



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2001–2002)

Skatte- og avgiftsopplegget 2002 –
lovendringer

Innhold

1	Innledning	7	5.3.2	Høringsinstansene	23
			5.3.3	Regjeringens tidligere oppfølging	23
2	Endringer i lovbestemte beløps- grenser mv.	9	5.4	Generelle vurderinger	24
2.1	Reise mellom hjem og arbeidssted ...	9	5.5	Nærmere regulering og avgrensning	24
2.2	Trygdeavgift – nedre grense for betaling	9	5.5.1	Definisjon av forskning og utvikling (FoU)	24
2.3	Fradrag for fagforeningskontingent, kontingent til arbeidsgiverforening og til yrkes- og næringsorganisa- sjoner og gave til frivillige organisa- sjoner	9	5.5.1.1	Hva forstås med FoU	24
			5.5.1.2	Nærmere om hvilke kostnader som kan anses som FOU	25
			5.5.2	Hvem som skal omfattes av ord- ningen	26
2.4	Ligningstakster for fast eiendom	9	5.5.2.1	Hervik-utvalgets forslag	26
			5.5.2.2	Krav til revisorattestasjon	26
			5.5.2.3	En avgrensning til små og mellom- store bedrifter	27
3	Avskrivningssatser	10	5.5.2.4	Nærmere om samarbeidsprosjekter og FoU innenfor konserner	28
3.1	Bakgrunn	10	5.5.2.5	Krav om tilknytning til Norge	29
3.2	Prinsipper for fastsettelse av av- skrivningssatser	10	5.5.3	Kostnadsramme og tidsbegrensning	29
3.3	Foreslåtte og vedtatte avskrivnings- satser	12	5.6	Fradrag i skatt	30
3.4	Analysen av økonomisk verdifall	13	5.7	Spørsmål om skatteplikt for skatte- fradraget/tilskuddet	31
3.5	Om avskrivningssatsene i andre land	15	5.8	Praktisk gjennomføring	31
3.6	Departementets vurderinger og for- slag	15	5.8.1	Godkjenningsordning i Norges forsk- ningsråd	31
3.7	Økonomiske og administrative kon- sekvenser	17	5.8.2	Forholdet mellom Norges forsk- ningsråds kompetanse og lignings- myndighetenes kompetanse	32
			5.8.3	Klageadgang	32
4	Endringer i reglene om skatte- og arveavgiftsfritak for Kongen og den kongelige familie	18	5.8.4	Forholdet til statsstøttereglene	32
4.1	Innledning og sammendrag	18	5.8.5	Ikrafttredelse	32
4.2	Gjeldende rett	18	5.9	Alternativ tilskuddsordning	32
4.3	Departementets vurderinger og for- slag	19	5.10	Økonomiske og administrative kon- sekvenser	33
4.3.1	Fritak for skatt på inntekt og formue	19			
4.3.2	Fritak for å svare arveavgift	20	6	Opphevelse av bindingstiden for AMS-investeringer	35
4.3.3	Eiendomsskatt	21			
4.4	Ikrafttredelse	21	7	Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper	36
5	Skattefradrag for forsknings- og utviklingskostnader	22	7.1	Innledning og sammendrag	36
5.1	Innledning og sammendrag	22	7.2	Gjeldende rett	36
5.2	Gjeldende skattemessig behandling av FoU-kostnader i skattepliktig næringsvirksomhet	22	7.3	Høring	37
			7.4	Departementets vurderinger og for- slag	37
5.3	Hervik-utvalgets forslag	22	7.5	Økonomiske og administrative kon- sekvenser	40
5.3.1	Innledning	22			

7.6	Ikrafttredelse	40	11.1.3.3	Behov for utsatt gjennomføring av korrigerende av kommunefordeling for anlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 etter egedomsattelova § 8 A-1 annet ledd	53
8	Tidspunktet for verdsettelse av aksjer ved fastsetting av arveavgift	41	11.1.3.4	Behov for å skjerme GAV benyttet som grunnlag for fastsettelse av kommunefordeling etter egedomsattelova § 8 A-1 i forhold til eventuell senere omberegning av NVEs fastsatte GAV etter klage/søksmål ...	54
8.1	Innledning	41	11.2	Omtale av departementets vurdering av spørsmål om innføring av sentral ligning av kraftforetak, samt kommunenes innsynsrett og klageadgang vedrørende takstgrunnlaget for kraftproduksjonsanlegg	55
8.2	Høring	41	11.2.1	Innledning	55
8.3	Departementets vurderinger og forslag	41	11.2.2	Departementets vurderinger	55
9	Endringer i avgiftslovgivningen	43	11.2.2.1	Kommunenes innsynsrett	55
9.1	Innledning	43	11.2.2.2	Kommunenes klagerett	56
9.2	Tjenesteområder innen kultur	43	11.2.2.3	Innføring av sentral ligning for kraftforetakene	57
9.2.1	Generelt	43	11.3	Omtale av eiendomsskatt på anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft	57
9.2.2	Departementets vurderinger og forslag	44	11.4	Oppregulering av kommuners og fylkeskommuners skattemessige inngangsverdi for aksjer/andeler i visse kraftselskaper	58
9.3	Formidling av undervisningstjenester, helsetjenester og sosiale tjenester	46	11.4.1	Innledning	58
9.3.1	Gjeldende rett	46	11.4.2	Gjeldende rett – tolkning av overgangsregelen til § 26 c tredje punktum av 28. juni 1996 nr. 41	58
9.3.2	Departementets vurderinger og forslag	46	11.4.2.1	Om beskatningshjemmelen for kommunenes og fylkeskommunenes realisasjon av aksjer/andeler og anvendelsesområdet for overgangsregelen til § 26 c tredje punktum	58
9.4	Provenymessige konsekvenser	48	11.4.2.2	Om «selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997» som grunnlag for fastsettelse av inngangsverdi på kommunenes direkte eide aksjer/andeler i kraftforetak	59
9.5	Opphevelse av bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke er iverksatt – § 27 første ledd og tredje ledd og § 29 tredje ledd	48	11.4.2.3	Om «selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997» som grunnlag for fastsettelse av inngangsverdi på kommunenes aksjer/andeler i selskaper som direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i kraftforetak	60
9.6	Utsatt opphevelse av investeringsavgiftsloven	49	11.4.3	Departementets vurderinger og forslag	61
10	Endringer i reglene om firmabilbeskatning	50	11.4.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	62
11	Skattlegging av kraftforetak og eiendomsskatt på kraftanlegg mv.	51			
11.1	Endring av reglene om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg for skatteårene 2001 og 2002	51			
11.1.1	Innledning	51			
11.1.2	Gjeldende rett og forestående revurdering av reglene	51			
11.1.2.1	Gjeldende rett	51			
11.1.2.2	Forestående revurdering av kommunefordelingsreglene	52			
11.1.3	Departementets vurderinger og forslag	53			
11.1.3.1	Behov for å unngå omberegning av kommunefordelingen ved eventuell endret plassering av særskilte driftsmidler etter 1. januar 2000	53			
11.1.3.2	Behov for å unngå omberegning av kommunefordelingen ved eventuell endring av NVEs registrerte energiekvivalent for enkelte kraftstasjoner etter 1. januar 2000	53			

11.5	Endring av skatteloven §§ 11–21 og 11–22 slik at det innføres hjemmel til overføring av skatteposisjonene fremførbar utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk	62	11.5.3.5	Vurdering og forslag vedrørende behandling av negativ grunnrenteinntekt ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21	77
11.5.1	Innledning og sammendrag	62	11.5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	78
11.5.2	Gjeldende rett om skattemessig behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter de alminnelige regler og ved behandling etter reglene i skatteloven kapittel 11	63	12	Avløsning av rett til pensjon mv. med et engangsbeløp	80
11.5.2.1	Noen utgangspunkter	63	12.1	Innledning og sammendrag	80
11.5.2.2	Behandling av skatteposisjonene under løpende drift og ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter de alminnelige regler	64	12.2	Skattlegging av den som mottar engangsbeløpet	81
11.5.2.3	Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved omdanning av virksomhet etter skatteloven § 11–20	65	12.2.1	Avløsning i arbeidsforhold	81
11.5.2.4	Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved fusjon eller fisjon etter skatteloven §§ 11–1 til 11–11	66	12.2.1.1	Avløsning overfor arbeidstaker mens arbeidsforholdet består	81
11.5.2.5	Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved omorganisering hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22 ...	67	12.2.1.2	Avløsning overfor arbeidstaker etter opphør av arbeidsforholdet	82
11.5.2.6	Behandling av skatteposisjonene ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21	69	12.2.1.3	Avløsning overfor andre enn arbeidstaker	83
11.5.3	Departementets vurderinger og forslag	71	12.2.2	Avløsning utenfor arbeidsforhold	83
11.5.3.1	Innledning	71	12.2.3	Reinvestering	84
11.5.3.2	Vurdering og forslag vedrørende behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt ved overføring av kraftverk hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22 ...	71	12.3	Inntektsfradrag	84
11.5.3.3	Vurdering og forslag vedrørende behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21	74	12.4	Arbeidsgiveravgift	85
11.5.3.4	Vurdering og forslag vedrørende behandling av negativ grunnrenteinntekt ved overføring av kraftverk hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22	75	12.5	Lønnsinnberetning mv.	85
			12.6	Særlig om pensjonsbegrepet	85
			12.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	85
			12.8	Ikrafttredelse	86
			13	Beskatning av fondsobligasjoner ..	87
			13.1	Innledning	87
			13.2	Nærmere om fondsobligasjoner	87
			13.3	Dagens skatteregler	88
			13.4	Utenlandsk rett	87
			13.5	Høringsinstansenes merknader	89
			13.6	Departementets vurderinger og forslag	89
			13.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	90
			13.8	Ikrafttredelse	90
			14	Skattlegging av utbytte for aktive aksjonærer mv.	91
			14.1	Innledning og sammendrag	91
			14.2	Gjeldende rett	91
			14.3	Departementets vurderinger og forslag	91
			15	Opphevelse av særregelen om at ikke-ansatte journalister og andre frittstående skribenter uten nærmere vurdering behandles som lønnstakere	94
			15.1	Innledning og sammendrag	94

15.2	Gjeldende rett	94	17.5.3	Fusjon eller fisjon mellom utenland- ske selskaper med norske eierinter- esser	102
15.3	Departementets vurderinger og for- slag	94	17.6	Departementets vurderinger	102
16	Omtale av en 30 prosent maksi- malgrense for ligningsverdi for bolig (takstbegrensningsregelen) .	96	17.6.1	Omstrukturering av innenlandsk virksomhet	102
17	Omtale av saker etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 (tidligere lov 9. juni 1961 nr. 16) – departe- mentets praksis i 2000	99	17.6.2	Transaksjoner over landegrensene ...	103
17.1	Innledning og sammendrag	99	17.6.3	Behov for regelgjennomgang	103
17.2	Generelt	99	18	Skattefritak for Boligbyggelagenes sikringsfond	104
17.3	Praksis etter skatteloven § 11–21 i 2000, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	100	18.1	Innledning	104
17.4	Praksis etter skatteloven § 11–22 første til tredje ledd i 2000	100	18.2	Departementets vurderinger og for- slag	104
17.4.1	Generelt om materialet	100	19	Etablering av hjemmel til å frasi seg de skattemessige virkninger som følger av de særskilte bo- stedsreglene for rikspolitikere fra Finnmark og Nord-Troms	105
17.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virksom- het mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og sel- skapsandeler) i det overtakende selskapet	100	20	Endringer i skattebetalingsloven i forbindelse med overføring av skatteoppkreverfunksjonen for krav fastsatt ved Sentralskatte- kontoret for utenlandssaker	106
17.4.3	Salg av aksjer, eiendom og virksom- het mot vederlag i kontanter	101	20.1	Innledning	106
17.4.4	Omdanning av statsforetak til ak- sjeselskap	101	20.2	Gjeldende rett	106
17.4.5	Sammenslåing av kirkesamfunn/ menigheter etter skatteloven § 2–32 .	101	20.3	Departementets vurderinger og for- slag	106
17.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene	101	21	Oppretting av lovtekst	107
17.5.1	Innledning	101	21.1	Opprettinger i skatteloven	107
17.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjem- mehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet	102	21.1.1	Skatteloven § 2–30	107
			21.1.2	Skatteloven § 12–2 b	107
			21.2	Opprettinger i skattebetalingsloven ..	107
			21.3	Opprettinger i folketrygdloven	108
			22	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	109



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2001–2002)

Skatte- og avgiftsopplegget 2002 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 28. september 2001,
godkjent i statsråd samme dag.*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- Lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- Lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- Lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- Lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- Lov om endringer i lov 8. januar 1993 nr. 2 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- Lov om endring i lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
- Lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- Lov om endring i lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv.

1. Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser
2. Forslag om endringer i avskrivningssatser
3. Forslag om endringer i reglene om skatte- og arveavgifts fritak for Kongen og den kongelige familie
4. Forslag om skattefradrag for forsknings- og utviklingskostnader
5. Forslag om å oppheve bindingstiden for AMS-investeringer
6. Forslag om endringer i reglene om verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper
7. Forslag om klargjøring av tidspunktet for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsettelse av arveavgift
8. Forslag om endringer i avgiftslovgivningen
9. Forslag om endringer i reglene om firmabilbeskatning
10. Forslag om endringer i reglene om skattlegging av kraftforetak og eiendomsskatt på kraftanlegg mv.
11. Forslag om endringer i reglene om skattlegging av engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon mv.
12. Forslag om endringer i reglene om beskatning av fondsobligasjoner

I denne proposisjonen inngår:

13. Forslag om endringer i reglene om beskatning av utbytte for aktive aksjonærer mv.
14. Forslag om å oppheve særregelen om at ikke-ansatte journalister og andre frittstående skribenter uten nærmere vurdering behandles som lønnstakere
15. Omtale av en 30 prosent maksimalgrense for ligningsverdi for bolig (takstbegrensningsregelen)
16. Omtale av departementets praksis etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 i år 2000
17. Forslag om presisering av skattefritak for Boligbyggelagens sikringsfond
18. Forslag om å etablere hjemmel til å frasi seg de skattemessige virkninger som følger av de særskilte bostedsreglene for rikspolitikere fra Finnmark og Nord-Troms
19. Forslag om endringer i skattebetalingsloven i forbindelse med overføringen av skatteoppkreverfunksjonen for krav fastsatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker
20. Forslag om opprettinger av lovtekst
21. Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

2.1 Reise mellom hjem og arbeidssted

Etter gjeldende regler gis skattyter fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted (arbeidsreise) med den del av samlet beregnet reisebeløp som overstiger 8 800 kroner i løpet av inntektsåret. Det foreslås at denne nedre beløpsgrensen justeres med anslått lønnsvekst til 9 200 kroner for inntektsåret 2002. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6–44 første ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

2.2 Trygdeavgift – nedre grense for betaling

Etter gjeldende regler skal det ikke betales trygdeavgift når inntekten er mindre enn 22 200 kroner. Det foreslås at denne nedre beløpsgrensen justeres med anslått lønnsvekst til 23 000 kroner for inntektsåret 2002. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23–3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

2.3 Fradrag for fagforeningskontingent, kontingent til arbeidsgiverforening og til yrkes- og næringsorganisasjoner og gave til frivillige organisasjoner

Etter gjeldende regler kan det kreves fradrag med inntil 900 kroner for betalt fagforeningskontingent. Tilsvarende gjelder for aktive yrkesutøvere/næringsdrivende som betaler kontingent til visse

landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjoner. Det foreslås å heve denne grensen til 1 800 kroner for inntektsåret 2002.

Videre gis skattyter fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner når gaven utgjør minst 500 kroner i det året gaven gis. Det maksimale fradrag etter denne bestemmelsen og for fagforeningskontingent, er til sammen 900 kroner. Det foreslås at denne øvre beløpsgrensen heves til 1 800 kroner for inntektsåret 2002.

Forslagene er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Etter skatteloven § 6–50 fjerde ledd kan det maksimalt gis fradrag for gaver og fagforeningskontingent med til sammen 900 kroner, noe som nå vil bli endret til 1 800 kroner. Det gjelder ikke en tilsvarende samordning for fradrag for gaver og kontingent til henholdsvis arbeidsgiverforening og yrkes- og næringsorganisasjoner. Etter departementets syn bør det skje samordning også av disse fradragene, slik at det blir en større grad av likestilling mellom næringsdrivende og lønnstakere. Det foreslås derfor at skattyter som krever fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller yrkes- og næringsorganisasjon med to promille av samlet utbetalt lønn, ikke gis fradrag for gaver til frivillige organisasjoner. For andre som krever fradrag etter § 6–19 gis det maksimalt fradrag for gaver og kontingent med til sammen 1 800 kroner årlig.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6–19 annet ledd fjerde punktum, § 6–20 fjerde ledd annet punktum og § 6–50 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

2.4 Ligningstakster for fast eiendom

Det legges opp til at ligningstakstene for fast eiendom som utgangspunkt skal økes med 5 prosent fra 2001 til 2002. Det vises imidlertid til omtalen av en maksimalgrense for ligningsverdiene for boliger i kapittel 16.

3 Avskrivningssatser

3.1 Bakgrunn

Som følge av budsjettavtalen mellom Arbeiderpartiet og sentrumpartiene for 2001, vedtok Stortinget å redusere en rekke av avskrivningssatsene i saldo-systemet med virkning fra og med inntektsåret 2000. På bakgrunn av Regjeringens forslag i Ot.prp. nr. 50 (2000–2001) ble det imidlertid vedtatt å øke avskrivningssatsen for driftsbygninger i landbruket tilbake til 4 prosent.

I Dokument nr. 8:54 (2000–2001) fremhevet representantene Per Kristian Foss, Børge Brende og Jan Petersen blant annet at endringene ble gjort uten at det var gjennomført noen forutgående utredning om konsekvensene av vedtaket. På denne bakgrunn foreslo de å be Regjeringen:

«snarest mulig legge frem forslag til revurderte saldoavskrivningssatser, basert på tilsvarende satser i andre land og beregninger og dokumentasjon av driftsmidlers økonomiske levetid.»

I brev av 6. mars 2001 vedrørende forslaget uttalte Finansdepartementet blant annet:

«I det gjeldende skattesystemet er det en målsetning å bringe det reelle selskapsoverskuddet til beskatning etter hvert som det oppstår, noe som bl.a. krever at en fastsetter alle inntekter og kostnader riktig i hver periode. For driftsmidler som gir inntekter over flere år, er det derfor nødvendig å fastsette avskrivningene slik at de gjenspeiler det reelle økonomiske verdifallet. Dersom skattemessige avskrivninger avviker fra faktisk økonomisk verdifall, kan en få både et investeringsnivå og en sammensetning av investeringene som avviker fra det som er samfunnsøkonomisk mest lønnsomt.

Ved innføringen av skattereformen i 1992 ble det lagt til grunn at avskrivningssatsene på driftsmidler i prinsippet skal gjenspeile reelt økonomisk verdifall. Etter departementets vurdering skal dette fortsatt være det bærende prinsipp for fastsettelse av avskrivningssatsene.

Finansdepartementet har satt i gang en generell vurdering av det økonomiske verdifallet på ulike driftsmidler med sikte på å vurdere om enkelte avskrivningssatser bør justeres. (...) I dette arbeidet vil det bl.a. også bli innhentet

opplysninger om avskrivningsreglene i andre land.»

I Innst. S. nr. 210 (2000–2001) konkluderte flertallet i finanskomiteen, alle utenom medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, med at:

«(...) ein heilskapleg vurdering av saldoavskrivningssatsane må vera ein del av den varsla reformen av skattesystemet som skal fremjast som eiga melding til hausten.»

Etter Regjeringens syn bør det sentrale prinsippet for fastsettelsen av avskrivningssatsene fortsatt være at de i størst mulig grad skal samsvare med faktisk økonomisk verdifall. En har ikke funnet det ønskelig å vente med denne presentasjonen og de konkrete forslag til fremleggelsen av den kommende stortingsmeldingen om skattereform senere i høst. Det er behov for rask avklaring og iverksetting av forslagene om nye avskrivningssatser allerede fra og med inntektsåret 2002. Departementets vurdering og forslag til nye avskrivningssatser presenteres nedenfor.

3.2 Prinsipper for fastsettelse av avskrivningssatser

Utgifter til investeringer i driftsmidler er fradragsberettiget, og slike fradrag gis etter én av de tre følgende metoder:

- Direkte utgiftsføring. Dersom driftsmidlet har en kostpris under 15 000 eller varighet mindre enn 3 år, utgiftsføres hele investeringen i investeringsåret.
- Årlige avskrivninger. For varige og betydelige driftsmidler, hvor bruk og elde i seg selv antas å medføre verdifall, fordeles fradragene over flere år. De fleste driftsmidler avskrives etter saldo-metoden. Særskilte driftsmidler i kraftanlegg og tidsbegrensede rettigheter avskrives lineært.
- Aktivering uten avskrivning, der investeringskostnaden først kommer til fradrag ved en eventuell realisasjon. Dette gjelder tomter og andre driftsmidler, der bruken av driftsmidlet ikke antas å forringe driftsmidlets verdi.

Alle investeringskostnader kommer med andre ord til fradrag i skattepliktig inntekt før eller siden, men periodiseringen av fradragene varierer for ulike typer driftsmidler.

Departementet ser ingen grunn til å endre systemet for fradrag etter direkte utgiftsføring og fradrag ved realisasjon, og drøfter ikke nærmere disse formene for fradragsføring her. I det følgende vurderes derimot prinsippene for årlige avskrivninger.

Departementet viser i denne forbindelse til Ot.prp. nr. 35 (1990–1991) Skattereformen 1992 for en nærmere vurdering av de prinsippene som avskrivningsreglene bygger på. Disse bygde igjen i stor grad på vurderingene i Aarbakkegruppens innstilling (NOU 1989: 14), hvor det på side 238 er uttalt:

«En forutsetning for at skattesystemet skal virke nøytralt på investeringsbeslutningene, er at de skattemessige avskrivningene følger det økonomiske verdifallet til driftsmidlene.»

Dette innebærer med andre ord at de årlige skattemessige avskrivningene av driftsmidler bør være i samsvar med den årlige verdiforringelsen av driftsmidlene. Dersom skattereglene åpner for avskrivninger som ligger over det faktiske verdifallet, vil det føre til at det blir bedriftsøkonomisk lønnsomt å investere mer i slike driftsmidler enn det som er ønskelig fra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Dersom skattereglene derimot bare tillater avskrivninger som er lavere enn det faktiske verdifallet på driftsmidlene, får man samfunnsøkonomisk sett for lave investeringer i slike driftsmidler. I Ot.prp. nr. 35 (1990–1991), side 112, heter det:

«Departementet har ved utforming av forslag til nye saldogrupper med tilhørende avskrivningssatser lagt til grunn at avskrivningene i så stor utstrekning som mulig skal avspeile det reelle verdifallet på driftsmidlene, slik at avskrivningsreglene ikke gir muligheter for oppbygging av skattekreditter av betydning.»

Dette er også i tråd med hva finanskomiteen la til grunn til Innst. S. nr. 5 (1990–91), side 36.

Forholdet til regnskapslovgivningen ble også vurdert av Aarbakkegruppen, som slo fast at det ikke vil være tilfredsstillende å sette skattemessige avskrivninger lik de regnskapsmessige avskrivningene. I Aarbakkegruppens innstilling side 238, heter det:

«Regnskapsreglene skal først og fremst hindre at avskrivningene blir for små, mens en i skatte-sammenheng må unngå at avskrivningene for

enkelte driftsmidler eller i enkelte næringer blir større enn det reelle verdifallet. En bør derfor opprettholde systemet med egne skatteregler som regulerer den skattemessige avskrivningsretten.»

I det norske skattesystemet har en fra og med 1982 i hovedsak lagt til grunn saldoavskrivninger, selv om særskilte driftsmidler i kraftanlegg og tidsbegrensede rettigheter som nevnt avskrives lineært (det vil si med et fast beløp hvert år). Saldoavskrivninger innebærer at man hvert år kan skrive av en viss prosentandel av investeringskostnaden som ikke er avskrevet tidligere, dvs. en geometrisk avskrivningsprofil. Det medfører at avskrivningene er størst når driftsmidlene er relativt nye og at de så faller fra år til år. Et slikt system er ligningsadministrativt enklere enn for eksempel lineære avskrivninger, ettersom man kan plassere ulike driftsmidler med samme avskrivningssats på en felles avskrivningskonto (saldogrupper) og foreta en gruppevis beregning av de skattemessige avskrivningene. Aarbakkegruppen vurderte om man burde gå over til lineære avskrivninger. I NOU 1989: 14, side 238, heter det:

«Regnskapsmessig benyttes det lineære avskrivningssystem mest. Dette kan være et argument for å bruke samme avskrivningsprinsipp skattemessig. Lineære avskrivninger gir imidlertid ikke gjennomgående noe mer realistisk uttrykk for faktisk verdifall på driftsmidlene enn f.eks. degressive avskrivninger (saldoavskrivninger).
(...)»

I valget mellom de mest aktuelle avskrivningsformene, lineære og degressive avskrivninger, har utredningsgruppen lagt avgjørende vekt på at saldosystemet nå er rimelig godt innarbeidet i næringslivet og i ligningsetaten. En overgang til et helt nytt avskrivningssystem bør ikke foretas uten at fordelene ved dette er betydelige. Gruppen finner ikke at det foreligger tungtveiende grunner for å gå tilbake til et lineært avskrivningssystem. Saldosystemet gjør det dessuten enkelt å operere med felles avskrivningskonti for grupper av driftsmidler som skal avskrives med samme sats. Dette er administrativt en stor fordel.»

Etter departementets vurdering bør en stå fast ved disse prinsippene for fastsettelse av avskrivningssatsene. Det innebærer at avskrivningssatser i størst mulig grad bør gjenspeile faktisk økonomisk verdifall, og at en holder fast ved et saldoavskrivningssystem med relativt få saldogrupper.

3.3 Foreslåtte og vedtatte avskrivningssatser

Tabell 3.1 viser gjeldende saldogrupper og utviklingen i avskrivningssatsene fra Aarbakkegruppens forslag og frem til gjeldende avskrivningssatser.

Som det fremgår av tabellen var departementets forslag i Ot.prp. nr. 35 (1990–91), med noen få unntak, i samsvar med Aarbakkegruppens forslag. Den viktigste forskjellen var at departementet foreslo en høyere avskrivningssats for skip, rigger og fly enn det faktisk økonomisk verdifall isolert sett tilsier. Departementet foreslo en lavere avskrivningssats for maskiner, inventar og personbiler enn Aarbakkegruppen, da dette ble anslått å være bedre i samsvar med faktisk økonomisk verdifall. I begrunnelsen for de øvrige avskrivningssatsene viste departementet til analysene av faktisk økonomisk verdifall i appendiks 8.1 i NOU 1989: 14.

Stortinget fulgte i hovedsak opp departementets anbefalinger med to unntak. Stortinget vedtok

en avskrivningssats på 20 prosent for skip, rigger mv., og flertallet i finanskomiteen begrunnet dette med at det var nødvendig å ta hensyn til skipsfartsnæringens internasjonale karakter, særegne lokaliseringsforhold og det etablerte internasjonale skatteregime for næringen. Stortinget fastsatte videre avskrivningssatsen for maskiner og inventar til 20 prosent.

Som følge av budsjettforliket mellom sentrumpartiene og Arbeiderpartiet om statsbudsjettet for 2000, ble avskrivningssatsen for saldogruppe g (bygg og anlegg mv. samt elektroteknisk utrustning) satt ned fra 5 (10) til 4 (8) prosent og avskrivningssatsen i saldogruppe h (forretningsbygg) ble redusert fra 2 (4) til 1 (2) prosent.

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2001 ble det foretatt ytterligere satsreduksjoner i de fleste saldogruppene med virkning fra og med inntektsåret 2000, jf. tabell 3.1. Forslaget om å redusere avskrivningssatsen for saldogruppe b (ervervet forretningsverdi) ble fremmet i Ot.prp. nr. 1

Tabell 3.1 Oversikt over foreslåtte og vedtatte avskrivningssatser ifm. skattereformen 1992 og senere endringer

Gjeldende saldogrupper	Aarbakkegruppens forslag	Forslag i Ot.prp. nr. 35 (1990–91)	Vedtatte regler for 1992	2000-regler, vedtatt høsten 1999	Gjeldende regler
a Kontormaskiner o.l.	30 pst.	30 pst.	30 pst.	30 pst.	25 pst.
b Ervervet forretningsverdi	30 pst.	30 pst.	30 pst.	30 pst.	20 pst.
c Vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.	25 pst.	25 pst.	25 pst.	25 pst.	20 pst.
d Personbiler, maskiner, inventar mv.	30 pst. for inventar, 25 pst. for personbiler, 20 pst. for maskiner	20 pst. for personbiler og rullende maskiner, 15 pst. for maskiner, redskap, inventar	20 pst.	20 pst.	15 pst.
e Skip, fartøyer, rigger mv.	10 pst.	14 pst., 12 pst. for rigger	20 pst.	20 pst.	14 pst.
f Fly, helikopter	10 pst.	12 pst.	12 pst.	12 pst.	12 pst.
g Bygg og anlegg, hoteller, elektroteknisk utrustning i kraftforetak mv.	5 pst.	5 pst.	5 (10 ¹) pst.	4 (8 ¹) pst.	2 (4 ² ,6 ¹) pst.
h Forretningsbygg	2 pst.	2 pst.	2 (4 ³) pst.	1 (2 ³) pst.	0 (1 ³) pst.

¹) Bygg med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen, kan avskrives med høyere sats.

²) Driftsbygninger i landbruket kan avskrives med 4 prosent.

³) Forretningsbygg i distriktene kan avskrives med høyere sats. Dette gjelder når bygget ligger i kommune eller del av kommune som pr. 31. desember i inntektsåret omfattes av det geografiske virkeområdet for distriktspolitiske virkemidler som forvaltes av Statens nærings- og distriktutviklingsfond og av fylkeskommunene.

Kilde: Finansdepartementet.

(2000–2001), mens de øvrige endringene ble vedtatt som en følge av budsjettforliket mellom Arbeiderpartiet og sentrumspartiene.

3.4 Analyser av økonomisk verdifall

Som påpekt foran, bør det sentrale prinsippet for fastsettelsen av avskrivningssatsene etter Regjeringens syn fortsatt være at de i størst mulig grad skal samsvare med faktisk økonomisk verdifall. Nedenfor gir derfor departementet en kortfattet oversikt over kunnskapsstatus når det gjelder driftsmidlers økonomiske verdifall over tid.

Aarbakkegruppen gikk gjennom det som den gang var tilgjengelig empirisk materiale omkring driftsmidlers verdifall. De la stor vekt på det empiriske arbeidet som ble publisert av de amerikanske økonomene Charles R. Hulten og Frank C. Wykoff i 1981.¹ I tabell 3.2 gjengis depresieringssatsene som Hulten og Wykoff beregnet supplert med depresieringsrater beregnet av D. W. Jorgenson og M. A. Sullivan.²

I den vitenskapelige litteraturen fremheves fortsatt Hulten og Wykoffs arbeid som den mest sentrale og omfattende empiriske studien av driftsmidlers økonomiske verdifall. De empiriske studiene som er blitt publisert etter 1981 som departementet kjenner til, har kun tatt for seg enkelte typer driftsmidler. Skattemyndighetene i USA (U.S. Department of the Treasury) har nylig vurdert sitt system for skattemessige avskrivninger og skriver i den forbindelse blant annet følgende:³

«An empirical evaluation of the current cost recovery system requires estimates of economic depreciation against which to compare the statutorily provided tax deductions. The geometric depreciation rates estimated by Hulten and Wykoff (1981) and expanded by Jorgenson and Sullivan (1981) are widely used in empirical papers dealing with capital income taxation. (...) Literature reviews have favorably evaluated the Hulten-Wykoff depreciation rates. (...)»

However, the Hulten-Wykoff estimates have a number of serious weaknesses, not the least of which is that the evolution of the economy over the past 20 years may have rendered them

obsolete. Another serious problem is that most of the Hulten-Wykoff depreciation rates are based on extrapolations rather than on explicit statistical estimates derived from data on used asset prices. Furthermore, these estimates are averages that relate to the activity in which the asset is employed. In addition, any estimate of depreciation is necessarily backward looking, and so may not be relevant for future (perhaps expected) changes in asset values.

These problems notwithstanding, the Hulten-Wykoff rates may be the best available estimates of economic depreciation, and we use them in this study.»

Mest sentralt av nyere empiriske arbeider er en studie relatert til industrimaskiner av Stephen D. Oliner.⁴ Mens Hulten og Wykoff anslo verdifallet for denne typen driftsmidler til 12,2 prosent pr. år, var Stephen D. Oliners anslag i utgangspunktet 9,5 prosent. Oliner peker på at forskjellen mellom disse to estimatene henger sammen med noe ulike beregningsmetoder. Estimaten avhenger blant annet av hva slags forutsetninger som gjøres om hvor stor andel av maskinene som vrakes på ulike alderstrinn. Med to andre forutsetninger om disse andelene, kommer Oliner frem til henholdsvis 10,6 og 13,6 prosent årlig verdifall. Alt i alt kan man derfor konkludere med at Oliners studie i hovedsak bekrefter Hulten og Wykoffs anslag på industrimaskiners faktiske verdifall.

Stephen D. Oliner har også publisert en studie av økonomisk verdifall for datamaskiner.⁵ Oliners studie er imidlertid begrenset til stormaskiner (mainframe computers). Oliner estimerte verdifallet på denne typen datamaskiner til 30 prosent pr. år. Ettersom det ikke foreligger tilsvarende studier for verdifallet på personlige datamaskiner, har man i nasjonalregnskapet i USA lagt Oliners estimat for stormaskiner til grunn for alle typer datamaskiner.

For øvrig er det publisert få arbeider om driftsmidlers faktiske verdifall etter at Aarbakkegruppen la frem sin innstilling i 1989. Den begrensede forskningsaktiviteten på dette feltet reflekterer trolig at det er vanskelig å komme frem til sikre resultater. Prisene i første- og annenhåndsmarkedene for driftsmidler er utgangspunktet for å måle driftsmidlers verdifall. Pålitelige data på dette feltet er bare i begrenset grad tilgjengelig. Det er også gjort enkelte studier i Norge på dette området. En artikkel av

¹ C. R. Hulten og F. C. Wykoff (1981): *The Measurement of Economic Depreciation*, i C. R. Hulten: *Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital*. The Urban Institute Press. Washington, D. C.

² D. W. Jorgenson og M. A. Sullivan (1981): *Inflation and Corporate Capital Recovery*, i C. R. Hulten: *Depreciation, Inflation, and the Taxation of Income from Capital*. The Urban Institute Press. Washington, D. C.

³ D. W. Brazell og J. B. Mackie III (2000): *Depreciation Lives and Methods: Current Issues in the U.S. Capital Cost Recovery System*. *National Tax Journal* 3 1, side 531–561.

⁴ S. D. Oliner (1996): *New Evidence on the Retirement and Depreciation of Machine Tools*. *Economic Inquiry* XXXIV, side 57–77.

⁵ S. D. Oliner (1993): *Constant-Quality Price Change, Depreciation, and Retirement of Mainframe Computers*, i M. F. Foss, M. E. Manser og A. H. Young: *Price Measurements and Their Uses*. University of Chicago Press.

Tabell 3.2 Økonomiske geometriske depresieringsrater for ulike driftsmidler i Hulten og Wykoff (1981) og Jorgenson og Sullivan (1981) og i det norske Nasjonalregnskapet. Årlig prosentvis verdireduksjon.

Driftsmiddel	Reell depresiering Hulten og Wykoff	Satser i det norske nasjonalregnskapet ¹⁾
1 Møbler og innredning	11,0	8–20
2 Fabrikkererte metallprodukter	9,2	–
3 Motorer og turbiner	7,9	8–20
4 Traktorer	16,3	13,3–20
5 Jordbruksmaskiner	9,7	13,3
6 Bygg- og anleggsmaskiner	17,2	20
7 Gruvedrifts- og oljefeltmaskiner	16,5	13,3
8 Metallindustrimaskiner	12,2	8
9 Spesialindustrimaskiner	10,3	–
10 Generelle industrimaskiner	12,2	8–20
11 Kontor- og datamaskiner	27,3	25
12 Tjenesteindustrimaskiner	16,5	13,3
13 Elektrisk utstyr	11,8	–
14 Lastebiler, busser og vogntog	25,4	20
15 Biler	33,3	20
16 Fly	18,3	10
17 Skip og båter	7,5	6,7–10
18 Jernbaneutstyr	6,6	13,3
19 Instrumenter	15,0	–
20 Annet utstyr	15,0	–
21 Produksjonsbygg	3,6	3,3–4
22 Forretningsbygg	2,5	3,3
23 Religiøse bygg	1,9	3,3
24 Utdanningsbygg	1,9	3,3
25 Sykehus	2,3	3,3
26 Andre ikke-jordbruksbygg	4,5	3,3–4
27 Jernbaner	1,8	4
28 Telefon og telegraf	3,3	4
29 Elektrisk lys og kraftleveranser	3,0	–
30 Utstyr for bruk av gass	3,0	–
31 Tilgang til offentlige tjenester	4,5	–
32 Gårdsanlegg	2,4	4
33 Gruver, sjakter og brønner	5,6	4
34 Andre ikke-bygningmessige konstruksjoner	2,9	–
35 Boliger	1,5	–
36 Ervervet forretningsverdi (goodwill)	21,4	–

¹⁾ Satsene varierer fra næring til næring. Derfor angis her intervaller.
Kilde: Statistisk sentralbyrå og NOU 1989:14.

Erik Biørn, Erling Holmøy og Øystein Olsen basert på norske data, drøfter ulike avskrivningsprofiler og forskjellige mål på driftsmidlenes verdi og verdi-fall⁶. Dette er også tema i en nyere artikkel av Erik Biørn⁷.

⁶ E. Biørn, E. Holmøy og Ø. Olsen (1989): Gross and net capital, and the form of the survival function: Theory and some Norwegian evidence. *Review of Income and Wealth* 35, side 133–149.

⁷ E. Biørn (1998): Survival and efficiency curves for capital and the time-age-profile of vintage prices. *Empirical Economics* 23, side 611–633.

I tabell 3.2 gjengis også de depresieringssatsene som Statistisk sentralbyrå legger til grunn i det norske nasjonalregnskapet. Også disse depresieringsratene skal reflektere reelt økonomisk verdifall på driftsmidlene. Ifølge Statistisk sentralbyrå er de satsene som benyttes om lag tilsvarende de satsene som benyttes i nasjonalregnskapet i andre land. I den grad satsene avviker fra det som er vanlig i andre land, er det begrunnet i særnorske forhold. Som det fremgår av tabell 3.2, er avskriv-

ningssatsene i nasjonalregnskapet også i rimelig overensstemmelse med estimatene til Hulten og Wykoff. Nasjonalregnskapets depreseringssatser varierer imidlertid noe mer mellom næringer.

I et nominelt basert skattesystem som det norske, skal avskrivningssatsene gjenspeile driftsmidlenes nominelle økonomiske verdifall. I en situasjon med inflasjon vil nominelt verdifall være lavere enn reelt verdifall. Det innebærer at de faktiske saldoavskrivningssatsene som gir skattemessig nøytralitet må settes noe lavere enn anslagene på reell økonomisk depresiering i tabell 3.2. Ved vurdering av hva saldoavskrivningssatsene bør settes til for å tilsvare faktisk økonomisk verdifall, må en med andre ord legge til grunn at de relevante satsene skal være noe lavere enn det som fremgår av tabellen. I perioder med lav inflasjon er det imidlertid en relativt liten forskjell mellom reell depresiering og faktisk økonomisk verdifall.

3.5 Om avskrivningssatsene i andre land

Som tidligere nevnt legger departementet til grunn at prinsippet for fastsettelse av avskrivningssatsene for driftsmidler, er at de skal gjenspeile faktisk økonomisk verdifall. Etter departementets vurdering er det derfor ingen grunn til at avskrivningssatser i andre land skal påvirke fastsettelsen av slike satser i Norge. Dersom en ønsker å redusere beskatningen av bedrifter som driver virksomhet i Norge, bør en etter departementets vurdering gjøre dette gjennom å redusere skattesatsene fremfor å uthule skattegrunnlaget ved å ha avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall på driftsmidlene, vil føre til overinvestering i slike driftsmidler uansett om også andre land har for høye avskrivningssatser.

Mange land har gjennomført skatteomlegginger som har medført bredere skattegrunnlag og lavere skattesatser, og også i den nylig vedtatte skatteomleggingen i Tyskland ble avskrivningssatsene redusert samtidig som man vedtok å redusere skattesatsene på selskapsoverskudd. Mange land har likevel fortsatt høyere avskrivningssatser enn i Norge. I de fleste av disse landene (inklusive Tyskland) er imidlertid også skattesatsene for næringsinntekter fortsatt høyere enn i Norge.

Avskrivningssatsene varierer for øvrig en god del mellom land og i tillegg er det systemforskjeller som gjør sammenligninger vanskelige. Men noen hovedtrekk i avskrivningsreglene i noen utvalgte land er som følger:

- Etter den nevnte reformen kan man i Tyskland avskrive maskiner mv. med en sats på 20 prosent og bygninger med en sats på 3 prosent, begge deler etter saldometoden.
- I Storbritannia kan maskiner mv. avskrives med en saldossats på 25 prosent. Bygninger kan som hovedregel avskrives lineært over 25 år, dvs. med 4 prosent av det investerte beløpet hvert år.
- Frankrike har lineære avskrivninger. Maskiner mv. kan avskrives med 10–20 prosent av investeringssummen hvert år, mens satsen for bygninger er 2–5 prosent.
- I Danmark kan maskiner mv. avskrives etter en saldossats på opp til 25 prosent, mens bygninger normalt avskrives lineært med i størrelsesorden 5 prosent av investeringsbeløpet årlig.
- I Finland kan maskiner mv. normalt avskrives med en saldossats på 25 prosent, mens bygninger normalt avskrives med saldossatser i størrelsesorden 4–7 prosent.
- I Sverige kan maskiner mv. avskrives med en saldossats på inntil 30 prosent, eller lineært med om lag 20 prosent. av investeringsbeløpet årlig. Bygninger kan i Sverige normalt avskrives lineært med 2–5 prosent.

3.6 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger som tidligere nevnt til grunn de samme overordnede prinsippene for utforming av avskrivningssatsene som i Ot.prp. nr. 35 (1990–91). På bakgrunn av disse prinsippene og ulike em-

Tabell 3.3 Forslag til nye avskrivningssatser for driftsmidler

	Forslag
a Kontormaskiner o.l.	30
b Ervervet forretningsverdi	20
c Vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.	20
d Personbiler, maskiner, inventar mv. ..	15
e Skip, fartøyer, rigger mv.	14
f Fly, helikopter	12
g Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak	5
h Bygg og anlegg, hoteller mv.	4 (8 ¹)
i Forretningsbygg	2

¹) Bygg med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på under 20 år fra oppføringen, kan avskrives med høyere sats.

piriske undersøkelser av faktisk økonomisk verdifall, foreslår departementet å øke enkelte avskrivningssatser, jf. tabell 3.3.

Nedenfor følger enkelte merknader til hver av gruppene.

Gruppe a (kontormaskiner o.l.): En betydelig andel av innkjøpte kontormaskiner kan trolig utgiftsføres direkte, siden innkjøpspris ligger under 15 000 kroner. En noe høyere avskrivningssats enn i dag vil redusere forskjellen mellom kontormaskiner som kan utgiftsføres direkte og de som må aktiveres. I tillegg kan empiriske undersøkelser tyde på at en avskrivningssats på 30 prosent er om lag i samsvar med kontormaskiners faktiske økonomiske verdifall. Departementet foreslår derfor å øke avskrivningssatsen på kontormaskiner til 30 prosent.

Gruppe b (ervert forretningsverdi): Avskrivningssatsen i denne gruppen ble høsten 2000 foreslått redusert til 20 prosent både av hensyn til faktisk økonomisk verdifall og for å begrense skattetilpasning, jf. departementets begrunnelse i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), side 21. Departementet ser ingen momenter som taler for å endre denne avskrivningssatsen.

Gruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.): En avskrivningssats på 20 prosent er i samsvar med det som legges til grunn ved beregning av kapitalslit for denne typen realkapital i det norske nasjonalregnskapet. Ifølge Vegdirektoratet er gjennomsnittsalderen for vrakede varebiler 14 år, noe som isolert sett tilsier en saldoavskrivningssats på 15 prosent. Gjennomsnittlig levetid for vogntog, busser og lastebiler kan imidlertid være noe lengre. Departementet foreslår derfor at en opprettholder en sats på 20 prosent.

Gruppe d (personbiler, maskiner, inventar mv.): En avskrivningssats på 15 prosent for maskiner og inventar er om lag i samsvar med det som legges til grunn i nasjonalregnskapet og de empiriske undersøkelsene som er gjennomført. Det er heller ikke noe empirisk belegg for at levetidene er kortere i dag enn for 20 år siden, snarere tvert imot. Gjennomsnittsalderen på norske personbiler ved vraking er nå 17 år, noe som også kan tyde på at en avskrivningssats på 15 prosent ikke er for lavt i forhold til faktisk økonomisk verdifall. I Nasjonalregnskapet benyttes imidlertid en noe høyere sats for personbiler. Samlet sett taler disse forholdene for å beholde en avskrivningssats på 15 prosent for alle driftsmidler i denne saldogruppen.

Gruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.): En avskrivningssats på 14 prosent for denne gruppen er i samsvar med forslaget i Ot.prp. nr. 35 (1990–91), selv om empiriske undersøkelser gir grunnlag for å hevde at det faktiske verdifallet er godt under 10 pro-

sent. Den høyere avskrivningssatsen ble begrunnet med utgangspunkt i skipsfartens internasjonale karakter. Norge har siden innført særlige skatteregler for skip i utenriksfart, slik at dette argumentet for å opprettholde en høy sats dermed er blitt svakere. Likevel er det fortsatt mange skip som ikke går inn under disse særreglene, og som derfor avskrives etter vanlig sats. Departementet har derfor kommet til at avskrivningssatsen kan opprettholdes på 14 prosent.

Gruppe f (fly, helikopter): Den gjeldende avskrivningssatsen på 12 prosent er den samme som ble foreslått i Ot.prp. nr. 35 (1990–91), men noe høyere enn foreslått av Aarbakkegruppen. Departementet foreslår ingen endringer i denne avskrivningssatsen, selv om departementet har innhentet opplysninger som tyder på at levetiden for fly er vesentlig lengre enn en avskrivningssats på 12 prosent tilsier.

Gruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak): I Ot.prp. nr. 23 (1995–96) foreslo departementet at særlige driftsmidler i nettvirksomhet (linjer, kabler, master, transformatorer, koblingsanlegg mv.) og tilsvarende driftsmidler i kraftproduksjon skal avskrives på saldo og med en sats på 5 prosent, jf. punkt 12.5.3 og 6.6.4. Dette ble ansett rimelig i samsvar med faktisk økonomisk verdifall. Det vises i den forbindelse til følgende merknader i proposisjonen til endring av skatteloven 1911 §§ 44–2 og 44–5 bokstav g som ble vedtatt 28. juni 1996:

«Driftsmidler som inngår i anlegg for overføring og distribusjon av kraft vil normalt være «anlegg» etter skatteloven § 44–2 bokstav g, og saldoavskrives med 5 pst., jf. § 44 A-5. Departementet anser det hensiktsmessig at det lovfesttes i § 44 A-2, jf. § 44–5 at linjer, kabler, transformatorer, koblingsanlegg og lignende elektroteknisk utrustning (unntatt generatorer) i kraftforetak skal saldoavskrives med denne satsen.»

Departementet har ikke fått nye opplysninger som gir grunnlag for å endre den konklusjon som ble lagt til grunn ved kraftskattereformen. Det foreslås derfor å øke avskrivningssatsen for de driftsmidler som var omfattet av ovennevnte lovendring til 5 prosent. Det foreslås opprettet en egen saldo-gruppe for disse.

Gruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.): Etter gjeldende regler er avskrivningssatsen for bygg og anlegg 2 prosent, bortsett fra for driftsbygninger i landbruket der avskrivningssatsen er 4 prosent. Avhengig av næring avskrives bygg og anlegg i nasjonalregnskapet med 4 og 3,3 prosent, og andre empiriske undersøkelser kan tyde på at det økonomis-

ke verdifallet er i størrelsesorden 4 pst. Departementet foreslår derfor å øke avskrivningssatsen for bygg og anlegg generelt til 4 prosent og til 8 prosent for bygg med spesielt kort levetid. Avskrivningssatsen for driftsbygninger i landbruket videreføres med 4 prosent.

Gruppe i (forretningsbygg): Etter gjeldende regler er det ikke anledning til å avskrive verdifall på forretningsbygg i sentrale strøk, mens det er satt en sats på 1 prosent for forretningsbygg i distriktene. I henhold til de omtalte prinsippene for fastsettelse av avskrivningssatser, er det ingen grunn til å ha ulike avskrivningssatser i sentrale strøk og distriktene. Empiriske undersøkelser tyder dessuten på at en avskrivningssats på 2 prosent er godt i samsvar med økonomisk verdifall, og departementet foreslår derfor å øke satsen til 2 prosent for alle forretningsbygg. Det innebærer at avskrivningssatsen for bygg i distriktene øker fra 1 prosent til 2 prosent, mens den øker fra 0 til 2 prosent i sentrale strøk.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 14–41, 14–43, 14–44, 14–45 og 18–6.

3.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet anslår at de foreslåtte endringene i avskrivningssatsene vil gi et provenytap på om lag 1,5 mrd. kroner påløpt i 2002, og om lag 80 mill. kroner bokført. Tabell 3.4 viser hvordan provenyet fordeler seg på de ulike saldogruppene. Anslagene er basert på Statistisk sentralbyrås saldostatistikk for 1999. I de tilfellene der det ikke finnes saldostatistikk, er regnskapsstatistikk lagt til grunn. Det er tatt hensyn til at ikke alle aksjeselskaper og næringsdrivende er i skatteposisjon.

Departementet antar at det ikke vil være vesentlige ligningsadministrative problemer knyttet til å splitte opp gjeldende saldogruppe g i to saldogrupper.

Tabell 3.4 Provenyanslag¹⁾ for foreslåtte endringer i avskrivningssatsene. Mill. kroner

	Forslag	Endring i pst. poeng	Påløpt proveny	Bokført proveny
a Kontormaskiner o.l.	30	+5	-220	-10
b Ervervet forretningsverdi	20	–	–	–
c Vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.	20	–	–	–
d Personbiler, maskiner, inventar mv.	15	–	–	–
e Skip, fartøyer, rigger mv.	14	–	–	–
f Fly, helikopter	12	–	–	–
g Anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak	5	+3	-440	0
h Bygg og anlegg, hoteller mv.	4 (8)	+2	-340	-40
i Forretningsbygg	2	+2 (1 ²⁾)	-500	-30
I alt			-1 500	-80

¹⁾ Utgangspunktet for beregningene er saldostatistikk for 1999 og regnskapsstatistikk i de tilfellene der det ikke finnes saldostatistikk.

²⁾ Den doble satsen for forretningsbygg i distriktene oppheves.

4 Endringer i reglene om skatte- og arveavgiftsfritak for Kongen og den kongelige familie

4.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i bestemmelsene om skatte- og arveavgiftsfritak for Kongen og den kongelige familie. Forslaget innebærer at personkretsen for fritaket for å svare skatt av inntekt og formue avgrenses. I tillegg til monarken og dennes ektefelle foreslås fritaket å omfatte den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert slektsledd og disse personers ektefeller, samt deres felles barn som ikke har fylt 20 år ved utgangen av inntektsåret. Fritaket for å svare arveavgift foreslås avgrenset på samme måte, bortsett fra at barn av foreldre med fritak skal være fritatt frem til den dagen de fyller 20 år.

