000	19 600
Av dette:								
Renteinntekter	5 700	1 400	2 600	3 200	5 400	9 100	11 600	12 300
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	7 300	600	2 300	8 600	13 400	12 000	6 400	2 000
Gevinst ved salg av verdipapirer	3 100	200	1 000	3 100	4 500	5 700	4 200	1 900
Inntektsfradrag	101 200	45 800	106 700	129 800	125 700	110 100	79 700	62 000
Av dette:								
Minstefradrag	60 100	38 500	62 900	67 100	67 100	64 000	57 100	52 000
Netto reiseutgifter	1 600	700	2 000	2 700	2 500	1 500	100	0
Pensjonspremie	1 800	400	1 800	2 600	2 900	2 400	200	0
Foreldrefradrag	2 100	300	4 400	6 000	1 000	100	0	0
Fagforeningskontingent	1 000	200	1 100	1 500	1 600	1 400	100	0
Årets underskudd i næring	1 000	100	700	1 300	1 600	1 600	900	200
Tidligere års underskudd	3 300	200	1 100	2 700	5 000	5 900	4 900	3 100
Renteutgifter	23 900	3 900	28 300	38 800	34 700	23 500	10 400	3 900
Tap ved salg av verdipapirer	2 500	100	800	2 400	3 500	4 600	3 700	1 400
Alminnelig inntekt etter særfradrag	276 100	81 100	240 100	338 200	377 000	337 000	249 100	193 200
Bruttoskatt	100 000	25 000	86 000	126 800	143 600	125 000	80 100	57 800
Fradrag i skatt[2]	4 700	1 000	1 800	1 500	2 000	4 400	16 200	19 400
Utlignet skatt	95 200	24 000	84 200	125 300	141 600	120 600	63 900	38 400
Antall bosatte 17 år og eldre	3 932 300	525 500	648 000	725 000	674 300	704 800	433 000	221 600

[1] Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

[2] Inkl. fradrag i alderspensjon fra og med 2011.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2011.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap[1]. 2011. Mill. kroner

Kommuneskatteligningen	
Antall[2]	834
Naturressursskatt	1 323
Fylkesskatteligningen	
Naturressursskatt	241
Statsskatteligningen	
Antall med inntektsskatt	98 701
Skattbar inntekt	323 000
Nettoformue	115 105
Nettoinntekt sokkel	320 812
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel	293 311
Inntektsskatt	89 976
Formuesskatt	345
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	226 748
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg	5 243
Tonnasjeskatt	36
Utlignet skatt	300 638
Fradrag i skatt	
I alt	33 011
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag)[3]	20 327
Godtgjørelsesfradrag[3]	90
Fradrag for naturressursskatt[3]	1 644
Forsknings- og utviklingsfradrag[3]	1 215
Utbetalt skatteverdi av letekostnader	9 735

[1] Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.
[2] Antall selskap med utlignet skatt til kommune.
[3] Beløpet er belastet inntektsskatt.
Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2011.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt[1]. Inntektsskatt[2] på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv sokkelselskap[3]. 2011

Skattbar inntekt	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
Kroner	Antall	Pst.	Mill. kr	Pst.	Mill. kr	Pst.
I alt	98 701	100	323 000	100	89 976	100
1–4 999	5 050	5	7	0	3	0
5 000–9 999	2 137	2	16	0	5	0
10 000–19 999	3 508	4	52	0	15	0
20 000–49 999	8 272	8	281	0	81	0
50 000–99 999	9 829	10	718	0	203	0
100 000–199 999	12 993	13	1 886	1	533	1
200 000–499 999	19 885	20	6 547	2	1 841	2
500 000–999 999	14 168	14	10 121	3	2 838	3
1 000 000–1 999 999	10 526	11	14 803	5	4 147	5
2 000 000–4 999 999	7 414	8	22 794	7	6 375	7
5 000 000 og over	4 919	5	265 775	82	73 931	82

[1] Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.

[2] Omfatter utlignet inntektsskatt på alminnelig inntekt og utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt før godtgjørelsesfradrag, kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt og forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

[3] Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2011.