I St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak foreslås å avvike avgiftsprivilegiene for det kongelige hus. Forslaget er utarbeidet i samarbeid med hofforvaltningen, blant annet på bakgrunn av ønsker fra hofforvaltningen om en gjennomgang av regelverket. Fra hofforvaltningen er det også uttrykt ønske om en gjennomgang og avklaring med hensyn til fritakene for Kongen og hans nærmeste for å svare arveavgift og skatt av inntekt og formue. Forslagene til endringer i reglene om skatte- og arveavgiftsfritak fremsettes etter at de har vært presentert for H.M. Kong Harald V, som ikke har noe å innvende mot dem.

4.2 Gjeldende rett

Det er ikke noe grunnlovsmessig forbud mot at Kongen og den kongelige familie pålegges skatter og avgifter. Den alminnelige lovgivningen på området omfatter i utgangspunktet også disse personene. I arveavgiftsloven § 1 siste ledd og i skatteloven § 2–30 første ledd bokstav a er imidlertid Kongen og den kongelige familie fritatt for plikten til å svare henholdsvis arveavgift og skatt på inntekt og formue.

Fritaket for Kongen og den kongelige familie for å svare skatt av inntekt og formue kom inn i skattelovgivningen ved vedtakelsen av lands- og byskattelovene av 1911. Forarbeidene til bestemmelsene her gir ingen nærmere anvisning på hvordan uttrykket *den kongelige familie* skal avgrenses.

Fritaket for å svare arveavgift ble innført ved en endring i den daværende arveavgiftsloven ved lov 6. juni 1952 nr. 2. Om uttrykket *den kongelige familie* heter det i Ot.prp. nr. 7 (1952):

«Departementet antar at fritakelsen bør omfatte Kongen og den kongelige familie på samme måte som kongehuset blant annet er fritatt for formues- og inntektsskatt etter de alminnelige skattelover. Til den kongelige familie må i denne forbindelse regnes Dronningen, prinser så lenge de er arveberettigede til Norges krone i henhold til grunnlovens § 6, prinsenes ektefeller, og prinsesser så lenge de bor her i landet og ikke har inngått ekteskap med personer som ikke er av kongelig ætt.»

Ved booppjøret etter Kronprinsesse Märthas død i 1954 ble denne lovforståelsen lagt til grunn. Prinsesse Ragnhild fru Lorentzen, som hadde giftet seg borgerlig i 1953, ble således pålagt å svare arveavgift.

Bestemmelsen om fritak for å svare skatt i skatteloven, jf. skatteloven av 1999 § 2–30 første ledd bokstav a (skatteloven av 1911 § 26 bokstav a), har senere vært tolket slik at prinsesse Astrid fru Ferner og prinsesse Ragnhild fru Lorentzen, men ikke deres ektefeller, er omfattet av fritaket, selv om de er utenfor tronfølgen og borgerlig gift, jf. omtalen av skatte- og arveavgiftsfritakene for Kongen og den kongelige familie i Ot.prp. nr. 1 (1992–93). Prinsesse Ragnhild fru Lorentzen er bosatt i utlandet og har derfor ikke i noe fall alminnelig skatteplikt til Norge.

Ved skiftet etter Kong Olav Vs død i 1991 fant Finansdepartementet det riktig å revurdere standpunktet om at borgerlig gifte prinsesser ikke var fritatt for å betale arveavgift. Utviklingen i tiden etter 1954 hadde gjort det naturlig å tolke begrepet *den kongelige familie* i arveavgiftsloven av 1964 § 1 femte ledd slik at fritaket omfattet alle norske prinsesser, uavhengig av bopel og ekteskapelig status.

Etter endringer i Grunnloven § 6 i 1990 er nå også kvinner født i 1971 eller senere berettiget til å arve tronen. Den forskjell mellom prinser og prinsesser i forhold til skatte- og arveavgiftsfritakene som det tidligere er gitt uttrykk for, har sammenheng med at det tidligere bare var menn som hadde

arverett til tronen. Endringene i Grunnloven må ha konsekvenser også for tolkningen av uttrykket *den kongelige familie* i fritaksbestemmelsene i skatteloven og arveavgiftsloven, slik at menn og kvinner likestilles. Alle som er arveberettiget til tronen, og ektefeller av disse, må nå anses omfattet, uavhengig av kjønn.

Gjeldende rett med hensyn til hvilken personkrets som omfattes av skatte- og arveavgiftsfritakene kan etter dette oppsummeres slik: I tillegg til monarken og dennes ektefelle omfattes alle deres etterkommere med arverett til tronen og deres ektefeller. Som nevnt omfattes prinsesse Ragnhild fru Lorentzen og prinsesse Astrid fru Ferner av fritakene selv om disse ikke har eller har hatt arverett til tronen. Det må legges til grunn at den status en person har i forhold til skatte- og arveavgiftsfritakene ikke tapes når en monark dør. Også etterkommere av tidligere monarker vil derfor kunne omfattes av fritakene.

Når det gjelder eiendomsskatt, jf. lov om eiendomsskatt av 6. juni 1975 nr. 29, er det etter gjeldende rett ikke noe unntak for eiendommer som er i de kongeliges private eie. Lovens § 5 bestemmer at eiendom som eies av staten og benyttes av Kongen eller kongehuset skal være fritatt for eiendomsskatt. Fritaket gjelder bare statens eiendom, ikke faste eiendommer som eies av de kongelige privat.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

4.3.1 Fritak for skatt på inntekt og formue

Enkelte andre europeiske monarkiers kongehus er helt eller delvis underlagt plikt til å svare inntektskatt. Etter Regjeringens vurdering er det etter norske forhold ikke grunn til å innføre en alminnelig plikt for monarken og dennes nærmeste til å svare slik skatt. Det er behov for en klargjøring og begrensning av personkretsen som skal omfattes av fritaket, men både praktiske og prinsipielle hensyn tilsier at det någjeldende skattefritaket for Kongen og hans nærmeste i hovedsak bør videreføres.

En grunn til dette er at skatt på inntekt for en stor del består av nettoskatter, det vil si at skattegrunnlaget fremkommer etter fradrag for utgifter til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse, jf. skatteloven § 6–1. Denne måten å fastsette skattegrunnlaget på lar seg vanskelig gjennomføre for monarken og hans nærmeste. For det første ville det by på store problemer å skille mellom privatutgifter og utgifter til inntekts erverv. For det andre er en stor del av kongefamiliens utgifter knyttet

til representasjon. Slike utgifter er i utgangspunktet ikke fradragsberettigede, jf. skatteloven § 6–21. Det antas at det ville by på problemer å ta stilling til hvilke representasjonsutgifter som eventuelt skulle være fradragsberettigede for monarken og hans nærmeste.

Staten dekker delvis kongehusets kostnader, for en del gjennom apanasje, og for en del gjennom driftsbevilgninger. For driftsbevilgningene avlegges regnskap, mens apanasjen står til fri disposisjon for de kongelige. Den vesentligste delen av Kongens apanasje brukes likevel til lønn og andre driftsutgifter. Det synes derfor ikke å være noen god grunn til å skille ut apanasjen som skattepliktig inntekt.

Å beskatte private kapitalinntekter særskilt er vanskelig å gjennomføre. Disse inntektene er med på å finansiere kongehusets virksomhet, og skattlegging vil medføre fordelingsproblemer knyttet til fradrag for utgifter.

Selv om ikke alle de hensyn som er nevnt ovenfor gjør seg gjeldende når det gjelder skatt av formue, bør fritaket for å svare skatt av formue, blant annet av praktiske grunner, ha samme avgrensning som fritaket for skatt av inntekt.

I tillegg til det ovennevnte nevnes at ligningslovens opplysnings- og kontrollbestemmelser er dårlig egnet til å anvendes overfor monarken og hans nærmeste. Her gjør det seg gjeldende helt andre hensyn enn i forhold til avgiftsprivilegiene, som foreslås opphevet, jf. omtalen av dette i St. prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Å pålegge monarken plikt til å svare skatt på inntekt og formue ville for eksempel innebære plikt for denne til å inngi selvangivelse og andre ligningsoppgaver, med påfølgende plikt for likningskontoret til å behandle og kontrollere dem. Dette bør unngås.

Etter det ovennevnte antas det ikke aktuelt verken å oppheve fritaket i sin helhet eller å begrense det etter arten av skattegrunnlaget. Med en sterk begrensning av den personkrets som omfattes av fritaket vil det etter Regjeringens oppfatning heller ikke være noe stort behov for dette. Det er imidlertid behov for lovendringer som klargjør og begrenser personkretsen.

Det synes klart at avgrensningen av personkretsen som skal omfattes av fritaket for skatt på inntekt og formue hovedsakelig bør skje ut fra en vurdering av nærheten til tronen og kongehusets offisielle rolle. Jo svakere tilknytningen til tronen er, jo større anledning har man til å ta inntektsgivende arbeid eller drive inntektsgivende virksomhet, i motsetning til representasjonsoppgaver. Samtidig må det tas hensyn til at reglene skal gi en klar avgrensning og være enkle å praktisere.

Dagens regler innebærer, slik en ser det, en for vid avgrensning av personkretsen som omfattes av skattefritaket. Selv om familieforholdene for de kongelige i dag er slik at fritakene for å svare skatt på inntekt og formue ikke omfatter mange personer, vil personkretsen i fremtiden kunne komme til å vokse. Etterkommere av monarken (eller av monarkens forgjengere) som ikke har en nær tilknytning til tronen vil være mindre engasjert i representasjonsoppgaver, og vil senere kunne ta inntektsgivende arbeid eller drive inntektsgivende virksomhet.

Monarken selv og dennes ektefelle må fortsatt omfattes av fritaket. Videre står den nærmeste arvingen til tronen i hvert slektsledd i en særstilling på grunn av sin nærhet til tronen. At dennes søsken skal ha skattefritak er mindre begrunnet. Dette både fordi sannsynligheten for deres senere overtakelse av tronen er liten, og fordi disse etterhvert vil kunne ta inntektsgivende arbeid eller drive inntektsgivende virksomhet. Søsken av slektsleddets nærmeste tronarving (og deres etterkommere) vil for øvrig også etter hvert gå ut av tronfølgen, jf. grunnlovens § 6 tredje ledd. Det synes derfor velbegrunnet å avgrense skattefritaket slik at bare den nærmeste tronarvingen i hver generasjon omfattes. Ektefeller av disse personene må imidlertid også omfattes. Det anses ikke hensiktsmessig å innføre en generell regel om skattefritak for den ene av to ektefeller, idet ektefeller ofte har integrert økonomi.

Felles barn av foreldre som begge er omfattet av fritaket i skatteloven, foreslås unntatt fra skatteplikt til og med det inntektsår de fyller 19 år. Dette fordi barn som ikke er fylt 20 år ved inntektsårets utgang i stor grad skal sambeskattes med foreldrene, jf. skatteloven § 2–14. Det anses ikke hensiktsmessig at felles barn som nevnt skal undergis separat beskatning. Etterkommere av monarken som ikke er nærmeste arving til tronen i slektsleddet vil da bli skattepliktige fra og med det inntektsår de fyller 20 år.

Forslaget innebærer at søsken over 19 år ikke likebehandles i forhold til skattefritaket. Dette er imidlertid en konsekvens av at søsken av slektsleddets nærmeste tronarving ikke har den samme nærhet til tronen. Hensynet til likebehandling mellom søsken bør da vike, slik at skattefriheten for den nærmeste tronfølgeren ikke også skal gjelde for dennes søsken (med ektefelle).

I skatteloven § 2–30 første ledd bokstav a, slik bestemmelsen lyder i dag, brukes begrepet *den kongelige familie* for å avgrense fritakets anvendelsesområde. Begrepet brukes i rettslig sammenheng også som en betegnelse på personer som in-

nehar spesielle rettigheter og/eller titler som kongelige. Det er imidlertid ingen nødvendig sammenheng mellom hvilke personer som har stilling som kongelige i denne forstand og hvilke personer som skal fritas for å svare skatt og arveavgift. For å unngå sammenblanding er uttrykket *den kongelige familie* derfor ikke brukt i forslaget til endring i skatteloven.

Som nevnt ovenfor ble det ved grunnlovsendring i 1990 innført arverett til tronen for kvinner født i 1971 eller senere. Skattelovens fritaksbestemmelse, slik den lyder i dag, nevner Kongen, men ikke spesielt Dronningen. I forslaget til endring i skatteloven er lovteksten brakt i samsvar med endringen i Grunnloven.

I den nåværende kongefamilien vil fritaket etter dette omfatte kongeparet og kronprinsparet, og etter hvert kronprinsparets eldste fellesbarn (og yngre fellesbarn til og med det inntektsår de fyller 19 år).

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2–30 første ledd bokstav a.

4.3.2 Fritak for å svare arveavgift

De hensyn som ovenfor er nevnt som begrunnelse for at monarken og hans nærmeste skal være fritatt for skatt på inntekt og formue, gjør seg i stor grad gjeldende på tilsvarende måte når det gjelder plikt til å svare arveavgift. Arveavgift innebærer plikter med hensyn til opplysning og kontroll som det ikke er hensiktsmessig å pålegge Kongen og hans nærmeste. Hovedbegrunnelsen for arveavgiftsfritaket ligger imidlertid i hensynet til at kongehusets egen formue skal kunne forbli i kongehusets eie ubeskåret. For øvrig bemerkes at det utjevningformål som ligger til grunn for arveavgiftsordningen generelt, ikke kan begrunne arveavgiftsplikt for Kongen og hans nærmeste.

Fritaket for plikt til å svare arveavgift ble som nevnt ovenfor innført ved lov 6. juni 1952 nr. 2. I Ot.prp. nr. 7 (1952) uttales blant annet følgende om bakgrunnen for innføringen fritaket:

«Det må antas at det, foruten for Kongen og hans familie med deres særlige stilling og plikter, også for staten og samfunnet vil være av stor betydning at formue som tilhører medlemmer av kongehuset vil kunne bevares uten at den blir beskåret ved hvert arvefall som følge av at det må erlegges arveavgift. På grunn av forholdene vil en stor del av kongehusets formue alltid bestå i faste eiendommer og i gjenstander som er ervervet for å tjene representative formål i sammenheng med den kongelige families særstilling innen samfunnet.»

Regjeringen anser at fritaket for å svare arveavgift i hovedsak bør videreføres. Som for fritaket for å svare skatt av inntekt og formue er det imidlertid behov for en lovendring for å klargjøre og begrense personkretsen som skal omfattes av arveavgiftsfritaket. Det foreslås at fritaket begrenses til arv og gave til Kongen, Dronningen, den nærmeste arvingen til tronen i hver generasjon og ektefeller av de nevnte personer, samt søsken i tronfølgen under 20 år.

Det anses ikke hensiktsmessig å skille etter hvem arven eller gaven kommer fra, eller etter arveavgiftsgrunnlagets art. Med den foreslåtte begrensningen i personkretsen som omfattes av fritaket anses det heller ikke å være behov for dette.

Som for forslaget til endring i fritaksbestemmelsen i skatteloven, er bestemmelsen i forslaget til endring i arveavgiftsloven utformet slik at fritatte personer oppregnes, se ovenfor under punkt 4.3.1.

Det vises til forslag til endring i arveavgiftsloven § 1 femte ledd.

4.3.3 Eiendomsskatt

Som nevnt under punkt 4.2 har de kongelige etter gjeldende rett ikke fritak for å svare eiendomsskatt av fast eiendom som er i deres private eie.

Eiendomsskatt fremstår i dag i større grad enn tidligere som en ren skatt på linje med inntekts- og formuesskatt, men er i motsetning til disse skatteformene en objektskatt. Skatten utskrives på faste eiendommers bruttoverdi, uten omfattende oppgaveplikt for eierne. Det er ingen særlige praktiske eller prinsipielle grunner til at slik skatteplikt ikke kan hvile på eiendommer som tilhører Kongen og hans nærmeste. Det foreslås derfor ikke endringer i eiendomsskatteloven på dette punktet.

4.4 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringen i skatteloven skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2002. Endringen i arveavgiftsloven foreslås å tre i kraft med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves 1. januar 2002 eller senere.

5 Skattefradrag for forsknings- og utviklingskostnader

5.1 Innledning og sammendrag

Under Stortingets behandling av Revidert nasjonalbudsjett 2001 ble det etter forslag fra flertallet i finanskomiteen (alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet og Sosialistisk Venstreparti) fattet vedtak om å be Regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2002 legge frem forslag om et skattefradrag for bedriftenes FoU-utgifter i tråd med Hervik-utvalgets forslag i NOU 2000: 7 og merknadene i Innst. S. nr. 325 (2000–2001).

Etter Regjeringens oppfatning innebærer Hervik-utvalgets forslag i realiteten en tilskuddsordning som skal administreres via skattesystemet. Etter Regjeringens syn vil en regelstyrt tilskuddsordning bedre ivareta utvalgets og Stortingets intensjoner med ordningen. En tilskuddsordning vil være administrativt enklere og bedre ivareta bedriftenes likviditetsbehov. Regjeringen legger likevel stortingsvedtaket til grunn og fremmer forslag til en ordning med skattefradrag for kostnader til forskning, men skisserer i tillegg en alternativ tilskuddsordning.

Departementet foreslår at små og mellomstore bedrifter, jf. regnskapsloven § 1–6, skal få anledning til å trekke fra 20 prosent av FoU-kostnader opp til 4 millioner kroner pr. år i utlignet skatt. Ved kjøp av tjenester fra universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner kan det trekkes fra 20 prosent av FoU-kostnader opptil 8 millioner kroner pr. år. Det er en forutsetning for fradraget at FoU-prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd.

Det vises til forslag til ny § 16–40 i skatteloven. Dagens bestemmelse i § 16–40 om refusjon av toppskatt og trygdeavgift flyttes til § 16–50.

5.2 Gjeldende skattemessig behandling av FoU-kostnader i skattepliktig næringsvirksomhet

Kostnader til forskning og utvikling er fradragberettiget etter skatteloven § 6–1. Kostnader som det kan kreves inntektsfradrag for kan inndeles i to kategorier etter den skattemessige behandlingen. Løpende utgifter til forskning og utvikling som for ek-

sempel lønns- og driftskostnader skal normalt fradras i inntekten i det året de påløper, eller i det år det foreligger en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt driftsmidler, skal aktiveres som en del av kostprisen på vedkommende driftsmiddel. Fradrag for kostnadene fremkommer gjennom avskrivning på driftsmidlet. Avskrivningsregelen gjelder også for bygg og anlegg som har forskningsformål i næringslivet.

Etter skatteloven § 6–42 kan det kreves fradrag ved inntektsfastsettelsen for tilskudd (gave) til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning. Fradrag kan kreves av alle skattytere som har inntekt til beskatning. Hvis fradraget utgjør mer enn 10 000 kroner kan det ikke overstige 10 prosent av skattyterens alminnelige inntekt før fradrag for tilskudd.

5.3 Hervik-utvalgets forslag

5.3.1 Innledning

Hervik-utvalget ble nedsatt for å foreslå tiltak for å stimulere til økt FoU-satsing i næringslivet. Utvalget overleverte sin rapport, NOU 2000: 7 Ny giv for nyskaping, til nærings- og handelsministeren 8. mars 2000.

Hovedforslaget i Hervik-utvalget er en generelt virkende ordning som innebærer at en bedrift er garantert en offentlig finansieringsandel på 25 prosent av kostnadene for nærmere definerte FoU-prosjekter innenfor en ramme på 4 millioner kroner per år. Ved kjøp av tjenester fra universiteter, høyskoler eller godkjente forskningsinstitusjoner foreslo utvalget en ramme på 8 millioner kroner per år. Ordningen skulle også kunne benyttes til tilskudd til bransjeforskning. Det ble foreslått en godkjenningsordning i regi av Norges forskningsråd for de FoU-bedriftene som kom inn under ordningen.

Utvalget var delt med hensyn til forankringen av ordningen. Flertallet foreslo at ordningen skulle knyttes til skattesystemet, og at tilskuddet skulle gis som et fradrag i skatt. Etter flertallets forslag skal ordningen også gjelde for bedrifter som ikke

er i skatteposisjon. Mindretallet foreslo at det isteden skulle gis en egen lov om ordningen, og at den skulle finansieres med en tilskuddspost i statsbudsjettet. Tilskuddet skulle utbetales i form av reduksjon i innbetalt arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, i praksis en motregningsordning for tilskuddet.

Hervik-utvalget beregnet provenytapet ved ordningen til om lag 1,7 milliarder kroner på noe lengre sikt. Utvalget la til grunn at ordningen både vil føre til økt forskning i bedrifter som allerede driver forskning, og til at en del bedrifter vil begynne med forskning. Utvalget understreket imidlertid at anslaget var svært usikkert.

Finansdepartementet har i svar til Stortinget av 13. oktober 2000 anslått provenytapet av Hervik-utvalgets hovedforslag til om lag 1,2 milliarder kroner på noe lengre sikt, basert på Statistisk sentralbyrås FoU-statistikk for 1997. Oppdaterte tall for 1999 indikerer at provenytapet på lang sikt kan beløpe seg til 1,3 mrd. kroner. Årsaken til at departementets anslag er lavere enn Hervik-utvalgets anslag er dels at departementet har lagt til grunn noe mer moderate forutsetninger om økningen i bedriftenes FoU, og dels at departementet har innhentet tall som har gjort det mulig å ta hensyn til takene i ordningene. Det vises til punkt 5.10 for en nærmere omtale av provenyberegninger og departementets forutsetninger.

5.3.2 Høringsinstansene

De fleste av høringsinstansene (næringslivsorganisasjoner, forskningsorganisasjoner og -institutter) var positive til hovedforslaget om en generelt virkende ordning.

En del høringsinstanser var imidlertid skeptiske til at et slikt tiltak skulle legges på skattesiden. Dette gjelder blant annet Handels- og Servicenæringsens Hovedorganisasjon, Landsorganisasjonen i Norge og Norske Sivilingeniørers Forening. Statens Nærings- og utviklingsfond tar ikke stilling til om ordningen bør legges til skattesystemet eller ikke, men understreker betydningen av at ordningen lovfestes.

Skattedirektoratet frarår av prinsipielle og administrative grunner sterkt både flertallets og mindretallets forslag, ettersom begge er knyttet til betalingsystemene for skatt.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mener ordningen bør utformes som et skattefradrag, men slik at skattereduksjonen tas ut løpende gjennom inntektsåret og ikke først i forbindelse med ligningen. NHO kommer ikke inn på hvordan dette bør gjennomføres i praksis.

Statistisk sentralbyrå (SSB) viser til at treffsikkerheten av forslaget er dårlig, og vurderer ordningen som lite kostnadseffektiv sammenlignet med mer selektive tiltak. I likhet med flere andre høringsinstanser fremhever SSB forslaget om tiltak for økt samarbeid mellom næringslivet og forskningsinstitusjoner som den mest positive delen av Hervik-utvalgets hovedforslag.

5.3.3 Regjeringens tidligere oppfølging

Regjeringen har hittil fulgt opp Hervik-utvalgets hovedforslag gjennom FUNN-ordningen («FoU-prosjekter i næringslivets regi») som trådte i kraft 1. juli i år. FUNN-ordningen er en rammestyrte tilskuddsordning rettet mot samarbeidsprosjekter mellom bedrifter og FoU-miljøer (universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner). Tilskuddet gis ved kjøp av tjenester fra disse organisasjonene. Ordningen gjelder for hele næringslivet, herunder selvstendig næringsdrivende, men tar spesielt sikte på å nå frem til små og mellomstore bedrifter (SMB). Tilskuddet til den enkelte bedrift utgjør maksimalt det beløpet som faktureres (eks. mva.) fra den utførende forskningsinstitusjonen til bedriften, begrenset oppad til 1 million kroner pr. bedrift pr. år. Støtteandelen er maksimalt 25 prosent av FoU-kostnadene. For bedrifter i Nord-Norge er støtteandelen maksimalt 30 prosent. For 2001 er det bevilget 200 millioner kroner til FUNN-ordningen. Bedrifter og prosjekter som tilfredsstillere kriteriene har rett til støtte under forutsetning av at midler er tilgjengelige på ordningens budsjett, det vil si at tilskuddet utbetales etter rekkefølgen av de søknadene som kommer inn. Ordningen administreres av Norges forskningsråd på vegne av Nærings- og handelsdepartementet.

FUNN-ordningen har flere elementer fra Hervik-utvalgets hovedforslag, blant annet ved at bedriftene selv bestemmer hvilke FoU-prosjekter de skal gjennomføre. Forskningsrådets oppgave er å vurdere om prosjektet faller innenfor ordningen, ikke å plukke ut prosjekter som anses som særlig støtteverdige ut fra tematiske eller faglige prioriteringer. Ordningen representerer således en ny måte å støtte forskning på i Norge. Formålet med ordningen er å stimulere til økt FoU i næringslivet generelt, uten at en forsøker å «plukke vinnere».

Regjeringen valgte å følge opp den delen av Hervik-utvalgets hovedforslag som var rettet mot samarbeidsprosjekter mellom næringslivet og forskningsinstitusjoner, fordi dette ble vurdert som den mest treffsikre delen av utvalgets hovedforslag. Dette var også i tråd med flere av høringsuttalelsene, jf. punkt 5.3.2.

I Revidert nasjonalbudsjett 2001 erklærte Regjeringen at den ville følge ordningen nøye for å få mest mulig informasjon om hvordan ordningen blir mottatt i bedriftene og hvilke effekter og resultater prosjektene gir. Videre signaliserte Regjeringen at den, med utgangspunkt i erfaringene med ordningen de første årene, ville vurdere å gjøre tilskuddsordningen regelstyrt.

Etter Regjeringens syn bør FUNN-ordningen i sin nåværende form avvikles ved innføring av et skattefradrag for FoU. Årsaken til det er først og fremst at den nye ordningen i stor grad vil overlappes FUNN-ordningen. Den nye ordningen skiller seg fra FUNN-ordningen ved at:

- FUNN-ordningen omfatter kun samarbeidsprosjekter mellom bedrifter og FoU-miljøer (universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner), mens skattefradagsordningen i tillegg omfatter bedriftsintern FoU.
- Skattefradagsordningen vil være regelstyrt, det vil si at alle som oppfyller kriteriene for tilskudd vil motta dette.
- I FUNN-ordningen utbetales tilskuddet direkte fra Norges forskningsråd, som er godkjenningensinstans, mens skattefradagsordningen innebærer at tilskuddet teknisk sett utbetales via ligningen.
- Skatteordningen vil gjelde for SMB-bedrifter

Dette hindrer imidlertid ikke at en kan basere den nye ordningen på det apparatet som er etablert i Norges forskningsråd for å administrere FUNN-ordningen, og dra nytte av de erfaringene en hittil har hatt med FUNN. I likhet med FUNN-ordningen skal Norges forskningsråd godkjenne prosjektet med tilhørende kostnadsramme i en skattefradagsordning.

5.4 Generelle vurderinger

Hervik-utvalgets flertall og stortingsvedtaket bygger på en skattefradagsmodell, det vil si at FoU-støtten gis som fradrag i utlignet skatt. Dette krever ingen bevilgning, men innebærer reduserte skatteinntekter. I praksis vil fradraget hovedsakelig bli gitt som motregning i den årlige inntektsskatt for bedriftene. Skattefradraget har reelt preg av en regelstyrt (rettighetsbasert) tilskuddsordning. For det første skal skattefradraget være en rettighet når vilkårene er oppfylt. Fradraget skal ikke begrenses av noe bevilgningsvolum. For det andre skal bedriftene få kontant utbetalt tilskudd så langt årets skattebeløp ikke dekker FoU-fradraget. For det tredje skal retten til støtte følge direkte av en forsknings-

faglig godkjenningsprosedyre som er nærmere beskrevet av Hervik-utvalget.

Utvalgets flertall begrunnet koblingen til skattesystemet med at en skatteordning bedre markerer at støtten er et bidrag fra det offentlige for en økt ytelse fra næringslivets side, og som etter hvert vil føre til høyere inntekter i næringslivet og økt skatteinngang. En tilskuddsordning vil ifølge utvalget kunne bli oppfattet som noe staten gir bedriftene fordi de ikke klarer seg på egen hånd. Den økte FoU-innsatsen staten stimulerer til vil etter hvert føre til høyere aktivitet og dermed høyere skatteinntekter.

Koblingen til ligningen blir etter departementets oppfatning reelt sett bare en teknisk oppgjørsmåte for en rettighetsbasert tilskuddsordning. Utvalgets begrunnelse for å koble en slik tilskuddsordning til skattesystemet er etter departementets oppfatning svak. Det er normalt at utgifter budsjetteres på statsbudsjettets utgiftsside selv om det kan føre til økt verdiskaping og økte skatteinntekter. Dersom utvalgets prinsipp skulle legges til grunn også for andre tilskuddsordninger, ville skattesystemet bli overbelastet.

Etter departementets oppfatning er en regelstyrt tilskuddsordning et alternativ til skattefradagsmodellen. Hovedforskjellen mellom en skattemodell og en tilskuddsordning er at tilskuddet kan utbetales direkte fra Norges forskningsråd etter den faglige godkjenningsordningen som også Stortinget har forutsatt for skatteordningen. En slik løsning vil være teknisk enklere og vil etter departementets oppfatning bedre ivareta Stortingets intensjoner enn skattefradagsmodellen. Løsningen vil også innebære at tilskuddet kan utbetales på et tidligere tidspunkt enn ved skattefradagsmodellen, slik at bedriftenes eventuelle likviditetsbehov ivaretas bedre. Det vises til nærmere omtale i kap 5.9.

5.5 Nærmere regulering og avgrensning

5.5.1 Definisjon av forskning og utvikling (FoU)

5.5.1.1 Hva forstås med FoU

Begrepet FoU favner om til dels svært ulike typer virksomhet. Ervervelse og utnyttelse av ny kunnskap står imidlertid sentralt. Samtidig erkjennes det at slik utvikling og forbedring ofte kan skje gradvis og gjennom utvikling av eksisterende produkter eller viten. Dette vanskeliggjør også mulighetene for å kunne foreta en presis avgrensning av

begrepet. Verken i skattemessig- eller regnskapsmessig sammenheng foreligger det noen klar definisjon av begrepet FoU. Dette har sammenheng med at slike utgifter til inntektens ervervelse normalt kommer til fradrag i inntekt på lik linje med andre næringsutgifter. Det har derfor ikke vært nødvendig å foreta noen skarp grensedragnings på dette punkt.

OECD har utarbeidet en nærmere definisjon av begrepet FoU for innsamling av data og utarbeidelse av statistikk med sikte på å kunne foreta internasjonale sammenligninger. Denne definisjonen er blitt nedfelt i den såkalte Frascati-manualen som har eksistert siden 1963. Her deles FoU inn i grunnforskning, anvendt forskning og utviklingsarbeid.

Grunnforskning er eksperimentell eller teoretisk virksomhet som primært utføres for å skaffe til veie ny kunnskap om det underliggende grunnlaget for fenomener og observerbare fakta, uten sikte på spesiell anvendelse eller bruk.

Med anvendt forskning forstås virksomhet av original karakter som utføres for å skaffe til veie ny kunnskap. Til forskjell fra grunnforskning er anvendt forskning primært rettet mot bestemte praktiske mål eller anvendelser.

Utviklingsarbeid er i henhold til Frascati-manualen systematisk virksomhet som anvender eksisterende kunnskap fra forskning og praktisk erfaring rettet mot å fremstille nye eller vesentlig forbedrede materialer, produkter og innretninger, eller å innføre nye eller vesentlig forbedrede prosesser, systemer eller tjenester.

Som det fremgår av denne definisjonen favner begrepet FoU vidt. Dette gjenspeiles i at slik virksomhet dels skjer ved universiteter, høyskoler, forskningsinstitutter og innenfor næringslivet. I næringslivet forstås FoU normalt som arbeidet med å utvikle nye produkter eller produksjonsmetoder. I NOU 2000: 7 under kapittel 9.3 Bedriftsrettede tiltak legger Hervik-utvalget følgende til grunn:

«Med forskning og utvikling menes i denne sammenheng systematisk arbeid med sikte på å fremskaffe ny kunnskap, informasjon eller erfaring som antas å være til nytte for bedriften i forbindelse med utvikling av nye eller bedre produkter eller tjenester eller produksjonsmåter.»

Videre viser utvalget til at det kan stilles opp et skille mellom forskning og det utviklingsarbeid som ligger nær til forskning på den ene siden, og et mer omfattende innovasjonsbegrep som også omfatter utviklingsarbeid som ligger et stykke fra egentlig forskning. Utvalget har i sitt utkast til nær-

mere regler valgt å legge til grunn den førstnevnte forståelsen, jf. NOU 2000: 7 side 149. Departementet slutter seg til en slik forståelse av FoU-begrepet. Dette innebærer at blant annet vanlig, bedriftsorientert produktutvikling uten forskningspreg vil falle utenfor skattefradragsordningen.

I henhold til forslag til lovtekst fra flertallet i Hervik-utvalget skal det også kunne kreves fradrag for «tilskott til godkjent forskningsinstitusjon eller sammenslutning av næringsdrivende som har til formål å drive forskning og utvikling.» Etter dette kan forslaget synes også å omfatte rene tilskudd til slike institusjoner uten noen kobling til konkrete FoU-prosjekter i bedriften som yter tilskuddet. Flertallet i finanskomiteen ber i sitt forslag i Innst. S. nr. 325 (2000–2001) om at det legges frem forslag i tråd med Hervik-utvalgets forslag og merknadene i innstillingen. I komiteflertallets merknader er imidlertid ovennevnte del av flertallet i Hervik-utvalgets forslag ikke gjengitt. Det vises til kapittel 23.2.5 i innstillingen hvor det heter:

«(...) For å stimulere næringslivets egen FoU-innsats foreslår flertallet å innføre en ordning med skattestimulans av bedriftsbasert forskning og utvikling i tråd med Hervik-utvalgets forslag. Det foreslås en ordning der bedriftene får anledning til å trekke fra 25 pst. av utgifter opp til 4 mill. kroner pr. år i betalbar skatt. For samarbeidsprosjekter med universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner kan det trekkes fra 25 pst. av FoU-utgifter opp til 8 mill. kroner. For at bedrifter som ikke er i skatteposisjon skal få full glede av fradraget gis et supplerende tilskudd, jamfør 15.4 FOU-prosjekter i næringslivets regi.»

På bakgrunn av merknadene i Innst. S. nr. 325 (2000–2001) legger departementet til grunn at det ikke skal gis fradrag for slike tilskudd. Det vises her til at forslaget av flertallet er begrunnet i et ønske om å øke forsknings- og utviklingsinnsatsen i bedriftene med sikte på å stimulere næringslivets egen innsats med hensyn til FoU. Tilskudd til forskning for andres regning har en annen karakter, og det kan være tilfeldig om slike forskningsresultat ganger det konkrete foretak som yter tilskuddet.

Den nærmere fradragsavgrensning må skje i forskrift som departementet foreslår lovhjemmel for.

5.5.1.2 Nærmere om hvilke kostnader som kan anses som FoU

De relativt store vanskene med å gi FoU-begrepet et presist innhold forplanter seg videre til spørsmå-

let om hvilke typer kostnader som skal anses forbundet med et konkret, godkjent FoU-prosjekt. Hervik-utvalget peker på dette og angir at det har valgt en løsning med forholdsvis detaljert angivelse både av hva som skal omfattes og hva som faller utenfor ordningen. Samtidig erkjennes det av utvalget at de begreper som er anvendt ikke har et helt presist innhold.

Aktuelle målsettinger for kvalitetssikring av prosjekter som innrømmes skattefradrag bør etter departementets mening ivaretas gjennom ordningen med godkjenning av prosjektet fra Norges forskningsråd. Etter departementets syn må det imidlertid stilles krav om at de utgifter som skal inngå i skattefradraget også er fradragsberettiget i henhold til skatteloven kapittel 6 ved fastsettelsen av alminnelig inntekt. Dette vil avgrense fradragsretten til å omfatte kostnader virksomheten har pådratt seg i sin næring med sikte på å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Det kreves ikke at kostnadene har vært vellykkede, det vil si ført til et verdifullt forskningsresultat for bedriften.

Videre finner departementet ikke grunn til at andel av faste kostnader mv. i et foretak skal kunne henføres til FoU-delen av foretakets samlede aktivitet, og dermed bli klassifisert som grunnlag for FoU-fradrag. Det vises her til at dette ikke er omfattet av Hervik-utvalgets forslag til lov- og forskriftstekst, samtidig som utvalget presiserer at *«forskriftene [må] utformes slik at de gir en rimelig avgrensning mot løpende drift, som ikke angår det offentlige.»* I den grad dette er utgifter foretaket under enhver omstendighet ville vært pådratt, synes det helt klart at disse må falle utenfor. Etter departementets vurdering vil det også innebære en ressurskrevende og lite formålstjenlig ordning dersom den enkelte virksomhet skjønnsmessig skal foreta en beregning av slike kostnader, samtidig som dette skal være mulig å etterprøve.

Generelt vil fradragsretten avgrenses gjennom et nærmere definert FoU-prosjekt, enten dette arbeidet foregår i bedriftens egen regi eller gjennom kjøp av oppdragsforskning fra godkjent forskningsinstitusjon. Med prosjekt menes, som angitt av Hervik-utvalget, en definert oppgave med et klart formål, med en fastsatt tids- og kostnadsramme samt eget regnskap. Ved kjøp av forskningstjenester fra forskningsinstitusjon vil kostnadene til dette kun gi FoU-fradrag for det foretaket som kjøper slike tjenester. For forskningsinstitusjoner som selger slike tjenester vil kostnader knyttet til prosjektet være alminnelige næringsutgifter til inntekts ervervelse som kommer til fradrag i alminnelig inntekt. Det må unngås dobbelt skattefradrag ved at både den

selgende forsikringsinstitusjon og den kjøpende bedriften får fradrag i skatt for de samme utgiftene.

5.5.2 Hvem som skal omfattes av ordningen

5.5.2.1 Hervik-utvalgets forslag

Utvalget uttaler i innstillingen at ordningen primært tar sikte på relativt små prosjekter, mens større prosjekter er forutsatt håndtert gjennom de ordinære direkte virkemidlene i Norges forskningsråd. Dette trekker etter departementets vurdering i retning av en forutsetning om at større foretak ikke skal omfattes av ordningen. Det vises her til at prosjekter av begrenset omfang normalt vil være mest aktuelle for mindre virksomheter organisert uten omfattende formelle selskapsstrukturer.

5.5.2.2 Krav til revisorattestasjon

Hervik-utvalget forutsetter på side 149 i NOU 2000: 7 at kostnader til FoU-arbeid i egen regi må attesteres av revisor for å gi rett til fradrag. Dette reiser spørsmål om ordningen er forutsatt begrenset til å gjelde virksomhet som er underlagt revisjonsplikt, jf. lov om revisjon og revisorer (revisorloven) 15. januar 1999 nr. 2 § 2–1. Bestemmelsen fastsetter at det som utgangspunkt gjelder revisjonsplikt for virksomhet som er regnskapspliktig i henhold til regnskapsloven § 1–2. Unntak gjelder hvor driftsinntektene av den samlede virksomheten er mindre enn 5 millioner kroner. Dette unntaket gjelder likevel ikke for allmennaksjeselskaper, aksjeselskaper, ansvarlige selskaper med mer enn 5 deltagere eller hvor samtlige deltagere er juridiske personer, samt for kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltagerne har personlig ansvar for forpliktelsene. Enkeltmannsforetak vil være undergitt revisjonsplikt dersom det har samlede eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte.

Et krav om revisorattestasjon basert på revisjonsplikt vil utelukke mindre bedrifter som ikke omfattes av revisjonsplikten i revisorloven § 2–1 fra ordningen med skattefradrag for kostnader til FoU. Som det fremgår ovenfor vil dette kunne gjelde en rekke enkeltmannsforetak samt ansvarlige selskaper med færre enn 6 deltagere og lavere driftsinntekter enn 5 millioner kroner. Med hensyn til hvilke former for virksomhetsutøvelse som er forutsatt å skulle omfattes, finner departementet ikke holdpunkter for å oppstille et vilkår om at virksomheten må være underlagt revisjonsplikt for å komme inn under ordningen. Det legges til grunn at kravet om revisorattestasjon er oppstilt med sikte på å unngå misbruk av ordningen og et omfattende kontrollbe-

hov fra ligningsmyndighetenes side. Kravet kan derfor oppfylles ved å engasjere en revisor til attestasjonsoppgaven, selv om foretaket ikke har revisjonsplikt.

5.5.2.3 *En avgrensning til små og mellomstore bedrifter*

Departementet har foretatt en vurdering av om ordningen bør avgrenses til å omfatte bare små og mellomstore bedrifter.

Spørsmålet reises på bakgrunn av uttalelser i NOU 2000: 7 kapittel 9.3 Bedriftsrettede tiltak. Det heter her at:

«For større og mer langsiktige forskningsprosjekter mener utvalget at det er ønskelig at Norges forskningsråd slik som i dag vurderer hvilke prosjekter som er fornuftige å gjennomføre med offentlig finansiering, jf. omtale i neste avsnitt. For mindre prosjekter kan imidlertid gevinsten ved en slik vurdering ha mindre betydning. (...)

Som omtalt ovenfor skal tiltaket primært treffe relativt små prosjekter, mens større prosjekter i hovedsak håndteres gjennom de ordinære direkte virkemidlene i Norges forskningsråd.»

I fortsettelsen av det sist siterte avsnittet angir utvalget sitt forslag til beløpsmessig avgrensning av ordningen. Dette kan trekke i retning av at det ovenfor siterte henspeiler til omfanget av prosjektene og ikke kan forstås som et forslag om å begrense ordningen til kun å skulle omfatte små og mellomstore bedrifter.

Departementet legger imidlertid til grunn at det i praksis normalt vil være en sammenheng mellom størrelsen på foretaket og omfanget av de FoU-prosjekter som igangsettes. Videre vises det til at Stortinget har gitt sin tilslutning til utvalgets forslag om at bedrifter som ikke er i skatteposisjon skal gis et tilskudd tilsvarende verdien av skattefradraget. Normalt vil det være i en fase med oppstart av en virksomhet at denne vil være utenfor skatteposisjon. I de langt fleste tilfeller vil dette også falle sammen med at bedriften er av relativt beskjedne størrelse.

Hovedbegrunnelsen for å begrense ordningen til små og mellomstore bedrifter vil imidlertid være at behovet for en slik støtteordning antas å være ulikt for små og mellomstore bedrifter på den ene siden og større foretak på den andre siden. Større foretak vil ha en bedre evne til å bære omkostningene ved FoU løpende, og vil som påpekt ovenfor i praksis lettere kunne oppnå tilskudd til større prosjekter gjennom eksisterende ordninger admini-

strert av Norges forskningsråd. For bedrifter med FoU-utgifter over det foreslåtte taket vil en ordning i samsvar med Stortingets vedtak i stor grad innebære at skattefradraget kommer til erstatning for kostnader som foretakene i dag bærer selv. Det skyldes at tilskuddet ikke gjør det mer lønnsomt å øke FoU-investeringen utover taket. Dette innebærer at offentlige midler trer i stedet for private midler uten å generere økt FoU.

På denne bakgrunn har departementet vurdert hva som kan være en hensiktsmessig avgrensning av ordningen med sikte på å forbeholde denne for små og mellomstore bedrifter. I retningslinjer utarbeidet av Nærings- og handelsdepartementet for ordningen med offentlig støtte til forsknings- og utviklings (FoU)-prosjekter i næringslivets regi (FUNN-ordningen), heter det at ordningen tar spesielt sikte på å nå frem til små og mellomstore bedrifter (SMB). Det er i retningslinjene for FUNN-ordningen ikke angitt noe nærmere om hva som skal forstås med små og mellomstore bedrifter.

Ved en avgrensning etter bedriftens størrelse er det viktig å finne avgrensninger som både er treffsikre i forhold til intensjonen med ordningen og som også er enkle å administrere. En mulig avgrensning kan være en kobling til SMB-listen ved Oslo Børs. Vilårene for notering på SMB-listen fremgår av børsforskriften § 2–1. Som et generelt vilkår for notering må aksjen være utstedt av et allmennaksjeselskap. Videre følger det av bestemmelsen at kursverdien på aksjer som noteres på SMB-listen må antas å være minimum 8 millioner kroner. Selskapet skal ha bestått i minst tre år og ha offentliggjort årsregnskap og årsberetning i en tilsvarende periode forut for søknad om notering. Videre forutsetter notering at minimum 25 prosent av aksjene er eid av andre enn personer og selskaper med en nærmere definert tilknytning til selskapet. Etter departementets vurdering vil en avgrensning av ordningen til kun å omfatte selskaper notert på SMB-listen ved Oslo Børs bli for snever, og ikke være i samsvar med utvalgets og Stortingets intensjon.

Som et alternativ til dette har departementet vurdert en avgrensning basert på § 1–6 i lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56. Det følger av denne bestemmelsen at foretak anses som små dersom de i henhold til de to siste årsregnskap oppfyller to av følgende tre vilkår: 1) har mindre enn 40 millioner kroner i årsinntekt, 2) har mindre enn 20 millioner kroner i balansesum, og 3) har færre enn 50 ansatte. Morselskaper regnes bare som små foretak dersom ovennevnte vilkår er oppfylt for konsernet som en enhet. Uavhengig av om disse vilårene er oppfylt regnes foreta-

ket som stort dersom det er et allmennaksjeselskap, dersom det er regnskapspliktig og aksjer og andeler mv. i foretaket er notert på børs eller dersom foretaket er regnskapspliktig og anses å ha en særlig samfunnsøkonomisk eller markedsmessig betydning.

En avgrensning etter regnskapsloven § 1–6 vil følgelig utelukke allmennaksjeselskaper og selskaper notert på børs fra ordningen. Allmennaksjeloven § 3–1 krever at et allmennaksjeselskap skal ha en aksjekapital på minst 1 million kroner. Allmennaksjeselskapene er «åpne» selskaper i den forstand at aksjene er beregnet på alminnelig omsetning og har adgang til å henvende seg til allmennheten med innbydelse om tegning og annet erverv av aksjer i selskapet. Dette i motsetning til aksjeselskaper som er «lukkede» selskaper i den forstand at aksjene ikke er beregnet på alminnelig omsetning, og at omsetning er undergitt ulike begrensninger av hensyn til selskapet og øvrige aksjeeiere, særlig sett i forhold til deltagelsen i den virksomhet selskapet driver. Det vil være opp til stifterne av selskapet å avgjøre hvorvidt selskapet skal være et allmennaksjeselskap eller aksjeselskap, også hvor aksjekapitalen overstiger 1 million kroner. Departementet finner å kunne tilrå en avgrensning av ordningen mot allmennaksjeselskaper gjennom henvisning til regnskapsloven § 1–6.

Videre har departementet vurdert hvorvidt deltakerlignede selskaper bør omfattes av ordningen. Dette vil gjelde ansvarlige selskaper, kommandittselskaper og selskaper med delt ansvar. I henhold til skatteloven § 2–2 annet ledd er slike selskaper ikke selvstendige skattesubjekter. Det er de enkelte deltagerne som lignes for sin andel i selskapets resultat. En ordning med skattefradrag vil derfor innebære at fradraget gis i den enkelte deltakers utlignede skatt. Dette vil medføre at det ikke er selskapet som sådan som tilføres midler direkte til dekning av FoU gjennom fradraget. Indirekte vil imidlertid også fradraget på eierens hånd kunne styrke selskapets økonomi etter hvert. I et deltakerlignet selskap må beregningsgrunnlaget for skattefradraget være selskapets kostnader, det vil si at det kun gis skattefradrag for prosjekter inntil 4 millioner i selskapet. I tillegg må fradraget på den enkelte andelseiers hånd begrenses etter 4 millioner-regelen, selv om eieren deltar i flere selskaper med FoU-grunnlag.

På bakgrunn av det ovenstående foreslår departementet at ordningen med skattefradrag for kostnader til FoU begrenses til små foretak som definert i regnskapsloven § 1–6. Dette vil omfatte både aksjeselskaper, deltakerlignet selskaper og enkeltmannsforetak under grensene for slike små foretak.

5.5.2.4 *Nærmere om samarbeidsprosjekter og FoU innenfor konserner*

Hervik-utvalget har i sitt utkast til forskrift inntatt regler både med hensyn til samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere og innenfor konserner etter aksjelovgivningen. Når flere skattytere etablerer et felles FoU-prosjekt skal det etter utvalgets forslag kunne kreves fullt fradrag for hver enkelt av disse selv om totalkostnaden overstiger beløpsgrensen. Også innenfor konsern skal beløpsgrensen etter utvalgets forslag gjelde for det enkelte selskap. For samarbeidsprosjekter mellom selskaper innenfor samme konsern foreslås det imidlertid at beløpsgrensen skal gjelde for alle selskapene i konsernet under ett. I tillegg foreslås en skjønnsmessig regel hvoretter selskapene også ellers kan bli å regne som ett dersom det ut fra en samlet vurdering er grunn til å se prosjektene i sammenheng.

Utvalget har ikke begrunnet nærmere hvorfor det foreslås ulike regler når det gjelder samarbeidsprosjekter i og utenfor konsern. Utgangspunktet i skatteretten er at selskaper innenfor konsern anses som selvstendige rettssubjekter. En nærliggende forklaring på utvalgets sontring kan være at de bakkenforliggende eierinteressene vil være de samme innenfor et konsern og at selskapene som inngår i dette av denne grunn må ses som et hele.

Departementet legger til grunn at det sentrale i Stortingets vedtak og utvalgets forslag har vært et ønske om å stimulere til økt satsning på FoU innenfor bedriftene. Dette søkes oppnådd gjennom igangsetting av konkrete og godkjente prosjekter som det skal gis støtte til i form av skattefradrag. Skattefradraget skal være midlet til å oppnå iverksetting av de enkelte prosjekter. På denne bakgrunn ser departementet det som hensiktsmessig å begrense skattefradraget uavhengig av hvor mange deltakere som er involvert i dette. Dette harmonerer etter departementets syn også best med Hervik-utvalgets merknader om at det er mindre prosjekter som er forutsatt tilgodesett, mens støtte til større prosjekter som før skal kanaliseres gjennom tilskudd fra Norges forskningsråd, jf. ovenfor. Den motsatte løsning vil kunne innebære at det gis støtte til prosjekter av en størrelsesorden som ikke har vært forutsatt. En løsning basert på fradrag tilknyttet det enkelte prosjekt vil også innebære at en unngår tilpasninger med sikte på å oppnå økt støtte, samtidig som en hindrer administrativt merarbeid knyttet til skjønnsmessige grensdragninger. Departementet foreslår at skattefradraget for prosjekter hvor flere skattytere er involvert fordeles etter de enkeltes bidrag innenfor den samme kostnadsrammen som gjelder ellers. Dette foreslås å gjelde

både for selskaper uten eiermessig tilknytning som deltar i samarbeidsprosjekter og innenfor konserner.

Med konsern forstås i denne sammenheng et morselskap med ett eller flere datterselskaper hvor morselskapet enten gjennom avtale eller som eier av aksjer eller selskapsandeler har bestemmende innflytelse over datterselskapene, jf. aksjeloven § 1–3 og allmennaksjeloven § 1–3.