Tabell 2.11 Selskap. Ansettelser og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe,[1] eksklusiv sokkelselskap.[2] 2011. Mill. kroner

				Skatter og fradrag					
	Antall selskap i skatte-posisjon[3]	Netto-formue	Skattbar inntekt[4]	For-mues-skatt	Inntekts-skatt[5]	Tonn-asjeskatt	Grunn-rente-skatt	Fradrag i skatt[6]	Sum skatt til staten
I alt	101 592	115 105	323 000	345	89 976	36	5 243	23 276	72 325
Aksjeselskap[7]	93 332	1 655	278 500	5	77 996	–	–	21 476	56 525
Rederier skattlagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19	466	–	5 099	–	1 428	36	–	–	1 464
Selskap hjemmehørende på Svalbard	88	77	4 010	0	642	–	–	–	642
Verdipapirfond	94	–	1 340	–	375	–	–	126	249
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap	156	61 906	5 587	186	1 564	–	–	0	1 750
Forbruksfore-ninger, innkjøps- og salgslag, andelsmei-erier og boligbyg-gelag	1 378	28 666	1 049	86	294	–	–	3	377
Kraftforetak	350	3 163	13 767	9	3 855	–	5 243	1 668	7 439
Institusjoner, foreninger og pen-sjonsfond	966	18 964	449	57	126	–	–	2	181
Utenlandske aksje-selskap og forsikr-ingsselskap	4 762	672	13 199	2	3 697	–	–	1	3 699

1 Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.
2 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.
3 Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.
4 Omfatter positiv alminnelig inntekt og korreksjonsinntekt.
5 Inneholder også utlignet inntektsskatt på korreksjonsinntekt.
6 Godtgjørelsesfradrag (90 mill. kroner), fradrag for naturressursskatt (1 644 mill. kroner), kreditfradrag (20 327 mill. kroner), og forsknings- og utviklingsfradrag (1 215 mill. kroner).
7 Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikringsselskap registrert i Norge.
Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2011.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven (sokkelselskap). Skattegrunnlag og skatter. 2011. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørledningsselskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel	188	320 812	318 814	1 998
Skatt inntekt sokkel	188	89 828	89 268	560
Særskatteinntekt	24	293 311	293 311	–
Særskatt sokkel	24	146 656	146 656	–
Sum skatt sokkel[1]	188	226 748	226 188	560

[1] Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av letekostnader på 9 735 mill. kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås statistikk over skatt for selskaper 2011.

Vedlegg 3

Toll

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelser for landbruksvarer 2012

Kap	Vareslag	FAT[1]		Tollkvote forskriften	RÅK-import	Innenlands bearbeiding	Utenlands bearbeiding
		Generelle	Individuelle	Kvote	Individuelle	Individuelle	Individuelle
1	Levende dyr		13	69			
2	Kjøtt og spiselig slakteavfall	88	3	413		3	29
4	Melk og meieriprodukter	4	51	397			36
5	Produkter av animalsk opprinnelse ikke nevnt eller innbefattet annet sted		87	1			
6	Levende trær og andre planter	7	37				
7	Grønnsaker, røtter og knoller	30	110	32		2	
8	Spiselige frukter og nøtter	18	179	125			
10	Korn	8	39	348		6	
11	Mølleprodukter	48	17	30			
12	Oljeholdige frø og frukter	4	159	120			
15	Animalske og vegetabilske oljer og fettstoffer		86			1	
16	Produkter av kjøtt, flesk, mv		16	88			20
17	Sukker og sukkervarer		41	47	1		
18	Kakao og varer derav				2		4
19	Produkter av korn, mel, stivelse eller melk		3		8		2
20	Produkter av grønnsaker, frukter, nøtter og andre plantedeler	6	2561	43	3		12
21	Forskjellige tilberedte næringsmidler		13		12	1	27
22	Drikkevarer	1					6
23	Reststoffer og avfall fra næringsmiddelindustrien, tilberedet dyrefôr	87	154	58			6
35	Proteiner; modifisert stivelse		1				1
38	Diverse kjemiske produkter		1				
	Sum:	301	3571	1771	26	13	143

[1] Forskrift om administrative tollnedsettelser for landbruksvarer.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

				Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp[2]		SSB[3]
		Kvote	Importert 2012[1]	2012	2011	2012	2011	Import 2012
Varenummer	Produkt	Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
01.01.1010/9011/9019	Islandshest (stk)	200	66	33	25	-	-	86
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyrkjøtt	0	0	-		-	-	0
02.01, 02.02	Storfekjøtt (NA/BW)	500	471	94	94	0,29	16	-
Kap. 02	UB kjøtt	1 080	352	33	19	-	-	19 289
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	35	14	40	21	-	-	-
02.02	Storfekjøtt (WTO)	1 084	1 070	99	94	47,06	31,63	12 026
02.01.1000/2001/2002/2003/2004, 02.02.1000/2001/2002/2003/2004	Storfekjøtt (EU)	900	867	96	-	12,59	-	12 495
02.03.2101	Svinekjøtt (WTO)	1 381	7	1	1	0,02	0,01	31
02.03.1101/2101	Svinekjøtt (EU)	600	217	36	-	1,31	-	246
02.04.1000/2100/2200/3000/4100/4200/4300/5000	Småfekjøtt (WTO)	206	203	98	87	27,33	3,42	2 693
02.04.1000/2100/3000	Sauekjøtt (Island)	600	596	99	100	-	-	596
02.06.4100	Lever av svin (EU)	250	-	-	-	0,01	0,02	-
02.07.1100/1200/2400/2500	Kjøtt av fjærfe (EU)	800	800	100	-	4,76	-	1 396
02.07.1200	Hønsekjøtt (WTO)	221	0	0	19	0,31	0,007	385
02.07.2500	Kalkunkjøtt	221	-	-	-	0,01	0,01	-
02.07.3300	Ender, gjess, mm.	221	138	63	50	0,21	0,51	138
02.07.4401	Andebryst	100	29	29	-	5,29	-	29
02.08.1000/9030/9094/9099	Fuglevilt	70	64	91	76	4,78	2,17	64
02.08.9043/9044/9045	Elgkjøtt	60	58	97	90	0,03	0,03	81
02.08.9046/9047/9048/9094/9099, 02.03.1209/1909/2209/2909	Hjortekjøtt/annet vilt	200	200	100	97	25,07	7,91	200
02.10.1101	Skinke av svin (EU)	400	313	78	92	20,54	15,15	413
Kap. 04	UB meieri (ex. kap 4)	3 120	1 927	62	62			13 740
04.05.1000	Smør	575	465	81	78	0,02	0,01	1 904
ex. 04.06	Ost (EU)	4 500	4 348	97	98	-	-	11 296
ex. 04.06	Ost (EU)	2 700	2 688	100	-			11 296
ex. 04.06	Ost (EFTA)	90	85	94	59	10,81	0,21	89

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

				Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp[2]		SSB[3]
		Kvote	Importert 2012[1]	2012	2011	2012	2011	Import 2012
Varenummer	Produkt	Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
04.07.1100/2100	Hønseegg (EU)	290	290	100	100	4,01	0,12	1 326
04.07.1100	Hønseegg (WTO)	1 295	883	68	86	0,65	0,01	1 326
04.09.0000	Honning (GSP)	192	192	100	97	6,14	3,03	397
05.11.9911/9921	Blodpulver (EU)	350	328	94	76	0,01	0,01	330
06.02.1010/1021/1022/1023/1024/1029	Stiklinger u/rot	2 000	1 999	100	100			9 058
ex. 06.02.9043/9044	Potteplanter m/blomst	8 000	7 947	99	98			30 373
06.02.9031	Grønne potteplanter	4 000	3 999	100	100			4 165
06.02.9091	Gras i ruller	4 000	628	16	25			760
07.01.9029	Poteter (Egypt)	1 310	-	-	-	-	-	-
07.04.9013/9020	Hvitkål	134	90	67	74	0,01	0,01	999
07.04.9040	Rødkål	134	29	22	25	0,01	0,01	29
07.05.1112/1122	Issalat (EU) 1.3–30.11	600	424	71	77	0,02	0,02	4 277
07.05.1112/1119	Issalat (EU) 1.3–30.05	400	31	79	-	0,01		
07.08.1000	Erter (Egypt)	60	-	-	-	-	0,01	-
07.12.9011	Tørkede poteter	300	144	48	47	0,01	0,01	152
08.08.1011	Epler (WTO)	8 000	7 287	91	91	0,60	0,60	25 198
08.08.1011	Epler (EU)	2 000	1 897	95	92	0,35	0,21	15 178
08.08.3020	Pærer	250	240	96	96	1,30	1,30	4 856
08.10.1023/1024	Jordbær (EU)	300	261	87	92	5,51	4,71	1 571
08.11.1001/1009	Jordbær konserves (nasjonal)	1 200	1 200	98	98	-	-	4 937
08.11.1001/1009	Jordbær konserves (EU)	2 200	2 199	100	99	-	-	3 699
08.11.2019/2091	Bringebær konserves (EU)	950	936	100	99	-	-	2 232
08.11.2019/2091	Bringebær konserves (nasjonal)	350	350	100	20	-	-	2 302
08.11.2019/2093, 20.09.8020/8919	Solbær/-konsentrat	340	328	96	79	-	-	709
08.12.1000	Kirsebær (EU)	100	-	-	-	-	-	-
10.01.1900	Durumhvete	10 000	453	5	-	0,01	0,01	1 349
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/6000/9000	Matkorn	273 994	250 684	91	98	0,01	0,01	