Også hvor flere selskapers deltagelse i samme prosjekt avgrenses på ovennevnte måte vil det kunne oppstå mulighet for omgåelse av ordningen. Det vises her til muligheten for at flere datterselskaper innenfor samme konsern søker om godkjenning av hva som tilsynelatende utgjør selvstendige prosjekter mens disse i realiteten inngår som ledd i ett og samme prosjekt. Hervik-utvalget la i sitt utkast til forskrift frem forslag til en regel om at *«Også ellers kan flere selskaper i konsern bli å regne som en bedrift dersom det ut fra en samlet vurdering er grunn til å se prosjektene i sammenheng»*. Utvalget har ikke redegjort nærmere om bakgrunnen for forslaget. Forslaget gir anvisning på en skjønsmessig vurdering som kan være usikker og som gir svekket forutberegnlighet for søkerne. Departementet finner likevel å ville fremme forslag om en regel i tråd med det prinsipp som er kommet til uttrykk i utvalgets forslag. Det vises her til den fare for omgåelse som ligger i ordningen.

5.5.2.5 Krav om tilknytning til Norge

Hervik-utvalget har i utkastet til forskrift foreslått et vilkår om at reglene bare skal gjelde for prosjekter som i det vesentligste er gjennomført i Norge. Norges forskningsråd skal likevel kunne gjøre unntak fra dette kravet når samarbeidet med utenlandske kompetansemiljøer antas å ha særlig betydning for virksomheten i Norge.

Fradraget for FoU-kostnader er forutsatt gitt i utlignet skatt. Skatteplikt til Norge forutsetter en skattemessig tilknytning hit. For forskning og utvikling i bedriftens egen regi utført av selskaper hjemmehørende i Norge vil denne normalt foregå i Norge. Filial av utenlandsk selskap vil være skattepliktig til Norge for inntekter mv. av sin virksomhet her i landet. Uten et krav om at forskningen må være utført i Norge vil det i disse tilfellene kunne kreves fradrag for FoU-arbeid foretatt i selskapets hjemland. Tilsvarende oppstår spørsmål om selskaper hjemmehørende i Norge skal kunne kreve fradrag for kostnader tilknyttet deltagelse i samarbeidsprosjekter utenfor landets grenser. Ved oppdragsforskning vil slike tjenester kunne kjøpes i utlandet.

Hervik-utvalgets begrunnelse for vilkåret om at FoU-arbeid må ha tilknytning til Norge er formodentlig et ønske om å stimulere norske forskningsmiljøer. Som påpekt ovenfor legger departementet til grunn at bare kostnader som også er fradragsberettigede i alminnelig inntekt skal inngå i skattefradraget. Inntektsfradrag er forbeholdt utgifter som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre inntekt skattepliktig til Norge. For filial i utlandet av norsk selskap vil inntekten i utgangspunktet være skattepliktig til Norge. Avhengig av hvorvidt det foreligger skatteavtale og innholdet av denne vil det imidlertid normalt enten bli gitt kredit i norsk skatt, eller inntekten vil være unntatt fra beskatning. For filial i Norge av utenlandsk selskap vil fradrag forutsette at kostnadene har tilknytning til en virksomhet hvis økonomiske avkastning vil være skattepliktig til Norge. Dette vilkåret vil normalt være oppfylt når aktiviteten utøves i Norge. Disse reglene vil imidlertid ikke kunne sikre at innkjøpte forskningstjenester er utført i Norge. Videre vil departementet vise til at det kan oppstå problemstillinger knyttet til spørsmålet om ulovlig statsstøtte dersom fradragsretten forbeholdes FoU utført i Norge.

På denne bakgrunn finner departementet det hensiktsmessig at en eventuell begrensning av fradragsretten som oppstilt av utvalget må avklares gjennom ytterligere utredning, og deretter reguleres nærmere i forskrift. Departementets forslag til forskriftshjemmel for FoU-fradrag omfatter også dette tema.

5.5.3 Kostnadsramme og tidsbegrensning

Hervik-utvalget foreslår en kostnadsdekning på 25 prosent av de kostnadene i prosjektet som gir rett til tilskudd, begrenset til 1 million kroner per år per bedrift. I utvalgets utkast til forskrift forutsettes det at forskningsrådet skal godkjenne de kostnader som skal inngå i beregningsgrunnlaget for skattefradraget.

Departementet legger på bakgrunn av merkna-dene under punkt 23.2.5 i Innst. S. nr. 325 (2000–2001) til grunn at skattefradraget beregnes av kostnader pådratt gjennom inntektsåret og godkjent gjennom behandling av revisor og ligningsmyndigheter. Kostnader ut over et årlig maksimumsbeløp på 4 millioner kroner inngår ikke i beregningsgrunnlaget. For innkjøp av forskningstjenester gjennom samarbeidsprosjekt med universiteter, høyskoler og forskningsinstitusjoner økes beregningsgrunnlaget til 8 millioner kroner. Departementet legger til grunn at skattyter innenfor en årlige ramme på 4 millioner kroner selv kan velge å be-

nytte denne til egen forskning eller kjøp av forskningstjenester. Skal beregningsgrunnlaget økes med ytterligere 4 millioner kroner må dette skje ved kjøp av tjenester. Videre kan skattyter velge å benytte hele rammen på 8 millioner kroner til kjøp av forskningstjenester.

Departementet har som omtalt tidligere forutsatt at de kostnader som skal inngå i fradraget også kan komme til fradrag i inntekt, jf. skatteloven kapittel 6. Praktiske hensyn tilsier at denne koblingen knyttes til det enkelte inntektsår. Videre vises det til at både Hervik-utvalget og Stortinget har forutsatt et årlig fradrag med maksimumsbeløp uten å omtale en adgang til fordeling av kostnadene. I tillegg til dette viser departementet til de ligningstekniske komplikasjoner en mulighet til overføring til senere år vil innebære for ligningsmyndighetene som i tilfelle må sammenholde selvangivelser over en årrekke for kontroll av skattefradraget.

Departementet foreslår derfor at grunnlaget for beregning av skattefradraget vil være et årlig maksimumsbeløp. I tilfeller der kostnadene til et prosjekt overstiger dette taket vil det ikke bli gitt fradrag innenfor ett og samme år basert på prosjektets total kostnader. Det gis ikke adgang til å overføre overskytende kostnader til senere inntektsår for ytterligere fradrag. Departementet legger imidlertid til grunn at det vil være anledning til å søke om godkjenning av et nytt prosjekt til videre- eller slutføring av det opprinnelige, med adgang til ytterligere skattefradrag basert på det samme årlige beregningsgrunnlaget som ellers. Departementet foreslår at det gis hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om dette.

5.6 Fradrag i skatt

Komiteflertallet legger opp til at tilskuddet skal gis som fradrag i utlignet skatt, samtidig som ordningen skal legges opp slik at fradraget skal kunne tas ut løpende gjennom året. Komiteflertallet legger også til grunn at bedrifter som ikke er i skatteposisjon skal få full nytte av fradraget ved at det gis et supplerende tilskudd. Komiteen går ikke nærmere inn på hva slags forskutteringsordning som bør foretrekkes.

Det er ikke mulig å kombinere den ligningsmessige fradagsordningen (skattefradraget) som Hervik-utvalgets flertall og Stortinget gikk inn for, med den forskutteringsordning som ble lagt til grunn av Hervik-utvalgets mindretall, nemlig motregning i bedriftens løpende betalingsstrøm for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (skattetrekk). Etter gjeldende regler og system er det nemlig in-

gen sammenheng mellom arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk for ansatte og utlignet skatt for arbeidsgiver selv. Arbeidsgiveravgift beregnes på grunnlag av skattyters lønnskostnader, mens forskuddstrekket er forskuddsbetaling av de ansattes skatt på lønn. Utlignet skatt er den skatt som skal betales av skattyters samlede inntekt. Det er forskjellige myndigheter (henholdsvis ligningskontoret og skatteoppkreverkontoret) som vil administrere skattefradrag og arbeidsgiveravgift/forskuddstrekk hos et foretak.

En forskuttering av skattefradraget gjennom redusert innbetaling av løpende arbeidsgiveravgift eller skattetrekk må anses prinsipielt og praktisk umulig i det etablerte forvaltningsapparatet. Departementet ser derfor bort fra denne forskutteringsordningen i det følgende.

Etter departementets oppfatning er det i stedet naturlig å bygge forskutteringsordningen for FoU-fradrag på forskuddsordningen for skatt. Denne forskuddsordningen innebærer at sannsynlige inntektsfradrag og skattefradrag ved ligningen tas hensyn til ved beregningen av løpende forskudd på den senere utlignede skatt. Også et sannsynlig FoU-fradrag i skatt kan inngå i dette. Forutsetningen vil være at bedriften gir ligningskontoret tilstrekkelige opplysninger til at forskuddsutskrivningen kan justeres med det sannsynlige fradragets beløp.

Dette innebærer at personlig næringsdrivende vil få redusert den skatten som skal betales i fire like store terminer gjennom inntektsåret, jf. skattebetalingsloven kapittel III, det vil si i det året FoU-kostnadene påløper.

Personlige deltagere i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper er også forskuddsskattepliktige og vil dermed kunne få redusert den skatten som skal betales i fire like store terminer gjennom inntektsåret, på lik linje med personlig næringsdrivende.

Aksjeselskaper og likestilte selskaper er etter skuddspliktige, jf. skattebetalingsloven kapittel V. De betaler sin inntektsskatt i to foreløpige terminer før ligningen er gjennomført i året etter inntektsåret (forhåndsskatt 15. februar og 15. april), og resten om høsten etter ligningen (resterende skatt). For disse selskapene vil dermed FoU-fradraget først kunne komme til fradrag ved innbetalingen av forhåndsskatten våren etter at FoU-utgiftene er pådratt, eventuelt om høsten ved selve ligningen. Etter departementets oppfatning er dette en uunngåelig konsekvens av at fradraget er koblet til ligningsprosessen. Tidspunktet for godskriving av skattefradraget ved ligningen vil falle godt sammen med tidspunktet for selve inntektsskattebelastningen.

Behovet for en forskuttering er da ikke det samme som når skattebelastningen kommer tidligere (gjennom en forskuddsskatt).

For bedrifter som ikke er i skatteposisjon og dermed ikke skal betale skatt, har komiteflertallet, som tidligere nevnt, lagt til grunn at det skal gis et supplerende tilskudd. Som en følge av at fradraget er koblet til ligningsprosessen vil et supplerende tilskudd til de bedriftene som ikke får utlignet nok skatt til å utnytte fradraget, kunne gjennomføres ved at bedriftene får utbetalt det ikke utnyttede fradragbeløpet. Fradraget vil da bli utbetalt på samme måte som overskytende forhåndsskatt eller forskuddsskatt. Departementet foreslår derfor at dersom FoU-fradraget overstiger utlignet skatt, skal det overskytende beløp utbetales skattyteren ved skatteoppgjøret.

5.7 Spørsmål om skatteplikt for skattefradraget/tilskuddet

Stortinget har gjennom sin henvisning til forslaget fra flertallet i Hervik-utvalget gitt anvisning på en rettighetsbasert ordning. Det vises her til NOU 2000: 7 side 148 hvor det heter:

«(...) Samtidig vil et tiltak basert på objektive kriterier som gir bedriftene rett til tilskudd, gjøre det enklere for hver enkelt bedrift å planlegge sin forskningsinnsats. En rekke land har derfor gjennomført slike tiltak basert på objektive kriterier, i hovedsak i form av indirekte tiltak gjennom skattesystemet, jf. omtale i avsnitt 6.3. Utvalget vil under dette punkt skissere og foreslå et tiltak der bedriftene er garantert et nærmere angitt beløp til finansiering av FOU-utgifter gitt at visse objektive kriterier er tilfredsstillt. (...)

Dette innebærer som tidligere nevnt at ordningen får reelt preg av å være en regelstyrt tilskuddsordning.

Statstilskudd til dekning av fradragberettigede næringsutgifter er generelt skattepliktig næringsinntekt. Det vises i denne sammenheng til Høyesterettsdom inntatt i Rt. 1978 side 488. Det følger av dette at skatteplikten også omfatter tilskudd til forskning. En ordning som skissert ovenfor med rett til skattefradrag for fradragberettigede kostnader til FoU må økonomisk sett likestilles med en ren tilskuddsordning med direkte utbetalinger. Dersom skattefradraget unntas fra skatteplikt vil det innebære at et skattefradrag vil være mer verdt enn et tilsvarende statstilskudd som utbetales kontant. Det har neppe vært meningen.

Departementet ser likevel de praktiske og mer

formelle argumenter som taler mot å behandle et skattefradrag som skattepliktig inntekt for mottaker. Departementet går derfor inn for skattefritak mot at fradragssatsen reduseres fra 25 til 20 prosent av fradragss grunnlaget. Ved at fradragssatsen settes til 20 prosent, og ikke bare 18 prosent som ville tilsvare verdien av 25 prosent minus 28 prosent skatt, er det tatt hensyn til at ikke alle foretak vil være i skatteposisjon med effektiv skattlegging av eventuelt mottatt skattepliktig støtte.

5.8 Praktisk gjennomføring

5.8.1 Godkjenningsordning i Norges forskningsråd

For å sikre at den nye ordningen blir oppfattet som troverdig i forhold til målsetningen, og for å redusere næringslivets usikkerhet med hensyn til hvilke prosjekter som faktisk faller inn under det nye virkemidlet, foreslo Hervik-utvalget at prosjektene må godkjennes på forhånd av Norges forskningsråd, og at revisor i etterhånd skal bekrefte at prosjektet er gjennomført i samsvar med godkjenningen og regelverket.

Godkjenningsordningen skal etter Hervik-utvalgets forslag gjelde for bedriftenes enkeltprosjekter, enten bedriftene utfører disse alene eller i samarbeid med andre bedrifter. Ved kjøp av FoU-tjenester fra godkjent universitet eller høyskole skal institusjonen det er tale om godkjennes av forskningsrådet.

Etter dette, sammenholdt med Stortingets vedtak, blir det også for skatteordningen nødvendig at forskningsrådet må foreta en godkjenning av prosjektene, på samme måte som rådet i dag godkjenner prosjekter i tilknytning til FUNN-ordningen. Bedriftene må definere sin FoU-innsats i prosjektet, ikke bare kreve fradrag for en anslått andel av FoU-kostnader. Dette medfører også at ligningsmyndighetene og revisor har en kontrollmulighet. Videre vil det gi en mulighet til å få oversikt over ordningens effekter og bedriftenes FoU-satsinger.

Den faglige vurderingen av prosjektet bør inneholde en vurdering av om prosjektet er et reelt FoU-prosjekt, og om kjøp av tjenester skjer fra FoU-miljø som er «godkjent». Det vises til punkt 5.5.1.2 angående hvilke kostnader som kan inngå i grunnlaget for skattefradraget. Med en godkjenningsordning forutsetter departementet at det i utgangspunktet må søkes om en forhåndsgodkjenning, slik som utvalget foreslo. Departementet vil imidlertid peke på at dette i enkelte tilfeller vil kunne få en del uheldige konsekvenser. Det bør derfor åpnes for at

forskningsrådet også kan godkjenne prosjekter etter at de er startet opp. For at ligningskontoret skal kunne kontrollere og godkjenne skattefradraget må prosjektet imidlertid være godkjent senest på et slikt tidspunkt at revisor har mulighet til å kontrollere kostnaden opp mot det godkjente prosjektet. Departementet foreslår at det gis hjemmel til å regulere dette nærmere i forskrift. Slik etterfølgende godkjenning innebærer ikke at fradragsgrunnlaget første gang etter godkjenningen kan økes med FoU-prosjektets kostnader fra tidligere år. Det enkelte års FoU-fradrag må beregnes av det enkelte års godkjente utgifter.

5.8.2 Forholdet mellom Norges forskningsråds kompetanse og ligningsmyndighetenes kompetanse

En lovfestet rett til skattefradrag etter skatteloven medfører at også ligningsmyndighetene er tillagt et forvaltningsansvar. Etter utvalgets forslag og stortingsvedtaket er det imidlertid Norges forskningsråd som skal inneha kompetansen til å godkjenne både prosjektet og kostnadsrammen. Har skattyter fått godkjent et prosjekt, kan ikke ligningsmyndighetene i ettertid hevde at dette ikke er forskning. En annen løsning vil medføre at skattyter ikke kan være sikker på at han får tilskudd før prosjektet er ferdig. Dette vil skape en for stor usikkerhet for skattyter.

Etter departementets oppfatning må skattytere som har gjennomført et godkjent prosjekt legge ved opplysninger om dette til ligningsmyndighetene. Fradragsgrunnlaget må være en egen post i næringsoppgaven (vedlegg til selvangivelsen) for næringsdrivende og selskaper. Forskningsrådets godkjenning samt revisors bekreftelse må også vedlegges.

Ligningsmyndighetene må på den annen side ha kompetanse til å prøve om skattyter faktisk har hatt de kostnader som han hevder. Dersom skattyter for eksempel krever at alle utgifter til to ansatte skal inngå i grunnlaget for skattefradrag, må ligningsmyndighetene kunne prøve om de to ansatte har arbeidet full tid med prosjektet. Har de to ansatte kun arbeidet 50 prosent med prosjektet, må skattefradraget kunne reduseres tilsvarende. Revisors attestasjon vil kunne være veiledende, men i praksis vil det ikke være mulig for en revisor å ta standpunkt til alle detaljer i ressurs- og kostnadsbruken til et større forskningsprosjekt.

Det er skatteoppkreveren i det enkelte distrikt som foretar skatteavregningen i et samarbeid med ligningskontoret. Fradrag i skatt må da gis etter nærmere opplysninger fra ligningskontorene.

5.8.3 Klageadgang

Etter lov 10. februar 1967 om behandlingssåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) § 28 kan et enkeltvedtak påklages til nærmeste overordnede forvaltningsorgan. Etter § 2 anses et enkeltvedtak som et vedtak som gjelder rettigheter eller plikter til en eller flere bestemte personer eller private rettssubjekter.

Etter ligningslovens § 9–2 har skattyter rett til å påklage ligningen. En klage etter ligningsloven vil kun gjelde spørsmålet om skattyter har hatt kostnader som nevnt i det godkjente prosjektet.

Hervik-utvalget foreslo at departementet oppnevner en egen klagenemnd for slike saker. En slik klagenemnd var tiltenkt opprettet i forbindelse med FUNN-ordningen. Finansdepartementet anser det som lite hensiktsmessig at et departement skal være klageorgan for vedtak fattet av Norges forskningsråd på dette området. Departementet foreslår derfor at en klagenemndløsning for rådets avgjørelser også skal gjelde for skattefradragsordningen. Klagenemnda skal behandle klager knyttet til avslag på forhåndsgodkjenning av egne prosjekter, og avslag på forhåndsgodkjenning av forskningssituasjoner som det kan kjøpes forskningstjenester fra. En bedrift kan ikke påklage et slikt avslag til ligningsmyndighetene. Den nærmere klageordning utenom ligningsloven må reguleres i forskrift.

5.8.4 Forholdet til statsstøtteregele

I forbindelse med etableringen av FUNN-ordningen foretok Nærings- og handelsdepartementet i brev av 14. juni 2001 formell notifikasjon av EFTA Surveillance Authority (ESA) med underretning om det nærmere innhold av ordningen. I vedtak av 18. juli 2001 besluttet ESA å ikke reise innsigelser om at ordningen rammes av EØS-avtalens bestemmelser om ulovlig statsstøtte. Departementet vil vurdere hvorvidt det vil være nødvendig å foreta notifikasjon også i forbindelse med innføringen av en ordning med skattefradrag for kostnader til FoU. En vil ha en dialog med ESA om dette.

5.8.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2002.

5.9 Alternativ tilskuddsordning

Etter departementets oppfatning er koblingen til ligningen reelt sett bare en teknisk oppgjørsmåte for en rettighetsbasert tilskuddsordning. Det virker ulogisk og systemfremmed å utforme et skattefra-

drag for en type næringsutgift som det allerede er gitt inntektsfradrag for i næringsbeskatningen.

Utvalgets flertall begrunnet koblingen til skattesystemet med at tilskuddet må ses som et bidrag fra det offentlige for en økt ytelse fra næringslivets side. En fradragsordning i skatt vil i følge utvalgets flertall markere dette best. En tilskuddsordning vil kunne bli oppfattet som noe staten gir bedriftene fordi de ikke klarer seg på egen hånd. Den økte FoU-innsatsen staten stimulerer til vil etter hvert føre til høyere inntekter i næringslivet og økt skatteinngang.

Etter departementets oppfatning er begrunnelsen for å koble tilskuddsordningen til skattesystemet svak. Det er normalt at utgifter budsjetteres på statsbudsjettets utgiftsside selv om det kan føre til økt verdiskaping og økte skatteinntekter. Dersom utvalgets prinsipp skulle legges til grunn også for andre tilskuddsordninger vil skattesystemet bli overbelastet.

Utvalget har også pekt på at fradrag i skatt vil være mer stabilt enn et tilskudd. Etter departementets oppfatning vil en rettighetsbasert tilskuddsordning kunne utformes slik at den gir den samme forutberegnelighet og stabilitet som en skatteordning.

Etter departementets syn vil en tilskuddsordning være administrativt enklere enn en skatteordning. Hovedforskjellen mellom ordningene ligger i utbetalingsmåten. Bedriftene får like mye arbeid med å beskrive forskningsprosjekter og kostnadsregistrering med sikte på skattefradrag, som de ville ha fått med å sende begrunnede prosjektsøknader og deretter kostnadsoppgaver i en direkte tilskuddsordning. De administrative kostnadene vil øke ved at to ulike instanser skal behandle henholdsvis prosjektsøknaden og kostnadsoppgaven, istedenfor at samme instans (Norges forskningsråd) behandler begge deler.

På denne bakgrunn mener departementet at Stortingets intensjoner bedre kan ivaretas gjennom en tilskuddsordning.

En tilskuddsordning bør i tilfelle utformes med hjemmel i en egen lov om forskning og utvikling i næringslivet. Loven må gi bedrifter som er blitt forhåndsgodkjent rett til et tilskudd på inntil 25 prosent (forutsatt skatteplikt for tilskuddet, jf. punkt 5.7 foran) av prosjektkostnadene opp til 4 millioner kroner, det vil si med et maksimalt tilskuddsbeløp på 1 million kroner. Rammen må som for skattefradrag utvides ved kjøp av tjenester fra godkjent forskningsinstitusjon. Hvilke prosjekter og hvem som skal ha rett til tilskudd må være de samme som etter skattefradragsmodellen. Utbetalingen av tilskuddet må kunne foretas når revisorbekreftet prosjektrekningskap fremlegges, eventuelt på et tidligere tidspunkt på grunnlag av delregnskap.

Departementet anbefaler Stortinget å overveie en slik tilskuddsløsning fremfor den skattefradragsordning som fremmes i denne proposisjon i henhold til Stortingets vedtak av 15. juni 2001.

5.10 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet har beregnet provenyvirkningen av en full oppfølging av stortingsvedtaket (Hervik-utvalgets hovedforslag), og av Regjeringens forslag til oppfølging. Med de støttesatsene som legges til grunn, er provenyvirkningene av Regjeringens forslag uavhengige av om ordningen gjennomføres som en skattefradragsordning eller som en regelstyrt tilskuddsordning.

Hovedformålet med slike tiltak er å utløse økt privat FoU-innsats i bedriftene. I hvilken grad bedriftene vil øke FoU-innsatsen er imidlertid svært usikkert. Det er heller ikke opplagt at alle virksomheter med rett til støtte vil øke FoU-innsatsen som følge av en slik ordning. I enkelte tilfeller kan tilskuddet bidra til å fortrenge privat finansiering av FoU-investeringer, det vil si at offentlige midler erstatter private midler uten at den samlede FoU-innsatsen øker. Denne problemstillingen drøftes også av Hervik-utvalget.

Slik Hervik-utvalgets hovedforslag er utformet, er sannsynligheten for fortrenningseffekter etter departementets vurdering nokså stor. Det skyldes at ordningen er såkalt volumbasert, med et relativt lavt tak (4 millioner kroner). Volumbaserte ordninger innebærer at støtten gis på basis av de totale FoU-utgiftene (opp til taket). Når en bedrift vurderer om den skal øke sine FoU-investeringer, vil det normalt være den marginale lønnsomheten som er relevant. For en bedrift som befinner seg over grensen for støtte, vil ordningen ikke gi økt lønnsomhet *på marginen*, det vil si at det ikke vil bli mer lønnsomt å øke FoU-innsatsen. Det vil altså normalt ikke være noen grunn til at en bedrift med FoU-utgifter over taket skal tilpasse seg annerledes med en slik ordning enn uten.

Departementet mener det er rimelig å forutsette at virksomhetene vil tilpasse seg ulikt avhengig av om de har FoU-utgifter over eller under grensen for støtte. Det legges derfor skjønnsmessig til grunn at de samlede FoU-utgiftene (inkl. offentlig tilskudd) er uendret i virksomheter med FoU-utgifter over taket, mens virksomheter med FoU-utgifter under taket øker den private FoU-finansieringen med 1 krone for hver krone de mottar i offentlig tilskudd.

I forhold til internasjonal empiri er forutsetnin-

gen om 1 krone økt privatfinansiert FoU for 1 krone i økt offentlig støtte relativt optimistisk. En så optimistisk forutsetning kan imidlertid begrunnes med at den også skal fange opp en eventuell økning i *registrert* FoU, blant annet som følge av at virksomhetene blir mer påpasselige med å føre reelle FoU-utgifter som FoU-utgifter. I dag er det ingen skattemessige motiver for å føre opp utgifter som FoU-utgifter, noe som kan tilsi en viss underrapportering i FoU-statistikken. Videre vil virksomhetene få motiver til å klassifisere mest mulig ordinære driftsutgifter mv. som FoU-utgifter.

Med disse forutsetningene og på bakgrunn av tall fra Statistisk sentralbyrås FoU-statistikk for 1999, anslås provenytapet av en full oppfølging av stortingsvedtaket til om lag 1,3 milliarder kroner på *noe lengre sikt*. Det første året ordningen trer i kraft vil imidlertid provenytapet trolig være noe lavere. I følge stortingsvedtaket skal skattefradraget forskutteres slik at bedriftene mottar tilskuddet løpende gjennom året. Som departementet har gjort rede for, lar dette seg ikke gjennomføre. Gitt denne betingelsen vil imidlertid hele den bokførte effekten

komme i 2002. Fordi skattefradraget gis ved ligningen, vil den bokførte provenyvirkningen i selve inntektsåret være beskjeden ettersom de fleste som kommer inn under ordningen vil være etterskuddspliktige (aksjeselskaper).

Blant annet for å øke treffsikkerheten av ordningen, foreslår Regjeringen å avgrense ordningen til SMB-virksomheter, jf. punkt 5.5.2.3. På denne måten vil en rekke større virksomheter med FoU-utgifter over taket ikke omfattes av ordningen, og dermed gjøre ordningen mer effektiv. I følge FoU-statistikken for 1999 vil antall virksomheter med interne FoU-utgifter over taket reduseres fra om lag 300 (av om lag 9 500 virksomheter) til om lag 100 (av om lag 7 500 virksomheter), mens andelen virksomheter med FoU-innkjøp reduseres fra om lag 100 til kun noen få virksomheter. Provenyvirkningen på noe sikt av en ordning avgrenset til SMB-virksomheter anslås til om lag 400 millioner kroner, når bedriftene har fått tilpasset seg ordningen. Bokført virkning i 2002 anslås til om lag 35 millioner kroner. I tillegg kommer administrative kostnader som anslås til om lag 20 millioner kroner.

6 Opphevelse av bindingstiden for AMS-investeringer

Adgangen til aksjesparing med skattefradrag (AMS) ble opphevet fra og med inntektsåret 2000 ved lov 17. desember 1999 nr. 94. Fortsatt gjelder imidlertid reglene om at det må betales et skattetillegg dersom fondsandelene selges/innløses før fire år etter erverv. Det er fastsatt at de gjenstående bestemmelsene om AMS i skatteloven § 16–11 femte, syvende og åttende ledd oppheves fra og med inntektsåret 2004.

Formålet med AMS-ordningen var å stimulere tilgangen på egenkapital til norsk næringsliv. En forutsetning for ordningen var at AMS-midler i all hovedsak skulle plasseres i norske selskaper. Etter skatteloven § 16–11 femte ledd første punktum skal kapitalinnskudd som inngår i ordning med aksjesparing i verdipapirfond, holdes plassert i norske aksjer, tegningsretter og konvertible obligasjoner innenfor rammen av lov om verdipapirfond § 4–4 første ledd. Ti prosent av fondets midler kan likevel plasseres i utenlandske aksjer som faller innenfor rammen av lov om verdipapirfond § 4–4 første ledd, jf. skatteloven § 16–11 femte ledd andre punktum.

Siste året man hadde adgang til aksjesparing med skattefradrag var i 1999. Dersom skattyteren realiserer eller pantsetter andel av innskudd i verdi-

papirfond som det er gitt fradrag for før fire år etter innskuddsdato, skal det som hovedregel gjøres tillegg i skatten på 15 prosent for realisasjonsåret. Dette innebærer eksempelvis at innskudd gjort 31.12.1999 ikke kan realiseres før 31.12.2003.

Eftas overvåkingsorgan (ESA) har stilt spørsmål om begrunnelsen for vilkårene i skatteloven § 16–11 femte ledd med krav til norsk plassering av aksjer mv. Departementet ser at det kan være grunnlag for å stille spørsmål ved om plasseringsvilkårene vedrørende AMS er i strid med EØS-avtalen.

Siden det bare er utfasingen av AMS-ordningen som gjenstår, foreslår departementet derfor at de resterende AMS-bestemmelsene oppheves allerede med virkning fra 1. januar 2002, fremfor å vente til 1. januar 2004.

På denne bakgrunn foreslår departementet at reglene om aksjesparing med skattefradrag i skatteloven § 16–11 femte, syvende og åttende ledd oppheves fra 1. januar 2002. Forslaget innebærer at skattyter kan innløse AMS-andel, -aksje, eller grunnfondsbevis før det er gått fire år fra ervervet uten å få det tillegget i skatten på 15 prosent som følger av gjeldende regler.

7 Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper

7.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper ved formuesskatteligningen og ved fastsetting av arveavgift.

Personlige skattytere og visse typer sammenlutninger er formuesskattepliktige for verdien av aksjer i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal etter gjeldende rett verdsettes til 65 prosent av aksjenes antatte salgsverdi. Tilsvarende norske aksjer verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi fordelt etter pålydende.

Ved beregning av arveavgift settes verdien av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper etter gjeldende rett til 30 prosent av aksjenes antatte omsetningsverdi. Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper verdsettes som hovedregel til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi.

Departementet foreslår at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper kan kreves verdsatt til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, når skattyteren kan sannsynliggjøre denne. Det foreslås videre at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper ved fastsetting av arveavgift kan kreves verdsatt til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av skattemessig formuesverdi, når den avgiftspliktige kan sannsynliggjøre denne.

7.2 Gjeldende rett

Personer som er bosatt i Norge ved årsskiftet og endel nærmere definerte sammenslutninger hjemmehørende i Norge er formuesskattepliktige til Norge for sine eiendeler i Norge og utlandet. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper er fritatt for formuesskatt. Selskapsformuen blir skattlagt ved at formuesverdien av aksjene inngår i formuesskattegrunnlaget til aksjonærene. I selskaper som delta-

kerlignes, jf. skatteloven § 2–2 tredje ledd, (for eksempel ansvarlige selskaper og kommandittselskaper), fastsettes en nettoformue på selskapets hånd som så fordeles forholdsmessig på deltakerne.

Hovedregelen i skatteloven er at formuesobjekter skal verdsettes til omsetningsverdien per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–1. Det er imidlertid fastsatt enkelte særlige verdsettelsesregler. Etter skatteloven § 4–12 verdsettes børsnoterte aksjer til kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Dette er i samsvar med lovens hovedregel. Ikke-børsnoterte aksjer verdsettes derimot til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret. Børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til 65 prosent av antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret.

Etter skatteloven § 4–40 fastsettes formuesverdien av andeler i deltakerlignede selskaper til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter. Det er ikke gitt særlige regler for verdsettelse av deltakeres andeler i utenlandske deltakerlignede selskaper. Skattedirektoratet har i Lignings-ABC beskrevet en metode for verdsettelse i de tilfeller hvor en skattyter hjemmehørende i Norge eier andeler i et utenlandsk deltakerlignet selskap eller i et NOKUS-selskap. Ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt og formue for den norske deltakeren i det utenlandske selskapet, tas det utgangspunkt i det utenlandske selskapets finansregnskap, som omarbeides slik at man kommer frem til en nettoformue og en alminnelig inntekt etter norske skatteregler.

Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer ved beregning av arveavgift er regulert i arveavgiftsloven § 11A. Verdien av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper fastsettes til 30 prosent av aksjenes antatte omsetningsverdi per 1. januar i det år rådigheten erverves. For ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper fastsettes arveavgiftsgrunnlaget i utgangspunktet til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år rådigheten erverves.

7.3 Høring

Departementet sendte 6. juli 2001 et forslag til endring av reglene om verdsettelse av ikke-børsnoterte utenlandske aksjer ut på høring, med høringsfrist 28. august 2001. Følgende instanser hadde realitetsmerknader til departementets forslag:

- Bedriftsforbundet
- Skattefogdenes Landsforening
- Den norske Revisorforening
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening
- Fylkesskattesjefenes forening
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Den norske Advokatforening
- Finansnæringens Hovedorganisasjon
- Ligningsutvalget
- Skattedirektoratet
- Norges Rederiforbund

Bedriftsforbundet, Skattefogdenes Landsforening, Den norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Fylkesskattesjefenes forening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Den norske Advokatforening, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Ligningsutvalget og Norges Rederiforbund støtter i hovedsak departementets forslag om at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal kunne verdsettes til en antatt skattemessig formuesverdi ved formuesskatteligningen, når skattyteren eller den avgiftspliktige kan sannsynliggjøre denne.

Skattefogdenes landsforening, Norges Rederiforbund og Skattedirektoratet mener at det bør klargjøres i lovteksten om skattytere og avgiftspliktige har valgtrett med hensyn til om verdsettelsen skal skje på grunnlag av antatt salgsverdi eller antatt skattemessig formuesverdi.

Ligningsutvalget mener det er lite ønskelig at skattytere og arveavgiftspliktige skal kunne velge mellom antatt omsetningsverdi og antatt skattemessig formuesverdi ved verdsettelse av ikke-børsnoterte utenlandske aksjer. Det vil etter Ligningsutvalgets oppfatning i utgangspunktet være like vanskelig å komme frem til en antatt omsetningsverdi som en antatt skattemessig formuesverdi for ikke-børsnoterte utenlandske aksjer. Slik Ligningsutvalget ser det, bør ikke-børsnoterte utenlandske aksjer i alle tilfeller verdsettes til antatt skattemessig formuesverdi. Ligningsutvalget påpeker videre at det må fastsettes nærmere regler for hvordan det skal finnes frem til skattemessig formuesverdi med grunnlag i et utenlandsk selskaps finansregnskap, i form av forskrift og eget skjema for dette formålet.

Den norske Revisorforening, Den norske Advokatforening og Norges Rederiforbund mener det kan by

på problemer å finne frem til antatte skattemessige formuesverdier med utgangspunkt i et utenlandsk selskaps finansregnskap. Dette gjelder særlig for fast eiendom, der det i praksis er betydelig variasjon i forholdet mellom kostpris og norsk skattemessig formuesverdi. De nevnte høringsinstansene påpeker at det må gis retningslinjer som sikrer at formuesverdier av faste eiendommer i utlandet som beregnes i forbindelse med verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper ikke får et høyere nivå enn skattemessige formuesverdier for tilsvarende faste eiendommer i Norge.

Norsk Bedriftsforbund påpeker at kravet om sannsynliggjøring av skattemessig formuesverdi ikke må innebære at det stilles omfattende dokumentasjonskrav, fordi dette vil kunne medføre mye merarbeid og store utgifter for den enkelte aksjonær, og fordi dette antakelig vil bety at kun aksjonærer med meget store aksjeposter vil kunne dra nytte av en slik ordning.

Finansnæringens Hovedorganisasjon antar at forslaget vil kunne medføre en noe større arbeidsbelastning både for skattytere og ligningsmyndigheter i forbindelse med fremskaffelse og kontroll av opplysninger, men mener at likhetsbetraktninger og hensynet til oppfyllelse av Norges forpliktelser etter EØS-avtalen tilsier at forslaget likevel bør gjennomføres.

Det vises til departementets vurderinger under punkt 7.4 nedenfor.

7.4 Departementets vurderinger og forslag

I forbindelse med et forslag om formuesskattefritak for næringsseideler, ble det i Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) fremmet forslag om at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skulle formuesverdsettes etter de samme prinsipper som ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper. Verken forslaget om fritak for formuesskatt på næringsseideler eller forslaget om å endre verdsettelsesreglene for aksjer i ikke-børsnoterte utenlandske selskaper ble vedtatt av Stortinget. Det er imidlertid ingen nødvendig sammenheng mellom disse to forslagene. Etter departementets oppfatning kan forslaget om endring av verdsettelsesregler for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper derfor behandles uavhengig av det mer omfattende forslaget om formuesskattefritak for næringsseideler.

Likeartede formuesobjekter bør i utgangspunktet verdsettes mest mulig likt. Det er i hovedsak administrative forhold som begrunner at beregnings-

grunnlaget i dag er forskjellig for ikke-børsnoterte aksjer i henholdsvis norske og utenlandske selskaper. Norske lignings- og arveavgiftsmyndigheter har normalt ikke tilgang til underliggende opplysninger om selskapenes skattemessige formuesverdier i utenlandske selskaper uten skatteplikt til Norge. Dette medfører at det kan være vanskelig både for lignings- og arveavgiftsmyndighetene og for skattytere og arveavgiftspliktige å fastsette hva som er aksjenes skattemessige formuesverdi etter norske regler. I forbindelse med vedtakelsen av skatteloven § 4–12 (tidligere selskapsskatteloven § 2–2) antok departementet at det ville være enklere å beregne en «antatt markedsverdi» for aksjer i utenlandske ikke-børsnoterte selskaper, jf. Ot.prp. nr. 12 (1992–93).

For ikke-børsnoterte norske aksjer benyttes skattemessige formuesverdier som beregningsgrunnlag blant annet fordi det er vanskelig å fastsette markedsverdien av aksjer som sjelden omsettes, og fordi selskapets skattemessige formuesverdier er kjent.

Det kan reises spørsmål om ulikhetene i dagens verdsettelsesregler er i strid med EØS-regelverket. ESA har i brev av 23. januar 2001 stilt spørsmål om begrunnelsen for at aksjer i utenlandske ikke-børsnoterte selskaper formuesverdssettes forskjellig fra tilsvarende norske aksjer. Ettersom det ut fra likhetsbetraktninger foreslås å endre dagens verdsettelsesregler for aksjer i ikke-børsnoterte utenlandske selskaper, finner departementet ikke grunn til å gå nærmere inn på forholdet til EØS-reglene.

For å få en mest mulig lik verdsettelse av aksjer i alle ikke-børsnoterte selskaper, norske og utenlandske, har en etter departementets oppfatning følgende alternativer for verdsettelsesregler for denne typen aksjer: Alle aksjene kan enten verdsettes til antatt omsetningsverdi, til en andel av selskapets regnskapsmessige verdi eller til en andel av selskapets skattemessige formuesverdi.

Ideelt sett burde ikke-børsnoterte aksjer, i tråd med hovedreglene om verdsettelse i skatteloven § 4–1 og arveavgiftsloven § 11, verdsettes til markedsverdi. Dette er fordi reglene om verdsettelse av grunnlaget for formuesskatt og arveavgift i størst mulig grad bør utformes slik at sammenlignbare formuesplasseringer ikke medfører ulik skatte- eller arveavgiftsbyrde.

Fordi de fleste aksjer i ikke-børsnoterte norske selskaper omsettes sjelden, vil imidlertid en verdsettelse av alle aksjer til antatt markedsverdi medføre mange vanskelige og skjønnsmessige verdivurderinger. Ligningsmyndighetene må da hvert år foreta en skjønnsmessig verdsettelse av svært mange aksjeselskaper for å finne aksjenes antatte mar-

kedsverdi. En slik verdsettelse vil kreve uforholdsmessig mye ressurser, og det vil ofte være vanskelig å finne en antatt omsetningsverdi. Departementet finner derfor ikke grunn til å foreslå at alle aksjer verdsettes til antatt markedsverdi.

En løsning hvor verdien av norske og utenlandske aksjer fastsettes til en andel av det utenlandske selskapets regnskapsmessige verdier vil lette de kontrollmessige sidene knyttet til formuesverdsettelsen av utenlandske aksjer. Under forutsetning av at selskapet er regnskapspliktig etter intern rett i det landet det er hjemmehørende, må aksjonæren kunne pålegges å fremskaffe selskapets regnskap på forespørsel fra ligningsmyndighetene. Etter departementets oppfatning har en slik løsning likevel flere svakheter. Den største svakheten er at regnskapsreglene varierer fra land til land, noe som medfører at aksjer i selskaper hjemmehørende i enkelte land vil bli verdsatt til tilnærmet markedsverdi, mens aksjer i selskaper hjemmehørende i andre land kan få en svært lav verdsettelse. Etter departementets oppfatning kan derfor heller ikke denne løsningen anbefales.

Det foreslås derfor at aksjer i utenlandske ikke-børsnoterte selskaper verdsettes på grunnlag av de skattemessige formuesverdiene i selskapet. At andeler i henholdsvis norske og utenlandske deltakerlignede selskaper verdsettes etter samme prinsipper taler for en likebehandling også når det gjelder aksjer.

Departementet antar at det for enkelte skattytere og avgiftspliktige kan være vanskelig å dokumentere en antatt formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper. For disse kan det være enklere å dokumentere en antatt salgsverdi. Det foreslås derfor at skattytere og arveavgiftspliktige skal ha valgtrett med hensyn til om aksjene skal verdsettes til antatt salgsverdi eller antatt skattemessig formuesverdi.

Ved en lovfesting av at aksjer i ikke-børsnoterte utenlandske selskaper kan verdsettes til antatt skattemessig formuesverdi, må det vurderes om de norske skattyterne skal pålegges å omarbeide det utenlandske selskapets regnskap til et norsk skatteregnskap. Som nevnt ovenfor under punkt 7.2 foretas det i dag i visse tilfeller en omregning av utenlandsk regnskap til et norsk skatteregnskap. Den ligningspraksis som er omtalt i Skattedirektoratets Lignings-ABC omhandler deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og deltakere i NOKUS-selskaper (norsk-kontrollerte utenlandske selskaper i lavskatteland). I det første tilfellet kan det ekstra arbeidet som deltakerne blir pålagt forsvares med at skatteplikten gjelder både inntekt og formue. For deltakere i NOKUS-selskaper antas arbeidsbyrden

å være enklere å håndtere fordi deltakeren normalt har en dominerende eierposisjon og således er i stand til, på en overkommelig måte, å skaffe den etterspurte dokumentasjonen.

Etter departementets oppfatning vil det kunne være både arbeidskrevende og vanskelig for små aksjonærer i utenlandske ikke-børsnoterte selskaper å omarbeide finansregnskapet til et norsk skatteregnskap. For dominerende eiere i slike selskaper vil det være noe enklere, men departementet finner likevel ikke grunn til å lovfeste et slikt krav.

Regelen om at aksjer i ikke-børsnoterte utenlandske selskaper skal verdsettes til antatt skattemessig formuesverdi bør imidlertid forbeholdes skattytere og arveavgiftspliktige som kan sannsynliggjøre de skattemessige formuesverdiene i selskapet. Dette kan skje ved at skattyteren eller den avgiftspliktige leverer en særskilt oppgave over selskapets formue og gjeld basert på regnskapsmessige verdier. Skattyteren eller den arveavgiftspliktige kan på bakgrunn av dette komme med forslag til verdsettelse av sine aksjer, som lignings- eller arveavgiftsmyndighetene kan ta stilling til.

Det er selskapets antatte skattemessige formuesverdi *etter norske skatteregler* som skal ligge til grunn for verdsettelsen. Dette betyr blant annet at forretningsverdi ikke medregnes. For endel eiendeler skal norske skattemessige verdier bygge på historisk kostpris, redusert med avskrivninger og nedskrivninger etter norske skatteregler. Børsnoterte aksjer verdsettes til aksjekursen per 1. januar i ligningsåret. Formuesverdien av fast eiendom må fastsettes slik at forholdet mellom salgsverdi og skattemessig formuesverdi blir tilnærmet det samme som for sammenlignbare eiendommer i Norge.

Det vil innebære en betydelig grad av skjønn å komme frem til antatte norske skattemessige verdier med utgangspunkt i et utenlandsk selskaps finansregnskap. I skatteloven § 4–12 fjerde ledd bokstav a, slik bestemmelsen lyder i dag, er departementet gitt hjemmel til å fastsette forskrift om beregning av formuesverdien for ikke-børsnoterte aksjer. Departementet foreslår at det i tillegg gis hjemmel til å gi forskrift om krav til dokumentasjon ved verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper.

Fastsettingen av antatt skattemessig formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper ved formuesskatteligningen skal i utgangspunktet foretas av ligningsmyndighetene i skattyterens bostedskommune. Bestemmelser om hvem som er arveavgiftsmyndighet er gitt i arveavgiftsloven § 24. Reglene kan medføre at verdsettelse av

aksjer i samme selskap skal foretas av flere likningskontorer eller skattefogdkontorer. Det foreslås derfor at det gis hjemmel til å gi forskrift om samordning mellom forskjellige likningskontorers og skattefogdkontorers verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper, jf. forslag til § 4–12 femte ledd bokstav d.

Departementet foreslår at dagens systematikk i skatteloven § 4–12 endres noe. Dagens regel om verdsettelse av utenlandske aksjer flyttes til § 4–12 fjerde ledd og dagens hjemmel for forskriftsregulering foreslås som nytt § 4–12 femte ledd.

Forslaget til endring i arveavgiftsloven er utformet slik at det vises til skattelovens bestemmelser om fastsetting av antatt skattemessig formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper i § 4–12 fjerde og femte ledd. Skatteloven § 4–12 femte ledd vil dermed gi hjemmel for nærmere regulering av fastsettelse av verdien av ikke-børsnoterte utenlandske aksjer også i forbindelse med beregning av arveavgift.

Forslaget til endringer i skatteloven § 4–12 innebærer ingen endring hva gjelder verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i *norske* selskaper. Disse skal som hovedregel verdsettes til 65 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i *inntektsåret*. Verdsettelsestidspunktet her er begrunnet i praktiske hensyn: Selskapets samlede formuesverdi per 1. januar i *ligningsåret* vil ikke være ligningsmessig fastsatt når aksjonærene leverer sine selvangivelser for inntektsåret. Formuesverdien per 1. januar i inntektsåret er derimot fastsatt.

Etter forslaget skal også ikke-børsnoterte aksjer i *utenlandske* selskaper kunne kreves verdsatt til antatt skattemessig formuesverdi når denne sannsynliggjøres. I andre tilfeller skal aksjene verdsettes til omsetningsverdi. Verdsettelse til antatt skattemessig formuesverdi innebærer at aksjene skal verdsettes per 1. januar i *inntektsåret*, som for tilsvarende norske aksjer. Både verdsettelsestidspunktet og verdsettelsesgrunnlaget blir dermed mest mulig likt. Der ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal verdsettes til omsetningsverdi, vil verdsettelsestidspunktet være 1. januar i *ligningsåret*, som etter gjeldende rett.

Når det gjelder tidspunktet for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper ved fastsetting av arveavgift, vises det til proposisjonens kapittel 8.

Det vises til forslagene til endringer i arveavgiftsloven § 11A og skatteloven § 4–12.

7.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter dagens regelverk må skattyterne fremlegge forslag til verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper til antatt markedsverdi. Forslagene til endringer i skatteloven og arveavgiftsloven vil medføre at skattyterne i stedet kan fremlegge forslag til verdsettelse av aksjene basert på antatt skattemessig verdi av selskapet. Begge de nevnte størrelsene er vanligvis ikke kjent på forhånd. Departementet antar derfor at lovendringen ikke vil medføre noen stor endring i arbeidsbelastningen for skattyter eller ligningsmyndighetene. Et tilsvarende resonnement gjør seg gjeldende for verdsettelse i forbindelse med beregning av arveavgift.

For å anslå provenyvirkningen av forslaget må en blant annet gjøre antakelser om hvor mye skat-

temessig formuesverdi for ikke-børsnoterte utenlandske aksjer vil utgjøre i forhold til dagens antatte markedsverdi. Det finnes i dag ingen slik tallfesting. På bakgrunn av manglende datagrunnlag, kan det ikke gis annet enn svært usikre og skjønnsmessige anslag på provenyvirkningen av forslaget. Departementet anslår at forslaget kan innebære et provenytap på i størrelsesorden 20 mill. kroner.

7.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene i skatteloven skal tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2001. Endringen i arveavgiftsloven foreslås å tre ikraft med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves 1. januar 2002 eller senere jf. arveavgiftsloven §§ 9 og 10.

8 Tidspunktet for verdsettelse av aksjer ved fastsetting av arveavgift

8.1 Innledning

Finansdepartementet forslår en endring i arveavgiftsloven for å klargjøre at tidspunktet for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsetting av arveavgift er 1. januar i året for rådighetsservervet. Forslaget innebærer etter departementets oppfatning ingen realitetsendring.

Hovedregler om prinsippene for verdsettelse ved fastsetting av arveavgift fremgår av arveavgiftsloven § 11, som bestemmer at avgiftspliktige midler i alminnelighet skal verdsettes til antatt salgsverdi. Arveavgiftsloven § 11A gjør unntak fra hovedregelen for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer. Utgangspunktet etter § 11A første ledd første punktum er at verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til 30 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi (ligningsverdi) slik denne fastsettes etter skatteloven § 4–12 tredje og fjerde ledd.

Arveavgiftsloven § 11A første ledd første punktum inneholder i dag ingen uttrykkelig angivelse av tidspunktet for verdsettelsen. Heller ikke forarbeidene til bestemmelsen inneholder noen klare uttalelser om dette. Bestemmelsen ble vedtatt ved lov 10. april 1992 nr. 35 etter forslag fra finanskomiteen. I rundskriv av 16. juli 1992 (R-9/92) uttalte departementet at bestemmelsen skal forstås slik at verdsettelsen skal ta utgangspunkt i selskapets ligningsverdier ved årsskiftet forut for rådighetsservervet. Arveavgiftsmyndighetenes praksis har etter det departementet har grunn til å tro vært i samsvar med dette.

I en dom avsagt 27. mars 2001 av Oslo byrett er det lagt til grunn at det er den samlede skattemessige formuesverdien per 1. januar året *forut* for året for rådighetsovergangen som skal legges til grunn for verdsettelsen. Dommen er påanket.

På denne bakgrunn foreslår departementet å endre arveavgiftsloven § 11A, slik at det fremgår klarere at det er selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året for rådighetsservervet som skal legges til grunn ved verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer.

8.2 Høring

Departementet sendte 6. juli 2001 et forslag til klargjøring av tidspunktet for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsetting av arveavgift ut på høring, med høringsfrist 28. august 2001. Skattefogdenes Landsforening, Skattedirektoratet, Ligningsutvalget og Norges Rederiforbund har avgitt realitetsuttalelse.

Skattefogdenes Landsforening gir tilslutning til forslaget.

Skattedirektoratet anser det som er foreslått for å være i samsvar med gjeldende rett, men mener i likhet med departementet at det er hensiktsmessig å gjøre lovbestemmelsen klarere.

Ligningsutvalget mener, i tråd med det som er sagt i høringsnotatet, at verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsetting av arveavgift bør skje per 1. januar i året for rådighetsservervet.

Norges Rederiforbund mener at en avklaring av hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsetting av arveavgift er positivt.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Arveavgiftsloven § 5 gir hovedregelen om tidspunktet for verdsettelse ved fastsetting av arveavgift. Det slås her fast at det skal bygges på verdien på *tidspunktet for overgang av rådigheten*. Avgiften bør fastsettes på grunnlag av de reelle verdiene på det tidspunkt rådigheten går over. Det er disse verdiene som gir uttrykk for mottakerens skatteevne.

Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer knyttes som nevnt til selskapets skattemessige formuesverdi. Dette fordi slike aksjer gjerne har liten omsetning og er vanskelige å takserer. Ved skatteligningen skal formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer fastsettes på grunnlag av selskapets samlede skattemessige formuesverdi *per 1. januar året før ligningsåret*, jf. skatteloven § 4–12 tredje ledd. Arveavgiftsloven § 11A første ledd første punktum viser som nevnt foran til skatteloven § 4–12 tredje og fjer-

de ledd. Enkelte har tolket dette slik at verdsettelsen av ikke-børsnoterte aksjer ved fastsetting av arveavgift skal skje på grunnlag av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar året forut for året for rådighetservervet.

Dette samsvarer imidlertid dårlig med hovedregelen om tidspunktet for verdsettelse i arveavgiftsloven § 5. Bestemmelsen i arveavgiftsloven § 11A første ledd første punktum om at ikke-børsnoterte aksjer verdsettes til 30 prosent av selskapets skattemessige formuesverdier, innebærer et unntak fra hovedregelen om verdsettelse til omsetningsverdi i arveavgiftsloven § 11. Tidspunktet for verdsettelsen bør likevel ligge så nær opp til tidspunktet for rådighetsovergang som mulig. Jo lengre tid det går mellom verdsettelsestidspunktet og rådighetsovergangen, desto større er risikoen for en verdiforskyvning og mulighetene for uønskede avgiftsmessige tilpasninger.

Valget av verdsettelsestidspunkt ved ligningen er i hovedsak begrunnet i praktiske hensyn som ikke har samme vekt ved fastsetting av arveavgiftsgrunnlaget. Aksjeselskaper skal i utgangspunktet levere selvangivelse for vedkommende inntektsår innen utgangen av februar i ligningsåret. Ligningen er normalt ikke ferdig før på høsten i ligningsåret. Når aksjonærene leverer selvangivelse innen utgangen av april i ligningsåret, er selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i ligningsåret derfor ennå ikke fastsatt. Det er ikke ønskelig at behandlingen av et meget stort antall selvangivelser for slike aksjonærer må utsettes til ligningen for selskapene er avsluttet, eller at ligningen må gjøres med forbehold om at selskapets egne tall for formuesverdier per 1. januar i ligningsåret blir godkjent av ligningsmyndighetene.

Det vil som regel ikke by på praktiske problemer å benytte skattemessige formuesverdier per 1. januar i det år rådigheten går over som grunnlag for beregning av arveavgift i saker som gjelder ikke-børsnoterte aksjer. Dette er fordi avgiftsmyndigheten normalt ikke vil ha behandlet saken før endelig skattemessig formuesverdi kan innhentes. Dermed den skattemessige formuesverdier per 1. januar det året rådigheten erverves likevel ikke er ende-

lig fastlagt av ligningsmyndighetene når arveavgiftsvedtak skal fattes, kan avgiftsmyndighetene i de få sakene dette gjelder foreta en foreløpig beregning av avgift på grunnlag av selskapets oppgaver. Arveavgiften blir i slike tilfeller fastsatt med forbehold om at ligningsmyndighetene godkjenner verdiene, jf. departementets rundskriv av 16. juli 1992 (R-9/92) punkt 3.

Arveavgiftsloven § 11A annet ledd, som ble tilføyd ved lov 8. januar 1993 nr. 19, gir den avgiftspliktige rett til å velge at verdien av ikke-børsnoterte aksjer skal settes til 100 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi. Her er det uttrykkelig fastsatt at verdsettelsen skal skje på grunnlag av formuesverdien per 1. januar det år rådigheten erverves. Departementet antar at hensikten har vært å fastslå det samme verdsettelsestidspunkt i bestemmelsens andre ledd som i dens første ledd. Dette er fordi det ville gi dårlig sammenheng mellom alternativene dersom den avgiftspliktige skulle ha valgt mellom 100 prosent av formuesverdien per 1. januar i året for rådighetservervet og 30 prosent av formuesverdien på et annet tidspunkt, for eksempel per 1. januar i året forut for året for rådighetservervet. I forarbeidene til bestemmelsen, jf. Innst. O. nr. 52 (1992–93) side 41, nevner finanskomiteen Finansdepartementets rundskriv av 16. juli 1992 (R-9/92), der det gis uttrykk for en lovforståelse i samsvar med dette.

På denne bakgrunn foreslår departementet at det i arveavgiftsloven § 11A nytt siste ledd presiseres at det er selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar det året rådigheten erverves som skal legges til grunn for verdsettelsen. Det som er bestemt i de foregående leddene om verdsettelsestidspunkt foreslås tatt ut.

I kapittel 7 foran omtales forslag til en endring i arveavgiftsloven § 11A første ledd tredje punktum, slik at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper kan verdsettes på grunnlag av selskapets antatte skattemessige formuesverdi. Bestemmelsen om verdsettelsestidspunktet vil gjelde også for disse tilfellene.

9 Endringer i avgiftslovgivningen

9.1 Innledning

Fra 1. juli 2001 ble merverdiavgiftsloven¹ endret. Det ble fra dette tidspunktet innført generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Endringen innebar at alle tjenester i likhet med varer er omfattet av merverdiavgiftsplikten, med mindre de er uttrykkelig unntatt. Slike unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten må begrunnes særskilt. Stortinget har vedtatt unntak for blant annet helse- og sosiale tjenester, undervisningstjenester og flere tjenester innen kultur, idrett og reiseliv. Om den nærmere bakgrunnen for merverdiavgiftsreformen vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) og Innst. O. nr. 24 (2000–2001).

Departementet har etter iverksettelsen av reformen foretatt en nærmere vurdering av avgiftsplikten på enkelte områder, og vil på denne bakgrunn foreslå enkelte endringer i merverdiavgiftsloven. For det første er det etter departementets mening behov for å klargjøre rettstilstanden når det gjelder unntakene for tjenester på kulturområdet. Departementet vil komme tilbake til en fullstendig gjennomgang av regelverket på dette området, men foreslår likevel i denne proposisjonen enkelte endringer. Videre foreslår departementet å unnta formidling av helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester fra den generelle avgiftsplikten. På denne måten oppnås større grad av nøytralitet i merverdiavgiftssystemet. Departementet legger også frem forslag om å oppheve enkelte bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ennå ikke er trådt i kraft. Dette er bestemmelser som på grunn av endringer i andre deler av regelverket ikke lenger har samme aktualitet.

I tillegg legges det frem forslag om å utsette opphevelsen av investeringsavgiftsloven slik at investeringsavgiften blir fjernet fra 1. oktober 2002. Den nærmere begrunnelsen for dette forslaget fremgår av St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

9.2 Tjenesteområder innen kultur

9.2.1 Generelt

Før merverdiavgiftsreformen var tjenester innen kultur i hovedsak unntatt fra merverdiavgiftsplikten. I tillegg var omsetning fra opphavsmannen av egne originale kunstverk unntatt fra den generelle avgiftsplikten for varer. Dette innebar at det ikke skulle oppkreves merverdiavgift ved omsetningen og at det heller ikke forelå rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i slik virksomhet.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen ble det gjort omfattende unntak, slik at denne sektoren fortsatt i hovedsak er utenfor merverdiavgiftsområdet. For det første ble det vedtatt at omsetning fra opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsretten til egne litterære og kunstneriske verk, fortsatt skulle være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Unntaket omfatter også kunstnerens omsetning av åndsverk i form av fremføring, se merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Unntaket for omsetning fra opphavsmannen av egne originale kunstverk ble også videreført i denne bestemmelsen. Videre ble omsetning av retten til annen kinematografisk film enn reklamefilm fortsatt unntatt etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 2. Det ble også vedtatt at det ikke skal beregnes merverdiavgift av inngangsbilletter til teater-, opera-, ballett-, kino- og sirkusforestillinger, samt utstillinger i gallerier og museer. Dette unntaket omfatter også inngangspenger til konsert- eller idrettsarrangementer, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsessentra, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5.

Om det nærmere innholdet av de unntakene som ble vedtatt i forbindelse med merverdiavgiftsreformen på dette området, vises det til Innst. O. nr. 24 (2000–2001), jf. Ot.prp. 2 (2000–2001).

Departementet ser at det er behov for en nærmere gjennomgang av de vedtatte unntakene på kulturområdet. For det første kan en isolert tolkning av ordlyden i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a tyde på at dette unntaket er mer omfattende enn intensjonen bak merverdiavgiftsreformen tilsier. Reformen har ikke hatt som

¹ Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

formål å gjøre innskrenkninger i den etablerte avgiftsplikten fra før reformens iverksettelse, men å utvide avgiftsgrunnlaget. Departementet vil derfor for ordens skyld bemerke at eksempelvis salg eller utleie av eksemplarer av et kunstnerisk verk ikke omfattes av unntakene på kulturområdet. Slik omsetning vil fremdeles være avgiftspliktig. Det samme gjelder i forhold til den etablerte avgiftsplikten for blant annet arkitekttegninger og reklameprodukter. Det er videre behov for å ha mer presise avgrensninger i selve lovvedtakene, blant annet for å skille klarere mellom vare- og tjenesteunntakene. Etter departementets mening er det også blant annet behov for større grad av nøytralitet i regelverket, slik at det ikke oppstår konkurransevridning mellom ulike aktører i markedet.

Det har ikke vært tidsmessig rom for en fullstendig gjennomgang av regelverket nå. Departementet vil imidlertid legge frem forslag i denne proposisjonen om enkelte endringer. Dette gjelder for det første en endring av lovteksten slik at tjenester som fremstår som en nødvendig og integrert del av en kunstnerisk fremføring, også skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Samtidig foreslår departementet en lovteknisk endring slik at unntaket knyttet til fremføringen av et åndsverk fremkommer av merverdiavgiftsloven § 5 b, se forslag til ny nr. 14 i første ledd. Departementet foreslår også å lovfeste et unntak for formidling av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk, se forslag til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd ny nr. 14. For å oppnå større grad av nøytralitet i regelverket, foreslås det at formidling av billetter til arrangementer/aktiviteter innenfor dette området også unntas fra merverdiavgiftsplikten. Det er derfor lagt frem forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 slik at denne bestemmelsen også unntar formidling av de aktuelle tjenestene.

9.2.2 Departementets vurderinger og forslag

Fremføring av åndsverk (utøvende kunst) – Tilknyttede tjenester

Departementet foreslår for det første en lovteknisk endring som innebærer å flytte unntaket for omsetning av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a til § 5 b første ledd ny nr. 14. Departementet foreslår dessuten at parentesene (*kunstneren*) i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a fjernes. Parentesen har ingen selvstendig betydning, men kan etter departementets mening være egnet til å skape uklarhet i bestemmelsen. Forslaget til endring av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a innebærer således ingen materielle endringer.

I forslaget til merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd ny nr. 14 videreføres unntaket for fremføring av litterære og kunstneriske verk. Unntaket omfatter alle former for kunstnerisk fremføring. Bestemmelsen omfatter eksempelvis fremføring av musikkverk, skuespilleres opptreden, dirigering av orkester mv. Unntaket er videre uavhengig av hvilket medium fremføringen blir foretatt i. En skuespilleres fremføring i en reklamefilm vil derfor bli unntatt, selv om reklametjenester er en avgiftspliktig ytelse. Unntaket vil også gjelde der flere utøvende kunstnere opptrer sammen, eksempelvis et orkester eller en teatergruppe. Begrensningen i unntaket ligger i at det må være et åndsverk som fremføres. Unntaket fra merverdiavgiftsplikten er imidlertid ikke avhengig av om det som fremføres er eget eller andres verk.

Ved avgjørelsen av om en tjeneste kan anses som utøvende kunst, er det eksempelvis i svensk rett lagt vekt på tyngdepunktet i presentasjonen. Departementet mener at en slik tilnærming også vil være naturlig etter det norske regelverket. For at unntaket skal komme til anvendelse, må det være snakk om en kunstnerisk fremføring av et verk hvor hensikten er å levendegjøre og fortolke verket gjennom en prestasjon. Eksempelvis vil stand-upkomikere, underholdere mv. omfattes av dette unntaket. Disse vil fremføre enten egne eller andres litterære verk. Det må imidlertid trekkes en grense mot omsetning fra eksempelvis en konferansier, kommentator eller programleder. Dette er en type tjeneste som i de fleste henseende ikke kan anses som utøvende kunst. Selv om en programleder, i tillegg til sine vanlige oppgaver, forteller noen vitser, historier mv., vil hovedvekten som regel ligge på det administrative/informative. Opptredenen som helhet vil derfor ikke anses som kunstnerisk fremføring av et åndsverk, og vil være avgiftspliktig. Består derimot programlederens oppgaver hovedsakelig i eksempelvis diktopplesning, sketsjer mv. kan det antas at tjenesten omfattes av unntaket.

Selv der en programleders presentasjon ikke anses for å være en kunstnerisk fremføring, kan det være sitt eget verk programlederen presenterer. Det samme gjelder en forfatter som leser fra boken sin eller en foredragsholder. Formidling fra opphavsmannens side av egne verk vil være slik utnyttelse som er unntatt fra avgiftsplikten i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav a. Dette innebærer at dersom eksempelvis en forfatter mottar vederlag for å presentere boken sin på en bokaften, skal forfatteren ikke beregne merverdiavgift av dette vederlaget.

Discjockeys vil etter departementets mening kunne anses å bearbeide musikken ved en fremfø-

ring, og vil da sette sitt personlige preg på fremførelsen. Departementet er av den oppfatning at denne form for utøvende kunst vil omfattes av unntaket for fremføring av åndsverk. En ren avspilling av plater, ispedd enkle kommentarer og presentasjoner, vil derimot etter departementets mening ikke anses som en kunstnerisk fremføring, og vil dermed være avgiftspliktig. I svensk rett er det på samme måte oppstilt et krav om tolking eller levendegjøring av stykket, det vil si at en passiv avspilling av plater ikke vil omfattes av unntaket.

Departementet foreslår videre å ta inn i lovteksten at tjenester som er en nødvendig og integrert del av den kunstneriske fremførelsen, også skal være unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette vil eksempelvis gjelde lyd- og lystjenester som kjøpes inn til et konkret arrangement, eller arbeid med eksempelvis å bygge opp en scene i forhold til en bestemt konsert eller forestilling. Generelle underleveranser til et arrangementssted vil imidlertid fremdeles være avgiftspliktig. Dette gjelder alle anskaffelser til den generelle driften av stedet, eksempelvis elektriker- og malertjenester og generelt vedlikeholdsarbeid ellers. Tjenester som består i rådgivningstjenester som eksempelvis ytes av regnskapsførere, revisorer og advokater vil også fremdeles være avgiftspliktige. Det samme gjelder tjenester som er knyttet til et konkret arrangement, men som ikke kan anses som en integrert del av selve fremførelsen. Eksempelvis vil vaktholdtjenester være avgiftspliktig selv om de kun benyttes under arrangementer. Det samme gjelder serverings-tjenester, garderobetjenester mv. som tilbys i forbindelse med et arrangement. En annonse i tilknytning til et arrangement vil heller ikke omfattes av unntaket.

Forslaget vil innebære at enkelte underleverandører kan komme til å drive delt virksomhet i forhold til merverdiavgiftsloven. Slike virksomheter kan kreve forholdsmessig fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten. Departementet vil for ordens skyld bemerke at det ikke skal beregnes uttaksmerverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 14 for omsetning som omfattes av dette unntaket.

Departementet ser at det her kan oppstå avgrensningsspørsmål. Det må ved denne vurderingen legges vekt på om den aktuelle tjenesten er kjøpt inn i forbindelse med et konkret arrangement eller om tjenesten inngår i den daglige driften av arrangementsstedet. Dersom en underleveranse skal være unntatt, må tjenesten være direkte knyttet til det enkelte arrangement. Etter departementets mening må det legges til grunn en streng fortolkning ved denne vurderingen, se eksemplene foran. Det

te unntaket gjør ingen endringer i den generelle avgiftsplikten for varer.

Departementet viser til forslag om endring av § 5 første ledd nr. 1 bokstav a og til § 5 b første ledd ny nr. 14 i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

Formidling av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk

Det er ikke vedtatt noe generelt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for formidlingstjenester. Omsetning av formidlingstjenester er derfor i utgangspunktet avgiftspliktig, så fremt ikke tjenesten er spesifikt unntatt.

Departementet har etter iverksettelsen av merverdiavgiftsreformen gitt fritak etter merverdiavgiftsloven § 70 for impresariovirksomhet. Departementet legger til grunn at impresariovirksomhet er formidlingstjenester som består i den praktiske tilretteleggingen av konserter og kontakt mellom artister og arrangører av ulike tilstelninger.

Departementet foreslår å lovfeste et generelt unntak for formidling av tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk. Slik formidling vil være nært knyttet til kunstnerens egen avgiftsfrie fremføring av sitt eller andres verk, og departementet er av den oppfatning at det ikke er ønskelig å avgiftsbelegge denne type virksomhet. Unntaket må avgrenses mot annen avgiftspliktig rådgivnings- og managementtjenester. Dette kan eksempelvis være forretnings- og regnskapsførsel, forhandling av sponsoravtaler og platekontrakter, advokattjenester mv. Slike tjenester vil være avgiftspliktige også når brukeren av tjenesten er en utøvende kunstner.

Departementet viser til forslag til § 5 b første ledd ny nr. 14 i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

Billettformidling

Departementet har også vurdert rettstilstanden i forhold til formidling av billetter til ulike arrangementer som er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. For å oppnå større grad av nøytralitet i regelverket mellom ulike aktører, mener departementet at det er behov for endring på dette området.

Billettformidling er etter gjeldende rett avgiftspliktig etter hovedregelen om generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dersom en arrangør selv selger billetter til eksempelvis et teaterstykke, vil dette ikke utløse avgiftsplikt, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. En slik rettstilstand kan føre til uheldige avgiftsmessige tilpasninger og påvirke nøytraliteten i regelverket mel-

lom ulike aktører på samme marked. En slik retts-tilstand er uheldig. Departementet foreslår derfor å unnta billettformidling til aktiviteter som omfattes av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Dette gjelder eksempelvis teater, opera, ballett og kino, men også sirkus, gallerier/museer og idrettsarrangementer.

Departementet foreslår samtidig en redaksjonell endring av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5 første punktum. Dette innebærer ingen materielle endringer.

Departementet viser til forslag om endring av merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 5. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

9.3 Formidling av undervisnings-tjenester, helsetjenester og sosiale tjenester

9.3.1 Gjeldende rett

Det er vedtatt særskilte unntak fra merverdiavgiftsplikten for omsetning av helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1, 2 og 3. Både når det gjelder helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester er det også vedtatt at utleie av arbeidskraft for utøvelse av disse tjenestene er omfattet av avgiftsunntaket, se merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd annet punktum.

Finansdepartementet har fastsatt nærmere avgrensinger av unntaket for omsetning av helsetjenester, se forskrift 15. juni 2001 nr. 682 om avgrensing av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av helsetjenester (Forskrift nr. 119). Finansdepartementet har også fastsatt nærmere avgrensinger av unntaket for omsetning av sosiale tjenester, se forskrift 6. juni 2001 nr. 574 om avgrensing av merverdiavgiftsunntaket for omsetning av sosiale tjenester (Forskrift nr. 118). Når det gjelder unntaket for undervisningstjenester, har departementet på generelt grunnlag gitt sitt syn på tolkingen av dette unntaket. Det vises til Finansdepartementets tolkinguttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 – unntaket for undervisningstjenester.

Fra 1. juli 2001 er det innført en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester. Dette innebærer at det som hovedregel vil være merverdiavgift på omsetning av formidlingstjenester. Dette gjelder selv om omsetningen av den formidlede tjeneste er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Også i Sverige er formidlingstjenester som hovedregel

merverdiavgiftspliktige selv om omsetningen av den formidlede tjeneste er unntatt.

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen er det imidlertid fastsatt særskilte unntak for formidling av visse tjenester. Dette gjelder formidling av enkelte tjenester som ikke er omfattet av den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette gjelder blant annet formidling av finansielle tjenester, formidling av personbefordring og romutleie i hotellvirksomhet, formidling av lotteritjenester, samt formidling av guidetjenester. Disse unntakene fremgår av merverdiavgiftsloven.

Når det gjelder formidling av helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester er det ikke vedtatt noe særskilt unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten i loven. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd annet punktum omfatter kun utleie av arbeidskraft. Dette betyr at en virksomhet som driver med formidling av undervisningstjenester, helsetjenester og sosiale tjenester vil være registreringspliktig i merverdiavgiftsmanntallet, så fremt de generelle vilkårene for avgiftsplikt for øvrig er oppfylt. Det samme gjelder arbeidsformidling.

9.3.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet har foretatt en nærmere vurdering av rettstilstanden på disse områdene, og da særlig med tanke på å oppnå større grad av nøytralitet i merverdiavgiftsregelverket mellom de forskjellige aktørene på disse områdene. Departementet vil understreke betydningen av at en generell merverdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester har færrest mulig unntak. Unntakene må ha en særskilt begrunnelse.

Helsetjenester og sosiale tjenester

Formidling av helsetjenester kan etter departementets vurdering omfatte to tjenestetyper. For det første vil det foreligge en slik formidlingstjeneste i de tilfeller det skjer en arbeidsformidling, det vil si at det etableres en forbindelse mellom ledige helsepersonell og ledige arbeidsplasser for yrkesutøvere i denne gruppen. Ved slik formidling av helsepersonell skjer det derfor ikke en formidling av selve helsetjenesten, men en formidling av personell som yter denne tjenesten.

Det offentliges monopol på formidling av arbeidskraft ble opphevet 1. juli 2000². I tillegg til en del utenlandske selskaper som har vært i markedet

² Lov 4. februar 2000 nr. 10 om endringer i lov 4. februar 1977 nr. 4 om arbeidervern og arbeidsmiljø m.v., i lov 4. mars 1983 nr. 3 om statens tjenestemenn m.m. og i lov 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak til å fremme sysselsetting

en stund, er det nå etablert enkelte norske selskaper som yter slike tjenester.

Som nevnt foreligger det etter dagens regelverk merverdiavgiftsplikt ved arbeidsformidling. Avgiftsplikten omfatter også formidling av helsepersonell. Formidling av helsepersonell ligger imidlertid nært opp til utleie av helsepersonell som er unntatt fra avgiftsplikt, se merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd annet punktum. For å oppnå større grad av nøytralitet i regelverket er det viktig at de ulike aktørene står overfor samme regelverk. Etter departementets vurdering oppnås dette ved at også formidling av helsepersonell unntas fra merverdiavgiftsplikt. Om eksempelvis et sykehus velger å anskaffe personell ved å leie disse inn eller ved å skaffe seg kvalifisert personell via et formidlingsselskap, bør ikke være avgjørende for avgiftsplikten. Helsepersonellet utfører i begge tilfellene tjenester av en art som ikke utløser plikt til å beregne merverdiavgift. Departementet legger derfor frem forslag om å innføre et unntak fra merverdiavgiftsplikten for formidling av helsepersonell.

Også i forbindelse med retten til fritt sykehusvalg kan det foreligge en formidlingssituasjon. Ledig kapasitet ved sykehus i et fylke skal kunne utnyttes av pasienter fra andre fylker. Dette følger av pasientrettighetsloven³ § 2–4. I rundskriv I-53/2000 har Sosial- og helsedepartementet gitt nærmere regler om fritt sykehusvalg etter pasientrettighetsloven § 2–4. Rett til fritt sykehusvalg omfatter sykehus som eies og drives av fylkeskommunene og staten, samt private sykehus som står på regional helseplan.

En vesentlig forutsetning for reell valgmulighet er at pasienten har tilgang på nødvendig informasjon om hvor det er ledig kapasitet. Ansvaret for å gi nødvendig informasjon påhviler først og fremst eierene av de institusjoner som omfattes av retten til fritt sykehusvalg. I tillegg til den informasjon som forutsettes å gis av det enkelte sykehus eller sykehuseier er det utarbeidet et sentralt pasientregister der ventetidsinformasjon legges ut. Informasjon er både tilgjengelig på internett, samt via et grønt gratisnummer. I tillegg til den informasjon som gis av de institusjoner som omfattes av ordningen, finnes det også kommersielle virksomheter som driver med formidling av sykehustjenester knyttet til ordningen med fritt sykehusvalg.

Unntaket for omsetning av helsetjenester omfatter ikke formidling av slike tjenester. Formidling av helsetjenester er derfor i utgangspunktet en merverdiavgiftspliktig tjeneste. Det er imidlertid en forutsetning for avgiftsplikt at det foreligger en omsetning. I forhold til tjenester er omsetning definert

i merverdiavgiftsloven § 3 nr. 2 som ytelse av tjeneste mot vederlag.

Etter det departementet har forstått tas det i dag ikke vederlag for denne type tjeneste når den ytes fra de institusjoner som er forpliktet til å gi slik informasjon. Slike tjenester vil da ikke bli merverdiavgiftspliktige. Hvis tjenesteyterne tar betalt for den formidlingstjeneste de yter, vil det foreligge merverdiavgiftsplikt når helsetjenesten formidles. Da formidlingstjenesten har en nær sammenheng med og er en nødvendig forutsetning for selve helsetjenesten i disse tilfellene, er departementet av den oppfatning at selve formidlingen også bør være unntatt fra merverdiavgiften. På denne bakgrunn legger departementet også frem forslag om at formidling av helsetjenester unntas fra merverdiavgiftsplikten.

Departementet har i denne sammenheng vurdert et unntak også for formidling av sosiale tjenester. Departementet har ikke noen detaljert oversikt over omfanget av næringsmessig omsetning av slike formidlingstjenester. Et slikt unntak vil imidlertid også her skape et mer nøytralt regelverk og innebære at eksempelvis omsetning av tjenester som går ut på formidling av barnepass, ikke vil være merverdiavgiftspliktig. Departementet legger derfor frem forslag om at formidling av sosiale tjenester unntas fra merverdiavgiftsplikten.

Departementet viser til forslag til nytt tredje punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 1, til nytt annet punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b nr. 2, samt forslag til nytt tredje punktum i merverdiavgiftsloven § 5 b annet ledd. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

Undervisningstjenester

Som nevnt er undervisning unntatt fra merverdiavgiftsplikten, mens formidling av undervisningstjenester er merverdiavgiftspliktig. Undervisning innebærer «formidling av kunnskap» og i merverdiavgiftsloven brukes uttrykkene undervisning/opplæring synonymt. Formidling av undervisningstjenester foreligger når noen formidler undervisning/opplæring, det vil si sørger for at tilbud om utdanning fra ulike læresteder kommer til elevers kunnskap og benyttelse.

Det finnes etter det departementet kjenner til selskap som kun driver med formidling av undervisningstjenester. Her drives formidling på kommersiell basis. Bakgrunnen for denne virksomheten er at partene i arbeidslivet ønsker å møte institusjoners/bedrifters og de ansattes behov for utdanning og opplæring i arbeidslivet. Denne virksomheten organiserer og formidler utdanning og

³ Lov 2. juli 1999 nr. 63 om pasientrettigheter

opplæring fra en rekke offentlige og private tilbydere av høyere utdanning i Norge og i utlandet. Virksomheten skal kvalitetssikre de utdanningstilbud som leveres. Virksomheten verken eier eller utvikler egne tilbud, det leveres kun utdanning og opplæring som eies av underleverandører.

Departementet anser at det er en nær forbindelse mellom formidlingstjenesten og selve undervisningstjenesten. Det legges til grunn at omsetning av undervisningstjenester i en rekke tilfeller skjer på bakgrunn av at det først har skjedd en formidling av et undervisningstilbud. Når intensjonen er at undervisningstjenester skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikten, synes det naturlig at elever med og uten egen kunnskap om de undervisningstilbud som finnes, blir avgiftsmessig likt behandlet. Videre viser departementet til at utleie av arbeidskraft for utøvelse av undervisningstjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Dette innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift når et firma leier ut en lærer til undervisning. Dersom lærerens undervisningstjenester derimot formidles, skal det betales merverdiavgift. For å oppnå større grad av nøytralitet mener departementet at det er viktig at de ulike aktørene står overfor det samme regelverket. Departementet foreslår derfor at formidling av undervisningstjenester blir unntatt fra merverdiavgiftsplikten.

Departementet vil presisere at forslaget ikke omfatter formidling av kjøreopplæring. Det vises til at kjøreopplæring er merverdiavgiftspliktig, se merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 annet punktum.

Departementet viser til forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 3 første punktum. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

9.4 Provenymessige konsekvenser

De forslag som er presentert vil ha begrensede konsekvenser for statens inntekter.

Unntaket for formidling av billetter til kultur- og idrettsarrangementer mv. kan på usikkert grunnlag anslås å utgjøre om lag 10 millioner kroner på årsbasis og 8 millioner kroner på 2002-budsjettet.

Virksomheter som yter formidling av helse- og sosiale tjenester og formidling av undervisning har foreløpig lite omfang. Omfanget kan imidlertid øke noe på sikt. På usikkert grunnlag kan det anslås at provenytapet ved unntak for denne typen formidling kan utgjøre om lag 10 millioner kroner på årsbasis og om lag 8 millioner kroner på 2002-budsjet-

tet. På sikt kan imidlertid provenytapet bli noe større i den grad omfanget av slike tjenester vil øke.

De øvrige forslag til endringer antas å ha ubetydelige provenyvirkninger.

Samlet anslås provenytapet av de foreslåtte endringene til om lag 20 millioner kroner på årsbasis og 16 millioner kroner på 2002-budsjettet.

9.5 Opphevelse av bestemmelser i merverdiavgiftsloven som ikke er iverksatt – § 27 første ledd og tredje ledd og § 29 tredje ledd

Flere bestemmelser i merverdiavgiftsloven ble endret ved lov 8. januar 1993 nr. 2 – om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift. Endringene, med unntak av endringene av § 27 første ledd og tredje ledd og § 29 tredje ledd, trådte i kraft 1. januar 1997. Endringene i § 27 første og tredje ledd og § 29 tredje ledd er aldri blitt iverksatt.

Merverdiavgiftsloven § 27 første ledd inneholder etter lovendringen et krav om personlig fremmøte ved registrering i avgiftsmanntallet. I forarbeidene ble det pekt på at et krav om fremmøte ville kunne hindre registrering under uriktig navn og adresse og bidra til at avgiftsmyndighetene på et tidlig tidspunkt kom i kontakt med de næringsdrivende, se Ot.prp. nr. 28 (1992–93) og Innst. O. nr. 50 (1992–93).

Merverdiavgiftsloven § 27 tredje ledd gir departementet hjemmel til å gi forskrifter om fremgangsmåten ved registrering og om hva en melding skal inneholde. Hjemmelen ble inntatt som følge av endringsloven av 1993.

Merverdiavgiftsloven § 29 tredje ledd inneholder etter lovendringen i 1993 hjemmel for avgiftsmyndighetene til å kunne kreve bekreftelse fra revisor/regnskapsfører om at regnskapet som ligger til grunn for omsetningsoppgaven er ført i samsvar med god regnskapsskikk.

Som påpekt i Ot.prp. nr. 28 (1992–93) er en betingelse for at merverdiavgiftssystemet skal virke etter forutsetningene, at alle avgiftspliktige næringsdrivende registreres og sender inn omsetningsoppgaver. Det er derfor viktig at prosedyrene ved registrering og restitusjon ikke gjøres for omfattende og ressurskrevende slik at avgiftspliktige unnlater å registrere seg. På den annen side er det på grunn av fradragsretten nødvendig å sikre seg mot at uberettiget restitusjon finner sted. Endringer i regelverket må vurderes ut fra en avveining av disse hensyn. Departementet har foretatt en slik vurdering når det gjelder bestemmelsene i § 27

første og tredje ledd og § 29 tredje ledd i endringsloven av 8. januar 1993 nr. 2. Departementet foreslår at disse bestemmelsene oppheves. Ut fra risikoen for merverdiavgiftssvindel og annen økonomisk kriminalitet, hvilket gjør seg særskilt gjeldende innenfor enkelte bransjer, anser imidlertid departementet at det fortsatt kan være behov for å vurdere skjerpede virkemidler i forbindelse med avgiftskontrollen.

Ved den nærmere vurdering viser departementet til at bestemmelsene i lov 3. juni 1994 om Enhetsregisteret, som trådte i kraft 1. mars 1995, harmonerer lite med merverdiavgiftsloven § 27 første ledd. Det følger av enhetsregisterloven § 13 at næringsdrivende som skal registreres i Enhetsregisteret har oppfylt sin meldingsplikt dersom virksomheten melder de angitte opplysninger direkte til Enhetsregisteret eller til et av de tilknyttede registre. Av lovens § 1 annet ledd siste punktum fremgår at alle tilknyttede registre skal bidra til å redusere oppgaveplikten for næringslivet ved å benytte organisasjonsnummer og opplysninger fra Enhetsregisteret. Det samsvarer lite at den næringsdrivende som skal registreres i avgiftsmanntallet må sende en del av registreringsmeldingen til Enhetsregisteret, men må møte opp på fylkesskattekontoret for avlevering av en annen del av registreringsmeldingen. Departementet foreslår derfor at § 27 første ledd i lov 8. januar 1993 nr. 2 oppheves.

Som følge av at § 27 første ledd foreslås opphevet, foreslår departementet også at § 27 tredje ledd i lov 8. januar 1993 nr. 2 oppheves.

Når det gjelder § 29 tredje ledd i endringsloven av 1993 viser departementet til at revisors revisjonsberetning, som inneholder en vurdering av om regnskapet er i overensstemmelse med god regnskapsskikk, er offentlig tilgjengelig informasjon, jf. regnskapsloven § 8–2. For revisor følger tilsvarende opplysningsplikt altså allerede av lovgivningen. Departementet anser at næringsdrivendes plikter i henhold til regnskap og revisjon i størst mulig utstrekning bør følge av de generelle bestemmelsene i revisjons- og regnskapsloven. Departementet viser til den nye informasjonsteknologi avgiftsmyn-

dighetene har til disposisjon og til at det har vært en stor revisjon på regnskapslovområdet. Synet har her vært at det samlede regelverk bør fremgå av en lov. Departementet anser at det derfor ikke bør iverksettes en særskilt bestemmelse i merverdiavgiftsloven på dette punkt. Departementet foreslår på denne bakgrunn at § 29 tredje ledd i lov 8. januar 1993 nr. 2 oppheves.

Departementet viser til forslag om endringer i lov 8. januar 1993 nr. 2. Det foreslås at endringene trer i kraft straks.

9.6 Utsatt opphevelse av investeringsavgiftsloven

Investeringsavgiften er vedtatt opphevet med virkning fra 1. april 2002. Stortinget har videre vedtatt at tjenesteytere på områder som først ble merverdiavgiftspliktige fra 1. juli 2001, ikke skal betale investeringsavgift. Bakgrunnen for dette fritaket er at det anses for viktig at disse virksomhetene skal slippe å forholde seg til det kompliserte investeringsavgiftsregelverket for en periode på kun ni måneder før investeringsavgiften oppheves. Fjerning av investeringsavgiften fra 1. april 2002 bidrar til å svekke inntektene på statsbudsjettet for 2002 med 3,5 milliarder kroner. Regjeringen anser det riktig å få fjernet investeringsavgiften i løpet av 2002. Fritaket for investeringsavgift for nye merverdiavgiftspliktige tjenesteytere fra 1. juli 2001 bidrar til å forsterke dette behovet. Regjeringen har imidlertid ikke funnet rom for å dekke hele provenytapet i 2002, og foreslår derfor å utsette fjerningen av investeringsavgiften et halvt år til 1. oktober 2002. Dette vil gi et provenytap på 0,5 milliarder kroner på 2002-budsjettet. Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak og i St.meld. nr. 1 (2001–2002) Nasjonalbudsjettet 2002.

Departementet viser til forslag om endring i lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv. del II. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

10 Endringer i reglene om firmabilbeskatning

Etter skatteloven § 5–13 første ledd skal fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes på grunnlag av en antatt årlig privat kjørelengde på 10 000 km med tillegg av kjøring mellom hjem og arbeidssted.

Etter skatteloven § 6–12 skal fradrag for kostnad ved bilhold reduseres med det beløpet som faller på bruk av bilen til privatkjøring. Dette reduksjonsbeløpet fastsettes som hovedregel etter § 5–13, med andre ord tilsvarende som fastsettelsen av fordelene ved privat bruk av arbeidsgivers bil. Reduksjonsbeløpet skal likevel ikke overstige 50 prosent av de beregnede samlede kostnadene ved bilholdet. Disse kostnadene fastsettes til driftskostnadene med et tillegg for verdiforringelse med ti prosent pr. år.

Departementet foreslår at kjørelengden som den private bruk skal fastsettes på grunnlag av, økes til 13 000 km.

Det foreslås videre at reduksjonen i fradraget ved bilhold for privat bruk ikke skal overstige 75 prosent av de beregnede samlede kostnadene ved bilholdet.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Der omtales også forslag om innstramminger i beskatningen av kjøregodtgjørelse.

Det vises til forslag til endringer av skatteloven § 5–13 første ledd og § 6–12 annet ledd. Det foreslås at endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2002.

11 Skattlegging av kraftforetak og eiendomsskatt på kraftanlegg mv.

11.1 Endring av reglene om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg for skatteårene 2001 og 2002

11.1.1 Innledning

Gjeldende kommunefordelingsregler for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg er inntatt i eieendomsskatteleva § 8 A ved lov 20. desember 2000 nr. 89. Allerede i forbindelse med vedtakelsen av disse kommunefordelingsreglene, ble det varslet at reglene ville bli tatt opp til revurdering, jf. punkt 11.1.2.2. I påvente av denne revurderingen er det imidlertid på det rene at kommunefordelingsreglene i eieendomsskatteleva § 8 A vil bli å legge til grunn også for eieendomsskatteåret 2002. På denne bakgrunn legger departementet frem forslag til endringer i disse kommunefordelingsreglene for bruk i eieendomsskatteåret 2002 eller frem til nevnte revurdering er gjennomført. Effekten av de forslag som fremsettes, vil være at kommunefordelingsreglene som skal legges til grunn for skatteåret 2002 vil være de samme som for skatteåret 2001, og slik at kommunefordelingen for 2002 i utgangspunktet vil tilsvare den fordeling som ble fastsatt for 2001.

Et hovedhensyn bak de forslag som fremlegges er at kommunefordelingsreglene i mellomfasen før eventuell innføring av nye regler, skal medføre minst mulig omkostninger og merarbeid for skattyterne, kommunene og ligningsmyndighetene. Reglene bør ikke forutsette at Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) skal foreta omberegninger av fordelingen i forhold til de beregninger som ble foretatt for 2001. Samtidig bør reglene gi mest mulig forutberegnelighet med hensyn til virkningene for kommunene i 2002.

Videre er det et siktemål at man under enhver omstendighet skal unngå mulige behov for senere omberegning av de fastsatte kommunefordelingsnøkler for 2001 og 2002 på grunn av omstendigheter som senere kan inntre på grunn av helt andre forhold enn hensynet til kommunefordelingen. Det

aktuelle er mulige fremtidige omberegninger av de av NVE fastsatte gjenanskaffelsesverdier for særskilte driftsmidler i kraftanlegg (GAV) som uten særregulering ville kunne medføre behov for omberegning av kommunefordelingen også for tidligere år.

I samsvar med dette foreslår departementet at Skattedirektoratet blir fastsettellesmyndighet for kommunefordelingen også for skatteåret 2002. Dette vil bli fastsatt i den særlige bestemmelsen i § 5 nr. 1 i forskrift 20. januar 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt på kraftanlegg.

11.1.2 Gjeldende rett og forestående revurdering av reglene

11.1.2.1 Gjeldende rett

I forbindelse med iverksettelsen av eieendomsskatteleva § 8 for kraftproduksjonsanlegg fra 1. januar 2001 ble det ved lov 15. desember 2000 nr. 89 innført nye regler om kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt for kraftanlegg, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) og Innst.O. nr. 23 (2000–2001). Kommunefordelingsreglene ble inntatt i ny § 8 A i eieendomsskatteleva og gitt virkning fra skatteåret 2001, jf. også forskrift og retningslinjer 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt for kraftanlegg.

Den vedtatte hovedregel for kraftanlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 er at kommunefordelingen skal bygge på plasseringen av de særskilte driftsmidler i kraftanlegget og driftsmidlenes gjenanskaffelsesverdi (GAV) fastsatt av NVE etter forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997.

Etter eieendomsskatteleva § 8 A-1 første ledd siste punktum skal GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler fordeles mellom alle kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt på eller over 1 000 kW som ligger nedenfor reguleringsanlegget. GAV for reguleringsanlegget skal fordeles mellom angjeldende kraftanlegg etter den enkelte kraftstasjons energiekvivalent registrert hos NVE pr. 1. januar i ligningsåret.

De vedtatte fordelingsregler forutsetter at kom-

munefordelingen basert på GAV for kraftanlegg som var satt i drift pr. 1. januar 2000, skal korrigeres for kostpris på investeringer i særskilte driftsmidler i kraftanlegget som er ført i skatteregnskapet første gang for inntektsåret 1997. Slike korrigeringer skal første gang skje for eiendomsskatteåret 2002, jf. eiendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd.

Kommunefordelingen basert på GAV fastsettes av ligningsmyndighetene etter oppgaver fra NVE.

For kraftanlegg med kraftstasjoner med installert effekt under 1 000 kW og for kraftanlegg satt i drift etter 1. januar 2000, fastsettes kommunefordelingen utfra plasseringen av de særskilte driftsmidler i kraftanlegget og driftsmidlenes kostpris.

For skatteåret 2001 er det Skattedirektoratet som fastsetter kommunefordelingen etter reglene i eiendomsskatteleva § 8 A, jf. § 5 nr. 1 i forskrift 20. desember 2001 om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg. For skatteåret 2002 er det p.t. ikke fastsatt hvor fastsettelsesmyndigheten skal ligge.

11.1.2.2 *Forestående revurdering av kommunefordelingsreglene*

I Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) kapittel 16 ble flere alternative fordelingsmodeller vurdert, herunder en mulig fordeling etter den modell som benyttes som grunnlag for fordeling av henholdsvis formues-, inntekts- og naturressursskatt mellom kommuner med kommunekryssende anlegg. I proposisjonen ble det blant annet lagt til grunn at fordelingsreglene i skatteloven § 18–7 ikke har det nødvendige samsvar med de verdier som er beskatningsobjekt etter eiendomsskatteleva § 4. Kommunefordeling basert på reglene i skatteloven § 18–7 for eiendomsskatteformål ville således forutsette og innebære en endring av eiendomsskattelevas objektbegrep. Videre ble det lagt til grunn at fordeling etter skatteloven § 18–7 også ville lede til omfordelingsvirkninger mellom kommunene i forhold til det tidligere system.

I Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) punkt 16.3.1.1.2 ble det imidlertid uttalt at det tas sikte på en revurdering av eiendomsskattens omfang generelt, og av kommunefordelingsreglene for kraftanlegg spesielt, i forbindelse med den forestående generelle revisjon av eiendomsskatteleva som oppfølging av NOU 1996: 20 Ny lov om eiendomsskatt. Det ble på det tidspunktet angitt at en slik revurdering skulle foretas så snart de nye reglene for taksering av bolig-, og fritidseiendommer er vedtatt.

Videre ble det angitt at man i forbindelse med dette arbeidet særlig vil :

«vurdere en mulig utvidelse av eiendomsskattelevas virkeområde i forhold til kommuner med innsatsfaktorer til vannkraftproduksjon som ikke er objekt for eiendomsskatt etter dagens regler. Eksempler på dette kan være magasinkommuner uten reguleringsanlegg i sitt distrikt og kommuner med vannfall som er overført til andre kommuner for utnyttelse der.»

I svar av 25. april 2000 til stortingsrepresentant Steensnæs har finansministeren blant annet uttalt følgende om den forestående revurdering av kommunefordelingsreglene:

«I samarbeid med Skattedirektoratet er det nylig igangsatt et større oppfølgingsarbeid i forhold til effektene av ikraftsettelsen av eiendomsskattelevens § 8 for kraftanlegg. Bl.a. skal det innhentes opplysninger om endring av eiendomsskatteinntektene m.v. fra alle kommuner som har mottatt fastsatte eiendomsskattegrunnlag på kraftanlegg for skatteåret 2001.

I denne forbindelse er Skattedirektoratet også i ferd med å foreta en sentral og samlet registrering av gjeldende kommunefordelingsnøkler fastsatt etter skatteloven § 18–7. Innhenting av dette materialet vil bl.a. danne grunnlag for en vurdering av effektene av en mulig overgang til bruk av skatteloven § 18–7 som fordelingsregel. Ovennevnte materiale forventes først å foreligge i løpet av sommeren.

Jeg vil først kunne foreta en vurdering av spørsmålet om eventuell omlegging av kommunefordelingsreglene av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg når nevnte informasjon er innhentet og materialet er vurdert i departementet. Tilsvarende vil jeg først da kunne vurdere om det er grunnlag for eventuelt å forsere mulige forslag om omlegging av kommunefordelingsreglene for kraftanlegg i forhold til den forestående generelle revisjon av eiendomsskatteleva. Også andre muligheter enn fordeling etter skatteloven § 18–7 vil bli vurdert i den sammenheng.»

Departementet er kommet til at kommunefordelingsreglene bør endres snarest mulig, med sikte på at innsatsfaktorer som i dag ikke er objekt for eiendomsskatt, blir inkludert i fordelingsgrunnlaget. En slik omlegging/endring av de vedtatte kommunefordelingsregler vil bli vurdert på bakgrunn av det materialet Skattedirektoratet nå har innhentet. En slik vurdering med forslag til nye regler vil også måtte sendes på høring, og vil ikke kunne foreslås eller rent faktisk kunne gjennomføres med virkning før tidligst for skatteåret 2003.

11.1.3 Departementets vurderinger og forslag

11.1.3.1 *Behov for å unngå omberegning av kommunefordelingen ved eventuell endret plassering av særskilte driftsmidler etter 1. januar 2000*

Etter eidegdomsskattelova § 8 A-1 skal kommunefordelingen bygge på den geografiske plassering av de særskilte GAV-beregnete driftsmidler i kraftanlegget. NVEs beregninger av kommunefordelingen for skatteåret 2001 bygget på plasseringen av driftsmidlene pr. 1. januar 2000. Slik reglene er utformet, vil det i utgangspunktet være nødvendig med omberegning av denne kommunefordeling for senere år dersom det skulle skje endringer i den fysiske plassering av noen av driftsmidlene. NVE måtte med andre ord holde løpende oversikt over mulige flyttinger og lignende, og foreta omberegninger deretter.

Departementet antar at dette ikke er hensiktsmessig og har heller ikke besørget en slik oppfølging i forhold til fastsettelse av kommunefordelingsnøkklene for 2002. En antar at det vil være praktisk og tilstrekkelig presist at den kommunefordelingen basert på GAV som ble fastsatt for skatteåret 2001 og som var basert på driftsmidlene plassering pr. 1. januar 2000, også må bli å legge til grunn for senere år. Endringer i denne kommunefordelingen skal i utgangspunktet bare foretas ved eventuelle nyinvesteringer og påkostninger i den enkelte kommune, jf. punkt 11.1.3.4.

Det foreslås at dette presiseres i lovteksten, jf. forslag til endring av § 8 A-1 første ledd første punktum.

11.1.3.2 *Behov for å unngå omberegning av kommunefordelingen ved eventuell endring av NVEs registrerte energiekvivalent for enkelte kraftstasjoner etter 1. januar 2000*

Etter eidegdomsskattelova § 8 A-1 første ledd siste punktum skal GAV for reguleringsanlegg med tilhørende driftsmidler fordeles mellom alle kraftanlegg med kraftstasjoner som ligger nedenfor reguleringsanlegget. Fordelingen av GAV for reguleringsanlegget skal foretas mellom angjeldende kraftanlegg etter den enkelte kraftstasjons energiekvivalent registrert hos NVE pr. 1. januar i ligningsåret.

Ved fastsettelse av kommunefordelingen for 2001 var det registrerte energiekvivalenter pr. 1. januar 2000 som var relevante.

Dersom energiekvivalentene for enkelte kraftanlegg senere skulle bli endret, vil ordlyden i gjel-

dende regel tilsi at NVE må omberegne fordelingen av GAV for reguleringsanlegget tilsvarende. Dette vil kunne få betydning for kommunefordelingen for samtlige kraftanlegg med kraftstasjoner som ligger under vedkommende reguleringsanlegg. Departementet antar at det ikke er formålstjenlig å tillegge endring av energiekvivalenten slike konsekvenser for kommunefordelingen. Slike konsekvenser vil innebære en utilsiktet uforutsigbarhet for kommunefordelingen av eidegdomsskattegrunnlaget for de øvrige anlegg og kommuner i vassdraget.

For å unngå behov for omberegninger som nevnt, foreslås at de relevante energiekvivalenter «låses» i loven til registrerte energiekvivalenter pr. 1. januar 2000. Det vises til forslag til endring av eidegdomsskattelova § 8 A-1 første ledd siste punktum.

11.1.3.3 *Behov for utsatt gjennomføring av korrigerende av kommunefordeling for anlegg satt i drift pr. 1. januar 2000 etter eidegdomsskattelova § 8 A-1 annet ledd*

Som nevnt er det i eidegdomsskattelova § 8 A-1 annet ledd forutsatt at kommunefordelingen for kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 2000 og som er basert på GAV, skal korrigeres for kostpris på investeringer i særskilte driftsmidler i kraftanlegget som er ført i skatteregnskapet første gang for inntektsåret 1997. Slik korrigerende skal første gang skje for eidegdomsskatteåret 2002, jf. eidegdomsskattelova § 8 A-1 annet ledd.

Den forutsatte korrigerende av kommunefordelingsnøkklene fastsatt på basis av GAV vil kreve presisering av hvilke påkostninger og verdier som er relevante, innhenting av den aktuelle kostpris på de aktuelle driftsmidler med angivelse av kommunetilknypning samt en samordning og korrigerende av disse verdier i forhold til de allerede fastsatte fordelingsnøkler basert på GAV. Dette arbeid ville blant annet innebære medvirkning og samarbeid med skattyterne og NVE, og det ville medføre kostnader og merarbeid for ligningsmyndighetene.

På grunn av den varslede revurdering av kommunefordelingsreglene har departementet ansett reglene om kommunefordeling for å være i en vente- eller mellomfase. Arbeidet med fordelingsreglene er ikke kommet langt nok til at korrigeringene lar seg gjennomføre for bruk i skatteåret 2002.

Som omtalt i avsnitt punkt 11.1.2.2 skal departementet med grunnlag i det oppfølgingsarbeid Skattedirektoratet har foretatt i 2001, utarbeide nye prinsipper og regler om kommunefordeling av eidegdomsskattegrunnlaget. Eventuelle endringsforslag må sendes på høring. Forutsetningen er at det-

te arbeidet skal gjennomføres i løpet av kommende år. Nye fordelingsregler vil tidligst kunne tre i kraft fra skatteåret 2003, og vil innebære at gjeldende kommunefordelingsregler oppheves eller avvikles over en viss tid. På denne bakgrunn foreslås at første gangs korrigering av kommunefordelingen basert på GAV etter de gjeldende regler, utsettes til skatteåret 2003. På dette tidspunkt forutsettes det å være avklart om gjeldende fordelingsregler skal legges til grunn på mer permanent basis. Dersom gjeldende fordelingsregler avvikles og erstattes av helt nye, anses det lite hensiktsmessig å gjennomføre korrigeringer som medfører et betydelig arbeid og redusert forutberegnelighet for skattyterne og kommunene og med virkning for ett enkelt skatteår.