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

				Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp[2]		SSB[3]
		Kvote	Importert 2012[1]	2012	2011	2012	2011	Import 2012
Varenummer	Produkt	Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
07.13.1001, 10.01.9900, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000. 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/3000/4090								
23.03.2010	Kraftfôrråvarer	396 996	385 635	97	98	0,03	0,03	
12.01.9010, 12.05.1010/9010	Oljefrø (EU)	15 000	11 188	75	99	0,01	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø (EU)	75	69	97	97	0,01	0,01	
12.09.2300	Svingelfrø til plen (EU)	400	324	81	94	0,01	0,01	495
12.09.2400	Engrappfrø (EU)	50	50	100	87	0,01	0,01	
12.09.2400	Engrappfrø til plen (EU)	200	113	56	62	0,01	0,01	204
12.09.2500	Raigrasfrø (EU)	700	659	94	95	0,01	0,01	697
12.14.9091	Høy (EU)	35 000	24 157	69	93	0,02	-	25 484
12.14.9091	Høy (andre land)	500	-	-	-	-	-	0
Kap. 16	UB kjøtt (posisjon 16.01 og 16.02)	5 520	1 717	31	31			2 810
16.01.0000	Pølser (EU)	400	265	66	70	17,89	30,03	1 320
16.02.3101	Kalkunrull	20	7	39	39	0,01	0,01	7
ex 16.02.4100	Herm. skinke (GSP)	100	-	-	-	0,01	0,01	-
16.02.4910	Bacon crisp (EU)	350	294	84	99	3,56	2,00	294
16.02.5001	Kjøttboller	200	145	72	94	5,85	11,51	145
ex 16.02.5009	Corned beef, GSP	55	6	11	71	3,2	3,2	
	Corned beef, WTO	145	58	40	35	0,01	0,01	148
ex 16.02.5009	Herm. tunge (GSP)	50	-	-	-	0,01	0,01	-
20.05.4001/4009	Herm. erter (GSP)	200	0	0	0	0,01	0,01	0
20.05.5901	Herm. snittebønner (GSP)	100	52	52	94	0,03	0,20	
20.05.5901	Herm. brekkbønner (GSP)	50	0	0	100	0,04	0,02	52
ex 20.05.9909	Grønnsaksblanding (GSP)	150	7	5	16	0,01	0,01	675

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og SSB import

				Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp[2]		SSB[3]
		Kvote	Importert 2012[1]	2012	2011	2012	2011	Import 2012
Varenummer	Produkt	Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
20.07.9905/9909, 20.08.9901, 20.09.7100/7900	Eplekonsentrat konserves (EU)*	3 300	3 300	100	98	-	-	14 116
23.09.1012	Kattemat (EU)	1 000	0	0	100	-	0,35	10 460
23.09.1012	Kattemat (CA)	1 000	-	-	-	-	-	4

[1] Registrert import innenfor kvoten.

[2] For varer der det ikke er auksjonsbeløp er varen enten ikke fordelt eller fordelt etter søknad.

[3] Tallene er hentet fra SSB-statistikken og justert for omregningsfaktorer. De kvotene som ikke er globale er sammenlignet med de landområder som er nevnt i kolonnen for produkt. Tallene viser importen på varenummeret i kalenderåret 2012.

Offentlige institusjoner kan bestille flere eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Internett: www.publikasjoner.dep.no
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefon: 22 24 20 00

Opplysninger om abonnement, løssalg og pris får man hos:
Fagbokforlaget
Postboks 6050, Postterminalen
5892 Bergen
E-post: offpub@fagbokforlaget.no
Telefon: 55 38 66 00
Faks: 55 38 66 01
www.fagbokforlaget.no/offpub

Publikasjonen er også tilgjengelig på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 Aurskog AS – 10/2013