Det vises til forslag om endring av egedoms-skattelova § 8 A-1 annet ledd siste punktum.

11.1.3.4 Behov for å skjerme GAV benyttet som grunnlag for fastsettelse av kommunefordeling etter egedomsskattelova § 8 A-1 i forhold til eventuell senere omberegning av NVEs fastsatte GAV etter klage/søksmål

De vedtatte kommunefordelingsregler i egedomsskattelova § 8 A bygger på de gjenanskaffelsesverdier NVE hadde fastsatt pr. 1. januar 1997 som igjen tilsvare de verdier kraftforetakene i stor utstrekning valgte å benytte som skattemessige inngangsverdier på driftsmidlene pr. 1. januar 1997. De GAV-verdier som er lagt til grunn i forhold til fastsettelse av kommunefordelingsreglene, vil således i utgangspunktet også tilsvare de gjenanskaffelsesverdier som ble lagt til grunn ved ligningen av kraftforetakene for inntektsåret 1997.

For kraftanlegg som var i drift pr. 1. januar 2000, hvor NVE ikke hadde fastsatt GAV pr. 1. januar 1997 etter forskriften 20. januar 1997 nr. 79, har NVE i samsvar med de samme regler og metoder fastsatt GAV pr. 1. januar 2000 for disse kraftanleggenes særskilte driftsmidler, jf. egedomsskattelova § 8 A-1 tredje ledd og forskrift 20. desember 2000 nr. 1343 § 2 nr. 2. Dette gjaldt imidlertid bare et fåtall (7) kraftanlegg på landsbasis.

Overligningsnemnda ved Sentralsskattekontoret for storbedrifter (SFS) fattet 14. november 2000 et vedtak som innebar at nemnda underkjente den fastsettelse av GAV for de særskilte, fysiske driftsmidler i et kraftanlegg som NVE hadde foretatt i medhold av forskriften 20. januar 1997 nr. 79. Nemndas begrunnelse var i korthet at GAV ikke var blitt fastsatt overensstemmende med de krav loven stiller. Skattedirektoratet har klaget overlignings-

ningsnemndas avgjørelse inn for Østfold fylkes-skattenemnd, men saken er senere bragt inn for domstolene. Overligningsnemnda ved SFS har senere fattet tilsvarende vedtak i 3 andre saker.

Det vil kunne ta tid før ovennevnte spørsmål finner sin endelige avklaring og det er foreløpig uvisst hvilke konsekvenser en eventuell underkjennelse av den fastsatte GAV pr. 1. januar 1997 vil ha for de gjenanskaffelsesverdier som ble lagt til grunn for ligningen av kraftforetakene for inntektsårene 1997 og senere år.

Etter departementets oppfatning er de underliggende hensyn som vil gjøre seg gjeldende ved vurdering av den pågående tvist om hvilke prinsipper og metoder som etter loven skulle legges til grunn ved fastsettelse av GAV som skattemessig inngangsverdi pr. 1. januar 1997, først og fremst av relevans for bruken av disse verdier ved beregning av kraftforetakenes alminnelige inntekt og grunnrenteinntekt. I forhold til bruk av NVE's fastsatte GAV pr. 1. januar 1997 som grunnlag for kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget etter egedomsskattelova § 8 A, har denne diskusjon mindre relevans både prinsipielt og faktisk.

Etter departementets oppfatning bør både skattyterne, kommunene og ligningsmyndighetene under enhver omstendighet unngå den usikkerhet ovennevnte tvist om gyldigheten av den fastsatte GAV pr. 1. januar 1997 innebærer, i forhold til fastsatte eiendomsskattegrunnlag og tilhørende utskrivning av eiendomskatt på kraftanlegg for 2001 og senere år. Både skattyterne, kommunene og ligningsmyndighetene bør unngå det merarbeid eventuelle fremtidige korrigeringer av den fastsatte GAV pr. 1. januar 1997 vil innebære for allerede fastsatte eiendomsskattegrunnlag og allerede utskrevet eiendomskatt på kraftanlegg, det vil si vurdering av spørsmål om endring, rettinger og etteroppgjør mv.

På dette grunnlag foreslår departementet at det presiseres i loven at de gjenanskaffelsesverdier (GAV) som er relevante ved fastsettelse av kommunefordelingsnøkler etter egedomsskattelova § 8 A, skal tilsvare den GAV som etter utløp av uttalelsesfristen, faktisk ble fastsatt av NVE etter § 2–7 i forskriften 20. januar 1997 nr. 79 og som deretter ble rapportert til skattyterne og ligningsmyndighetene for bruk ved ligningen for dette inntektsår. Tilsvarende vil gjelde den fastsettelse av GAV som NVE har foretatt i løpet av 2001 i medhold av forskriften 20. januar 1997 som ble gitt tilsvarende anvendelse, jf. egedomsskattelova § 8 A-1 tredje ledd annet punktum og forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 § 2 nr. 2.

Det vises til forslag til nytt sjette ledd i egedomsskattelova § 8 A-1.

De synspunkter som er angitt i forhold til fastsettelse av kommunefordelingen, kan etter departementets oppfatning også anlegges i forhold til GAV som element ved beregning av eiendomsskattegrunnlaget etter skatteloven § 18–5 første til fjerde ledd. GAV fastsatt pr. 1. januar 1997 får i denne forbindelse blant annet betydning ved fastsettelse av fradrag for grunnrenteskatt for foregående år etter skatteloven § 18–5 tredje ledd.

Departementet vil vurdere behovet for en lignende presisering i forhold til ligningsmyndighetenes verdsettelse etter skatteloven § 18–5 første til og med fjerde ledd i en bredere sammenheng, og vil eventuelt komme tilbake med forslag til lovtiltak vedrørende dette.

11.2 Omtale av departementets vurdering av spørsmål om innføring av sentral ligning av kraftforetak, samt kommunenes innsynsrett og klageadgang vedrørende takstgrunnlaget for kraftproduksjonsanlegg

11.2.1 Innledning

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 24 (2000–2001), jf. Innst. O. nr. 40 (2000–2001) punkt 4.1.3 uttalte Finanskomiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Fremskrittspartiet, Høyre og Sosialistisk Venstreparti, blant annet:

«Det er viktig at det blir skapt tillit til beregningen av grunnlaget for eiendomsskatt, og flertallet vil be Regjeringen særlig vurdere kommunenes innsynsrett og klageadgang vedrørende takstgrunnlaget for eiendomsskatt på produksjonsanlegg.»

I Innst. O. nr. 40 (2000–2001) uttalte komiteflertallet videre:

«Flertallet viser til at LVK har påpekt at det i enkelte tilfeller er store variasjoner i eiendomsskattegrunnlaget for samme kraftverk, avhengig av hvilken skattyter det dreier seg om. Flertallet har også merket seg at disse avvikene til en viss grad kan skyldes spesielle omstendigheter knyttet til effekten på anlegget, eiersammensetningen og eiernes vurderinger av når det er mest lønnsomt å ta ut oppmagasinert vann til kraftproduksjon. For å unngå forskjellsbehandling ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget, mener flertallet det er viktig at takseringsreglene for kraftproduksjonsanlegg praktiseres så entydig og likt som mulig. Dagens ordning

med desentralisert ligning av kraftforetak kan gjøre det vanskelig. Det vises til at regjeringen Brundtland i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) foreslo sentral ligning av kraftproduksjonsforetak. Ut fra de opplysninger som da forelå, mente flertallet i Innst.O. nr. 62 (1995–96) det ikke var tungtveiende grunner til en slik sentralisering. Flertallet mener de opplysninger som er fremkommet, hensynet til likebehandling og behovet for oppbygging av særlig kompetanse og bransjekunnskap hos ligningsmyndighetene tilsier at Regjeringen foretar en ny vurdering av dette spørsmålet.»

Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å foreslå lovtiltak vedrørende kommunenes innsynsrett i grunnlaget for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg. Departementets foreløpige vurderinger og forslag vedrørende spørsmål om overføring av kraftforetakene til sentral ligning og om innføring av klagerett for kommunene, vil bli sendt på høring i løpet av høsten 2001. Departementets foreløpige vurderinger av disse spørsmål er kort angitt nedenfor. Departementet vil deretter komme tilbake til Stortinget med de lovtiltak det etter høringsrunden finnes å være grunnlag for.

11.2.2 Departementets vurderinger

11.2.2.1 Kommunenes innsynsrett

I brev til Skattedirektoratet av 11. september 2001 har departementet uttalt følgende om innholdet i kommunenes innsynsrett etter eiendomsskatteleva § 18:

«Om innholdet i og omfanget av ligningsmyndighetenes opplysningsplikt og kommunenes innsynsrett etter eiendomsskatteleva § 18, jf. taushetspliktreglene i ligningsloven § 3–13, vil departementet angi følgende utgangspunkter som grunnlag for ligningsmyndighetenes håndtering av innsynsbegjæring fra kommunene:

Opplysningsplikt etter eiendomsskatteleva § 18:

Etter eiendomsskatteleva § 18 skal likningskontoret gi «eiendomsskattekontoret alle opplysninger det ligg inne med og som trengst for utskrivning av eiendomsskatten». Så langt bestemmelsen rekker opphever den bestemmelsen om taushetsplikt i ligningsloven § 3–13 nr. 1, jf. nr. 2 a. Kommunene kan og skal således få opplyst det fastsatte og eventuelt kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag for det enkelte kraftanlegg som danner grunnlag for utskrivningen. Ligningsmyndighetenes opplysningsplikt etter eiendomsskatteleva § 18 vil være begrenset til opplysninger som er nødvendige for utskrivning

av eiendomsskatt i kommunen og vil i utgangspunktet ikke omfatte opplysninger om grunnlaget for ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget.

I samsvar med ovenstående sender Skatte- direktoratet rutinemessig ut lister til kommunene over fastsatte og kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg snarest mulig etter at ordinær ligning er lagt ut i samtlige kommuner og ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Disse listene inneholder opplysninger om kraftforetakets navn, adresse og organisasjonsnummer, det enkelte kraftforetaks samlede eiendomsskattegrunnlag for foretakets andel av kraftanlegget, kommunefordelingsnøkkel til den aktuelle kommune og kommunens eiendomsskattegrunnlag for hvert kraftanlegg. For endringer som følge av vedtak i endringssak sender direktoratet ut endringslister en gang i måneden.

Innsynsrett etter eieendomsskatteleva § 18:

I den utstrekning kommunene vil vurdere å gå til søksmål eller fremsette anmodning til ligningsmyndighetene om endring av fastsatte eiendomsskattegrunnlag eller kommunefordelingsnøkler for kommunekryssende anlegg, antar departementet at opplysninger også om grunnlaget for ligningsmyndighetenes fastsettelse må anses «nødvendige for utskrivning av eiendomsskatten». Eieendomsskatteleva § 18 vil i slike tilfeller gi kommunene innsynsrett i slike grunnlagsopplysninger. Departementet har videre antatt at kommuner som vil vurdere overprøving av ligningsfastsettelsene heller ikke er å anse som «uvedkommende» etter taushetspliktbestemmelsen i ligningsloven § 3–13 nr. 1.

Ovennevnte tolkning som innebærer et unntak fra de ellers strenge taushetspliktreglene, må imidlertid leses med den begrensning at det bare gjelder de opplysninger som er nødvendige for å fastsette grunnlaget for eiendomsskatt på kraftanlegg og for fastsettelse av kommunefordelingsnøkklene for eiendomsskattegrunnlaget for kommunekryssende anlegg. Kommunene vil fortsatt være å anse som «uvedkommende» i forhold til ligningsmyndighetenes opplysninger om grunnlaget for fastsettelse av andre skattearter som ikke har direkte betydning for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. Opplysninger som ligningsmyndighetene har innhentet i medhold av andre bestemmelser og/eller for andre formål enn eiendomsskatt, vil i utgangspunktet være vernet av ligningsmyndighetenes taushetsplikt overfor kommunene.

I tilfeller hvor kommunene begjærer innsyn etter ovennevnte regler, antar departementet at kommunene i tillegg til skjema RF 1161 for formuesverdi/eiendomsskattegrunnlag, kan gis innsyn i skjema RF-1153 for grunnrenteskatt og

skjema RF-1157 for naturressursskatt. Disse skjemaene inneholder opplysninger som er innhentet også for bruk direkte ved verdsettelsen av kraftanlegg etter skatteloven § 18–5.

Departementet antar således at kommunenes innsynsrett vil være begrenset av taushetspliktreglene, jf. ligningsloven § 3–13 nr.1, slik at den bare vil gjelde de opplysninger som ligningsmyndighetene selv har lagt til grunn ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag og kommunefordeling som nevnt. Dersom ligningsmyndighetene har fraveket skattyternes oppgaver som er av direkte betydning for fastsettelser for eiendomsskatteformål som nevnt, vil kommunene ha rett til innsyn i dette fravik og evt. grunnlaget for dette. Det materialet ligningsmyndighetene for øvrig sitter inne med og som har blitt eller kan benyttes for ligningsmyndighetenes kontroll i forbindelse med fastsettelsesarbeidet, er i utgangspunktet ikke omfattet av kommunenes innsynsrett.

Så langt kommunenes innsynsbegjæringer ikke støter an mot taushetspliktbestemmelsene som nevnt, bør begjæringene søkes etterkommet i størst mulig utstrekning.

Departementet viser for ordens skyld til at taushetspliktreglene i forvaltningsloven § 13 vil gjelde for kommunenes egen håndtering av de mottatte opplysninger vedrørende grunnlaget for beskatning av kraftforetakene m.v.»

På bakgrunn av ovenstående er det departementets oppfatning at kommunene etter gjeldende rett har en meget vidtgående innsynsrett i grunnlaget for ligningsmyndighetenes fastsettelse av eiendomsskattegrunnlag for kraftanlegg. En finner ikke grunnlag for å foreslå lovtiltak for å endre eller presisere gjeldende rett på dette punkt. Departementet tar heller ikke sikte på særskilt høring av spørsmålet om kommunenes innsynsrett i forhold til eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg.

11.2.2.2 Kommunenes klagerett

Etter departementets oppfatning skyldes den mulige manglende tillit til ligningsmyndighetenes beregning av grunnlaget for eiendomsskatt i stor grad den generelle usikkerhet som kunne konstateres hos kommunene i forbindelse med ligningsmyndighetenes første gangs fastsettelse av eiendomsskattegrunnlagene for skatteåret 2001.

Etter departementets foreløpige vurdering er det ikke grunnlag for å foreslå innført en generell klageadgang for kommunene. Den særlige ordning med realitetsbehandling av kommunenes anmodninger om endring av ligning som ble lagt til grunn for skatteåret 2001, jf. omtale i Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) punkt 1.2, vurderes videreført til 2002.

Spørsmålene vil bli vurdert videre i departe-

mentet og sendt på høring i løpet av høsten 2001.

11.2.2.3 Innføring av sentral ligning for kraftforetakene

Spørsmålet om generell overføring av kraftforetak til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter vil bli vurdert på bred basis.

Departementet vil også vurdere om det er grunnlag for å foreslå mer avgrensede tiltak for å sikre sentral fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg.

Spørsmålene vil bli vurdert ytterligere i departementet og sendt på høring i løpet av høsten 2001.

11.3 Omtale av eiendomsskatt på anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft

Ved kraftskattereformen ble det fastsatt at formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft skal settes til skattemessig bokført verdi pr. 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 18–5 åttende ledd. Tilsvarende ble det allerede ved kraftskattereformen forutsatt at ved ikraftsettelse av eiedoms-kattelova § 8 for overføringsanlegg, ville grunnlaget for eiendomsskatten tilsvare de skattemessige verdier eller den skattemessige balansen som var satt opp for overskuddskatten av nettforetakene, jf. Innst.O. nr. 62 (1995–96) punkt 9.4.

I Ot.prp. nr. 78 (2000–2001) punkt 8 ble det varslet at departementet ville fremme kongelig resolusjon om å utsette iverksettelsen av eiedoms-kattelova § 8 for overføringsanlegg til skatteåret 2002. Det ble vist til at man ikke lenger fant det like klart at de skattemessige verdier ville være egnet som grunnlag for eiendomsskatt for nettanleggene, men at departementet ikke hadde fått slutført vurderingen av verdsettelsesreglene. Videre ble det angitt at det av praktiske årsaker heller ikke ville være mulig å tilrettelegge forholdene slik at kommunene kunne få avklaring om eiendomsskatteinntektene for overføringsanleggene i passende tid for innarbeiding i kommunebudsjettene for 2001. Deretter ble det ved kgl. res. av 1. desember 2000 vedtatt at ikraftsettelsen av eiedoms-kattelova § 8 for overføringsanlegg skulle utsettes til 1. januar 2002.

Departementet har arbeidet videre med spørsmål om omlegging av eiendomsbeskatningen av overføringsanlegg. Arbeidet med utvikling og tilrettelegging av ikraftsetting av eiedoms-kattelova § 8 for nettanlegg er imidlertid ennå ikke kommet langt nok til at en ikraftsetting fra og med skatteå-

ret 2002 rent praktisk vil kunne la seg gjennomføre.

Dette gjelder selv om man skulle bli stående ved at den foreliggende regel om verdsettelse lik de skattemessige verdier, skal opprettholdes. Kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag for overføringsanleggene vil ikke kunne fastsettes ved ligningen i 2001 på bakgrunn av de opplysninger ligningsmyndighetene har tilgjengelig og det foreliggende regelverk. Vedtak kan nå ikke under noen omstendighet fattes i tide til at innhenting av opplysninger fra foretakene og fastsettelse av kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag kan gjennomføres tidnok for bruk i kommunenes budsjettprosess for 2002.

På denne bakgrunn legger departementet til grunn at iverksettelse av eiedoms-kattelova § 8 for overføringsanlegg fra 1. januar 2002 må utsettes.

Dersom iverksettingen utsettes kun ett år, det vil si til 1. januar 2003, må kommunefordelte eiendomsskattegrunnlag for nettanleggene kunne fastsettes ved ligningen i 2002. Dette vil forutsette at regler om verdsettelse og kommunefordeling samt om saksbehandling og gjennomføring, kan fremlegges i løpet av høsten 2001 og med samtidig tilrettelegging for innrapportering av nødvendige opplysninger for skattyterne i selvangivelsen for 2001.

Etter departementets oppfatning vil arbeidet med utvikling av regler som nevnt, være relativt arbeidskrevende. Løsningsforslag vedrørende de prinsipielle spørsmål og den praktiske gjennomføring er ikke ferdig utviklet, og spørsmålene må også sendes på høring.

Departementet anser det påkrevet at de underliggende vurderinger av de prinsipielle sider og av gjennomførbarheten, foretas med tilstrekkelig grundighet. Det er påkrevet at regelverket blir enkelt å håndtere med minst mulig administrative kostnader både for ligningsmyndighetene og skattyterne. Effektene av de nye regler bør dessuten bli mest mulig avklart på forhånd – både på landsbasis og på kommunenivå.

Dersom arbeidet med utvikling og tilrettelegging av omleggingen for overføringsanleggene skal prioriteres og fullføres høsten 2001, vil det måtte utføres parallelt med andre oppgaver vedrørende kraftbeskatning som ikke kan utsettes. Departementet finner at arbeidet med omlegging av eiendomsskatten for overføringsanlegg ikke kan gis slik prioritet at ferdigbehandling av forestående oppgaver vedrørende overføringsanleggene skal fremlegges allerede høsten 2001. Det forutsettes imidlertid at det arbeides med sikte på fremlegging av utkast til verdsettelses-, og kommunefordelingsregler for nettanleggene, slik at eiendomsskatte-

grunnlagene kan fastsettes i forbindelse med ligningen i 2003 for bruk første gang i skatteåret 2004.

På denne bakgrunn underretter departementet om at det vil bli fremmet kongelig resolusjon om å utsette iverksettingen av eiedomsskattelova § 8 for overføringsanlegg til 1. januar 2004.

11.4 Oppregulering av kommuners og fylkeskommuners skattemessige inngangsverdi for aksjer/andeler i visse kraftselskaper

11.4.1 Innledning

Under behandlingen av Ot.prp. nr. 94 (2000–2001), jf. Innst.O. nr. 130 (2000–2001) kapittel 7.2 uttalte en samlet finanskomite blant annet:

«Komiteen viser til at kommuners salg av kraftverk og salg av aksjer i kraftforetak ble gjort skattepliktig i forbindelse med kraftskattereformen i 1997. Samtidig ble det gitt detaljerte overgangsregler som innebar at kommunalt/fylkeskommunalt eide kraftselskaper fikk adgang til oppregulering av skattemessige inngangsverdier. Etter overgangsbestemmelsen til skatteloven § 26 c skal inngangsverdien for kommuners aksjer i slike selskaper også oppreguleres etter de samme reglene. Det er imidlertid reist tvil om den samme overgangsbestemmelsen kommer til anvendelse også på aksjer i kraftselskap som er/var eiet av annet kommunalt eiet kraftselskap. Dersom overgangsbestemmelsene ikke kommer til anvendelse i slike tilfeller, vil det innebære en skattemessig forskjellsbehandling mellom ulike kommunale eierformer til kraftselskap. Komiteen påpeker at en slik forskjellsbehandling også vil være i strid med Ot.prp. nr. 23 (1995–1996) der det heter:

«Ved innføring av alminnelig skatteplikt ved realisasjon av kommunale kraftforetak, bør inngangsverdiene fastsettes etter de samme prinsippene uavhengig av hvordan dette foretaket tidligere har vært organisert og tidspunktet for eventuell omorganisering.»

Komiteen viser til at problemstillingen er tatt opp i brev til finanskomiteen 25. mai 2001.

Komiteen mener den samme overgangsregelen må komme til anvendelse uavhengig av hvordan det kommunale eierskapet har vært organisert, og ber departementet sikre at så skjer.»

Under henvisning til finanskomiteens uttalelser sammenholdt med den presisering av beskatningshjemmelen i skatteloven 1911 § 26 c, jf. skatteloven § 2–5 som ble foretatt ved lovendring 15. juni 2001

nr. 46, jf. Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) og Innst.O. nr. 130 (2000–2001), har departementet foretatt en tolkning og vurdering av gjeldende overgangsregel til skatteloven 1911 § 26 c tredje punktum (heretter benevnt overgangsregelen til § 26 c tredje punktum) slik det fremgår nedenfor.

Etter departementets oppfatning er det grunnlag for å tolke overgangsregelen til § 26 c tredje ledd utvidende slik at regelen skal gjelde på samme måte ved fastsettelse av skattemessig inngangsverdi på kommunenes og fylkeskommunenes direkte eide aksjer/andeler i kraftforetak, som på kommunenes og fylkeskommunenes aksjer/andeler i eierselskaper som direkte eller indirekte eide aksjer i kraftforetak pr. 1. januar 1997. Dette innebærer at ved fastsettelse av kommunenes inngangsverdi på aksjer/andeler i selskaper som direkte eller indirekte eide andeler i kraftforetak, skal eierselskapets skattemessige verdi på aksjene/andelene i de underliggende kraftforetak pr. 1. januar 1997 tilsvare eierselskapets andel av de skattemessige verdier i kraftforetaket pr. 1. januar 1997. I forhold til fastsettelse av kommunens inngangsverdi på aksjene i eierselskapet vil de skattemessige verdier i det underliggende kraftforetak tre i stedet for det mellomliggende eierselskaps egen skattemessige inngangsverdi på aksjene i kraftforetaket.

For å unngå tolkningstvil foreslås at ovennevnte forståelse fremgår direkte av ordlyden i overgangsregelen til § 26 c tredje punktum, jf. forslag til endring av bestemmelsen. Endringen må etter forutsetningene gis virkning fra 1. januar 1997.

11.4.2 Gjeldende rett – tolkning av overgangsregelen til § 26 c tredje punktum av 28. juni 1996 nr. 41

11.4.2.1 Om beskatningshjemmelen for kommunenes og fylkeskommunenes realisasjon av aksjer/andeler og anvendelsesområdet for overgangsregelen til § 26 c tredje punktum

Ved kraftskattereformen ble det fra og med inntektsåret 1997 innført skatteplikt for kommuners og fylkeskommuners inntekter knyttet til produksjon, omsetning, overføring og distribusjon av vannkraft utover omsetning av konsesjonskraft, jf. skatteloven 1911 § 26 c annet punktum. (I fremstillingen her er uttrykket «kommune» tildels benyttet som fellesbetegnelse for fylkeskommune og kommune.) Fra og med 1. januar 1997 ble det tilsvarende innført skatteplikt for kommuner for gevinst ved realisasjon av aksjer/andeler i kraftforetak i henhold til skatteloven 1911 § 26 c tredje punktum hvor det ble bestemt at:

«Fylkes-, herreds- og bykommuner er videre skattepliktige for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper eller likestilt selskap som driver virksomhet som nevnt i foregående punktum.»

Ved vedtakelsen av ny skattelov 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven) ble beskatningshjemmelen i skatteloven 1911 § 26 c overført til skatteloven § 2–5, jf. nedenfor, uten realitetsendring. Ved lovendring 15. juni 2001 nr. 46 ble ordlyden i skatteloven § 2–5 presisert slik:

første ledd bokstav b

«b. gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskap, allmennaksjeselskap eller annet selskap som er eget rettssubjekt og som på tidspunktet for fylkeskommunens erverv eller senere driver virksomhet som nevnt i a eller direkte eller indirekte eier aksjer og andeler i selskap som driver slik virksomhet.»

annet ledd bokstav a

«a. inntekt og gevinst som nevnt i første ledd a og b som gjelder tilsvarende»

Ved ovennevnte presisering skulle det være klart at beskatningshjemmelen for kommunenes realisasjon av aksjer og eierandeler også omfatter aksjer/andeler som kommunene eide pr. 1. januar 1997 i foretak som direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i kraftforetak.

Om bakgrunnen for nevnte presisering vises til Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) kapittel 1 som det også vil bli vist til i det følgende.

Ved lov 28. juni 1996 nr. 41 ble det fastsatt en særskilt overgangsregel for fastsettelse av skattemessig inngangsverdi for kommuners aksjer/andeler som ble skattepliktige pr. 1. januar 1997 etter skatteloven 1911 § 26 c tredje punktum, jf. skatteloven § 2–5. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

«Overgangsregel til § 26 c tredje punktum:
Inngangsverdi på aksjer og selskapsandeler som nevnt i skatteloven § 26 c tredje punktum, settes til aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997.»

Det må legges til grunn at denne overgangsregel kommer til anvendelse i forhold til alle aksjer/andeler kommunene eide pr. 1. januar 1997 og som ville være dekket av den samtidig innførte beskatningshjemmel. Etter presiseringen av beskatningshjemmelen i skatteloven § 2–5 av 15. juni 2001 skulle det være klart at overgangsregelen ikke bare får anvendelse for aksjer/andeler kommunene eide direkte i kraftforetak pr. 1. januar 1997, jf. Ot.prp. nr.

94 (2000–2001) punkt 1.1.4.1 siste avsnitt. Overgangsregelen vil også få anvendelse for kommunenes aksjer/andeler i foretak som pr. 1. januar 1997 direkte eller indirekte eide aksjer i kraftforetak. Det mellomliggende eierselskap behøver ikke selv være kraftforetak. Både beskatningshjemmelen og overgangsregelen kommer til anvendelse uansett om det underliggende kraftforetak var undergitt regnskapsligning før 1. januar 1997 eller ikke.

Overgangsregelen får imidlertid bare anvendelse ved fastsettelse av *kommunenes* inngangsverdi på aksjer/andeler. Den får ikke anvendelse for fastsettelse av skattemessig inngangsverdi på aksjer som eies av andre enn kommuner, for eksempel for det selskap kommunen eier aksjer i. Skattemessig inngangsverdi pr. 1. januar 1997 for det selskap kommunenes eierandeler referer seg til, fastsettes fullt ut etter de øvrige overgangsregler som ble fastsatt ved lov 28. juni 1996 nr. 41, jf. nedenfor, og de alminnelige skatteregler om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier. Ovenstående har vært presisert blant annet i en uttalelse fra departementet av 29. september 2000 og fastholdes i det følgende.

11.4.2.2 Om «selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997» som grunnlag for fastsettelse av inngangsverdi på kommunenes direkte eide aksjer/andeler i kraftforetak

Etter overgangsregelen til § 26 c tredje punktum er prinsippet for fastsettelse av kommunenes skattemessige inngangsverdi for de aksjer/andeler som ble skattepliktige pr. 1. januar 1997, at inngangsverdiene skulle avspeile de samlede skattemessige verdier i de selskap eierandelene refererte seg til. Selskapets skattemessige verdier ble fastsatt blant annet i medhold av de særlige overgangsregler om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier som også ble fastsatt ved lov 28. juni 1996 nr. 41.

Ved lov 28. juni 1996 nr. 41 ble det i Overgangsregel til skatteloven 1911 §§ 19 e, 26 c og 136 annet ledd bokstav A fastsatt særskilte, overgangsregler for fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for kraftforetak som før 1. januar 1997 var prosentlignet etter skatteloven § 19 e, eller fritatt for skatteplikt etter skatteloven 1911 §§ 26 c eller 136 annet ledd. For *særskilte, fysiske driftsmidler* ble det i overgangsregelens bokstav A nr. 1 første ledd fastsatt at skattyterne kunne velge gjenanskaffelsesverdier fastsatt av NVE som skattemessige inngangsverdier, jf. forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak.

Av hensyn til likebehandling av private og offentlig eide kraftforetak fikk også kraftforetak som var regnskapslignet før 1. januar 1997, anledning til å få fastsatt ny skattemessig verdi på sine særskilte fysiske driftsmidler etter sistnevnte regel, jf. overgangsregelen til §§ 19 e mv. bokstav B. Om denne regel uttales det i Ot. prp. nr. 23 (1995–96) side 197:

«For å unngå forskjellsbehandling mellom privateide og offentlig eide kraftforetak, gis også privateide kraftforetak adgang til å få fastsatt nye skattemessige verdier for eiendelene basert på gjenanskaffelsesverdi, (...)»

Skattyterne måtte velge eller fremsette krav om slik fastsettelse av inngangsverdiene innen selvangivelsesfristen for inntektsåret 1997. Departementet legger til grunn at både prosentlignede og regnskapslignede kraftforetak i overveiende utstrekning valgte å benytte NVEs fastsatte gjenanskaffelsesverdier som skattemessig inngangsverdi på foretakenes særskilte, fysiske driftsmidler.

Kraftforetakenes skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 fastsatt etter ovennevnte regler, vil etter overgangsregelen til § 26 c tredje punktum i utgangspunktet også avspeile seg ved fastsettelse av kommunenes inngangsverdi på aksjer/andeler i foretaket. For aksjer/andeler kommunene eide direkte i kraftforetak pr. 1. januar 1997 innebar overgangsregelen til § 26 c tredje punktum normalt en oppskrivning av kommunenes inngangsverdi på aksjer/andeler i foretakene i forhold til alternative fastsettelsesmåter som for eksempel kommunenes anskaffelsesverdi på eierandelene. Dette skyldes vesentlig at kommunenes inngangsverdi på slike aksjer også avspeilte NVEs fastsatte gjenanskaffelsesverdier på foretakets særskilte, fysiske driftsmidler. Overgangsregelen til § 26 c tredje punktum ivaretar således hensynet til at kommunene ved innføring av en ny skatteplikt ikke skal bli skattepliktige for gevinstelementer som skriver seg fra tidligere år. Regelen innebar dessuten at skattefundamentet ved kommunenes realisasjon av aksjer/andeler i kraftforetaket, i utgangspunktet ble det samme som ved kommunenes realisasjon av eiendeler i direkte eide kraftforetak som ikke var egne skattesubjekter (forvaltningsbedrifter). Kommunenes skatteplikt ved realisasjon skulle i utgangspunktet bli den samme uansett hvordan det kommunale eierskap var organisert.

Ovenstående tolkning og virkninger av overgangsregelen for kommunenes direkte eide eierandeler i kraftforetak, er i samsvar med de strukturer for kommunalt eierskap som man så for seg ved utforming av reglene og de hensyn som ble lagt til grunn.

11.4.2.3 Om «selskapets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997» som grunnlag for fastsettelse av inngangsverdi på kommunenes aksjer/andeler i selskaper som direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i kraftforetak

For eiendeler i form av blant annet *aksjer* ble det for tidligere prosentlignede og skattefrie kraftforetak i overgangsregel til §§ 19 e, 26 c og 136 annet ledd bokstav A nr. 3 siste punktum fastsatt følgende:

«Inngangsverdi for aksjer, obligasjoner og andre finansielle eiendeler, settes til anskaffelsesverdi.»

Unntak fra denne hovedregel ville i noen tilfeller følge av overgangsregelens bokstav A nr. 1 annet ledd annet og tredje punktum som ikke beskrives nærmere her. Reglene gjelder aksjer i alle typer foretak. Det ble ikke fastsatt særregler om fastsettelse av inngangsverdi på kraftforetakenes aksjer/andeler i andre kraftforetak.

For tidligere regnskapslignede kraftforetak ble det ikke fastsatt særregler om fastsettelse av skattemessig inngangsverdi pr. 1. januar 1997 for blant annet aksjer. For slike foretak ville skattemessig inngangsverdi på foretakets aksjer tilsvare de skattemessige inngangsverdier fastsatt etter de alminnelige skatteregler, det vil si med utgangspunkt i anskaffelsesverdi.

Overgangsreglene har ingen bestemmelser om skattemessig inngangsverdi i selskaper som ikke selv var kraftforetak, men som pr. 1. januar 1997 eide aksjer/andeler i kraftforetak. Inngangsverdier/skattemessige verdier i slike selskaper følger av de alminnelige skatteregler.

Ordlyden i overgangsregelen til § 26 c tredje punktum tilsier at ovennevnte regler om skattemessig inngangsverdi på aksjer for de foretak kommunene eier aksjer i, også vil bli avgjørende for den skattemessige verdi aksjene skal medregnes med ved fastsettelse av kommunenes inngangsverdi på eierandelene i eierselskapet. Etter ordlyden skulle dette også gjelde aksjer/andeler i kraftforetak som selskapet eide direkte eller indirekte pr. 1. januar 1997, jf. ordlyden i skatteloven § 2–5 første ledd bokstav b slik denne lyder etter lovendring 15. juni 2001. En slik tolkning ville regelmessig innebære at kommuners indirekte eide aksjer i kraftforetak pr. 1. januar 1997 ville få en lavere inngangsverdi enn kommuners direkte eide aksjer/andeler i kraftforetak pr. samme tidspunkt.

På samme måte som beskatningshjemmelen i skatteloven 1911 § 26 c antar departementet at overgangsregelen til § 26 c tredje punktum, må leses på bakgrunn av de strukturer for kommunalt ei-

erskap man så for seg ved utforming av reglene og de formålsbetraktninger som den gang ble lagt til grunn. Ved utformingen tok man ikke særskilt sikte på det tilfellet at kommunenes eierskap i kraftforetak pr. 1. januar 1997 var etablert som aksjer/andeler i selskaper som eide aksjer/andeler i kraftforetak. Tilsvarende ble ovennevnte virkninger av ordlyden i overgangsregelen ikke undergitt særskilt vurdering. I denne forbindelse kan vises til Ot. prp. nr. 94 (2000–2001) punkt 1.1.2.1 hvor det blant annet heter:

«Ved vedtakelsen av kraftskattereformen var det med andre ord bare unntaksvis aktuelt at kommuners eierskap i kraftforetak var organisert som eierskap i eierselskaper som ikke selv var å anse som kraftforetak. Dette har også avspeilt seg i de forutsetninger som ble lagt til grunn ved utforming av beskatningshjemmelen for kommuners og fylkeskommuners realisasjonsgevinster (...)

Eierstruktur med kommunalt indirekte eierskap i driftsselskap gjennom holding/eierselskap er således i stor grad blitt etablert ved omstrukturering av virksomhet som pr. 1. januar 1997 var direkte eller indirekte eiet av kommuner og som klart var omfattet av beskatningshjemmelen i tidligere skattelov § 26 bokstav c og den tilhørende overgangsregel om fastsettelse av skattemessig inngangsverdi på eierandeler (...)

Dersom overgangsregelen til § 26 c tredje punktum skulle legges til grunn etter sin ordlyd som angitt foran, ville det skape en forskjellsbehandling i beregningsmåten av eierandelens inngangsverdier mellom kommuner som pr. 1. januar 1997 eide aksjer/andeler direkte i kraftforetak og kommuner som på samme tidspunkt hadde etablert sitt eierskap via selskap som direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i kraftforetak. Reglene om fastsettelse av kommunenes inngangsverdier og dermed omfanget av kommunenes skatteplikt ved realisasjon, vil i så fall være avhengig av kommunenes organisering av eierskap ved kraftskattereformen. En slik effekt må anses utilsiktet og i strid med formålet bak innføring både av beskatningshjemmelen og overgangsregelen til § 26 c tredje punktum. Som påpekt også av finanskomiteen heter det i Ot.prp nr. 23 (1995–96) side 63 blant annet:

«Ved innføring av alminnelig skatteplikt ved realisasjon av kommunale kraftforetak, bør inngangsverdiene fastsettes etter de samme prinsipper uavhengig av hvordan foretaket tidligere har vært organisert og tidspunktet for eventuell omorganisering.»

Utfra ovenstående foreligger det etter departementets oppfatning tungtveiende grunner for å tolke overgangsregelen til § 26 c tredje punktum utvidende slik at regelen skal gjelde på samme måte ved fastsettelse av kommunenes inngangsverdi på aksjer/andeler direkte i kraftforetak, som på aksjer/andeler i eierselskaper som direkte eller indirekte eide aksjer i kraftforetak pr. 1. januar 1997. En slik tolkning innebærer at ved fastsettelse av kommunenes inngangsverdi på aksjer/andeler i selskaper som direkte eller indirekte eide aksjer i kraftforetak, skal eierselskapets skattemessige verdi på aksjene/andelene i de underliggende kraftforetak pr. 1. januar 1997 tilsvare eierselskapets andel av de skattemessige verdier i kraftforetaket pr. 1. januar 1997. I forhold til fastsettelse av kommunens inngangsverdi på aksjene i eierselskapet vil de skattemessige verdier i det underliggende kraftforetak, tre i stedet for det mellomliggende eierskaps egen skattemessige inngangsverdi på aksjene i kraftforetaket.

11.4.3 Departementets vurderinger og forslag

På bakgrunn av gjennomgangen foran antar departementet at overgangsregelen til § 26 c tredje punktum kan tolkes i samsvar med finanskomiteens forutsetninger, jf. Innst.O. nr. 130 (2000–2001) punkt 7.2. For å unngå tolkningstvil foreslås at det inntas en tilsvarende uttrykkelig presisering i lovteksten.

Det angitte tolkningsresultat foreslås inntatt i selve overgangsregelen til § 26 c tredje punktum. Lovendringen vil således bare vedrøre den skattemessige inngangsverdi på aksjer/andeler som kommunene eide pr. 1. januar 1997. Presiseringen vil ikke vedrøre den skattemessige inngangsverdi på aksjer/andeler som eies av foretak som kommunene eier aksjer i. Eierselskapets skattemessige inngangsverdi på aksjer/andeler i andre kraftforetak vil fortsatt reguleres av overgangsreglene til §§ 19 e, 26 c og 136 annet ledd bokstav A og av de alminnelige skatteregler.

Den foreslåtte presisering vil innebære at den skattemessige inngangsverdi på aksjer/andeler kommunene eide pr. 1. januar 1997, enten direkte i kraftforetak eller i selskap som direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i kraftforetak, blir fastsatt etter de samme regler og prinsipper. Dette gjelder uansett om eierselskapet var kraftforetak og uansett om det underliggende kraftforetak pr. 1. januar 1997 var regnskapslignet eller ikke.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i overgangsregelen til § 26 c tredje punktum.

Lovendringen vil gjelde eierforhold etablert pr.

1. januar 1997 og kommunenes skattemessige inngangsverdier på eierandeler som skal gis virkning fra samme dato. Lovendringen vil få betydning for beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved kommunenes realisasjon av aksjer/andeler i tiden etter 1. januar 1997. Utfra disse forutsetninger vil lovendringen måtte få anvendelse fra og med 1. januar 1997. Departementet anser dette i utgangspunktet ubetenkelig, dels fordi det dreier seg om en presisering av antatt gjeldende rett, og dels fordi endringen i normaltilfellene vil virke til gunst for kommunene. Den foreslåtte presisering av overgangsregelen til § 26 c tredje punktum vil medføre en oppjustering av skattemessig inngangsverdi på kommunenes aksjer/andeler pr. 1. januar 1997 i forhold til en fastsettelse av inngangsverdien etter de alternative måter overgangsregelen kan tolkes på.

11.4.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet har ingen konkret oversikt over omfanget, men legger til grunn at det pr. 1. januar 1997 bare fantes et fåtall kraftforetak hvor kommunene var inne på eiersiden via indirekte eie av eierandeler i kraftforetaket, jf. de foran gjengitte avsnitt fra Ot.prp. nr. 94 (2000–2001) om de strukturer for kommunalt eierskap man så for seg ved kraftskattereformen. Tilsvarende vil det faktiske anvendelsesområdet for den foreslåtte lovpresisering være svært begrenset.

For de tilfeller lovendringen kommer til anvendelse, vil det imidlertid bli aktuelt å foreta en omberging av kommunenes skattemessige inngangsverdi på eierandeler som ble skattepliktige pr. 1. januar 1997. Dette gjelder i utgangspunktet bare hvis kommunenes eierandeler er realisert i tiden etter 1. januar 1997. Dersom kommunene allerede har realisert eierandeler som lovendringen vil få anvendelse på, vil det måtte tas stilling til eventuell endring av inngangsverdien i forbindelse med ligningen, eventuelt ved endring av ligningen for realisasjonsåret.

Dersom kommunene fortsatt er eier av eierandeler som nevnt, vil kommunenes skattemessige inngangsverdi ikke bli rapportert eller endelig fastsatt av ligningsmyndighetene før i forbindelse med en fremtidig realisasjon. Dersom kommunenes eierandeler etter 1. januar 1997 har vært undergitt omorganiseringer som er gjennomført med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11, vil man i visse tilfeller forutsetningsvis ha måttet foreta beregninger av de skattemessige inngangsverdier. Inngangsverdiene vil likevel ikke ha

blitt undergitt noen skattemessig fastsettelse i forbindelse med ligningen.

I forbindelse med overgangsregelen til § 26 c tredje punktum ble det ikke fastsatt noen særskilte regler om eller hvordan kommunene skulle beregne eller rapportere sine skattemessige inngangsverdier på eierandeler som ble skattepliktige ved kraftskattereformen. Departementet ser heller ikke grunnlag for å fastsette særlige regler om kommunenes beregning eller innrapportering av de aktuelle verdier i forbindelse med den foreslåtte lovendring.

Utfra ovenstående antar departementet at de administrative konsekvenser av endringen vil være svært begrenset.

Etter departementets syn innebærer forslaget en presisering av gjeldende rett og har således ingen relevante provenyvirkninger. I den grad en annen tolkning ellers ville bli lagt til grunn ved beregning av eventuell realisasjonsgevinst, vil endringen kunne ha stor økonomisk betydning for den enkelte kommune.

11.5 Endring av skatteloven §§ 11–21 og 11–22 slik at det innføres hjemmel til overføring av skatteposisjonene fremførbar utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk

11.5.1 Innledning og sammendrag

Etter innføring av energiloven i 1990 og kraftskattereformen med virkning fra 1. januar 1997 har det skjedd vesentlige endringer av eierstrukturene i kraftbransjen. Slike omorganiseringer vil i utgangspunktet kunne utløse gevinst-, eller uttaksbeskatning av foretaket og gevinst-, og/eller utbyttebeskatning for dets eiere. Omstruktureringene vil likevel i mange tilfeller kunne gjennomføres slik at det oppnås utsettelse av den beskatning som ellers utløses.

Skatteloven kapittel 11 inneholder regelsett om ulike former for omorganisering:

- fusjon og fisjon av selskaper i §§ 11–1 til 11–11
- omdanning av virksomhet ved overføring til nystiftet aksjeselskap mv. i § 11–20
- overføringer mellom selskaper med mer enn 90 pst eierfellesskap i § 11–21
- bestemmelse om at Finansdepartementet kan fatte enkeltvedtak om skattefritak eller nedsettelse av skatt på gevinster ved visse omorganiseringer i § 11–22.

Samtlige regelsett bygger på at transaksjonen skal behandles med «skattemessig kontinuitet» som skal sikre at det skattegrunnlag som ble utløst ved transaksjonen, fortsatt skal være i behold. Det er således forutsatt en utsettelse av den beskatning omstruktureringen etter de generelle regler ville utløse, ikke et endelig skattefritak. Utformingen av og innholdet i kravet om «skattemessig kontinuitet» varierer mellom de ulike regelsett, blant annet fordi disse får anvendelse i ulike faktiske situasjoner.

Alle regelsettene ble opprinnelig utformet før de særlige skattearter naturressursskatt og skatt på grunnrenteinntekt ble innført ved kraftskattereformen. Behandling av skatteposisjoner knyttet til disse skatteartene er derfor ikke omtalt i forarbeider eller merknader til reglene i skatteloven kapittel 11. Ved omorganisering av kraftforetak har det i praksis oppstått uklarheter om behandlingen av overdragende selskaps fremførbare utlignede naturressursskatt og negative grunnrenteinntekt ved konserninterne overføringer etter skatteloven § 11–21 og ved tolkningen av departementets lempningsvedtak etter § 11–22. Den skattemessige behandlingen av disse skatteposisjonene vil ha stor økonomisk betydning for partene og partene kan ha hatt ulike forventninger på dette punkt i forkant av transaksjonene. Spørsmålene er i hovedsak kommet opp i etterkant av de gjennomførte omorganiseringer. Uklarheten er lite tilfredsstillende både for skattyterne og skattemyndighetene.

På denne bakgrunn har departementet foretatt en gjennomgang og vurdering av gjeldende rett om behandling av de nevnte skatteposisjoner ved ulike typer omorganiseringer etter skatteloven kapittel 11. De løsninger som følger av gjeldende rett etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 er vurdert i forhold til løsningene ved skattefri omdanning, fusjon og fisjon og i forhold til reglene ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter de alminnelige regler. En slik vurdering av behandlingen av de aktuelle skatteposisjoner som er særskilte for kraftforetak som eier kraftverk, ble ikke foretatt i forbindelse med kraftskattereformen.

Departementet foreslår at det innføres hjemmel til overføring av fremførbare utlignede naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk som behandles etter reglene i skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Ved konserninterne overføringer av kraftverk etter skatteloven § 11–21 foreslås at skattyterne kan velge at disse skatteposisjonene overføres uendret til det overtakende selskap. Den ligningsmessige behandlingen av skatteposisjonene skal således foretas i samsvar med partenes forutsetninger på dette punkt i selvangivelsene

for realisasjonsåret. Ved innvilgelse av lempnings-søknader etter skatteloven § 11–22 om skattefritak ved omorganiseringer som innebærer overføring av kraftverk, foreslås at departementet også kan samtykke i overføring av utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt til det foretak som overtar kraftverket. Dersom lovens vilkår for innvilgelse av skattelempning anses oppfylt, vil søknader om overføring av skatteposisjonene normalt også bli innvilget.

Samtlige endringer foreslås å tre i kraft fra 1. januar 2001. Dette virkningstidspunkt gjelder også i tilfeller der skattelempning er innrømmet eller konserninterne overføringer er foretatt i tidsrommet 1. januar 1997 til 31. desember 2000. Det foreslås at skatteposisjoner i form av ubenyttet fremførbare utlignet naturressursskatt og/eller negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2001 i slike tilfeller skal kunne medtas ved ligningen av overtakende skattyter for inntektsåret 2001. Det foreslås at departementet får fullmakt til å gi nærmere regler om ikraftsetting og gjennomføring for disse tilfeller, i forskrift.

11.5.2 Gjeldende rett om skattemessig behandling av fremførbare utlignede naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter de alminnelige regler og ved behandling etter reglene i skatteloven kapittel 11

11.5.2.1 Noen utgangspunkter

Ved kraftskattereformen ble det innført en kommunal naturressursskatt som utlignes årlig på skattytere som eier kraftverk eller som er uttaksberettiget til kraft etter reglene i skatteloven § 18–2. Naturressursskatten fastsettes for det enkelte kraftverk på grunnlag av 1/7-del av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående år. Utlignet naturressursskatt kan fradras i utlignet skatt til staten på alminnelig inntekt. Eventuelt ubenyttet fradrag kan fremføres, jf. nedenfor. Utlignet naturressursskatt er således en skatteposisjon for eieren av kraftverket eller den uttaksberettigede.

Ved kraftskattereformen ble det videre innført en grunnrenteskatt til staten som årlig utlignes på skattytere som eier kraftverk eller som er uttaksberettiget til kraft. Utligning av grunnrenteskatt base-res på beregning av et særskilt skattegrunnlag etter reglene i skatteloven § 18–3. Grunnrenteinntekten fastsettes og beregnes for det enkelte kraftverk. Negativ grunnrenteinntekt kan fremføres av skattyteren mot fremtidig positiv grunnrenteinntekt fra samme kraftverk, men kan ikke samordnes med

skattyterens grunnrenteinntekter fra andre kraftverk eller fra skattyterens øvrige inntekter, jf. nedenfor. Negativ grunnrenteinntekt er således en skatteposisjon for eieren av kraftverket eller den uttaksberettigede.

Som det fremgår er ovennevnte skatteposisjoner særskilte for kraftforetak som eier kraftverk. I skatteloven § 18–1 annet ledd bokstav b er kraftverk definert slik: «*Med kraftverk menes selve kraftstasjonen*». Tilsvarende er spørsmålene om den skattemessige behandling av de aktuelle skatteposisjoner bare aktuelle ved omorganiseringer som innebærer overføring av kraftverk, det vil si eiendeler og virksomhet knyttet til kraftstasjonen. (Nedenfor også benevnt overføring av produksjonsvirksomhet.)

Ved kraftskattereformen ble det vurdert og gitt regler for hvordan skatteposisjonene utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt skulle behandles ved skattyterens realisasjon av det aktuelle kraftverk. Reglene forutsetter at posisjonene ikke kan overføres til kjøper. Ved kraftskattereformen ble det imidlertid ikke særskilt vurdert eller tatt særskilt stilling til hvordan skatteposisjonene skulle behandles ved overføring/realisasjon av kraftverket i forbindelse med transaksjoner som behandles med såkalt skattemessig kontinuitet, det vil si ved omdanning av selskapsform etter skatteloven § 11–20, fusjon og fisjon etter skatteloven § 11–1, konserninterne overføringer etter skatteloven § 11–20 eller etter særskilt vedtak om skattelempning etter skatteloven § 11–22.

Gjeldende rett om hvordan angjeldende skatteposisjoner skal behandles etter reglene i skatteloven kapittel 11, må derfor baseres på de generelle hensyn som ligger til grunn for disse reglene. Dette gjelder både i hvilken utstrekning reglene i det hele tatt kan anses å omfatte angjeldende skatteposisjoner, og ved fastlegging av innholdet i det krav om skattemessig kontinuitet som generelt ligger til grunn for reglene ved eventuell overføring av posisjonene.

11.5.2.2 *Behandling av skatteposisjonene under løpende drift og ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter de alminnelige regler*

Behandling av utlignet naturressursskatt

Den viktigste begrunnelsen for innføring av naturressursskatten var at den skulle sikre kommunene stabile årlige inntekter som ikke svinger mye fra år til år, jf. blant annet finanskomiteens fellesmerknad nr. 7 på side 16 i Innst.O. nr. 62 (1995–96). Innfø-

ring av naturressursskatten var ikke ment som noen økning av skattebelastningen for kraftforetakene, jf. Ot.prp. nr. 1 (1998–99) punkt 10.3. Etter-skuddspliktige kraftforetak får derfor fradrag for utlignet naturressursskatt i utlignet skatt til staten på alminnelig inntekt. Dette gjelder uansett om den alminnelige inntekt skriver seg fra det kraftverk den aktuelle naturressursskatt refererer seg til, fra andre kraftverk foretaket eier eller fra dets øvrig næringsvirksomhet, jf. skatteloven § 18–2 fjerde ledd tredje punkt og forskrift 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften) § 18–2-10. Forskuddspliktige eiere av kraftforetak kan kreve fradrag i utlignet fellesskatt til staten. I den grad utlignet naturressursskatt er lavere enn forventet skatt på alminnelig inntekt, kan differansen fremføres med rente. Det er ikke fastsatt noen tidsbegrensning for fremføringsadgangen.

Ved realisasjon av kraftverk med beskatning etter alminnelige regler verken kan eller skal det overdragende foretaks fremførbare utlignede naturressursskatt fra tidligere år overføres til kjøper. I skattelovforskriften § 18–10-2 annet punktum er det eksplisitt fastsatt at skattyters adgang til å fremføre utlignet naturressursskatt ikke opphører ved realisasjon av kraftverket. Skatteposisjonen vil fortsatt være i behold hos overdragende foretak som fortsatt kan fremføre den utlignede naturressursskatt mot utlignet skatt på alminnelig inntekt med rente og uten tidsbegrensning som nevnt. Dersom realisasjonen utløser gevinstbeskatning, vil overdragen foretak kunne nøytralisere gevinstbeskatning ved bruk av den fremførbare utlignede naturressursskatten.

Utlignet naturressursskatt for det år kraftverket realiseres skal fordeles mellom kjøper og selger, jf. skattelovforskriften § 18–2-6.

Behandling av negativ grunnrenteinntekt

Grunnrenteinntekten er ment å være en form for skatt på leie av den naturressurs som utnyttes i kraftproduksjonen og bør skattelegges i det enkelte kraftverket der den oppstår, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–96) punkt 9.2 hvor det vises til NOU 1992: 34 Beskatning av kraftselskap side 170. I samsvar med ovenstående ble det ved kraftskattereformen innført regler som innebærer at grunnrentebeskatningen «gjerdes inn» til det kraftverk inntekten beregnes for og den skattyter som har opparbeidet grunnrenteinntekten. Etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd kan skattyters negative grunnrenteinntekt fra et kraftverk fremføres med rente, til fradrag i neste års grunnrenteinntekt beregnet for samme kraftverk. Etter samme bestemmelse annet punk-

tum kan negativ grunnrenteinntekt ikke føres til fradrag mot positiv grunnrenteinntekt ved et annet kraftverk som skattyter eier eller mot skattyters øvrige inntekter.

Ved realisasjon av kraftverket er det likeledes klart forutsatt at den negative grunnrenteinntekt skal forbli hos overdragende skattyter. Dels skal den fremførbare negative grunnrenteinntekt kunne gjøres opp endelig hos overdragende skattyter ved at den skal gå til fradrag ved beregning av grunnrenteinntekt (heretter benevnt grunnrentegevinst) ved realisasjon av kraftverket, jf. skatteloven § 18–3 sjette ledd. Eventuell negativ differanse etter gevinstberegningen i § 18–3 sjette ledd kan tilbakeføres med rente mot overdragende skattyters eventuelle positive grunnrenteinntekt i samme eller tidligere år, jf. skatteloven § 18–6 bokstav a annet punktum.

Grunnrenteinntekt for realisasjonsåret skal beregnes særskilt for kjøper og selger hvis verket er overført i løpet av året. I disse tilfellene kan det være aktuelt at overdragende skattyter kan nytte negativ differanse etter skatteloven § 18–6 sjette ledd til fremføring mot positiv grunnrenteinntekt i realisasjonsåret.

For overtakende foretak vil erverv av kraftverket medføre at foretaket får skattemessig inngangsverdi på eiendelene/kraftverket tilsvarende det vederlag som er betalt og som presumptivt er beskattet hos overdragende selskap. Dette gjelder også inngangsverdier i forhold til beregning av friinntekt med betydning for beregning av grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–2 tredje ledd bokstav b. Overtakende selskap får imidlertid ikke overta skatteposisjonen negativ grunnrenteinntekt fra det overdragende selskap.

11.5.2.3 Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved omdanning av virksomhet etter skatteloven § 11–20

Generelt om reglene om skattefri omdanning av virksomhet etter skatteloven § 11–20

Ved omdanning av foretak fra en selskapsform til en annen, vil reglene i skatteloven § 11–20 om skattefri omdanning av virksomhet ofte kunne påberopes. Dette gjelder også kraftforetak som i forbindelse med omdanningen overfører kraftverk til et nytt selskap mot at eierne i det omdannede foretak får vederlag i aksjer/eierandeler. Etter skatteloven § 11–20 første ledd bokstav b gjelder reglene også overføring av virksomhet drevet av kommune, fylkeskommune eller interkommunalt selskap til ak-

sjeselskap eller likestilt selskap. Sistnevnte regel ble innført i forbindelse med kraftskattereformen ved lovendring 20. desember 1996 nr. 93 og med virkning fra og med 1. januar 1997. De spørsmål om behandling av skatteposisjoner som er spesielle for kraftforetak ble imidlertid ikke vurdert i den forbindelse.

Dersom reglene om skattefri omdanning kommer til anvendelse, innebærer det at omdanningen ikke vil utløse skattlegging verken for det overdragende foretak eller dets eiere. Reglene innebærer imidlertid at overføringen i så fall skal skje med skattemessig kontinuitet. Skattemessig inngangsverdi på tildelte vederlagsaksjer er undergitt særregler. Overtakende foretak må i stor utstrekning tre inn i det overdragende foretaks skatteposisjoner.

I skatteloven § 11–20 annet ledd heter det generelt at skatteposisjoner knyttet til den virksomhet som overføres ved omdanningen, skal overføres uendret til det nye selskapet. I skattelovforskriften §§ 11–20-3 til 11–20-9 er det fastsatt nærmere regler om hvilke aktiva og passiva og hvilke skatteposisjoner som skal eller kan overføres. Reglene er ikke uttømmende. I departementets kommentarer til forskriften ble det således uttalt at skatteposisjoner som etter sin art kunne innehas av aksjeselskap, ble forutsatt overført. Et hovedkrav er at overtakende selskap må overta de skattemessige inngangsverdier knyttet til overførte eiendeler. Videre er det særskilt fastsatt at fremførbart underskudd i alminnelig inntekt fra tidligere år som er opparbeidet i den virksomhet som overføres, skal overføres til det nye selskapet.

Behandling av fremførbart utlignet naturressursskatt

Departementet har ikke avgitt noen eksplisitte uttalelser om adgangen til overføring av utlignet naturressursskatt ved omdanning av kraftforetak etter reglene i skatteloven § 11–20. På bakgrunn av de vidtgående regler om overføring av skatteposisjoner knyttet til virksomheten som sådan og skattemessig identifikasjon mellom overdragende og overtakende foretak, antas imidlertid at overføring av kraftverk etter omdanningsforskriften også vil omfatte overføring av fremførbart utlignet naturressursskatt. Dette innebærer på den annen side at det overdragende foretak ikke lenger selv kan benytte seg av fremføringsadgangen. På dette punkt går særreglene i skattelovforskriften kapittel 11–21 foran reglene i skattelovforskriften § 18–2-10.

Behandling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt

Departementet legger til grunn at skattefritaket ved anvendelse av reglene i skatteloven § 11–20 også vil omfatte den grunnrentegevinst som ellers skal beregnes ved realisasjon av kraftverk etter skatteloven § 18–3 sjette ledd.

Etter reglene medfører ovennevnte skattefritak for grunnrentegevinsten også et krav om videreføring av de skattemessige verdier, herunder de verdier som inngår ved beregning av friinntekt og grunnrenteinntekt etter reglene i skatteloven § 18–3 til det overtakende selskap. Dette kontinuitetskrav er i samsvar med det kontinuitetskrav som oppstilles i forhold til den gevinst ved beregning av alminnelig inntekt som det også fritas for etter skatteloven § 11–20. I forhold til gevinst i alminnelig inntekt ved overføring av virksomhet, oppstilles det etter skattelovforskriften § 11–20-3 også krav i forhold til de vederlagsaksjer som utstedes ved omdanningen. Inngangsverdien på vederlagsaksjene skal tilsvare den skattemessige verdi av det overførte. Dette krav innebærer at gevinsten i alminnelig inntekt som overføres ved omdanningen, vil kunne komme til beskatning ved realisasjon av vederlagsaksjene. Etter departementets oppfatning er det vanskelig å innfortolke et lignende krav om skattemessig kontinuitet knyttet til vederlagsaksjene/andelene slik at realisasjon av vederlagsaksjer vil utløse beskatning av den grunnrentegevinst som overføringen av kraftverket i utgangspunktet utløser.

Som nevnt i foregående avsnitt forutsetter reglene om skattefri omdanning en vidtgående forutsetning om identifikasjon mellom overdragende og overtakende skattyters skattemessige stilling blant annet slik at skatteposisjoner knyttet til den virksomhet som overføres til det nye selskapet, skal videreføres uendret, jf. § 11–20 annet ledd og skattelovforskriften §§ 11–20-3 til 11–20-9. På denne bakgrunn har departementet i en uttalelse av 5. januar 1999 (inntatt i Utvalget 1999 side 706) uttalt at overdragende skattyters negative grunnrenteinntekt kan/skal overføres til overtakende selskap ved omdanning etter reglene i skatteloven § 11–20.

11.5.2.4 *Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved fusjon eller fisjon etter skatteloven §§ 11–1 til 11–11*

Generelt om reglene om skattefri fusjon eller fisjon i skatteloven §§ 11–1 til 11–11

Ved fusjon eller fisjon av kraftforetak vil reglene om fusjon og fisjon av selskaper i skatteloven §§11–1 til

11–11 ofte kunne påberopes. Reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner ble lovfestet ved lov 20. desember 1996 nr. 101, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96), Innst. O. nr. 136 (1995–96) og med virkning fra og med 1997. Dersom transaksjonene foretas etter disse regler, vil det ikke utløses umiddelbar beskatning verken for det overdragende foretak eller dets eiere. Transaksjonen vil verken utløse gevinst-, uttaks-, eller utbyttebeskatning. Skattefrihet etter disse reglene er blant annet betinget av at partene følger regler om rett og plikt til skattemessig kontinuitet. På selskapsnivå innebærer dette blant annet at overdragende selskaps skatteposisjoner overtas uendret av det overtakende selskap. På aksjonærnivå innebærer dette at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjer tildelt ved fusjonen eller fisjonen, skal fastsettes etter de særlige reglene i skatteloven § 11–7 annet ledd.

Behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt

I lovens § 11–7 tredje ledd er det eksplisitt angitt at kravet om overføring av skatteposisjoner ikke påvirkes av øvrige regler av betydning for den enkelte skatteposisjon. Etter departementets oppfatning innebærer dette at skatteposisjonen utlignet naturressursskatt skal overføres til det overtakende selskap ved fusjon etter reglene i skatteloven kapittel 11, uavhengig av reglene i skattelovforskriften § 18–2-10.

Ved fisjon er det tilsvarende forutsatt at skatteposisjoner som er knyttet til overførte eiendeler, skal overføres til det selskap som overtar vedkommende eiendel, jf. skatteloven § 11–8 fjerde ledd. Utfra ovenstående legger departementet til grunn at dersom et kraftforetak overfører et kraftverk til overtakende selskap ved fisjon, skal utlignet naturressursskatt knyttet til vedkommende kraftverk overføres til det utfisjonerte selskap. Overdragende foretak kan da ikke lenger selv benytte denne retten.

Departementet antar at ovennevnte lovforståelse også har vært lagt til grunn i ligningspraksis.

Behandling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt

Departementet legger til grunn at skatteloven §§ 11–1 til 11–11 gir skattefritak også for den grunnrentegevinst etter skatteloven § 18–3 sjette ledd som ellers ville blitt utløst ved overføring av kraftverk som omfattes av fusjonen eller fisjonen. På samme måte som etter reglene om skattefri omdanning av virksomhet i skatteloven § 11–20, jf. for-

an, vil ovennevnte skattefritak for grunnrentegevinst forutsette at overtakende selskap viderefører overdragende selskaps skattemessige inngangsverdier på overførte eiendeler. Dette gjelder både i forhold til beregning av alminnelig inntekt og i forhold til beregning av friinntekt med betydning for beregning av grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–3.

Denne fastlegging av kontinuitetskravet i forhold til grunnrentegevinst/inntekt er i samsvar med det kontinuitetskrav som oppstilles i forhold til den uttaks-, eller realisasjonsgevinst i alminnelig inntekt som det også fritas for ved fusjonen eller fisjonen. I forhold til gevinst i alminnelig inntekt ved overføring av virksomhet, oppstilles det etter skatteloven § 11–7 annet ledd særskilte krav om fastsettelse av den skattemessige inngangsverdi på vederlagsaksjer som utstedes ved fusjonen eller fisjonen. Dette krav innebærer at gevinsten i alminnelig inntekt som overføres ved fusjonen eller fisjonen, vil kunne komme til beskatning ved realisasjon av vederlagsaksjene. På samme måte som etter reglene i skatteloven § 11–20 finner departementet ikke tilstrekkelig grunnlag for å innfortolke et lignende krav om skattemessig kontinuitet knyttet til vederlagsaksjene/andelene. Dette innebærer at realisasjon av vederlagsaksjer ervervet ved fusjon eller fisjon ikke vil utløse beskatning av den grunnrentegevinst som overføringen av kraftverket i utgangspunktet utløser. Både overdragende selskap og dets eiere blir med andre ord endelig fritatt for ansvar for den grunnrentegevinst overføring av kraftverket ville utløst.

Etter skatteloven § 11–7 første ledd skal overdragende selskaps skatteposisjoner overføres uendret til det overtakende selskap. Etter § 11–7 tredje ledd skal plikten til å overføre skatteposisjoner ikke påvirkes av øvrige regler av betydning for den enkelte skatteposisjon. Etter departementets oppfatning innebærer dette at overdragende selskaps fremførbare negative grunnrenteinntekt skal overføres til overtakende selskap uavhengig av reglene i skatteloven § 18–3.

Ved fisjon er det forutsatt at skatteposisjoner som er knyttet til overførte eiendeler, skal overføres til det selskap som overtar vedkommende eiendel, jf. skatteloven § 11–8 fjerde ledd. Dersom et kraftforetak overfører et kraftverk til overtakende selskap ved fisjon, skal fremførbare negativ grunnrenteinntekt knyttet til vedkommende kraftverk overføres til det utfisjonerte selskap. Overdragende foretak vil selv ikke lenger ha adgang til fremføring av noen del av den negative grunnrenteinntekt.

11.5.2.5 *Behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk ved omorganisering hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22*

Generelt om skattelempning etter skatteloven § 11–22

Etter skatteloven § 11–22 kan departementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet eller selskapsandeler, skal være fritatt for beskatning. Skattelempning kan bare innvilges dersom realisasjonen er ledd i omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Det er videre et vilkår at skattefritak bare kan gis når omstendighetene særlig taler for det og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Det kan stilles vilkår. Departementets langvarige praksis etter skatteloven § 11–22, jf. den forutgående lov 9. juni 1961 nr. 16 (omdanningsloven), har generelt bygget på at det ikke gis endelig skattefritak, bare utsettelse av den beskatning som transaksjonen ellers ville utløse. De vilkår som oppstilles skal i utgangspunktet sikre dette formål, det vil si at skattefundamentet skal videreføres. Stortinget orienteres om hovedlinjene i departementets lempningspraksis, jf. St.meld. nr. 16 (1997–98) og senere årlige redegjørelser i Ot.prp. nr. 1 om skatteopplegget.

Det fremgår av lovens ordlyd at departementets lempningsadgang etter § 11–22 er begrenset til den gevinstbeskatning som oppstår ved realisasjon av de aktuelle objekter. Bestemmelsen hjemler ikke lempning for andre skattekonsekvenser etter alminnelige regler, for eksempel utbyttebeskatning, løpende inntektsbeskatning eller avkastning av kapital. Bestemmelsen gir heller ikke hjemmel til å dispensere fra forbudet i skatteloven § 14–6 mot fortsatt fremføring av underskudd i alminnelig inntekt etter realisasjon av virksomhet, jf. St.meld. nr. 16 (1997–98) side 12. Skatteloven § 11–22 er ingen generell hjemmel for å gjøre unntak fra de alminnelige bestemmelser om hvordan skatteposisjoner skal behandles ved realisasjon.

I samsvar med ovenstående er det lagt til grunn at de vilkår som kan oppstilles, må knytte seg til den gevinst lempningsvedtaket gjelder og for øvrig sikre at det tilsvarende skattefundamentet er i behold etter transaksjonen. Ingen av partene i transaksjonen skal oppnå skattemessige fordeler på grunn av overføringen.

Utforming av reglene om departementets lempningsadgang har ikke vært vurdert særskilt i forhold til beskatning av kraftforetak etter kraftskatte-reformen. Omstruktureringer i kraftbransjen, blant annet med omdanning til aksjeselskap, ble ansett

ønskelig i forbindelse med innføring av energiloven i 1990. Departementet har så langt det har vært ansett mulig innen lovens rammer, etterkommet lempningssøknader hvor siktemålet har vært å etablere organisasjonsformer i samsvar med energilovens intensjoner. Fra 1997 og frem til i dag har departementet fattet vedtak etter skatteloven § 11–22 i 10 saker om omorganisering av kraftforetak som innebar overføring av kraftverk slik at spørsmål om overføring av skatteposisjonene kunne være aktuelle. De særlige tolkningsspørsmål som er oppstått i forhold til behandling av skatteposisjoner som etter kraftskattereformen er særskilte for skattytere som eier kraftverk, må løses utfra de generelle regler om behandling av disse skatteposisjoner og de begrensninger og hensyn som ligger bak lempningsadgangen i skatteloven § 11–22. Etersom disse hensyn ikke har vært vurdert i forbindelse med vedtakelse av hvert av regelsettene, vil det knytte seg en viss usikkerhet til løsningene. Lempningsreglene innebærer unntak fra de generelle reglene om beskatning ved realisasjon. Utvidende tolkning av unntaksbestemmelsene vil etter departementets oppfatning kreve relativt sikre holdpunkter.

Behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt

Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS) har under ligningsbehandlingen i konkrete saker inn tatt det standpunkt at utlignet naturressursskatt ikke kan overføres etter § 11–22. Departementet har ikke avgitt noen uttalelser om spørsmålet, men slutter seg til SFS's forståelse av gjeldende rett.

Utlignet naturressursskatt er en skatteposisjon som innebærer en fremtidig skattefordel for overdragende selskap. Skatteposisjonen vedrører ikke beregning av den gevinst skattelempningen gjelder, og knytter seg nærmere til det overdragende foretak som skattyter enn til det overførte kraftverk.

Overføring av fremføringsadgangen ville innebære en fordel for overtakende foretak, som dette foretak ikke ville ha oppnådd selv om overdragende foretak var blitt beskattet ved transaksjonen. Å tilby det overtakende selskap skattefordeler som det ikke ville fått etter de alminnelige regler, ligger etter departementets oppfatning utenfor de virkemidler loven åpner for. Etter skatteloven § 11–22 kan det bare lempes for skatteforpliktelser på overdragende skattyters hånd.

Departementet legger således til grunn at det ved skattelempning etter skatteloven § 11–22 ikke er hjemmel til å samtykke i at utlignet naturressurs-

skatt overføres til overtakende foretak, det vil si å fravike den løsning skatteloven § 18–2 forutsetter med hensyn til behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt. Overdragende foretak kan imidlertid fortsatt fremføre utlignet naturressursskatt mot skatt på alminnelig inntekt og uten tidsbegrensning etter skatteloven § 18–2. Dersom skattyter ønsker full utnyttelse av denne skatteposisjonen ved omorganiseringen, er det i utgangspunktet en mulighet at skattyter begrenser sin lempningssøknad slik at den ikke omfatter en gevinst i alminnelig inntekt som vil utløse skatt for et beløp som den utlignede naturressursskatt kan fremføres mot. I praksis har søknader ikke vært utformet med en slik forutsetning.

Behandling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt

I samsvar med at lempningsadgangen etter skatteloven § 11–22 omfatter «inntekt ved realisasjon», har departementet i saker med overføring av kraftverk, gitt skattelempning for den grunnrentegevinst etter § 18–3 sjette ledd som transaksjonen ellers ville utløse. Departementet forutsetter da at gevinstberegningsregelen i skatteloven § 18–3 sjette ledd i utgangspunktet kommer fullt ut til anvendelse. Lempningsvedtaket vil således bare omfatte den grunnrentegevinst som fremkommer etter fradrag for overdragende foretaks negative grunnrenteinntekt på realisasjonstidspunktet.

På samme måte som ved lempning for realisasjonsgevinst i alminnelig inntekt, blir det i slike saker satt som vilkår at overtakende selskap viderefører det overdragende selskaps skattemessige inngangsverdier på overførte eiendeler. Dette vilkår gjelder således både i forhold til beregning av alminnelig inntekt og i forhold til beregning av friinntekt med betydning for beregning av overtakende selskaps grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–2.

Etter fast lempningspraksis stilles det dessuten vilkår knyttet blant annet til den skattemessige inngangsverdi på aksjer og eventuelt fordringer som mottas som vederlag til det overdragende selskap. Dette vilkår sikrer i utgangspunktet bare skattemessig kontinuitet knyttet til den gevinst i alminnelig inntekt transaksjonen i utgangspunktet utløste, det vil si at realisasjon av slike vederlagsobjekter bare vil utløse gevinst i alminnelig inntekt. I løpet av 1999 ble det i 3 saker hvor det ble gitt skattelempning for grunnrentegevinst etter skatteloven § 18–3 sjette ledd, fastsatt særskilt vilkår om at realisasjon av vederlagsaksjer også skulle utløse beskatning av den grunnrentegevinst som det var blitt

lempet for. Disse vilkår er senere blitt frafalt av departementet. På samme måte som ved omdanning, fusjon og fisjon som nevnt foran, innebærer dette at det fremtidige ansvar for den grunnrentegevinst som overføring av kraftverket utløste, utelukkende ligger på det overtakende selskap.

Samtidig med at dette vilkåret om beskatning av grunnrentegevinsten ved realisasjon av vederlagsaksjer ble frafalt, presiserte departementet at man la til grunn at det ikke er hjemmel i skatteloven § 11–22 for å gi lempning eller innvilge vilkår som innebærer overføring av overdragende skattytters negative grunnrenteinntekt til det overtakende selskap. Dette gjelder generelt, og omfatter også overdragende selskaps eventuelle negative differanse etter beregning av grunnrentegevinsten etter lovens § 18–3 sjette ledd. Departementet er kjent med at dette standpunkt også er lagt til grunn ved ligningsbehandlingen ved SFS.

Ved tolkningen har departementet lagt til grunn at negativ grunnrenteinntekt etter forutsetningene ved innføring av reglene om grunnrenteinntekt, er en skatteposisjon som knytter seg til skattesubjektet. Posisjonen knytter seg ikke til den overførte eiendel og kan ikke overføres sammen med denne uten særskilt hjemmel. Etter reglene om behandling av grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk, jf. skatteloven § 18–3, faller den negative grunnrenteinntekt bort så langt den går til fradrag ved beregning av grunnrentegevinsten. Ved innvilgelse av skattelempning for grunnrentegevinsten vil den negative grunnrenteinntekt allerede være hensyntatt ved gevinstberegningen. Den tilsvarende skatteposisjonen vil således være oppgjort på overdragende skattytters hånd, og kan ikke i tillegg utnyttes for fremføring hos det overtakende selskap. Dersom overtakende selskap skulle kunne overta den negative grunnrenteinntekt ville det oppnå en fordel som allerede er utnyttet av det overdragende selskap og som det overtakende selskap ikke hadde oppnådd selv om det overdragende selskap var blitt beskattet for grunnrentegevinsten.

Samtykke til overføring av det overdragende selskaps negative grunnrenteinntekt ville innebære samtykke til å fravike de gevinstberegningsregler som følger av skatteloven § 18–3 sjette ledd. Dette ligger utenfor de virkemidler skatteloven § 11–22 gir.

Som lempningsvilkår oppstilles gjennomgående et krav om at overtakende selskap må videreføre de skattemessige inngangsverdier på de overførte objekter. For overtakende selskap vil dette ha betydning for fremtidig beregning både av alminnelig inntekt og av grunnrenteinntekt. Det ligger utenfor

lovens rammer å samtykke til at overtakende selskap kan benytte negativ grunnrenteinntekt til å nøytralisere de generelle konsekvenser av sin fremtidige posisjon som grunnrenteskattepliktig.

11.5.2.6 *Behandling av skatteposisjonene ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21*

Generelt om konserninterne overføringer etter skatteloven § 11–21

Overføring av eiendeler mellom aksjeselskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser, kan skje skattefritt etter reglene i skatteloven § 11–21, jf. skattelovforskriften § 11–21. Det samme gjelder overføring av eiendeler mellom andre likeartet organiserte selskaper med mer enn 90 prosent felles bakenforliggende eierinteresser.

Også disse regler har i stor utstrekning blitt påberopt ved omorganiseringer av kraftforetak som innebærer overføring av kraftverk. Reglene om konserninterne overføringer ble endret sist ved forskrift 30. desember 1998 nr. 1349 og 12. januar 1999 nr. 14 og med virkning for konsernoverføringer i 1998 eller senere. Ved sistnevnte endringer ble det klart at skattefritak etter bestemmelsene ikke bare gjelder gevinstbeskatning av overdragende selskap, men skattlegging generelt, jf. skattelovforskriften § 11–21-2. Videre ble skattefritaket gjort betinget av at det mottakende selskap forblir en del av konsernet også etter overføringen, jf. forskriftens § 11–21-2 annet ledd. Dersom det mottakende selskap ikke lenger har den nødvendige konserntilknytning (såkalt konsernbrudd), vil hele den skattepliktige inntekt ved overføringen, det vil si «den fritatte inntekt», forfalle til beskatning hos det overdragende selskap, jf. skattelovforskriften § 11–21-10. Dersom det overdragende selskap blir beskattet for den fritatte gevinst etter ovennevnte regler, vil overtakende selskap på den annen side ha rett til å skrive opp sine skattemessige inngangsverdier på overførte eiendeler tilsvarende. Denne mulighet til å unngå dobbeltbeskatning er helt særegen for overføringer innenfor konsern.

En konsekvens av ovennevnte endringer vil være at den grunnrentegevinst etter skatteloven § 18–3 sjette ledd som i utgangspunktet ble utløst ved overføringen, vil inngå i den «fritatte inntekt» som overdragende selskap fortsatt vil ha latent ansvar for etter reglene om konsernbrudd i skattelovforskriften § 11–21-10. Ovennevnte tolkning ligger klart innenfor forskriftens ordlyd og kan anses i tråd med de kontinuitetskrav som også oppstilles i forhold til fritak for skatt på alminnelig inntekt.

Tolkningen må også ses i sammenheng med ovennevnte adgang til oppskrivning av overtakende selskaps inngangsverdier knyttet til de overførte eiendeler dersom det overdragende selskap beskattes for den «*fritatte inntekt*» ved konsernbrudd.

Etter skatteloven § 11–21 annet ledd kan departementet også i konkrete saker samtykke i overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser.

Behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt

Skatteloven § 11–21 hjemler skattefri overføring av «*eiendeler*». Etter lovens § 11–21 annet ledd skal «*skattemessige forpliktelser*» knyttet til det overførte, overføres uendret til det overtakende selskap. Lovens begrensning til overføring av skattemessige forpliktelser, har sammenheng med den tilsvarende begrensning for lempningsadgangen og de vilkår som kan oppstilles etter skatteloven § 11–22, jf. punkt 11.5.2.4. Utlignet naturressursskatt er ikke en eiendel i lovens forstand, men en skatteposisjon som innebærer fordeler for den skattyter som har opparbeidet posisjonen. Fremførbar utlignet naturressursskatt er som skatteposisjon nærmere knyttet til eier eller uttaksberettiget til det aktuelle kraftverk og vedkommendes samlede skattebelastning, enn til kraftverket som beregningsenhet ved utligningen.

Departementet har ikke tidligere avgitt uttalelse om behandlingen av fremførbar utlignet naturressursskatt ved konserninterne overføringer. En er heller ikke kjent med at Skattedirektoratet eller Sentralsskattekontoret for storbedrifter har uttalt seg om spørsmålet. Det er tilsvarende uklart hva ligningspraksis bygger på.

Etter departementets oppfatning kan utlignet naturressursskatt etter gjeldende rett ikke overføres til overtakende selskap ved konsernoverføringer etter skatteloven § 11–21. Reglene i skattelovforskriften § 11–21 gir ikke tilstrekkelige holdepunkter for å legge til grunn at disse regler skal gå foran de alminnelige regler i skatteloven § 18–2 fjerde ledd om behandling av denne skatteposisjonen ved realisasjon av kraftverk.

Etter skatteloven § 11–21 annet ledd kan departementet i konkrete saker samtykke i overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper med hovedsakelig samme bakenforliggende eierinteresser. Departementet antar at det heller ikke ved enkeltvedtak etter denne bestemmelsen kan gis sam-

tykke til overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt til det overtakende selskap. I enkeltvedtak etter denne bestemmelsen har departementet tidligere ikke tatt eksplisitt stilling til behandlingen av utlignet naturressursskatt hos overdragende foretak.

Behandling av fremførbar negativ grunnrenteinntekt

Departementet legger til grunn at overføring av kraftverk i medhold av de generelle reglene i skatteloven § 11–21, jf. skattelovforskriften § 11–21, vil innebære fritak for beskatning av den grunnrentegevinst overføring av kraftverk ellers ville utløse.

Etter skatteloven § 11–21 annet ledd skal «*skattemessige forpliktelser*» knyttet til overførte eiendeler, overføres uendret til det overtakende selskap. På lignende måte som i forhold til fremførbar utlignet naturressursskatt antar departementet at heller ikke negativ grunnrenteinntekt kan overføres til overtakende selskap ved konserninterne overføringer. Verken ordlyd eller forarbeider gir tilstrekkelige holdepunkter for at de alminnelige forutsetninger om behandling av denne skatteposisjon ved realisasjon av kraftverket, jf. skatteloven § 18–2 fjerde ledd, kan fravikes. Den negative grunnrenteinntekt forutsettes utnyttet/oppgjort fullt ut på overdragen selskaps hånd, dels ved at den går til fradrag i den grunnrentegevinst som skal beregnes etter skatteloven § 18–3 sjettede ledd, dels ved at eventuell negativ differanse kan tilbakeføres mot eventuell positiv grunnrenteinntekt fra samme kraftverk for tidligere år. Disse forutsetninger gjelder i utgangspunktet selv om det etter reglene i skatteloven § 11–21 gis skattefritak for grunnrentegevinsten.

Departementet har ikke tidligere avgitt noen uttalelse om spørsmålet, men er kjent med at Skattedirektoratet i et upublisert brev av 11. august 1998 til et advokatfirma har uttalt at negativ grunnrenteinntekt kan overføres ved anvendelse av reglene i skattelovforskriften § 11–21. Det er grunn til å tro at denne uttalelsen er kjent i bransjen og at den også har vært lagt til grunn i ligningspraksis.

Departementet har i to lempningsvedtak avgitt i 1997 etter skatteloven § 11–21 annet ledd gitt samtykke til overføring av negativ grunnrenteinntekt. Etter en fornyet vurdering antar departementet at det heller ikke ved enkeltvedtak etter denne bestemmelsen foreligger tilstrekkelig hjemmel til å innvilge samtykke til overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt til det overtakende selskap.

11.5.3 Departementets vurderinger og forslag

11.5.3.1 Innledning

Innledningsvis presiseres at vurderingene nedenfor bare knytter seg til de skattemessige konsekvenser ved omorganiseringer som omfatter realisasjon av kraftverk. Vurderingene gjelder ikke ved omorganiseringer som bare omfatter overføring av andre typer virksomhet eller eiendeler. Videre presiseres at reglene i skatteloven §§ 18–2 og 18–3 om behandling av de aktuelle skatteposisjoner ved realisasjon av kraftverk med beskatning, ikke er tatt opp til vurdering her. Det samme gjelder i utgangspunktet også reglene om behandling av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk i forbindelse med fusjon og fisjon etter skatteloven §§ 11–1 følgende eller ved omdanning av virksomhet etter skatteloven § 11–20. De løsninger som følger av disse regelverk antas relativt klare i forhold til lovens ordlyd og kan anses avklart i forhold til brukerne av reglene og av ligningsmyndighetene ved behandling av gjennomførte omorganiseringer etter kraftskattereformen. Som angitt i punkt 11.5.2 vil vurderingene nedenfor knytte seg til behandlingen av skatteposisjonene ved overføring av kraftverk til nytt skattesubjekt og hvor transaksjonene behandles etter reglene skatteloven §§ 11–21 og 11–22.

Under punkt 11.5.2.5 og 11.5.2.6 er redegjort for de løsninger som etter departementets syn følger av gjeldende rett. I det følgende vurderes om disse løsningene er i samsvar med hva som må anses formålstjenlig og rimelig i forhold til de formål unntaksbestemmelsene i skatteloven §§ 11–21 og 11–22 skal ivareta.

Ut fra gjennomgangen i punkt 11.5.2 kan det konstateres at behandlingen av skatteposisjonene er ulik etter de ulike regelsett i skatteloven kapittel 11. Løsningene etter reglene om fusjon, fisjon og omdanning av virksomhet bygger på identifikasjon mellom overdragende og mottakende skattyter i slik utstrekning at også de særlige skatteposisjoner knyttet til kraftvirksomhet tillates overført. Dette gjelder ikke reglene om skattelempning etter skatteloven § 11–22 og konserninterne overføringer etter skatteloven § 11–21. På denne bakgrunn vil det også bli vurdert om denne ulike behandlingen av skatteposisjonene etter de ulike regelsett er tilstrekkelig begrunnet og om det kan være grunnlag for en harmonisering av løsningene.

11.5.3.2 Vurdering og forslag vedrørende behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt ved overføring av kraftverk hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22

Vurderinger

Som angitt i punkt 11.5.2.5 er de virkemidler skatteloven § 11–22 gir anvisning på, begrenset til virkningene av skatteposisjoner som direkte knytter seg til den gevinstbeskatning omorganiseringen kan utløse. Virkninger av andre skatteposisjoner som innebærer fordeler og som knytter seg til skattyters generelle skatteforpliktelser, faller i utgangspunktet utenfor. Utvidelse av lempningsadgangen slik at det også skal kunne samtykkes i overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt, vil således kreve lovendring.

Lempningsadgangens begrunnelse er i hovedtrekk å kunne legge til rette for at beskatningen av realisasjonsgevinster ikke skal være til hinder for samfunnsmessig ønskelige strukturendringer. Dette gjelder generelt, ikke bare for omorganiseringer innen kraftsektoren. Det kan således spørres om dagens løsning for behandling av fremførbar naturressursskatt i seg selv kan innebære en hindring for slike omorganiseringer, og om det i så fall også bør kunne lempes slik at skatteposisjonen kan overføres.

Den fremførbare utlignede naturressursskatten er opparbeidet av overdragende selskap som også har gjort opp den underliggende skatteforpliktelse. Det overdragende selskaps egen utnyttelse av denne fordel etter overføring av kraftverket med skattelempning, vil kunne bli svekket og usikker og muligens ligge langt frem i tid. Skatteposisjonen vil likevel ha verdi for dette selskapet, forutsatt at fremtidige inntekter medfører skatter som den kan avregnes mot.

For overtakende selskap isolert sett vil standardvilkårene om skattemessige kontinuitet være tyngende. Lempningsvilkårene blir likevel gjennomgående akseptert for å oppnå den ønskede omstrukturering. For overtakende skattyter ville en overtakelse av skatteposisjonen innebære en vesentlig lettelse i forhold til de øvrige oppstilte vilkår. For overtakende og overdragende skattytere vurdert under ett, vil overføring av skatteposisjonen kunne føre til at totale skatter blir mer lik situasjonen slik den ville ha vært uten omstruktureringen.

I kraftforetakenes søknader til departementet om skattelempning ved omorganiseringer som har vært gjennomført siden 1. januar 1997, har forutsetninger om behandlingen av fremførbar utlignet na-

turressursskatt ikke vært særskilt omtalt. Dette er også noe av årsaken til at spørsmålene heller ikke er blitt eksplisitt vurdert fra departementets side. Søknadens taushet på dette punkt kan tilsi at overføring av denne posisjonen i seg selv neppe har vært noe avgjørende moment for gjennomføring av de aktuelle transaksjoner eller for aksept av departementets vilkår. Det antas også uklart hvilken gjennomgående oppfatning profesjonelle brukere av regelverket kan ha hatt om behandlingen av skatteposisjonen.

Departementet antar at det ikke vil være noe entydig svar på om overføring av skatteposisjonen vil anses som ønskelig for begge parter i transaksjonen og om overføring av posisjonen vil kunne være avgjørende for gjennomføringen. Svaret på dette spørsmålet vil kunne variere fra sak til sak.

I de saker hvor lempning innvilges er det en forutsetning at det kan oppstilles lempningsvilkår som innebærer at det oppnås skattemessig kontinuitet, det vil si at det skattefundament som ble utløst ved overføring skal være i behold også etter overføringen. Etter fast lempningspraksis kreves som nevnt at det overtakende selskap viderefører de skattemessige inngangsverdiene på overførte eiendeler med virkninger for løpende inntektsbeskatning og gevinstberegning ved realisasjon av eiendelene. Dersom overtakende selskap tillates å kunne nøytralisere virkningene av dette vilkåret ved overtakelse av overdragende selskaps fremførbare naturressursskatt, vil betydningen av vilkåret bli svekket. På den annen side vil en overføring av posisjonen innebære at overtakende selskaps fordel ved utnyttelse av fremføringsadgangen, blir den samme som den ville vært for overdragende selskap ved fortsatt løpende beskatning eller ved beskatning ved realisasjonen.

Årsaken til de ulike løsninger og begrensningen i virkemidler etter de ulike reglene må søkes i de historiske forutsetninger ved tilblivelsen av de enkelte regler og ved senere endringer i disse. Lempningsadgangen i skatteloven § 11–22 ble innført ved lov 9. juni 1961 nr. 16 og ordlyden i bestemmelsen har senere i all hovedsak blitt stående uendret. Lempningspraksis etter bestemmelsen har imidlertid utviklet seg vesentlig, jf. blant annet omtalen av praksis i St.meld. nr. 16 (1997–98). Lempningsadgangen benyttes i dag i forhold til helt andre skatteregler og til et mye bredere spekter av omorganiseringer enn de som var aktuelle da reglene ble vedtatt.

De omorganiseringer som blir behandlet i forhold til lempningsadgangen i skatteloven § 11–22, kan være svært ulike. Mange av de omorganiseringer det søkes om lempning for, har likevel store lik-

hetstrekk med fusjon, fisjon, omdanning av foretak eller konserndannelser som innebærer konserninterne overføringer. Søknadsbehandling er ofte nødvendig fordi omorganiseringen likevel ikke kommer inn under de generelle fritaksregler for fusjon, fisjon eller omdanning. Grunnen kan være overdragende selskaps organisasjonsform forut for overføringen.

De omorganiseringer innen kraftbransjen som det har vært og fortsatt er aktuelt å søke skattelempning for, vil i stor grad innebære omorganiseringer med sikte på å etablere kraftforetak i aksjeselskapsform, oftest med et holdingselskap og flere driftsselskaper. Dette er i samsvar med energilovens intensjon om den fremtidige organisering av kraftbransjen. Når kraftforetakene etter hvert er blitt organisert som aksjeselskaper, vil mulighetene for å benytte reglene om fusjon og fisjon og konserninterne overføringer ved senere organisasjonsendringer være større. De vilkår som oppstilles i forbindelse med de ofte flerleddete strukturendringer som er nødvendige for etablering av virksomheten i aksjeselskaps form, vil indirekte få virkning også for påfølgende omorganiseringer av kraftvirksomhet etter at aksjeselskapsformen er på plass. Dersom skatteposisjonen utlignet naturressursskatt er «tapt» i kraft av et forutgående lempningsvedtak, vil dette måtte legges til grunn i forhold til senere transaksjoner som innebærer videreoverføring av kraftverk. Disse virkningene vil også ha betydning for beskatningen av eierne av kraftforetakene.

Ved kraftskattereformen var store deler av kraftforetakene organisert som kommunale forvaltningsbedrifter eller interkommunale selskaper. I kraftbransjen har det for eksempel vært aktuelt med fusjonslignende transaksjoner mellom interkommunale DA og aksjeselskaper. Søknadsbehandling etter skatteloven § 11–22 vil da være nødvendig fordi de alminnelige regler om fusjon bare gjelder ved fusjon mellom likeartede selskaper. For kraftforetak er det også aktuelt med søknad om lempning ved konserndannelser ved at interkommunale selskaper overfører kraftproduksjonsvirksomhet til datteraksjeselskaper. Slike konserndannelser omfattes ikke av reglene om konserninterne overføringer i skatteloven § 11–21.

De organisasjonsformer som var etablert i kraftbransjen ved kraftskattereformen, har ført til at mange omstruktureringer bare kan gjennomføres uten umiddelbar beskatning dersom det etter søknad innrømmes skattelempning. Kraftforetak som allerede var etablert i aksjeselskaps form, har i betydelig utstrekning kunnet omstrukturere etter de lovfestede reglene om fusjon, fisjon, omdanning og

konserninterne overføringer. Den ulike behandling av blant annet fremførbar naturressursskatt som etter gjeldende rett foreligger mellom reglene i §§ 11–1 følgende og § 11–20 på den ene side og §§ 11–22 og § 11–21 på den annen, kan hevdes å medføre forskjellsbehandling og føre til konkurransevridning.

Ved kraftskattereforen ble det forutsatt at den fremtidige realisasjonsbeskatning av kommunene skulle være uavhengig av hvordan kraftforetakene var organisert pr. 1. januar 1997, jf. blant annet Ot.prp. nr. 23 (1995–96) side 63. I tilfeller hvor omorganiseringene gjelder kraftforetak som er direkte eller indirekte eiet av kommuner, vil den ulike behandling av skatteposisjonene etter de ulike regelsett som angitt overfor, kunne anses å bryte med denne forutsetning. I disse tilfellene vil det foreligge et særlig behov for harmonisering av de skattemessige effekter som inntreffer etter de ulike regler i skatteloven kapittel 11.

Sammenfatning og forslag

De hensyn som lå til grunn ved innføring av reglene om naturressursskatt, kan tilsi at fremføringsadgangen bør kunne overføres ved skattelempning etter skatteloven § 11–22. Dette gjelder særlig i tilfeller hvor det reelt er tale om uendrede eierforhold, men med endret organisasjonsform. Overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt antas å være i samsvar med de hensyn som ligger til grunn for lempningsadgangen i skatteloven § 11–22. Overføring av skatteposisjonen står heller ikke i motstrid til den generelle forutsetning om at transaksjonen skal gjennomføres på vilkår om skattemessig kontinuitet slik at skattefundamentet knyttet til det overførte skal være i behold.

Hensynet til harmonisering av løsningene for behandling av skatteposisjonen etter de ulike regler i skatteloven kapittel 11, gjør seg gjeldende også i forhold til hvilke virkemidler lempningsadgangen etter skatteloven § 11–22 bør åpne for. Dette hensyn tilsier at ved individuell skattelempning bør departementet kunne samtykke i den samme behandling av skatteposisjonen som de løsninger som følger av reglene om skattefri fusjon og fisjon og skattefri omdanning.

På dette grunnlag foreslår departementet at det innføres en hjemmel til å samtykke i overføring av fremførbar naturressursskatt ved innvilgelse av skattelempning etter skatteloven § 11–22. Forslaget forutsetter i utgangspunktet at det må søkes spesielt om at skatteposisjonen overføres. Det forutsettes likevel at for transaksjoner med overføring

av kraftverk hvor de generelle vilkår for innvilgelse av skattelempning anses oppfylt, vil søknaden om overføring av skatteposisjonen normalt bli innvilget.

Departementet foreslår at adgangen til å samtykke i overføring av skatteposisjonen ved lempning etter skatteloven § 11–22 trer i kraft straks og med virkning fra 1. januar 2001.

Når det gjelder omorganiseringer foretatt i tidsrommet 1. januar 1997 til 31. desember 2000, gjør motstridende hensyn seg gjeldende med hensyn til valg av virkningstidspunkt. På den ene side er det ikke rimelig at foretak som har omorganisert i nevnte tidsrom skal komme vesentlig dårligere ut enn foretak hvor omorganiseringen skjer senere. På den annen side har foretakene hittil ikke kunnet ha noen berettiget forventning om at skatteposisjonen ville bli tillatt overført. I tillegg kommer at endring av tidligere års ligninger ville medføre en meget betydelig arbeidsbyrde både for skattyterne og ligningsmyndighetene. I den forbindelse vises til at det for de aktuelle kraftforetak i de fleste tilfeller er tale om en hel rekke transaksjoner som hver for seg er kompliserte. Særlig komplisert vil det være dersom det senere har funnet sted fusjoner, fisjoner eller konserninterne overføringer. På denne bakgrunn er departementet blitt stående ved at virkningstidspunktet bør fastsettes slik at endring av tidligere års ligninger ikke gjennomføres. Dette gjelder uansett om skattyternes forutsetninger med hensyn til overføring av skatteposisjonen er tatt til følge ved ligningen eller ikke. Hvor overføring av skatteposisjonen er nektet overført ved ligningen i strid med skattyternes forutsetninger, foreslås at fremførbar naturressursskatt som forelå på tidspunktet for den omorganisering et lempningsvedtak gjelder, og som fortsatt er ubenyttet pr. 1. januar 2001, bør kunne medtas ved ligningen av overtakende selskap for 2001 og eventuelt fremføres til senere år. Påløpte renter etter skatteloven § 18–2 fjerde ledd på overdragende skattyters hånd pr. 1. januar 2001, bør også kunne overføres. Det er en forutsetning at skattyter som vil benytte adgangen, overfor ligningsmyndighetene påviser skatteposisjonens størrelse samt redegjør for de organisatoriske forhold som medfører at vedkommende i 2001 må anses som mottakende selskap i forhold til skatteposisjonen. Det foreslås at departementet får fullmakt til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om ikraftsetting og gjennomføring i forhold til disse tilfeller.

Det vises til forslag til nytt annet punktum til skatteloven § 11–22 tredje ledd.

11.5.3.3 *Vurdering og forslag vedrørende behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21*

Vurderinger

På grunn av de felles bakenforliggende eierforhold og det interessefellesskap som foreligger i konsernforhold, er det i disse forhold sterkere grunner enn ellers til å vurdere partenes samlede skattekonsekvenser under ett. Hensynene bak forutsetningen om at utlignet naturressursskatt skal utnyttes av den skattyter som har betalt skatten/opparbeidet rettigheten, slår ikke nødvendigvis til i slike forhold. Også reglene om konserninterne overføringer i skatteloven § 11–21 har som formål å unngå at skattemessige konsekvenser skal hindre ønskelige omorganiseringer innen konsernet. I motsetning til ved skattelempning etter skatteloven § 11–22 gjelder dette generelt og uavhengig av om omorganiseringen er ledd i rasjonalisering og effektivisering av virksomhet.

Begrunnelsen for de begrensninger som etter gjeldende rett antas å følge av skatteloven § 11–21 med hensyn til adgangen til overføring av blant annet utlignet naturressursskatt, har dels sammenheng med bakgrunnen for vedtakelsen av forskrifts-, og vedtakshjemmelen i § 2 i lov 9. juni 1961 nr. 16 (omdanningsloven) som ble innført ved lov 15. juni 1990 nr. 21. Bestemmelsen ble innført med bakgrunn i forutgående praksis etter omdanningsloven avsnitt II som tilsvarende skatteloven § 11–22, om lempning ved konserndannelser, jf. Ot.prp. nr. 52 (1989–90). Virkemidlene med hensyn til samtykke til overføring av skatteposisjoner etter den nye loven, ble således utformet etter mønster av praksis i medhold av omdanningslovens bestemmelse som tilsvarende någjeldende skatteloven § 11–22. Det vises til at «*skattemessige forpliktelser*» kan overføres uendret, jf. skatteloven § 11–21 annet ledd. Denne bestemmelse ble heller ikke særskilt vurdert i forbindelse med den seneste endring av skattelovforskriften § 11–21 av 30. desember 1998, verken generelt eller i forhold til de særskilte skatteposisjoner for kraftforetak spesielt.

Sammenfatning og forslag

De hensyn som lå til grunn ved innføring av reglene om naturressursskatt, kan tilsi at fremføringsadgangen bør kunne overføres ved skatteutsettelse som følger av skatteloven § 11–21. Dette gjelder i hvert fall i den utstrekning skatteposisjonen ville ha nøytralisert beskatningen av den gevinst i alminnelig inntekt overføringen ellers ville ha utløst.

Overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt vil være i samsvar med de hensyn som bærer reglene om konserninterne overføringer. For konsernet samlet sett vil en overføring av posisjonen ikke kunne anses som noen merbelastning, og i konsernforhold er det mindre grunn til å vektlegge hva hver av partene isolert sett måtte se seg tjent med. Overføring av skatteposisjonen står heller ikke i motstrid til den generelle forutsetning om at transaksjonen skal gjennomføres på vilkår om skattemessig kontinuitet slik at skattefundamentet knyttet til det overførte skal være i behold.

Hensynet til harmonisering av løsningene for behandling av skatteposisjonen etter de ulike regler i skatteloven kapittel 11, gjør seg gjeldende også ved valg av løsning for konserninterne overføringer. Dette hensyn tilsier at den samme løsning som etter gjeldende regler om skattefri fusjon og fisjon og skattefri omdanning, bør kunne velges som løsning også ved konserninterne overføringer dersom det ikke foreligger særlige forhold som taler mot dette.

På dette grunnlag foreslår departementet at det innføres en regel om at overdragende skattyters fremførbare naturressursskatt kan overføres ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21. Forslaget innebærer at ligningen skal baseres på partenes egne forutsetninger om behandling av skatteposisjonen ved konsernoverføringer.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks og med virkning fra 1. januar 2001.

For overføringer som eventuelt har funnet sted i tidsrommet 1. januar 1997 til 31. desember 2000, gjør de samme hensyn som er omtalt under 11.5.3.2 seg gjeldende. Departementet er imidlertid ikke kjent med hvorvidt det i nevnte tidsrom har funnet sted konserninterne overføringer der fremførbar naturressursskatt ikke har kunnet bli utnyttet på grunn av overføringen. Dersom partenes forutsetninger i selvangivelsene har bygget på at skatteloven § 11–21 var til hinder for overføring av den utlignede naturressursskatten, eller ligningsmyndighetene har fraveket selvangivelsen i tilfeller hvor skattyter har forutsatt overføring, legger departementet til grunn at løsningen bør bli den samme som omtalt under punkt 11.5.3.2. Dette innebærer at fremførbar utlignet naturressursskatt som var ubenyttet pr. 1. januar 2001 på overdragende sakt-yters hånd, kan medtas på mottakende selskaps hånd ved ligningen for 2001. Endring av tidligere års ligninger skal ikke gjennomføres. Det foreslås at departementet får fullmakt til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om ikraftsetting og gjennomføring i forhold til disse tilfeller.

Det vises til forslag til nytt annet punktum til skatteloven § 11–21 annet ledd.

11.5.3.4 Vurdering og forslag vedrørende behandling av negativ grunnrenteinntekt ved overføring av kraftverk hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22

Vurderinger

Som nevnt i punkt 11.5.2.1 var det et uttrykt formål ved innføring av reglene om grunnrenteinntekt at grunnrenten skulle skattlegges der den oppstår. Grunnrenten kan anses å være en form for leie av en naturressurs, jf. for eksempel NOU 1992: 34 side 170. Gjeldende regler om behandling av den negative grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk bygger opp omkring dette. Skatteposisjonen er «gjerdet inn» både slik at den bare kan utnyttes av den skattyter som har opparbeidet posisjonen og slik at den bare kan utnyttes mot grunnrenteinntekt beregnet for vedkommende skattyter i forhold til det kraftverk den er beregnet for. Ved realisasjon forutsettes at skatteposisjonen gjøres opp hos den skattyter som har opparbeidet den negative grunnrenteinntekt, dels ved at negativ grunnrenteinntekt går til fradrag i grunnrentegevinsten som skal beregnes etter skatteloven § 18–2 sjette ledd, dels ved at den tilbakeføres mot tidligere års positive grunnrenteinntekt fra samme verk. Siktemålet synes å være at skattyter skal få best mulig utnyttelse av fremføringsadgangen.

I motsetning til ved realisasjon av kraftverk med beskatning av overdragende foretak, vil lempningsvedtak innebære utsettelse av beskatningen av den grunnrentegevinst overføringen ellers ville utløse. Overdragende selskap blir i utgangspunktet helt fritatt for fremtidig ansvar for beskatning av denne gevinsten. Selv om den negative grunnrenteinntekt går til fradrag ved beregning av den grunnrentegevinst lempningsvedtaket gjelder, har denne beregningsregel for den fritatte grunnrentegevinst ingen praktisk betydning for det overdragende selskap.

Ettersom overdragende foretak etter omorganiseringen ikke lenger er eier av kraftverket, vil foretaket heller ikke ha muligheter til å benytte fremføringsadgangen for negativ grunnrenteinntekt mot fremtidig grunnrenteinntekt fra verket. Dette innebærer at fremføringsadgangen aldri vil kunne bli utnyttet til nøytralisering av effektiv grunnrentebeskatning på overdragende selskap hånd.

På den annen side vil overtakende selskap i kraft av de lempningsvilkår som regelmessig stilles etter skatteloven § 11–22 om videreføring av de skattemessige inngangsverdier på overførte eien-

delers fra overdragende selskap, faktisk tre inn i det overdragende selskaps posisjoner med hensyn til beregning av fremtidig grunnrenteinntekt. De videreførte inngangsverdier vil i utgangspunktet medføre høyere løpende grunnrenteinntekt for overtakende selskap sammenlignet med situasjonen hvor overføringen hadde blitt behandlet med beskatning etter de alminnelige regler. Overtakende foretak ville i så fall fått skrive opp inngangsverdiene tilsvarende det vederlag som er betalt.

Selv om lempningsvedtaket bare gjelder grunnrentegevinsten beregnet etter skatteloven § 18–3 sjette ledd, vil overtakende selskap overta et latent fremtidig ansvar for grunnrentegevinst ved videre realisasjon av kraftverket. Dette vil være basert på de videreførte inngangsverdier og uten fradragsrett for den negative grunnrenteinntekt som ble hensyntatt ved beregning av den grunnrentegevinst lempningsvedtaket gjaldt.

Det forhold at overdragende selskap ved overføring av kraftverket med skattelempning, faktisk får svært begrensede muligheter til å utnytte skatteposisjonen til nøytralisering av effektiv grunnrentebeskatning, synes ikke i samsvar med formålet ved innføring av reglene i skatteloven § 18–3 sjette ledd. Det er således tvilsomt om man ved innføring av reglene om grunnrenteinntekt ville ha fastholdt forutsetningen om «inngjerding» av grunnrentebeskatning til den kraftverkseier som har opparbeidet den negative grunnrenteinntekt, også i tilfeller hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22, dersom dette hadde blitt vurdert.

Som angitt i punkt 11.5.2.5 er de virkemidler skatteloven § 11–22 gir anvisning på, begrenset til skatteposisjoner som knytter seg til beregningen av den gevinst omorganiseringen kan utløse.

Lempningsadgangen etter skatteloven § 11–22 tilsikter i hovedtrekk å kunne legge til rette for at beskatningen av realisasjonsgevinster ikke skal være til hinder for samfunnsmessig ønskelige strukturendringer. Dette gjelder generelt, ikke bare for omorganiseringer innen kraftsektoren. Som i punkt 11.5.3.2 kan det spørres om dagens løsning for behandling av negativ grunnrenteinntekt i seg selv innebærer en hindring for slike omorganiseringer, og om det i så fall også burde kunne lempes slik at posisjonen kan overføres.

Som angitt i foran i dette avsnitt vil lempningsvedtak innebære at overdragende foretak blir fri for latent skatteansvar for grunnrentegevinsten som utløses ved realisasjon av kraftverket. På grunn av de lempningsvilkår som oppstilles om videreføring av skattemessige inngangsverdier vil overtakende selskap overta dette ansvar og få grunnlag for en høyere fremtidig grunnrentebeskatning av kraft-

verket enn om overføringen hadde blitt beskattet. Overtakende selskaps grunnrenteinntekter kan likevel ikke nøytraliseres mot negativ grunnrenteinntekt opparbeidet på overdragende selskaps hånd. Dette gjelder både i forhold til den løpende grunnrentebeskatning og ved eventuell videre realisasjon av kraftverket.

Departementet antar at det gjennomgående kan legges til grunn at begge parter i transaksjonen vil anse det ønskelig at den negative grunnrenteinntekt kunne overføres. Den latente skattebelastning som overføres til overtakende selskap, vil i prinsippet motsvares av den fordel overdragende selskap oppnår ved skattelempningsvedtaket. Uten overføring av fremføringsadgangen vil skatteposisjonen aldri kunne bli nyttet til nøytralisering av effektiv grunnrentebeskatning – verken hos overdragende eller overtakende foretak. For overtakende selskap vil overtakelse av den negative grunnrenteinntekt være eneste mulighet foretaket har til å redusere den ellers forhøyede beskatningen av denne inntektsarten som selskapet må påta seg. Dette er helt særskilt for denne skatteposisjonen.

Departementet antar således at overføring av posisjonen vil være av vesentlig betydning for partenes vurdering av den fremtidige grunnrentebeskatning knyttet til det overførte kraftverk. Tilsvarende antas at manglende overføring av skatteposisjonen vil kunne være av avgjørende betydning for gjennomføringen av transaksjonen.

På denne bakgrunn legges til grunn at det vil være i samsvar med formålet bak skatteloven § 11–22 at det også åpnes for å samtykke til overføring av negativ grunnrenteinntekt ved overføring av kraftverk.

I de saker hvor lempning innvilges er det en forutsetning at det kan oppstilles lempningsvilkår som innebærer at det oppnås skattemessig kontinuitet, det vil si at det skattefundament som ble utløst ved overføring skal være i behold også etter overføringen.

Som nevnt, kreves det etter fast lempningspraksis at det overtakende selskap viderefører de skattemessige inngangsverdier på overførte eiendeler med virkninger både for løpende inntektsbeskatning og gevinstberegning ved realisasjon av eiendelene. Dersom overtakende selskap tillates å kunne nøytralisere virkningene av dette vilkår ved overtakelse av overdragende selskaps negativ grunnrenteinntekt, vil betydningen av vilkåret bli svekket. På den annen side vil en overføring av posisjonen innebære at overtakende selskaps fordel ved utnyttelse av fremføringsadgangen, i hovedtrekk blir den samme som fordelene ville vært for overdragende selskap ved fortsatt løpende beskatning eller ved beskatning ved realisasjonen.

Særlig med bakgrunn i at kraftbransjen ved kraftskattereformen i stor grad var organisert som kommunale forvaltningsbedrifter og interkommunale selskaper, vil det være behov for harmonisering av de skattemessige effekter som inntreffer etter de ulike regler i skatteloven kapittel 11. Kraftforetak som ved kraftskattereformen eller senere er blitt organisert som aksjeselskap, vil i stor utstrekning kunne benytte de øvrige generelle fritaksregler i skatteloven kapittel 11.

Sammenfatning og forslag

Ut fra forutsetningene ved innføring av reglene om behandling av negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon, må det anses tvilsomt om man ville ha fastholdt utgangspunktet om «inngjerding» av fremførbare negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk mot beskatning, også i tilfeller hvor det innvilges skattelempning etter skatteloven § 11–22.

En utvidelse av lempningsadgangen slik at det åpnes for samtykke til overføring av denne skatteposisjon, antas å være i samsvar med lovbestemmelsens formål. Samtykke til overføring av denne skatteposisjon antas heller ikke å stå i motstrid til forutsetningen om at lempningsvedtakene må sikre skattemessig kontinuitet slik at det overførte skattefundament er i behold, og slik at ingen av partene skal oppnå utilsiktede skattefordeler ved overføringen.

På dette grunnlag foreslår departementet at det innføres en adgang til å samtykke i overføring av fremførbare negativ grunnrenteinntekt ved innvilgelse av skattelempning etter skatteloven § 11–22. Det foreslås at departementet i forbindelse med lempning for grunnrentegevinst etter skatteloven § 18–3 sjette ledd får adgang til å treffe lempningsvedtak med samtykke til overføring av overdragen foretaks negative grunnrenteinntekt. Forslaget forutsetter at det i utgangspunktet må søkes spesielt om overføring av skatteposisjonen. Dersom transaksjonen ellers oppfylder de vilkår for skattelempning for blant annet grunnrentegevinsten som ellers følger av skatteloven § 11–22, vil søknaden normalt bli innvilget. Etter departementets vurdering er det ikke grunnlag for å foreta noen avgrensning av overføringsadgangen, for eksempel slik at den bare forbeholdes omorganiseringer som ville ha blitt omfattet av de generelle fritaksregler dersom overdragende foretak hadde vært aksjeselskap. På den annen side vil departementet vurdere om det er grunnlag for å oppstille vilkår om at den grunnrentegevinst det lempes for, også skal kunne utløses ved overdragende foretaks senere realisasjon av vederlagsaksjer.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks og med virkning fra 1. januar 2001. Om de motstridende hensyn som gjør seg gjeldende i forhold til virkningstidspunktet for omorganiseringer gjennomført i tidligere år, vises til drøftelsen under 11.5.3.2. Også når det gjelder negativ grunnrenteinntekt foreslås at i den utstrekning skatteposisjonen fortsatt var ubenyttet 1. januar 2001, kan den medtas på mottakende selskaps hånd fra nevnte tidspunkt. Plikten til å fremlegge for ligningsmyndighetene en fremstilling som viser de aktuelle transaksjoner mv. må gjelde også her. Det foreslås at departementet får fullmakt til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om ikraftsetting og gjennomføring i forhold til disse tilfeller.

Det vises til forslag til nytt annet punktum til skatteloven § 11–22 tredje ledd.

11.5.3.5 Vurdering og forslag vedrørende behandling av negativ grunnrenteinntekt ved konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21

Vurderinger

I motsetning til ved realisasjon av kraftverk med beskatning av overdragende foretak, vil konsernintern overføring av kraftverk etter skatteloven § 11–21 innebære utsettelse av beskatningen av den grunnrentegevinst overføringen ellers ville utløse. Overdragende selskap blir i utgangspunktet fritatt for fremtidig ansvar for beskatning av denne gevinst. Som angitt i punkt 11.5.2.6 kan overdragende selskap likevel bli beskattet for den fritatte grunnrentegevinst ved et fremtidig konsernbrudd, jf. skattelovforskriften § 11–21-10. Selv om slik beskatning ved konsernbrudd skulle bli aktuell, ville det overdragende selskap likevel ikke kunne benytte negativ grunnrenteinntekt fra overføringsåret til nøytralisering av denne grunnrentebeskatning. Dels vil den fremførbare negative grunnrenteinntekt anses benyttet til fradrag ved selve gevinstberegningen etter skatteloven § 18–3 sjette ledd. Eventuell negativ differanse kan bare tilbakeføres mot positiv grunnrenteinntekt i overføringsåret eller tidligere år, jf. skatteloven § 18–6 bokstav a annet punktum. Overdragende skattyteres muligheter til å benytte den negative grunnrenteinntekt etter en konsernoverføring av kraftverket, vil med andre ord være svært begrenset.

På den annen side vil overtakende selskap i kraft av lovens vilkår om videreføring av de skattemessige inngangsverdier på overførte eiendeler fra overdragende selskap, faktisk tre inn i det overdragende selskaps posisjoner med hensyn til beregning av fremtidig grunnrenteinntekt. De viderefør-

te inngangsverdier vil i utgangspunktet medføre høyere løpende grunnrenteinntekt for overtakende selskap sammenlignet med situasjonen hvor overføringen hadde blitt behandlet med beskatning etter de alminnelige regler. Tilsvarende vil overtakende selskap overta et latent fremtidig ansvar for grunnrentegevinst ved videre realisasjon av kraftverket. Denne grunnrentegevinst vil være basert på de videreførte inngangsverdier og uten fradragsrett for den negative grunnrenteinntekt som ble hensyntatt ved beregning av den grunnrentegevinst lempningsvedtaket gjaldt.

Som angitt i punkt 11.5.2.6 hjemler skatteloven § 11–21 bare overføring av skatteposisjoner som innebærer forpliktelser. Skatteposisjoner som innebærer fordeler og som knytter seg til skattyters generelle skatteforpliktelser, kan i utgangspunktet ikke overføres. Adgang til overføring av negativ grunnrenteinntekt ved konsernoverføringer vil således kreve lovendring.

Departementet antar at det også ved konsernoverføring av kraftverk gjennomgående kan legges til grunn at begge parter i transaksjonen ville anse det ønskelig at den negative grunnrenteinntekt kunne overføres. Den latente skattebelastning som overføres til overtakende selskap, vil i prinsippet motsvares av den fordel overdragende selskap oppnår ved skattelempningsvedtaket. Uten overføring av fremføringsadgangen vil skatteposisjonen aldri kunne bli nyttet til nøytralisering av effektiv grunnrentebeskatning – verken hos overdragende eller overtakende foretak. For overtakende selskap vil overtakelse av den negative grunnrenteinntekt være eneste mulighet foretaket har til å redusere den ellers forhøyede beskatningen av denne inntektsarten som selskapet må påta seg. Dette er helt særskilt for denne skatteposisjonen.

Departementet antar således at antas at manglende overføring av skatteposisjonen vil kunne av være avgjørende betydning for gjennomføringen av transaksjonen.

På denne bakgrunn legges til grunn at det vil være i samsvar med formålet bak skatteloven § 11–21 at det også åpnes for å samtykke til overføring av negativ grunnrenteinntekt ved konsernoverføring av kraftverk. Overføring av denne skatteposisjon antas ikke å stå i motstrid til reglens grunnleggende forutsetning om at transaksjonen skal gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

Også reglene i skatteloven § 11–21 har det felles med de øvrige fritaksregler i skatteloven kapittel 11, at de tilsikter å unngå at den beskatning overføringen normalt ville utløse skal være til hinder for transaksjonen. Dette felles formål i seg selv tilsier at løsningene bør være harmoniserte.

Sammenfatning og forslag

En endring av reglene i skatteloven § 11–21 slik at det åpnes for overføring av fremførbar utlignet naturressursskatt, antas i samsvar med lovens formål. Overføring av denne skatteposisjon antas heller ikke å stå motstrid til forutsetningen om at konsernoverføringen må foretas på vilkår som sikrer skattemessige kontinuitet slik at det overførte skattefundament er i behold og slik at ingen av partene skal oppnå utilsiktede skattefordeler ved overføringen.

Hensynet til harmonisering av løsningene for behandling av skatteposisjonen etter de ulike regler i skatteloven kapittel 11, tilsier at den samme løsning som etter gjeldende regler om skattefri fusjon, fisjon og omdanning av virksomhet også skal kunne velges ved konserninterne overføringer.

På dette grunnlag foreslår departementet at det innføres en adgang til å overføre negativ grunnrenteinntekt ved konserninterne overføringer av kraftverk etter skatteloven § 11–21. Forslaget innebærer at ligningen skal baseres på partenes valg av løsning slik dette forutsetningsvis vil fremkomme i partenes selvangivelser etter konsernoverføringen.

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks og med virkning fra 1. januar 2001.

Med bakgrunn i Skattedirektoratets uttalelse av 11. august 1998 antar departementet likevel at den foreslåtte løsning i stor utstrekning har vært lagt til grunn både av skattyterne og i ligningspraksis. Skulle det foreligge tilfeller der skattyter har forutsatt overføring og dette er fraveket av ligningsmyndighetene, bør løsningen bli den samme som under punkt 11.5.3.3. Dette innebærer at ubenyttet negativ grunnrenteinntekt på overdragende skattyters hånd pr. 1. januar 2001, kan overføres til overtaken- de selskap med virkning fra inntektsåret 2001. Det foreslås at departementet får fullmakt til å gi nærmere forskriftsbestemmelser om ikraftsetting og gjennomføring.

Det vises til forslag til nytt annet punktum til skatteloven § 11–21 annet ledd.

11.5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Administrative konsekvenser

Ligningen av kraftforetak er i seg selv komplisert. Endring av tidligere års ligninger ville ha medført et betydelig arbeid både for skattytere og ligningsmyndigheter. Departementet foreslår at lovendringen får virkning fra inntektsåret 2001 også hvor skattelempning er innrømmet eller konserninterne overføringer er foretatt i tidsrommet 1. januar 1997 til 31. desember 2000. Dette vil innebære at merar-

beidet vil begrense seg til kontroll av ubenyttede skatteposisjoner på overdragende skattyters hånd pr. 1. januar 2001.

Departementet legger til grunn at forslaget om endringer i skatteloven § 11–21 bare vil medføre administrative konsekvenser i de tilfeller hvor skattyternes forutsetninger i selvangivelsene om behandling av skatteposisjonene etter konserninterne overføringer, er blitt fraveket ved ligningen. Hvordan spørsmålene har vært behandlet i ligningspraksis, kan nok variere. På grunn av den usikkerhet som har gjort seg gjeldende med hensyn til hvilken løsning som ville følge av gjeldende regler i skatteloven § 11–21, antas imidlertid at ligningsmyndighetene bare i begrenset utstrekning har fraveket skattyternes forutsetninger på dette punkt. Den administrative merbelastning i form av kontroll av ubenyttede skatteposisjoner som overføres til nytt skattesubjekt ved ligningen for 2001, antas tilsvarende begrenset.

Forslaget om endring av lempningsregelen i skatteloven § 11–22 vil kunne få betydning for ligningen for 2001 av kraftforetak som har fått innvilget skattelempning i tiden etter kraftskattereformen. Som angitt i punkt 11.5.2.5 har departementet fattet lempningsvedtak i et begrenset antall saker hvor omorganisering omfattet realisasjon av kraftverk, slik at spørsmålet om behandling av fremførbar utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt kunne bli aktuelt. Disse vedtak gjelder til dels samme kraftverk ettersom det har vært nødvendig med flere lempningsvedtak i flerleddete transaksjoner vedrørende samme kraftverk.

Det særlige merarbeidet ved ligningen for 2001 som følge av endringsforslaget, vil således maksimalt være aktuelt for disse sakene, men vil blant annet kunne omfatte kontroll også av foretak som det overtakende foretak i disse tilfeller senere har fusjonert med. Merbelastningen for ligningsmyndighetene vil være tilsvarende maksimalt begrenset til behandling av dette begrensede antall tilfeller.

Økonomiske konsekvenser

Departementets forslag om å kunne overføre fremførbar negativ grunnrenteinntekt og framførbar utlignet naturressursskatt ved konserninterne overføringer etter skatteloven § 11–21 og ved lempningsvedtak etter skatteloven § 11–22, utgjør betydelige beløp for de berørte skattyterne. Ved vurdering av provenyeffektene som følge av endringsforslagene, må det imidlertid tas i betraktning at forslagene vil gi en situasjon tilnærmet lik den som hadde foreligget dersom transaksjonene ikke hadde funnet sted. Tilsvarende bør det tas i betraktning at de aktuelle

skatteposisjoner i stor grad hadde nøytralisert eventuell beskatning av utløste realisasjonsgevinster i alminnelig inntekt og grunnrenteinntekt, der som transaksjonene hadde utløst beskatning etter de alminnelige regler. Det har neppe vært forutsetningen at omorganiseringer som er i samsvar med energilovens intensjoner, i seg selv skulle medføre økt skatteproveny.

Departementet har ikke full oversikt over ligningspraksis vedrørende overføring av disse skatteposisjonene etter skatteloven § 11–21. En legger imidlertid til grunn at overføring av skatteposisjonene ved konserninterne overføringer av kraftverk i praksis har blitt godtatt i flere tilfeller, selv om det etter departementets vurdering neppe foreligger hjemmel til dette, jf. punkt 11.5.2.5 og 6. På denne bakgrunn antar departementet at innføring av en slik hjemmel i skatteloven § 11–21 nå og med virkning også for overføring av kraftverk foretatt etter 1. januar 1997, ikke vil ha vesentlige provenyvirkninger.

Den foreslåtte endringen i skatteloven § 11–22 har imidlertid relativt stor betydning, da forslaget berører flere lempningsvedtak som er fattet siden 1997 og hvor det ved ligningen er lagt til grunn at skatteposisjonene ikke kan overføres. Forslaget om å tillate overføring av ubenyttet negativ grunnrenteinntekt pr. 1. januar 2001 etter overføring av kraftverk foretatt i tidligere år, er anslått å utgjøre til sammen om lag 2,5 mrd. kroner i de aktuelle tilfellene. Ved en skattesats på 27 prosent vil overføring av de aktuelle skatteposisjoner med virkning for inntektsåret 2001, ha en skatteverdi på *inntil* om lag 675 mill. kroner. Denne maksimale skatteeffekt vil bare inntre dersom alle de berørte kraftforetake-

ne vil komme i posisjon for å betale grunnrenteskatt. Forslaget om å tillate overføring av ubenyttet framførbar naturressursskatt pr. 1. januar 2001 etter overføringer gjennomført etter 1. januar 1997, vil berøre skatteposisjoner på tilsammen om lag 185 mill. kroner. Overføring av disse skatteposisjonene med virkning for inntektsåret 2001 vil ha en skatteverdi på *inntil* 185 mill. kroner siden dette trekkes fra krone for krone mot betalt skatt på alminnelig inntekt.

Den faktiske skattelettelsen som følge av forslaget om endring av skatteloven § 11–22 vil imidlertid trolig være lavere enn det maksimale beløpet på om lag 860 mill. kroner. Det skyldes for det første at enkelte av de berørte kraftverkene trolig ikke vil få beregnet positiv grunnrenteinntekt, uavhengig av om de får fremføre denne skatteposisjonen eller ikke. Den faktiske reduksjonen i betalt grunnrenteskatt for de aktuelle kraftforetakene er dermed i praksis lavere enn det maksimale nivået som er angitt ovenfor. For det andre vil (deler av) den framførbare utlignede naturressursskatten uansett ha kommet til fradrag i gjenværende skatt på alminnelig inntekt hos den overdragende skattyter.

Departementet har imidlertid foreløpig ikke oversikt over i hvilken grad overføringen av disse skatteposisjonene, vil føre til reduserte skatteinntekter for staten. En har heller ikke oversikt over hvilken betydning overføring av ubenyttede skatteposisjoner etter overføring av kraftverk i tidligere år vil ha på statens bokførte skatteinntekter i 2002. Departementet vil komme tilbake med en nærmere vurdering av dette, og herunder vurdere hvordan et slikt eventuelt provenytap skal dekkes inn.

12 Avløsning av rett til pensjon mv. med et engangsbeløp

12.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår en klargjøring og regulering av skattereglene for avløsning av rett til pensjon mv. med et engangsbeløp. Forslaget omfatter først og fremst avløsning av rett til pensjon i henhold til en avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om pensjon over driften. Forslaget gjelder imidlertid også eventuelle engangsbeløp fra en livrente i arbeidsforhold. Videre omfatter det avløsning av rett til pensjon som ikke har sitt utgangspunkt i et arbeidsforhold, samt avløsning av føderåd.

Arbeidsgiver kan sikre ansatte og deres nærmeste rett til utbetaling av alderspensjon og andre pensjonsytelser på forskjellige måter. Avtale om rett til pensjon kan enten forplikte arbeidsgiver til *selv* å utbetale pensjon på et senere tidspunkt eller sikre senere pensjonsutbetaling fra en *tredjeperson*, som for eksempel fra et forsikringsselskap eller en pensjonskasse. Når krav om pensjon retter seg mot arbeidsgiver i stedet for mot en tredjeperson og arbeidsgiver er ansvarlig for utbetaling av pensjonsytelsene, kalles pensjonsordningen ofte «pensjon over driften». Det er denne forståelsen av begrepet pensjon over driften, eller driftspensjon, som legges til grunn nedenfor.

Arbeidsgiver kan sikre forpliktelsen sin til å utbetale pensjon ved for eksempel å tegne en forsikring. Departementet går ikke her inn på de spørsmål som kan oppstå ved slik sikring. Spørsmål knyttet til ulike former for å gi den ansatte sikkerhet for de senere pensjonsutbetalingene på, omtales heller ikke.

Avtale mellom arbeidsgiver og arbeidstaker om rett til pensjon reiser spørsmål om skattemessig behandling for begge parter. For arbeidsgiver vil spørsmålet først og fremst gjelde retten til inntektsfradrag for utbetalingene og når fradragsretten oppstår. For arbeidstakeren vil spørsmålet være hvordan og når fordelen som ligger i pensjonsavtalen skal skattlegges. Ved pensjon over driften gis arbeidsgiver inntektsfradrag for de løpende pensjonsutbetalinger, samtidig som mottakeren skattlegges.

Arbeidsgiver kan i enkelte tilfeller ønske å avløse pensjonsforpliktelsen ved å foreta en engangsut-

betaling. Det kan blant annet være aktuelt ved selskapsrettslige eller andre endringer i foretaket, som eierskifte, sammenslåing med andre foretak eller deling av foretaket. Initiativ til å endre pensjonsavtalen fra rett til løpende ytelser til en samlet utbetaling av den kapitaliserte verdien av gjenstående terminer kan naturligvis også komme fra den som har rett til pensjon etter avtalen. Rettighetshaver vil normalt være arbeidstaker. Mange avtaler gir imidlertid også rett til pensjon til andre enn arbeidstakeren. Det er ikke uvanlig at for eksempel ektefelle sikres rett til etterlattepensjon i en avtale om pensjon over driften.

Finansdepartementet har i en tidligere uttalelse lagt til grunn at det foreligger hjemmel i skatteloven for å skattlegge engangsutbetaling som avløsning av rett til pensjon over driften i arbeidsforhold som alminnelig inntekt. Det har imidlertid vært diskusjon om klarheten og rekkevidden av hjemlene, både i rettspraksis og juridisk teori.

Det finnes to eldre høyesterettsdommer som berører problemstillingene, Rt. 1926 s. 548 og Rt. 1937 s. 372. Dommene gjelder spesiell kapitalbeskatning og tar stilling til hvorvidt et engangsbeløp skattemessig sett skal behandles på samme måte som de enkelte terminbeløpene. Etter disse dommene er det ikke grunnlag for slik likebehandling. Dommene kan imidlertid ikke anses avgjørende for blant annet de lønnskattespørsmål som en her står overfor. Dommenes betydning er for øvrig også innskrenket ved de omfattende endringene i skatteloven i 1952 på pensjons- og forsikringsområdet. Lovendringene da innebar en nærmere regulering av skatteplikten på engangs- og avløsningsbeløp og ytelser fra annen pensjonsordning i arbeidsforhold enn pensjonsforsikring.

Det foreligger ikke dommer fra Høyesterett fra perioden etter de nevnte lovendringene i 1952. I en dom fra Sandnes herredsrett av 5. mai 1999 har det imidlertid blitt reist tvil om hjemlenes rekkevidde. Dette gjelder særlig skatteloven § 5–40 annet og fjerde ledd (skatteloven av 1911 § 42 sjette ledd, jf. åttende ledd).

Problemstillingen er tatt opp, men ikke drøftet utførlig i juridisk teori. Også her har det vært noe uenighet om hjemlenes rekkevidde.

Det er etter departementets syn nødvendig å skattlegge slike engangsutbetalinger for å sikre en konsekvent skattemessig behandling av ytelser med grunnlag i arbeidsforhold og for å unngå uheldige tilpasninger. Løpende utbetaling fra arbeidsgiver til arbeidstaker, både i form av lønn og pensjon, er skattepliktig fordel. Engangsutbetalinger fra arbeidsgiver som trer i stedet for slike skattepliktige fordeler, bør derfor også være skattepliktige. Normalt vil engangsbeløpet avspeile den kapitaliserte verdi av pensjonsavtalen frem til avtalt utløpstidspunkt, men i prinsippet står partene fritt til å fastsette størrelsen på engangsbeløpet. Som utgangspunkt bør ytelsen både være skattepliktig som alminnelig inntekt og som personinntekt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon over driften i arbeidsforhold, skattlegges både som alminnelig inntekt og som personinntekt på mottakers hånd. Arbeidsgiver gis samtidig inntektsfradrag for utbetalingen. Tidspunktet for inngåelse av avtalen om en avløsning og tidspunktet for utbetalingen vil som utgangspunkt være avgjørende for om avløsningsbeløpet skal skattlegges som lønnsinntekt eller tilsvarende pensjon. Avløsningsbeløp som utbetales eller avtales mens den pensjonsberettigede fortsatt arbeider i den stillingen som gir rett til pensjon, skattlegges som lønnsinntekt. Når arbeidsforholdet er avsluttet og tilknytningen mellom arbeidstjenestene og ytelsene er blitt svakere og fjernere, skal utbetalingen som hovedregel skattlegges som for pensjon. Det typiske tilfellet vil her være avløsning etter at pensjonen har løpt en periode. Avløsningsbeløp utbetalt til andre enn den som har inngått avtalen skal som hovedregel skattlegges tilsvarende som for pensjon.

Når det gjelder avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp i de tilfellene der rett til pensjon ikke er hjemlet i en avtale i et arbeidsforhold, foreslår departementet at engangsbeløpet skattlegges som alminnelig inntekt og personinntekt med lav trygdeavgiftssats. Engangs- og avløsningsbeløp fra livrenter i arbeidsforhold og føderåd bør skattlegges på samme måte. I alle disse tilfellene bør skattleggingen etter departementets syn være uavhengig av om det utbetales terminvise pensjonsytelser eller et engangsbeløp tilsvarende den kapitaliserte verdien av terminytelsene. Skatteplikten bør dessuten gjøres uavhengig av om det er gitt fradrag ved ligningen for utbetalingen.

12.2 Skattlegging av den som mottar engangsbeløpet

12.2.1 Avløsning i arbeidsforhold

12.2.1.1 Avløsning overfor arbeidstaker mens arbeidsforholdet består

Gjeldende rett

Utbetalinger fra arbeidsgiver til arbeidstaker i tjeneste skal normalt behandles som skattepliktig fordel vunnet ved arbeid (lønn). Det samme gjelder vederlag, sluttoppgjør mv. til arbeidstaker i forbindelse med avvikling av arbeidsforholdet. Det må foreligge et særlig, positivt grunnlag for *ikke* å skattlegge utbetalinger senest i forbindelse med arbeidsforholdets opphør som lønnsinntekt.

Selv om rett til pensjon er en del av arbeidstakerens alminnelige lønns- og arbeidsvilkår, har en tradisjonelt ikke ansett opparbeidede, uforfalte rettigheter i en kollektiv pensjonsordning i pensjonskasse eller livsforsikringsselskap som noen lønnsfordel. Rett til driftspensjon har ikke stått i noen annen stilling på dette punkt. Skattelovens ordning er at pensjonsterminene gjøres generelt og løpende skattepliktige, uansett grunnlag og finansiering, i det en ser bort fra den kapitaliserte verdi som oppstår når pensjonsavtalen inngås og rettighetene opparbeides. Dette må også anses å gjelde rett til pensjon over driften.

Den positive lovhjemmelen for skattlegging av pensjon i skatteloven § 5–1 første ledd kan indirekte anses som en frafallelse av skattlegging av kapitalisert verdi allerede ved avtaleinngåelsen. Det er også praktiske grunner til å skattlegge de løpende pensjoner i stedet for den kapitaliserte verdi av retten til pensjon. Lovgrunnen for at skattlegging av kapitalisert verdi unnlates er altså at de løpende pensjonsterminer skattlegges i stedet. Når denne forutsetningen svikter, fordi retten til pensjon avløses av den kapitaliserte verdi, gjelder ikke lenger lovgrunnen for unnlatt skattlegging. Samtidig blir den kapitaliserte verdi materialisert i form av et eksakt og likvid beløp som er lett å tidfeste.

Hjemmelen for skattlegging av pensjon i § 5–1 første ledd har ikke vært anvendt på engangs- og avløsningsbeløp, fordi det antas at engangs- og avløsningsbeløp ikke omfattes av skattelovens begrep pensjon. Det følger imidlertid direkte av skattelovens alminnelige regler om lønnsbeskatning at ethvert beløp som utbetales til avløsning av rett til pensjon over driften eller livrente i arbeidsforhold før eller ved fratreden skal skattlegges som lønn.

For enkelte, som for eksempel eldre personer i ledende stillinger, kan det være aktuelt å fratre den

stillingen hvor det er avtalt rett til driftspensjon for å gå over i en annen stilling hos samme arbeidsgiver. Avløsningsbeløp som utbetales før eller i forbindelse med fratreden i den nye stillingen skal skattlegges som lønn.

Arbeidstaker med avtale om driftspensjon kan i stedet gå over i en annen stilling i samme konsern. Departementet legger til grunn at de alminnelige reglene om skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid også gjelder dersom avløsningen foretas før eller ved fratreden i den nye stillingen innen konsernet. Departementet bemerker at den snevre konserndefinisjonen i skatteloven § 10–4 ikke er relevant i denne sammenheng. Arbeidsforholdet bør anses opprettholdt uten at det stilles særskilte krav til verken organisering av morselskapet eller morselskapets eier- og stemmeandel i datterselskapet.

Departementets vurderinger og forslag

Departementet antar at hjemmelen for alminnelig skatteplikt (nettoskatteplikt) for avløsning av rett til pensjon over driften med engangsbeløp er tilstrekkelig klar for de tilfellene der engangsbeløpet skal skattlegges som lønn, jf. skatteloven §§ 5–1 første ledd og 5–10 bokstav a. Det samme gjelder for eventuelt engangs- og avløsningsbeløp fra livrente i arbeidsforhold.

At fordel vunnet ved arbeid er personinntekt, følger av skatteloven § 12–2 bokstav a. Hjemmelen for bruttoskatteplikt er derfor også klar.

På denne bakgrunn foreslår departementet ingen endringer med hensyn til reglene om skattlegging av avløsningsbeløp overfor arbeidstaker mens arbeidsforholdet består.

12.2.1.2 Avløsning overfor arbeidstaker etter opphør av arbeidsforholdet

Gjeldende rett

Etter skatteloven § 5–40 annet ledd er engangs- og avløsningsbeløp sikret ved premier og tilskudd det er gitt fradrag for ved ligningen, skattepliktig som alminnelig inntekt. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for annen pensjonsordning i arbeidsforhold enn pensjonsforsikring, jf. § 5–40 fjerde ledd.

Finansdepartementet har i en tidligere uttalelse, Utv. 1997 s. 193, lagt til grunn at det foreligger hjemmel i § 5–40 annet ledd, jf. fjerde ledd, for å skattlegge engangsutbetalinger som avløser løpende pensjon som alminnelig inntekt. I uttalelsen vises det til at ordlyden i skatteloven isolert sett ikke dekker den situasjon at kapitalbeløpet utbetales den pensjonsberettigede til fri disposisjon, uten for-

utgående sikringsbetaling med fradragsrett. Det følger imidlertid av bestemmelsen i fjerde ledd at annet ledd gjelder tilsvarende for andre pensjonsordninger i arbeidsforhold enn pensjonsforsikring. Også avtaler om driftspensjon i arbeidsforhold, hvor en ikke har forhåndssikring og hvor fradragsspørsmålet bare vil gjelde de direkte utbetalingene til pensjonisten, faller i henhold til uttalelsen innenfor disse reglene. Sandnes herredsrett har i en dom av 5. mai 1999 kommet til et annet resultat. Det vises for øvrig til omtalen foran.

Etter opphør av arbeidsforholdet foreligger det ikke hjemmel for å skattlegge avløsningsbeløpet som personinntekt. Det forutsettes at beløpet ikke kan anses som vederlag i forbindelse med opphør av arbeidsforhold. Et slikt vederlag er skattepliktig som personinntekt, jf. skatteloven §§ 5–10 bokstav d og 12–2 bokstav a.

Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn bør det gis en klar hjemmel i skatteloven for skatteplikt for engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon. Skatteplikten for mottaker bør ikke være avhengig av om arbeidsgiver har fått inntektsfradrag for sin utbetaling.

Departementet foreslår derfor at det tas inn en bestemmelse om skatteplikt i skatteloven § 5–40 annet ledd. Bestemmelsen skal etter forslaget gjelde engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon over driften som ikke skal skattlegges som lønn. Hjemmelen bør også omfatte engangsbeløp som utbetales etter en livrente i arbeidsforhold eller en fripolise utgått fra en kollektiv livrente. Departementet antar imidlertid at det bare unntaksvis er aktuelt med en engangsutbetaling eller gjenkjøp fra en livrente.

Ved forslaget opprettholdes gjeldende praksis om at skattelovens pensjonsbegrep ikke omfatter engangs- og avløsningsbeløp. Riktignok tok departementet i brev av 3. desember 1996 til Skattedirektoratet, jf. Utv. 1997 s. 193, opp spørsmålet om en utvidelse av pensjonsbegrepet til å omfatte engangsbeløp. Hensikten var at pensjonsbegrepet skulle fange opp engangsbeløp til avløsning av driftspensjon i arbeidsforhold som ikke skal skattlegges som lønn. Grunnen til at departementet likevel ikke foreslår en slik utvidelse er at det i ettertid er valgt andre lovtekniske løsninger for engangsutbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler som er omfattet av skatteloven § 6–47 bokstav c (IPA) og pensjonsordninger etter innskuddspensjonsloven. For begge disse pensjonsordningene foreligger det særlige hjemler for både netto- og bruttoskatteplikt, jf. skatteloven §§ 5–40 femte ledd og 12–2

bokstavene d og e. Departementet ser ingen grunn til å fravike den løsningen som er valgt for disse pensjonsordningene for de tilfellene som her er aktuelle.

Slik reglene er i dag, er det ingen hjemmel for å skattlegge engangsutbetalinger til avløsning av pensjon over driften som personinntekt med mindre utbetalingen kan klassifiseres som lønn. Etter departementets oppfatning bør det innføres en slik hjemmel. Det foreligger bruttoskatteplikt for terminvise pensjonsutbetalinger. Når de terminvise pensjonsutbetalinger erstattes med et engangsbeløp, taler blant annet konsekvenshensyn for at det også bør være bruttoskatteplikt for engangsbeløpet. Dersom slike engangsutbetalinger ikke er bruttoskattepliktige, vil det kunne åpne for omgørelser av skattereglene. Det samme gjelder for mulig engangs- og avløsningsbeløp fra livrente i arbeidsforhold.

I forbindelse med at avløsningsbeløp skal defineres som personinntekt, oppstår spørsmålet om det skal svares samme trygdeavgiftssats som for lønn (mellomsats) eller som for pensjoner (lav sats). Et hensyn som taler for skattlegging med lønnsats er at en unngår grensedragningsproblemer og tilpasning til ulikheter i skatteregimet før og etter fratreden fra arbeidsforholdet.

Departementet antar at det likevel er mest hensiktsmessig å legge til grunn at engangsbeløp som utbetales etter opphør av arbeidsforholdet, som hovedregel skal skattlegges med lav trygdeavgiftssats som for pensjon. Tilpasningsproblemene blir betydelig redusert når det innføres bruttoskatteplikt. Ved at engangsbeløpet som hovedregel skal skattlegges som for pensjon, blir den skattemessige løsningen også lik den som gjelder for engangsutbetaling til fysiske personer fra en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA) eller etter innskuddspensjonsloven, jf. skatteloven § 5–40 femte ledd og § 12–2 bokstav d og e. For engangsutbetalinger fra begge disse ordningene ble det lagt vekt på at engangsyttelse ikke skal være skattemessig mer fordelaktig enn periodiske ytelser, jf. Ot.prp. nr. 64 (1996–97) kapittel 2 (IPA) og Ot.prp. nr. 71 (1999–2000) kapittel 17. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det tas inn en bestemmelse om bruttoskatteplikt i skatteloven § 12–2 bokstav b. Det understrekes at forslaget ikke er ment å innebære noen innskrenkninger med hensyn til de alminnelige prinsippene for vurdering av når en lønnsyttelse foreligger, og at man på skjønnsmessig grunnlag kan komme til at tilknytningen til arbeidsforholdet er slik at ytelsen må skattlegges som lønn (mellomsats).

Det følger av folketrygdloven § 23–3 nr. 1 at av-

giften skal betales med lav sats av pensjon o.l. Engangsbeløp dekkes heller ikke av folketrygdlovens pensjonsbegrep i denne sammenheng. Departementet foreslår derfor at det tas inn en bestemmelse i folketrygdloven § 23–3. Det legges til grunn at bestemmelsen gjelder alle de avløsningstilfellene der engangsbeløpet ikke skal skattlegges som lønnsinntekt.

12.2.1.3 Avløsning overfor andre enn arbeidstaker *Gjeldende rett*

Avtale mellom arbeidstaker og arbeidsgiver om rett til pensjon kan inneholde bestemmelser om rett til pensjon for andre enn arbeidstakeren. Normalt vil en pensjon til andre enn arbeidstakeren være en såkalt avledet pensjon som ytes etter arbeidstakerens død. Avløsning overfor den som har rett til slik avledet pensjon kan være like aktuelt som avløsning overfor arbeidstakeren selv.

Engangsbeløp som utbetales til andre enn den tidligere arbeidstakeren skattlegges som alminnelig inntekt etter skatteloven § 5–40 annet ledd, jf. fjerde ledd. Det er ikke hjemmel for skattlegging av avløsningsbeløp til andre enn arbeidstakere som personinntekt.

Departementets vurderinger og forslag

Det vises til punkt 2.1.2 hva angår departementets vurdering av behovet for klargjøring av hjemmelen for skattlegging som alminnelig inntekt ved avløsning overfor arbeidstakeren.

For ektefelle eller andre med såkalt avledet pensjon bør avløsningsbeløp som utbetales etter at pensjonsytelsene har begynt å løpe, skattlegges som alminnelig inntekt og personinntekt med lav trygdeavgiftssats. Skatteplikten bør etter departementets syn her være uavhengig av om vedkommende mottar et engangsbeløp eller terminvise pensjonsutbetalinger. Departementet foreslår at det samme bør gjelde når avløsning finner sted før vedkommende har fått rett til terminvise ytelser.

12.2.2 Avløsning utenfor arbeidsforhold

Gjeldende rett

Ved overdragelse av virksomhet, fast eiendom mv. kan overdrager sikre seg rett til pensjonsytelser som en del av vilkårene ved overdragelsen. Departementet forutsetter her at det er inngått en avtale om pensjon og at denne skatterettslig er en pensjonsavtale. Videre forutsettes det at avtalen ikke er inngått i arbeidsforhold.

Når rett til pensjon i slike tilfeller avløses med et engangsbeløp, foreligger det ikke hjemmel for å

skattlegge beløpet som alminnelig inntekt. Departementet antar at det samme gjelder for beløp som avløser føderåd.

Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering bør det innføres hjemmel for skatteplikt for avløsningsbeløpet både som alminnelig inntekt og personinntekt med lav trygdeavgiftssats. Når løpende pensjonsytelser er skattepliktige bør også utbetaling til avløsning av slike ytelser være skattepliktig.

Departementet foreslår at det innføres en hjemmel for skatteplikt som alminnelig inntekt, jf. forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 5–40 annet ledd. Samtidig fremmes det forslag om innføring av skatteplikt som personinntekt med lav trygdeavgiftssats, jf. forslagene til endring av bokstav b i skatteloven § 12–2 og endring av folketrygdloven § 23–3 annet ledd nr. 1.

12.2.3 Reinvestering

Gjeldende rett

Det følger av skatteloven § 5–40 tredje ledd at engangs- og avløsningsbeløp som omtalt i samme bestemmelse annet ledd, ikke skal skattlegges som inntekt så langt beløpet innen en viss frist innbetales til en individuell pensjonsavtale etter skatteloven § 6–47 bokstav c. Departementet antar at det også er adgang til utsatt skattlegging for engangsbeløp som utbetales til avløsning av driftspensjon i arbeidsforhold. Det foreligger ikke hjemmel for utsatt skattlegging i andre tilfeller der rett til pensjon avløses med et engangsbeløp.

Departementets vurderinger og forslag

Både for engangsbeløp utbetalt fra en individuell pensjonsspareavtale etter skatteloven (IPA) og engangsbeløp i medhold av innskuddspensjonsloven er det adgang til å utsette skattleggingen, jf. skatteloven § 5–40 femte ledd. Engangsbeløp fra IPA og etter innskuddspensjonsloven kan bare utbetales til etterlatte i forbindelse med dødsfall. Da det ble åpnet for en reinvesteringsadgang ved innføring av IPA, ble det vist til at det er pensjonssparerens disposisjoner som er avgjørende for om pensjonsformuen skal utbetales som en engangsyttelse eller som løpende ytelser. Begrunnelsen for reinvesteringsadgangen var at det kan være ønskelig for de etterlatte å motta beløpet som løpende ytelser fremfor et engangsbeløp, samt at en etterlattepensjon er i overensstemmelse med intensjonene for skattefavoredert pensjonssparing, jf. Ot.prp. nr. 64 (1996–97).

I motsetning til det som gjelder for IPA og ved innskuddspensjon, vil det alltid være den som har inngått avtale om pensjon over driften eller har rett til pensjon i henhold til den, som er part i en avtale om avløsning. Det foreligger derfor i utgangspunktet et valg for vedkommende om det skal utbetales løpende terminer eller et engangsbeløp. Departementet antar at det i en rekke tilfeller kan være en situasjon der valgfriheten for den pensjonsberettigede i praksis kan være begrenset, som for eksempel ved deling eller sammenslåing av foretak. Departementet finner det derfor rimelig at det gis mulighet til å utsette skattlegging av beløpet ved å reinvestere det i en IPA. Det gjelder både for engangsbeløp etter avtale om pensjon over driften i arbeidsforhold og engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon utenfor arbeidsforhold. Etter departementets vurdering bør muligheten for utsatt skattlegging også omfatte engangs- og avløsningsbeløp fra livrente i arbeidsforhold og føderåd. Gjennom en reinvesteringsadgang er det mulig for motakeren å unngå en urimelig høy marginalskatt på avløsningsbeløpet.

12.3 Inntektsfradrag

Gjeldende rett

Avløsning overfor arbeidstaker i tjeneste er fradragsberettiget som lønnskostnad. Departementet antar at det i praksis er gitt fradrag for arbeidsgiver for avløsningsbeløp som alminnelig driftsutgift, hva enten avløsningen er foretatt overfor den tidligere arbeidstakeren eller andre med rett til pensjon etter avtalen. Ved avløsning av rett til pensjon som ikke har sitt grunnlag i arbeidsforhold, er fradragsretten avhengig av grunnlaget for pensjonsavtalen. Avtalen kan for eksempel være ledd i overdragelse av virksomhet.

Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning er det ikke behov for en særskilt bestemmelse om arbeidsgivers fradragsrett. Hjemmelsgrunnlaget er tilstrekkelig klart. Det gjelder uavhengig av om engangsbeløpet skal skattlegges som lønn eller i henhold til forslaget. Departementet legger dermed til grunn at gjeldende praksis for fradragsrett i de tilfellene der skattlegging som lønn ikke er aktuelt, videreføres. Utenfor arbeidsforhold må det foretas en konkret vurdering av om avløsningsbeløpet er fradragsberettiget.

12.4 Arbeidsgiveravgift

Gjeldende rett

Det følger av folketrygdloven § 23–2 første ledd at arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid vedkommende utbetaler til arbeidstakeren og som skal innberettes. Arbeidsgivers engangsutbetaling til avløsning av pensjonstilsagn overfor arbeidstakere i tjeneste faller innenfor denne regelen. For så vidt gjelder avløsning av løpende pensjon, finnes det i dag ingen klar hjemmel for betaling av arbeidsgiveravgift.

For livrenter i arbeidsforhold følgerplikten til å svare arbeidsgiveravgift av folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd. Avgiften skal svares ved innbetaling til livrenteordningen.

Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets vurdering er hjemmelen for å svare arbeidsgiveravgift på avløsningsbeløp som skattlegges som lønn klar. Departementet foreslår derfor ingen endring i folketrygdloven § 23–2 første ledd.

I henhold til folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av utbetalinger av løpende pensjon. Når løpende pensjon blir avløst med et engangsbeløp, taler blant annet konsekvenshensyn for at det også må svares arbeidsgiveravgift av engangsutbetalingen. På denne bakgrunn foreslår departementet at det inntas en bestemmelse i fjerde ledd om at plikten til å svare arbeidsgiveravgift også gjelder engangsutbetalinger til avløsning av rett til pensjon over driften i arbeidsforhold. Bestemmelsen skal også gjelde for avløsning overfor andre som er omfattet av driftspensjonsavtalen enn den tidligere arbeidstakeren.

Departementet legger til grunn at det ikke skal svares ekstra arbeidsgiveravgift av engangsbeløpet. Det formodes at de terminvise ytelsene normalt ikke overstiger beløpsgrensen for innslag av slik ekstra avgift.

12.5 Lønnsinnberetning mv.

Gjeldende rett

Avløsningsbeløp som skattlegges som lønn skal innberettes til ligningsmyndighetene i medhold av ligningsloven § 6–2 nr. 1 bokstav a.

Departementet viser til at pensjonsbegrepet ligningsloven har samme innhold som i skatteloven. Ved innføringen av IPA var det derfor nødvendig å

ta inn en særskilt bestemmelse i ligningsloven om innberetning av engangsbeløp, da ligningsloven § 6–2 nr. 1 bokstav b ikke kunne benyttes som hjemmel uten å endre innholdet i pensjonsbegrepet. Senere ble samme løsning lagt til grunn for engangsutbetaling etter innskuddspensjonsloven, jf. ligningsloven § 6–7.

Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det tas inn en bestemmelse i ligningsloven § 6–2 som gir hjemmel for innberetning av skattepliktig avløsningsbeløp som ikke skal skattlegges som lønn. Departementet antar at det er mest hensiktsmessig at innberetningen omfattes av lønns- og trekkoppgaven.

12.6 Særlig om pensjonsbegrepet

Etter departementets vurdering er det behov for å se nærmere på bruken av pensjonsbegrepet i skatteloven § 5–40 i forbindelse med forslaget til et nytt annet punktum i annet ledd.

Pensjonsbegrepet har normalt ikke vært anvendt på engangs- og avløsningsbeløp. Med forslaget til et nytt annet punktum i § 5–40 videreføres dette. Forslaget sikrer også en enhetlig avgrensning av begrepet i forhold engangsbeløp fra IPA og engangsbeløp etter innskuddspensjonsloven. Engangsbeløp fra IPA og etter innskuddspensjonsloven skattlegges som alminnelig inntekt etter en selvstendig hjemmel i § 5–40 femte ledd.

Departementet antar at det kan reises spørsmål om bruken av pensjonsbegrepet i forhold til någjeldende annet ledd. Bestemmelsen gjelder engangs- og avløsningsbeløp som er sikret ved premier det er gitt fradrag for ved ligningen. Den inneholder en direkte kobling til pensjonsbegrepet i form av en henvisning til § 5–1. Departementet foreslår at denne henvisningen til § 5–1 fjernes. Endringen er kun redaksjonell og er ikke av materiell art.

Samtidig foreslås det at overskriften til § 5–40 endres. Pensjon som overskrift er lite dekkende når de fleste hjemlene i bestemmelsen gjelder utbetalinger og ytelser som ikke faller inn under pensjonsbegrepet.

12.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

En klargjøring og regulering av hjemmelen for alminnelig skatteplikt for engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon mv. og innføring av skatteplikt

som personinntekt med lav trygdeavgiftssats, vil innebære en viss provenyøkning. Det er imidlertid usikkert hvor stor denne provenyøkningen vil være, da det ikke finnes tilstrekkelig grunnlag til å anslå hvor mange pensjonsavtaler mv. som vil avløses med et engangsbeløp. Adgangen til utsatt skattlegging for mottaker av engangsbeløpet ved å reinvestere midlene i en IPA vil dempe provenyøkningen på kort sikt.

Departementet antar at de administrative konsekvensene vil bli positive fordi forslaget bidrar til

klarere regler. Reglene vil etter departementets syn verken kreve mer ressurser hos ligningsmyndighetene eller andre.

12.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra 11. oktober 2001. Det samme gjelder for endringene i ligningsloven og folketrygdloven.

13 Beskatning av fondsobligasjoner

13.1 Innledning

Finansdepartementet har gitt banker samtykke til at fondsobligasjoner på nærmere vilkår kan likestilles med kjernekapital ved beregning av ansvarlig kapital for finansinstitusjoner. Fondsobligasjoner har klare likhetstrekk med både gjelds- og egenkapitalinstrumenter. For å klargjøre den skattemessige klassifiseringen av fondsobligasjoner, foreslår departementet å lovfeste at utbetalingene i skattemessig sammenheng skal klassifiseres som renter.

13.2 Nærmere om fondsobligasjoner

I brev av 9. mars 2000 ga Finansdepartementet en bank samtykke til at fondsobligasjoner kan likestilles med kjernekapital, jf. § 3 nr. 12 i forskrift av 1. juni 1990 nr. 435 om beregning av ansvarlig kapital for finansinstitusjoner, oppgjørssentral og verdipapirforetak. Det ble satt vilkår om at fondsobligasjonene måtte oppfylle nærmere spesifiserte vilkår. I brev til Kredittilsynet samme dag uttalte departementet at de vilkårene som er satt for samtykket, skal gjelde generelt ved søknader om godkjenning av fondsobligasjoner som kjernekapital.

Det har lenge vært noe ulik praksis mellom større industriland om hvilke elementer som skal inngå i kjernekapitalen til finansinstitusjoner mv.. Hva som i Norge omfattes av kjernekapital fremgår av nevnte forskrift. Kjernekapital består blant annet av innbetalt aksjekapital og overkurs (grunnfondsbeviskapital og grunnfond for sparebanker). I tillegg vil akkumulert overskudd samt annen egenkapital godkjent av Kredittilsynet inngå i kjernekapitalen. Finansdepartementet kan gi samtykke til at annen kapital kan likestilles med kjernekapital i henhold til beregningsforskriften § 3 nr. 12:

«Annen kapital som etter Finansdepartements samtykke kan likestilles med kjernekapital. Slik kapital skal:

- være fullt innbetalt,
- kunne nyttes til dekning av tap eller underskudd ved løpende drift,

- ikke gi avkastning uavhengig av det årlige driftsresultat,
- ikke kunne tilbakebetales uten ved avvikling»

Videre legger Finansdepartementet til grunn at de vilkår som ble satt i departementets nevnte brev av 9. mars 2000 skal gjelde generelt ved behandling av søknad om godkjenning av fondsobligasjoner som kjernekapital. Vilråene er basert på retningslinjer vedtatt av Basel-komiteen for banktilsyn høsten 1998. Disse er gjengitt i det følgende:

- Minimum 6,5–7 prosent kjernekapital før kapitalopptaket avhengig av risikoprofil, jf. regelverket for ansvarlig lån.
- Fondsobligasjonene må kunne skrives ned pro rata med aksjekapitalen hvis kjernekapitalen faller under 5 % eller kapitaldekningen faller under 8 %.
- Fondsobligasjonskapitalen kan maksimalt utgjøre 15 % av total kjernekapital.
- Ingen renteakkumulering.
- Fondsobligasjoner kan ikke benyttes til å danne grunnlag for opptak av tidsbegrenset ansvarlig lånekapital.
- Hvis fondsobligasjoner skrives ned, kan de skrives opp før aksjekapital betjenes.
- Hvis hele aksjekapitalen er tapt, så skrives fondsobligasjoner ned med endelig virkning.
- Fondsobligasjoner skal være evigvarende i betydningen at investor ikke kan kreve dem tilbakebetalt.
- Renteberegningsgrunnlaget skal justeres ned ved en eventuell nedskrivning.
- Tilbakebetaling av fondsobligasjoner kan ikke foretas uten Kredittilsynets samtykke.

Fondsobligasjoner er hybridinstrumenter som har egenskaper til felles både med gjelds- og egenkapitalinstrumenter. De har prioritet før aksjekapital, men etter ansvarlig lånekapital. Renter på slike instrumenter er fastsatt på forhånd. Det er imidlertid ikke en plikt for utsteder til å utbetale renter dersom det ikke utbetales utbytte i en periode. Betales det ikke rente i en periode, vil rentene ikke akkumuleres.

13.3 Dagens skatteregler

Fondsobligasjoner er som nevnt hybridinstrumenter som har egenskaper til felles både med gjeld og med egenkapital. Klassifiseringen av kapitalen i skattemessig sammenheng må etter dagens skatteregler bero på om det er likheten med lån eller med egenkapital som er det mest fremtredende. Dette må avgjøres på bakgrunn av en helhetsvurdering av de relevante momenter. Sentrale momenter i denne vurderingen er:

- Foreligger det en plikt for selskapet til å tilbakebetale kapitalen
- Er kapitalen rentebærende eller er avkastningen overskuddsavhengig
- Kapitalens prioritet ved insolvens eller likvidasjon
- Hvorvidt kapitalen kan benyttes til dekning av løpende tap
- Medfører innskudd av kapital innflytelse over selskapet
- Kapitalens formelle status og behandling

Det er flere kjennetegn ved fondsobligasjonene godkjent som kjernekapital, som taler mot å klassifisere dem som gjeld. Et sentralt moment er at det ikke foreligger noe tilbakebetalingsplikt. Det er lagt til grunn at utsteder kan tilbakebetale fondsobligasjoner etter 10 år, men investor kan ikke kreve kapitalen tilbakebetalt. Videre skal fondsobligasjonene kunne skrives ned pro rata med aksjekapitalen. De kan skrives opp igjen før aksjekapitalen, men hvis hele aksjekapitalen er tapt, skrives fondsobligasjonene ned med endelig virkning. Fondsobligasjoner kan således på samme måte som aksjekapitalen anvendes til dekning av løpende tap.

Et moment som taler for å anse kapitalinnskuddet som gjeld, er at innehaverne av fondsobligasjoner ikke får noen organisatoriske rettigheter i selskapet.

Fondsobligasjonene gir en fast rente. Renten er likevel overskuddsavhengig i den forstand at renter ikke må utbetales hvis det ikke utbetales utbytte. Det foretas ingen renteakkumulering for de år hvor det ikke foretas utbytteutdeling. Renteutbetalingen er derimot ikke avhengig av størrelsen på utbytteutdelingen. Renteberegningsgrunnlaget skal også justeres ved en eventuell nedskrivning av fondsobligasjonene.

I NOU 2000: 9 Konkurranserefater i finansnæringen uttales det under punkt 5.7.4.2 at norske skattemyndigheter har ansett fondsobligasjoner som gjeldsinstrument. Finansdepartementet har ikke tidligere foretatt noen vurdering av fondsobligasjoners skattemessige stilling. Etter det departemen-

tet er kjent med gjelder den angivelige ligningspraksis kun et fåtall saker hvor skatteytters påstand om fradragsrett er blitt lagt til grunn uten noen nærmere vurdering av spørsmålet. Dette kan ikke tillegges vekt ved fortolkningen av gjeldende rett.

I en dom fra Høyesterett av 27. juni 2001 tok Høyesterett stilling til den skattemessige behandling av såkalt preferansekapital tilført enkelte banker under bankkrisen fra Forretningsbankenes Sikringsfond og Statens Banksikringsfond, og som ble nedskrevet til null. Preferansekapitalen har en del likhetstrekk med fondsobligasjoner, men det er også ulikheter. Spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til var om kapitaltilførselen i skattemessig sammenheng var å anse som egenkapital, gjeld eller tilskudd fra Staten. Etter en konkret vurdering kom Høyesterett til at preferansekapitalen måtte anses som egenkapitaltilskudd.

På bakgrunn av at fondsobligasjoner som nevnt har klare likhetstrekk med både gjelds- og egenkapitalinstrumenter, foreslår Finansdepartementet at rettstilstanden bør avklares ved en lovregulering.

13.4 Utenlandsk rett

Hybridinstrumenter, herunder fondsobligasjoner i andre land, som godkjennes som kjernekapital, kan utstedes etter forskjellige metoder. For det første kan obligasjonen utstedes direkte av foretaket. Videre kan utstedelsen skje via et datterselskap som låner midlene videre til morselskapet. I Finland, Sverige og Luxemburg skjer utstedelsen direkte fra foretaket. I Østerrike, Belgia, Nederland, Spania og Frankrike er det den indirekte metoden som benyttes. Tyskland har tillatt begge metoder.

I Sverige behandles fondsobligasjoner i praksis som gjeldsinstrumenter. Det foreligger ikke særskilt regulering eller uttalelser fra sentrale skattemyndigheter om den skattemessige behandlingen av fondsobligasjoner.

I Finland behandles direkte utstedte fondsobligasjoner som gjeld. Dette er godtatt i lignings- og rettspraksis.

I de land hvor utstedelse av fondsobligasjoner skjer gjennom datterselskaper, anses morselskaps betalning av renter på gjeld til datterselskapet som fradragsberettiget rente på morselskaps hånd.

Det ser på denne bakgrunn ut til at de land som har tillatt fondsobligasjoner som kjernekapital, på en eller annen måte har godtatt at utbetalinger knyttet til fondsobligasjoner kan anses som rentebetalning.

13.5 Høringsinstansenes merknader

Finansdepartementets forslag til lovfesting av regler om beskatning av fondsobligasjoner ble sendt på høring den 12. februar 2001.

I høringsnotatet foreslo departementet å endre skatteloven slik at finansinstitusjoner gis fradrag for rentebetaling knyttet til fondsobligasjoner som er godkjent som kjernekapital.

Finansnæringens Hovedorganisasjon, Sparebankforeningen, Norges Bank, Finansforbundet, Statistisk sentralbyrå, Norske Finansanalytikeres Forening støtter forslaget. Finansnæringens Hovedorganisasjon har foreslått enkelte endringer/presiseringer, se nedenfor. Landsorganisasjonen slutter seg ikke til forslaget med den begrunnelse at saken ikke er tilstrekkelig utredet, da mulige provenyvirksomheter av forslaget ikke er lagt frem.

Nærings- og handelsdepartementet, Den norske Revisorforening og Skattedirektoratet hadde ikke merknader til forslaget.

13.6 Departementets vurderinger og forslag

Både for utsteder (finansinstitusjonene) og innehaver av en fondsobligasjon er det viktig å få avklart om fondsobligasjoner skal anses som gjeld eller egenkapital. Klassifiseres fondsobligasjon som lån, vil utsteder ha rett til fradrag for rentebetaling og rentene vil være skattepliktig for mottaker. Det er ikke kildeskatt på renter som utbetales til et skattesubjekt som ikke er skattepliktig til Norge.

Klassifiseres fondsobligasjonen som egenkapital, vil bankene ikke ha fradragsrett for utbetalingen. Dersom utbetalingen anses som utbytte, vil utsteder ikke ha rett til fradrag for utbetalingen og det skal svares kildeskatt ved utdeling til utenlandske innehavere.

Det er flere grunner til at finansinstitusjoner ønsker å utstede fondsobligasjoner. I NOU 2000: 9 Konkurransesfærer i finansnæringen uttales det i punkt 5.7.4.2

«Det er flere grunner til at særlig norske banker viser interesse for å utstede fondsobligasjoner. For det første er det en metode for å øke kjernekapitalen som er gunstig for eierne, fordi man unngår den utvanningseffekten som en aksjemisjon vil innebære. En kan dermed oppnå en økt egenkapitalavkastning. For det andre gir fondsobligasjoner institusjonene økt fleksibilitet i anskaffelsen av ny kjernekapital, og ansvarlig kapital mer generelt. I denne sammenheng er både tidsaspektet av betydning, samtidig

som det gir en bredde i instrumentene som kan benyttes i forbindelse med strukturelle endringer. For det tredje gir instrumentet tilgang til kjernekapital i utenlandsk valuta. Banker som har en stor del av sine eiendeler i utenlandsk valuta, kan ved å ta opp fondsobligasjoner i samme utenlandske valuta dempe svingningene i kjernekapitaldekningen ved valutakursendringer. For det fjerde kan bruk av hybridinstrumenter være en kostnadsbesparende måte å øke kjernekapitalen på for institusjonene. Det vises til at avkastningskravet for denne type kapital er vesentlig lavere enn annen kjernekapital. En viktig faktor i prisingen av denne kapitalen i det internasjonale markedet, er imidlertid at instrumentet klassifiseres som gjeld i skattesammenheng. Skattemessig behandling som gjeld forutsetter i mange land at kapitalen tas opp indirekte, gjennom et mellomliggende selskap, såkalt «special purpose vehicle» (SPV) som ofte vil være et tomt selskap, som låner kapitalen videre til morbanken. Norske skattemyndigheter har tidligere lagt til grunn at kjernekapitalinstrumenter kan anses som gjeld. Kredittilsynet har imidlertid i brev 20.12.99 pekt på at det er usikkerhet rundt skattespørsmålet og at dette derfor bør avklares av Finansdepartementet.»

Som det fremgår i punkt 13.4 ser det ut til at de land som har tillatt fondsobligasjoner som kjernekapital, på en eller annen måte har godtatt at utbetalinger knyttet til fondsobligasjoner kan anses som rentebetaling. Dette gjelder blant annet flere av de land som norske finansinstitusjoner har konkurransesfærer mot. Med den økende internasjonaliseringen av finansmarkedene er det av stor betydning at norske finansinstitusjoner i all hovedsak har tilsvarende rammebetingelser som i konkurrentlandene. Departementet har derfor åpnet for at fondsobligasjoner skal kunne anses som kjernekapital, gitt at de fyller visse vilkår som er bygd på prinsipper utarbeidet av Basel-komiteen for banktilsyn, jf. punkt 13.2. Ut fra hensynet til den internasjonale konkurransesituasjonen for finansinstitusjonene mener departementet også at fondsobligasjoner bør gis en tilsvarende skattemessig behandling som i andre land.

På bakgrunn av dette foreslår departementet at det foretas endringer i skatteloven slik at det fremgår at utbetalinger knyttet til fondsobligasjoner i skattemessig sammenheng klassifiseres som renter.

Finansnæringens Hovedorganisasjon har påpekt følgende i sin høringsuttalelse:

«I høringsnotatet er det vist til at en bank har fått samtykke til at fondsobligasjoner kan like-

stilles med kjernekapital. Fondsobligasjonskapitalen kan maksimalt utgjøre 15 % av total kjernekapital. I det nevnte tilfellet har likevel banken fått tillatelse til å medregne overskytende, ut over de nevnte 15 % av kjernekapitalen, som tilleggskapital, jf. ovennevnte forskrift § 4 nr. 4.

Det kan tenkes at det ved utstedelsen av fondsobligasjoner av forskjellige grunner blir utstedt mer enn det som tilsvarer 15 % av kjernekapitalen. Også som følge av endringer på balansen og den totale kjernekapitalens størrelse, kan fondsobligasjonskapitalen komme over 15 % grensen. Slike forhold kan naturligvis ikke medføre noen endringer i den skattemessige behandlingen av «overskytende» obligasjonskapital.

Den skattemessige behandling må være knyttet til fondsobligasjoner som sådan, og ikke være avhengig av om denne kapitalen inngår i kjernekapital, tilleggskapital eller annen (fremmed) kapital.»

Etter departementets oppfatning er det viktig at alle fondsobligasjoner utstedt av samme foretak skattemessig behandles likt. En annen løsning vil medføre store administrative problemer, herunder også kontrollproblemer, både for utsteder og for ligningsmyndighetene. På den annen side er det viktig at det utformes klare regler for hvilke fondsobligasjoner som skal regnes som gjeldsinstrumenter.

En mulig utforming av lovbestemmelsen kunne gå ut på at fondsobligasjoner generelt skal anses som gjeldsinstrumenter. Problemet med en slik be-

stemmelse er at fondsobligasjoner ikke er definert i norsk lovgivning.

Etter departementets oppfatning bør ikke den skattemessige behandlingen være avhengig av om finansinstitusjonene har behov for å få godkjent fondsobligasjonen som kjernekapital eller ikke. Departementet foreslår på denne bakgrunn at fondsobligasjoner som er utstedt av finansinstitusjoner, og som kan likestilles med kjernekapital etter de vilkår som er fastsatt i lov eller i medhold av lov, skal anses som gjeldsinstrument. Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6–40 og 10–11.

13.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å medføre økt arbeidsbyrde verken for utsteder, obligasjonseier eller skattemyndighetene. Departementet anslår på usikkert grunnlag det påløpte provenytapet i 2002 til omlag 200 mill. kroner. Bokført provenytap i 2002 anslås til 50 mill. kroner, se nærmere om dette i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

13.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2001.

14 Skattlegging av utbytte for aktive aksjonærer mv.

14.1 Innledning og sammendrag

Etter departementets syn kan de gjeldende nye regler for utbyttebeskatning gi enkelte uheldige utslag. De uheldige utslagene skyldes at enkelte aksjonærer på grunn av organisatoriske forhold ikke kan utnytte reglene om full godtgjørelse (dvs. om skjerming mot utbyttebeskatning) for utbytte som ikke overstiger beregnet personinntekt.

Det foreslås derfor visse justeringer i reglene om utbyttebeskatning med sikte på at bestemmelsene om full godtgjørelse skal kunne benyttes i flere tilfeller enn etter gjeldende rett. For det første foreslår departementet at det skal gis full godtgjørelse for utbytte fra et selskap som eier aksjer i et annet selskap som en aktiv aksjonær får tilordnet beregnet personinntekt fra, i den grad utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekten. For det annet foreslår departementet at det skal gis full godtgjørelse for utbytte til aksjonær, i den grad utbyttet ikke overstiger beregnet personinntekt som er tilordnet en aktiv i selskapet som skal identifiseres med aksjonæren. Videre foreslås at det gis full godtgjørelse ikke bare ved utdeling av utbytte til aksjeselskaper og likestilte selskaper, men også ved utdeling av utbytte til statsforetak, interkommunalt selskap og innretning eller forening under selvstendig bestyrelse.

14.2 Gjeldende rett

Utbytte er i utgangspunktet skattepliktig som alminnelig inntekt for aksjonærene. Frem til inntektsåret 2000 ble det ved beskatning av utbytte på aksjonærens hånd gitt full godtgjørelse for den skatten selskapet har betalt på overskuddet. Dette ble gjennomført ved at aksjonæren fikk et fradrag i utlignet skatt med et beløp tilsvarende det mottatte utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats. Dette medførte at utbyttet i praksis var skattefritt på aksjonærens hånd.

Det er gjort endringer i reglene om utbytteskatt for aksjeutbytte som er besluttet utdelt etter 4. september 2000. Endringene innebærer en økning av beskatningen av aksjeutbytte gjennom en reduksjon av aksjonærens godtgjørelsesfradrag. Aksjonærer gis normalt godtgjørelse med 17/28 av ved-

kommendes skattesats på alminnelig inntekt, noe som tilsvarer en skatt på utbytte på 11 prosent på aksjonærens hånd. Det er innført bunnfradrag på 10 000 kroner.

For utbytte til aksjeselskap eller et likestilt selskap gis det fortsatt full godtgjørelse, slik at kjede- beskatning unngås. Dette unntaket omfatter imidlertid ikke alle upersonlige skattytere, blant annet ikke statsforetak og visse interkommunale selskaper.

Utbyttebeskatningen fra høsten 2000 for personlige aksjonærer kommer i tillegg til den løpende overskuddsbeskatningen i selskapene. Med en normal selskapskatt på 28 prosent kan en slik tilleggsbeskatning ved utdeling være rimelig, sett i forhold til skattenivået for arbeidsinntekter. Men når aksjonærene på grunn av arbeidsinnsats i selskapet kommer inn under delingsmodellen, får de en annen tilleggsbeskatning, nemlig beregning av personinntekt med bruttoskatter på deler av selskapsoverskuddet. Det samlede skattenivået kommer da mer på nivå med arbeidsbeskatningen, og utbyttebeskatning (som en ytterligere tilleggsbeskatning) blir mindre rimelig.

På denne bakgrunn er det vedtatt skjermingsregler mot utbyttebeskatning ved utdeling av selskapsoverskudd som klassifiseres som bruttoskattepliktig personinntekt. Disse skjermingsreglene dekker normaltillfellene, dvs. når aksjonæren mottar utbytte direkte fra det selskapet han/hun er aktiv i. Skjermingsreglene dekker ikke tilfeller der aktiviteten utøves i et selskap som eies gjennom et annet selskap (indirekte eie), eller der identifikasjonsreglene i delingsmodellen leder til beregning av personinntekt og bruttoskatter hos en annen person enn den aksjonæren som mottar utbyttet. I disse tilfellene blir det både utbytteskatt (hos mottaker) og bruttoskatter (hos den aktive), i tillegg til den ordinære selskapsbeskatningen.

14.3 Departementets vurderinger og forslag

Skattlegging av utbytte for aktive aksjonærer

Etter departementets syn kan gjeldende regler for utbyttebeskatning gi enkelte uheldige utslag i for-

hold til aksjonærer i delingspliktige selskaper og i selskaper som eier delingspliktige selskaper som aksjonæren er aktiv i.

Dette gjelder for det første i de tilfeller en aksjonær mottar utbytte fra et selskap som eier aksjer i et selskap som aksjonæren får tilordnet beregnet personinntekt fra (*indirekte eierforhold*).

Eksempel: Personlig skattyter X eier 100 prosent av AS A som eier 100 prosent av AS B. X er aktiv i AS B. For at X skal kunne få ut utbytte fra AS B, må AS B først dele ut utbyttet til AS A, som så kan dele ut utbytte videre til X. Det vil i dette tilfelle bli redusert godtgjørelse på hele utbyttet som AS A deler ut til X, selv om dette utbyttet skriver seg fra overskudd fra AS B, som X er tilordnet personinntekt fra. Det kan virke urimelig, idet X ville fått full godtgjørelse opp til beregnet personinntekt i AS B hvis vedkommende hadde eid aksjene i AS B direkte.

Departementet foreslår derfor at reglene endres slik at X i dette tilfellet får full godtgjørelse for utbytte fra AS A når denne ikke overstiger personinntekten som er tilordnet X fra AS B. Det vil da bli full godtgjørelse for utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekten som tilordnes aksjonæren fra selskapet *eller fra selskap dette direkte eller indirekte har eierandel i*. I de tilfeller hvor et selskap som skattyter er aksjonær i eier 100 prosent av et selskap vedkommende får beregnet personinntekt fra, vil en slik regel virke rimelig og regelen vil ikke medføre praktiske problemer. Dersom eierforholdene er noe mer kompliserte, ved at for eksempel et selskap som skattyter er aksjonær i eier 50 prosent og vedkommende selv eier de resterende 50 prosent av selskapet vedkommende er aktiv i, må en imidlertid ha en regel som sikrer at beregnet personinntekt fra et selskap ikke kan medføre at det gis full godtgjørelse for utbytte som overstiger den beregnede personinntekten. Departementet foreslår derfor at det ved indirekte eie bare tas hensyn til personinntekt som ikke har gitt grunnlag for full godtgjørelse for skattyter som er tilordnet personinntekt fra selskapet.

For det annet kan det være uheldig at en passiv aksjonær må betale full utbytteskatt i de tilfeller en aktiv skattyter *identifiseres* med aksjonæren på grunn av familietilknytning og den aktive derfor blir tilordnet personinntekt.

Eksempel: En mann eier et aksjeselskap 100 prosent. Han er passiv, mens kona er aktiv i selskapet. Mannen må da betale full utbytteskatt, uavhengig av konas personinntekt.

Etter departementets syn taler rimelighetshensyn for at passiv aksjonær får full godtgjørelse for

utbytte som ikke overstiger den beregnede personinntekten som den aktive som identifiseres med vedkommende er blitt beskattet for. En slik løsning vil innebære at identifikasjon mellom personer ikke bare får betydning ved vurdering av om det foreligger delingsplikt, men også i forhold til reglene om full godtgjørelse.

Det foreslås videre at det gis full godtgjørelse for utbytte til aksjonær i selskapet i den grad utbyttet ikke overstiger beregnet personinntekt som er tilordnet en aktiv i selskapet som skal identifiseres med aksjonæren. Situasjonen kan være slik at den aktive i selskapet også eier aksjer i selskapet som vedkommende får tilordnet personinntekt fra. Etter departementets syn vil det i slike situasjoner være rimelig at den aktive aksjonæren først får full godtgjørelse for utbytte opp til den personinntekten som er tilordnet vedkommende. Bare beregnet personinntekt som overstiger utbytte til skattyter som er tilordnet personinntekten, bør kunne lede til full godtgjørelse på grunnlag av identifikasjon. Det foreslås derfor at det bare gis full godtgjørelse til aksjonær på grunnlag av identifikasjon så langt den beregnede personinntekten ikke har gitt grunnlag for full godtgjørelse til skattyter som er tilordnet personinntekten.

Forslagene innebærer at eierstrukturen i selskapene blir mindre avgjørende i forhold til utbyttebeskatningen, og en vil dermed oppnå en økt grad av nøytralitet i skattesystemet.

Skattlegging av utbytte for upersonlige skattytere

Etter gjeldende regler gis det full godtgjørelse for utbytte til «aksjeselskap eller likestilt selskap etter § 10–1 første ledd», jf. skatteloven § 10–12 annet ledd bokstav a.

Formålet med unntaket er å unngå at utbytte blir beskattet i flere ledd (kjedebeskatning). Slik kjedebeskatning ville medført en større skatteskjerpelse for utbytte utdelt til andre aksjeselskap mv. enn for utdeling til andre eiere.

Ved å ha en henvisning til skatteloven § 10–1 første ledd i unntaksbestemmelsen (§ 10–12 annet ledd), har en unntatt alle selskaper som omfattes av utbytteskatte-reglene, dvs. aksjeselskap og likestilte selskap. Likestilt selskap er selskaper som omfattes av skatteloven § 2–2 første ledd bokstavene b-e.

Det er imidlertid en del upersonlige skattytere som etter gjeldende regler bare vil få fradrag for redusert godtgjørelse (fordi de ikke regnes som likestilt selskap), jf. skatteloven § 2–2 første ledd bokstavene f-h. Dette gjelder statsforetak (f), interkommunale selskaper (g) og «innretning eller forening under selvstendig bestyrelse» (h), blant annet pen-

sjonskasser. At disse selskapene bare får fradrag for redusert godtgjørelse medfører ingen kjedebeskatning fordi mottaker av utbytte/overskuddsutdeling fra disse selskapene ikke betaler utbytteskatt.

Etter departementets syn vil det være en forenkling og ellers hensiktsmessig om alle upersonlige skattytere gis fradrag for full godtgjørelse. Departementet foreslår derfor at det gis full godtgjørelse for selskaper som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd.

Det er lagt til grunn at utbytte som mottas av et utenlandsk selskaps norske filial, og som beskattes

hos filialen av Norge etter den alminnelige selskapsskattesatsen, vil gi rett til godtgjørelse. Departementet legger til grunn at unntaket fra redusert godtgjørelse skal gjelde også for norske filialer av utenlandske selskaper som etter sin art ville falt inn under skatteloven § 2-2 første ledd.

Ikrafttredelse

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-12 annet ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

15 Opphevelse av særregelen om at ikke-ansatte journalister og andre frittstående skribenter uten nærmere vurdering behandles som lønnstakere

15.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å oppheve særregelen om at honorarer for artikler, kronikker, innlegg mv. i aviser, blader og tidsskrifter, uten nærmere vurdering, skal behandles som godtgjørelse for arbeid, og ikke som næringsinntekt, selv om journalisten/forfatteren ikke er ansatt. Dette får blant annet betydning for fastsettelsen av trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk.

Foranledningen til endringsforslaget er finansministerens svar på spørsmål fra stortingsrepresentant Gunnar Kvasheim i Stortingets spørretime 3. mai 2000. Finansministeren konkluderte med at det bør foretas en gjennomgang av reglene, med tanke på å åpne for at også ikke-ansatte journalister kan regnes som næringsdrivende.

Etter forslaget vil ikke-ansatte journalister mv. kunne betraktes som næringsdrivende når de for øvrig oppfyller vilkårene for det. Departementet foreslår derfor å oppheve skatteloven § 6-31 første ledd bokstav c. Bestemmelsen gjelder hvilke inntekter det gis minstefradrag i.

15.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 12-2 bokstav a skal personinntekt omfatte fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10. Etter skatteloven § 5-10 bokstav a omfatter fordel vunnet ved arbeid lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke ved virksomhet. Etter Skattedirektoratets samleforskrift til skatteloven § 12-2-2 skal honorarer for artikler, kronikker, innlegg mv. i aviser, blader og tidsskrifter behandles som godtgjørelse for arbeid og ikke som næringsinntekt, selv om journalisten mv. ikke er ansatt. Skatteloven § 6-31 første ledd bokstav c bestemmer at forfattere av artikler og lignende som er skrevet med sikte på å bli tatt inn i en publikasjon, gis minstefradrag i godtgjørelsen.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Særregelen om at honorarer for artikler mv. i publikasjoner uten nærmere vurdering skal behandles som godtgjørelse for arbeid og ikke som næringsinntekt, er begrunnet ut fra forenklingshensyn. Alle journalister skal behandles likt, uavhengig av om de er ansatt eller ikke. Etter departementets syn er et slikt hensyn ikke lenger tungtveiende nok til at særregelen bør opprettholdes. En opphevelse av særregelen vil føre til bedre samordning mellom merverdiavgiftsloven og skatteloven når det gjelder denne gruppen. Etter merverdiavgiftsreformen vil de journalistene som etter merverdiavgiftsloven anses som næringsdrivende bli avgiftspliktige. Resultatet kan da bli urimelig dersom disse fortsatt skal behandles som lønnstakere når det gjelder trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Skattedirektoratets samleforskrift § 12-2-2 vil derfor bli opphevet.

Etter forslaget skal beskatning av denne gruppen i sin helhet følge de alminnelige reglene. Det innebærer at avgjørelsen av om en journalist mv. er næringsdrivende eller lønnstaker, må vurderes etter samme kriterier som for andre typer yrker. Oppfyller ikke-ansatte journalister mv. vilkårene for å bli ansett som næringsdrivende, skal inntekten behandles som næringsinntekt. For journalister mv. som behandles som næringsdrivende, vil det ikke lenger være adgang til å kreve minstefradrag i godtgjørelsen de mottar. Næringsdrivende journalister må føre regnskap og levere næringsoppgave i tillegg til selvangivelsen. I næringsoppgaven skal alle inntekter og kostnader knyttet til virksomheten tas med. Dette innebærer at skatteloven § 6-31 første ledd bokstav c, må oppheves. De frilansjournalistene mv. som ikke oppfyller vilkårene for å bli regnet som næringsdrivende, fanges opp av hovedregelen i skatteloven § 6-31 første ledd bokstav a. Bestemmelsen gir rett til minstefradrag i all arbeidsinntekt etter skattelovens § 5-10, som omfatter fordel vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold.

Endringen vil ikke ha provenymessig virkning

av betydning. Ligningsmessig kan det bli noe merarbeid fordi det må vurderes om den enkelte journalist mv. oppfyller kravene til næringsvirksomhet eller ikke.

Forslaget om å oppheve § 6–31 første ledd bokstav c fører til at nåværende bokstav d og e blir bokstav c og d. Som følge av dette, foreslås også hen-

visningen til bokstav e i § 6–32 første ledd fjerde punktum, strøket.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002. Det vises til vedlagt forslag til endring i skatteloven §§ 6–31 og 6–32.

16 Omtale av en 30 prosent maksimalgrense for ligningsverdi for bolig (takstbegrensingsregelen)

For fast eiendom skal det som utgangspunkt fastsettes en ligningsverdi svarende til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret. Etter skatteloven § 4–10 første ledd kan ligningsverdien for boligeiendommer, herunder fritidseiendommer, settes lavere enn omsetningsverdien. Generelt ligger dagens ligningsverdier langt under omsetningsverdien. Ligningsverdien har betydning for fastsettelse av prosentinntekten og legges dessuten til grunn ved formuesbeskatningen.

Med mindre eiendommen har gjennomgått forandringer i form av nybygg eller påkostninger, endres ligningsverdien normalt kun ved årlige prosentvise tillegg som bestemmes i statsbudsjettet. Ligningsverdien for boliger varierer en del avhengig av når boligen er bygget og i hvilken kommune boligen ligger. Ulikhetene skyldes at den opprinnelige takseringen har skjedd til ulik tid, samt at takstene fastsettes av ligningsmyndighetene i hver enkelt kommune uten at det finnes noe enhetlig system for verdsettingen. Skattedirektoratet har forsøkt å gi enkelte retningslinjer for fastsettelse av ligningsverdi på nybygg. I Skattedirektoratets Lignings-ABC er det i en årrekke gitt anvisning på at det i mange tilfeller kan passe å sette ligningsverdien for nybygde eiendommer til mellom 20 og 30 prosent av kostprisen for bygning og grunn. Det er videre gitt anvisning i Lignings-ABC på at ligningsverdien kan settes ned dersom taksten ligger vesentlig over taksten på sammenlignbare eiendommer i kommunen.

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2001, vedtok et enstemmig Storting 15. juni 2001 følgende:

«Stortinget ber Regjeringen instruere ligningskontorene om å legge til grunn at klager på dagens ligningstakster skal tas til følge ved at takst maksimalt settes til 30 pst. av husets tekniske verdi eller 30 pst. av observerbar markedspris hvis dagens ligningstakst overgår dette.»

Finansdepartementet legger til grunn at denne takstbegrensingsregelen skal gjelde allerede fra og med ligningen for inntektsåret 2001. I forhold til

ligningen for inntektsåret 2000 er klagefristen for lengst utløpt for de fleste boligeiere, og også andre praktiske hensyn vil stenge for en særskilt klageomgang for dette året.

Nedenfor går departementet nærmere inn på forståelsen av stortingsvedtaket om denne takstbegrensingsregelen.

Den nye takstbegrensingsregelen må gjelde alle typer fast eiendom som går inn under det ordinære system for boligtaksering ved ligningen. Dette vil si både faste boliger og fritidsboliger, og både prosentlignede og regnskapslignede sådanne. Andelsleiligheter og seksjonerte leiligheter vil også komme inn under regelen. Men dette gjelder ikke kombinerte bygg (med både boligdel og forretningsdel) når bygget er avskrivbart fordi leieverdien av boligdelen er mindre enn leieverdien av forretningsdelen. Heller ikke kan våningshus på gårdsbruk komme inn under regelen. Det skyldes at gårdsbruk verdsettes under ett for jordvei, driftsbygninger og boliger, uten separat takst for boligene.

Det foreligger ikke standarder for hva som skal forstås med en eiendoms tekniske verdi. I takseringsfaglig litteratur vises det til at teknisk verdi omfatter boligens byggekostnader med fratrukket verdiforringelse og eventuelle gjenstående arbeider. I tillegg inngår kostnadene til råtomt og kostnader til opparbeidelse av tomt og tekniske tilknytningsavgifter. Merverdien av en attraktiv tomt inngår ikke. Takseringsfaglig ekspertise som er konsultert, opplyser imidlertid at det vanligvis er liten forskjell mellom teknisk verdi og markedsverdi på nye kurante boliger i et normalt marked. Etter departementets vurdering vil imidlertid det takseringsfaglige begrepet markedsverdi være bedre egnet som sammenligningsgrunnlag. Norges takseringsforbund beskriver begrepet markedsverdi slik: «Markedsverdien er det ansatte beløp som takstmannen mener eiendommen/boligen normalt kan omsettes for på takseringsdatoen. Begrepet markedsverdi er internasjonalt og erstatter det gamle begrepet «normal salgsverdi» som fremdeles benyttes i en del takster». Finansdepartementet antar at det ikke vil stride mot Stortingets vedtak at en velger å legge begrepet markedsverdi til grunn.

Den fulle verdi av tomtene (beliggenheten for boligen) vil da inngå i vurderingen.

Observerbar markedsverdi må først og fremst forstås som den prisen som er oppnådd ved salg av en eiendom, hvor det ikke foreligger interessefelleskap mellom selger og kjøper. Salg til personer i selgers nære familie bør som utgangspunkt ikke tas i betraktning. Det vil i denne forbindelse være naturlig å legge til grunn den avgrensning som følger av skatteloven § 12–11 første ledd. Dersom skattyter sannsynliggjør at salg ikke er skjedd til underpris, vil det likevel kunne være grunnlag for å ta i betraktning salg innenfor familiekretsen. Det legges videre til grunn at observerbar markedsverdi også kan foreligge ved salg av helt lik eiendom i samme område.

Det vil i mange tilfeller være aktuelt å legge taksert markedsverdi til grunn som sammenligningsgrunnlag. Betegnelsen takstmann er imidlertid ingen beskyttet tittel. Finansdepartementet antar at det ikke vil være i samsvar med Stortingets vedtak at takster foretatt av personer uten takseringsfaglig kompetanse legges til grunn. Det vil medføre en uforholdsmessig belastning på ligningskontorene om disse i hvert enkelt tilfelle skal måtte føre kontroll med hvorvidt taksten er avgitt av kyndige takstmenn. Det anbefales derfor at det for hver kommune opprettes et register over takstmenn som kan avgi takster til bruk for fastsettelse av ligningsverdi. Det bør ikke stilles krav til takstmannen utover at vedkommende normalt avgir takster i næringsøyemed. Dersom skattyter ønsker å legge frem en takst avgitt av en takstmann som ikke finnes i registeret, må det fremlegges dokumentasjon på at vedkommende har tilstrekkelig erfaring og faglige kvalifikasjoner. Det må være et minstekrav at boligen er besiktiget utvendig og innvendig. Honoraret til takstmannen må dekkes av skattyter uten fradragsrett ved ligningen.

Ligningsmyndighetene må ha anledning til å se bort fra uholdbare takster som presenteres. En takst kan være uholdbar enten fordi den er avgitt av en person med utilstrekkelige kvalifikasjoner som nevnt, fordi takstarbeidet ikke har vært grundig nok, eller fordi takstresultatet fremtrer som klart upålitelig av andre grunner. Ligningsmyndighetene vil eventuelt kunne engasjere (og betale) sakkynndig bistand for å få evaluert en fremlagt takst. Skattyteren vil ha vanlig klageadgang over ligning der fremlagt takst settes til side av grunner som nevnt.

Etter dette vil takstbegrensningsregelen i begge sine sammenligningsgrunnlag (taksert markedsverdi og observerbar markedsverdi) handle om markedsverdi.

Er sammenligningsgrunnlaget av eldre dato,

kan det ikke brukes. Departementet finner det rimelig å kreve at grunnlaget (den tekniske taksten eller den observerbare markedsverdien) må skrive seg fra tiden etter utlegging av forrige års ligning, for at det skal kunne ha virkning ved neste ligning. Videre følger det av stortingsvedtaket at sammenligningsgrunnlag som oppstår og/eller fremlegges senere enn klagefristen for ligningen for det aktuelle inntektsår, ikke kan brukes med virkning for dette og tidligere inntektsår. Det siktes her til klagefristen til ligningsnemnda, ikke til den senere frist for fortsatt klage til overligningsnemnda.

Stortingsvedtaket vil ikke gjelde i tilfeller hvor skattyteren hevder at markedsverdien er så lav at 30 prosent grensen for ligningstaksten overskrides, men ikke godtgjør dette på noen av de to måter som fremgår av stortingsvedtaket. Men dersom ligningsmyndighetene på fritt grunnlag finner at den aktuelle ligningstaksten klart overskrider 30 prosent grensen, bør takseringsreglene fra Skattedirektoratet åpne for at nedsettelse kan skje også på dette øvrige, frie grunnlag.

Takseringsreglene på dette området bør heller ikke være begrenset til klagebehandlingen, selv om stortingsvedtaket fokuserer bare på dette. Kan skattyteren påvise brudd på 30 prosent grensen allerede når han/hun leverer selvangivelse for det aktuelle inntektsår, bør ligningsmyndighetene kunne saksbehandle og avgjøre saken som ledd i den ordinære ligning (før klagebehandlingen). Men departementet presiserer at ligningsmyndighetene ikke kan pålegges noen aktiv undersøkelsesplikt, verken under ordinær ligning eller under klagebehandlingen. Skattyteren må selv sørge for tilstrekkelig informasjon til ligningsmyndighetene, slik at sak om revisjon av ligningstaksten kan bli tatt opp.

Stortingsvedtaket tar i hovedsak sikte på eiendommer som allerede har en etablert ligningstakst. I samråd med departementet vil Skattedirektoratet likevel vurdere behovet for at også første gangs ligningstaksering av nybygde eiendommer bør skje ut fra en relativt obligatorisk takseringsregel om et nivå på 30 prosent av kostpris/markedsverdi.

Dersom en påklaget takst settes ned, vil det reduserte takstgrunnlaget være gjenstand for eventuelle senere generelle prosentvise tillegg i takstene. Det prosentvise tillegget vil kunne føre til at taksten igjen blir noe høyere enn 30 prosent av markedsverdien. I et totalt sett grovt og upresist takstsystem kan det ikke være grunnlag for nedjustering av nylig reviderte takster som etter prosenttillegg overstiger maksimalgrensen i mindre grad. En ny nedjustering vil først være aktuell når overskridelsen blir mer betydelig.

Dersom skattyteren gir uriktige eller ufullsten-

dige opplysninger i forbindelse med fremlegging av materiale av betydning for takstbegrensningsregelen, kan det bli aktuelt med tilleggsskatt. Fremleggelse av skjønnsmessige verdivurderinger vil imidlertid normalt ikke bli bedømt som å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Eksempelvis vil det normalt ikke lede til tilleggsskatt at eiendom-

men selges kort tid etter fremlagt teknisk takst, med en salgssum som ligger merkbart over dette tekniske takstnivået. I og for seg er det da konstatert (gjennom observerbar markedspris) at den fremlagte tekniske taksten traff dårlig og for så vidt var misvisende. Men det er ikke ensbetydende med å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger.

17 Omtale av saker etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 (tidligere lov 9. juni 1961 nr. 16) – departementets praksis i 2000

17.1 Innledning og sammendrag

I medhold av lov 9. juni 1961 nr. 16 (omdanningsloven) avsnitt II kunne Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet og gevinst ved avhendelse av aksjer skulle være fritatt for inntektsbeskatning, eller at gevinsten skulle skattlegges etter lavere satser enn dem som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Betingelsen var at avhendelsen var ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

Regjeringen la frem en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven til og med 1996. De senere årlige orienteringer har vært av begrenset omfang, og har vært tatt inn i Ot.prp. nr. 1. Her gis en orientering om praksis i 2000.

Fra og med inntektssåret 2000 er omdanningsloven avløst av tilsvarende bestemmelser i den nye skatteloven 26. mars 1999 kapittel 11. Det tilhørende forskriftsverket er overført til den nye samleforskriften til skatteloven, forskrift 19. november 1999 til utfylling og gjennomføring av skatteloven kapittel 11 Omdanning. I forskriften § 11–20 er videreført forskrift 13. mai 1991 om skattefrie omdannelse av personlig eiet næringsvirksomhet til aksjeselskap og deltakerlignet selskap, samt omdannelse av kommandittselskap og kraftforetak til aksjeselskap. Tidligere forskrift av 13. mai 1991 om skattefrie overføringer mellom aksjeselskaper og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresse, konsernforskriften, er videreført i den nye forskriften § 11–21.

I Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) side 120 opplyste departementet at et notat med forslag om visse endringer i konsernforskriften skulle sendes på høring.

Departementet tok sikte på å fremme et forslag tidlig i 2000 om at disse reglene skulle tas inn i skatteloven, jf. finanskomiteens ønske om dette inntatt i Innst. O. nr. 40 (1998–99) side 11. På grunn av blant annet sakens kompleksitet er dette arbeidet blitt forsinket. Et utkast til nye regler ventes sendt på høring høsten 2001. Saken vil bli fremmet for Stortinget etter at høringsuttalelsene er vurdert.

Omtalen nedenfor gjelder enkeltsaker som er avgjort av departementet i 2000 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt har det vært 50 søknader til behandling i 2000, mot 48 året før. Det var 29 saker med virkninger over landegrensene, det vil si transaksjoner hvor det ytes vederlag i aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet, eller omdanning av et aksjeselskap til en filial av et selskap hjemmehørende i utlandet.

17.2 Generelt

De alminnelige gevinstbeskatningsreglene mv. i Norge har en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel ombytting av eierposisjoner, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I enkelte slike tilfeller kan beskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bote på dette er å ha *lempningsmekanismer* i skattesystemet.

Slike lempningsmekanismer finnes nå i skatteloven kapittel 11 og tilhørende forskrift. 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 lempning i det enkelte tilfelle. Dette gjelder for fusjon, fisjon, visse former for omdanning av virksomhet samt konserninterne overføringer. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuell lempning må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning som nevnt i den dagjeldende selskapskatteloven § 1–1 nr. 1 er morselskap. Det kan settes vilkår for samtykke etter denne bestemmelse. Departementets vedtak i 2000 fastsatt med hjemmel i denne bestemmelsen behandles under punkt 17.3 nedenfor.

I medhold av skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at gevinst ved avhendelse av fast eiendom, næring eller virksomhet samt aksjer, skal være fritatt fra inntektsbeskatning eller skattlegges etter lavere satser enn de som er fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Bestemmelsen kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 2000 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under punktene 17.4 og 17.5 nedenfor.

17.3 Praksis etter skatteloven § 11–21 i 2000, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11–21 supplerer reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skattelovforskriften § 11–21 med hjemmel i samme lovbestemmelse. Enkeltvedtak benyttes i enkelte tilfeller der overføringen av ulike årsaker må gjennomføres på annen måte enn fastsatt i forskriften. Det har vært 4 søknader til behandling som alle ble innvilget. Alle sakene gjaldt overføringer innenfor konsern der det som vederlag ble etablert fordring med høyere pålydende enn skattemessige verdier av det overførte. Et vilkår er da at den skattemessige verdi av fordringen må tilsvare skattemessig verdi av det overførte. Tre av sakene gjaldt lempning for gevinst

ved realisasjon av slik fordring i forbindelse med at fordringen ble konvertert til aksjekapital i datterselskapet. Vilkår for lempning var at skattemessig verdi på fordringen videreføres på vederlagsaksjene og at tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs i datterselskapet. I en av disse sakene uttalte departementet på prinsipielt grunnlag at det er skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved realisasjon av fordring som utstedes av det overtakende selskap til morselskapet ved konsernfusjoner. En forutsetning for skattefritaket ved slike fusjoner er at det ikke etableres nye og bedre skatteposisjoner enn det som det enkelte selskap hadde før sammenslutningen. Slik skatteplikt kan utledes både av reelle hensyn og prinsippet om kontinuitet i beskatningen både av selskaper og aksjonærer som reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner bygger på.

17.4 Praksis etter skatteloven § 11–22 første til tredje ledd i 2000

17.4.1 Generelt om materialet

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens § 11–22 første til tredje ledd inndelt i ulike grupper. I dette avsnittet behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge. I punkt 17.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene.

17.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet

Det var 13 saker i denne gruppen. Sju søknader gjaldt salg av aksjer til annet selskap eller nystiftet holdingselskap mot vederlagsaksjer i det overtakende selskapet. Fem av disse søknadene ble innvilget. To søknader ble avslått med den begrunnelse at det var tale om en ren endring av eierstruktur uten påviselige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster. I begge tilfeller eide et fåtall personlige eiere flere aksjeselskaper, og ønsket å etablere konsern ved innskudd av aksjer i henholdsvis ett og to selskaper i et påtenkt holdingselskap mot vederlag i form av aksjer i dette. Begrunnelsen for søknadene var i hovedsak forenkling av eierstrukturen. Dette ville i begge tilfellene kunne oppnås ved skattefri fusjon etter de lovfestede regler i skat-

televn kapittel 11, eventuelt med senere utskilling av datterselskap etter konsernforskriften.

Ytterligere en søknad ble avslått med den begrunnelse at det ikke var påvist tilstrekkelige rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster ved omorganiseringen. Et aksjeselskap eide en betydelig eiendomsportefølje, delvis direkte og delvis gjennom deltakerlignede selskaper. Søknaden gjaldt skattefri overføring av eiendommer fra de deltakerlignede selskapene til morselskapet. Det var opplyst at overføring ved oppløsning av de deltakerlignede selskapene var mulig men ikke var ansett ønskelig, da dette ville medføre dokumentavgift.

Dersom vilkårene anses oppfylt, settes det i disse sakene regelmessig vilkår om skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, dvs at de skattemessige verdier på de overførte eiendeler videreføres hos det overtakende selskap og som skattemessig inngangsverdi på aksjene som mottas som vederlag. Eventuell tilbakebetaling av aksjekapital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte, skal skattlegges som utbytte.

Fem av søknadene gjaldt omorganiseringer innen vannkraftsektoren. Samtykke ble gitt i alle sakene. Om de særlige spørsmål som reiser seg ved overføring av kraftverk, vises til redegjørelse og lovforslag i punkt 11.5.

17.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter

Det har vært to søknader til behandling i denne gruppen. Søknadene ble avslått. Den ene saken gjaldt salg av aksjer til ekstern kjøper mot vederlag i form av en fordring og kontanter. Den andre saken gjaldt en sparebank som ønsket å overføre en funksjonærbolig og et bankbygg til et heleid datterselskap mot fullt vederlag i kontanter. Departementet viste til at det etter praksis ikke gis lempning for skatt på gevinst ved salg mot kontantvederlag.

17.4.4 Omdanning av statsforetak til aksjeselskap

Departementet har samtykket i skattefri omdanning av et statsforetak til statsaksjeselskap. Det ble satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler som overføres, videreføres i statsaksjeselskapet og at dette selskapet trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte. Innbetalt aksjekapital herunder overkurs kan ikke settes høyere enn netto skattemessig verdi av det overførte.

17.4.5 Sammenslåing av kirkesamfunn/ menigheter etter skatteloven § 2–32

I St.meld. nr. 16 (1997–98) punkt 6.2.5.2 ble opplyst at departementet ikke har ansett lempningsadgangen anvendelig for institusjoner som bare er underlagt begrenset skatteplikt. Begrunnelsen for dette er i hovedsak at skattelempning skal innebære utsett skatteplikt, ikke endelig skattefrihet. Overføring til institusjon som faller inn under skatteloven § 2–32 vil normalt føre til at gevinsten blir endelig skattefri. Denne forståelse må etter departementets oppfatning fastholdes.

En søknad behandlet i 2000 gjaldt sammenslutning av tre misjonsselskaper, som alle var skattefrie institusjoner i medhold av skatteloven § 2–32. Den ene institusjonen var begrenset skattepliktig for inntekt av utleid fast eiendom.

På bakgrunn av at gevinsten i dette konkrete tilfellet ikke ville bli endelig skattefri, samtykket departementet i unnlatt beskatning av realisasjonsgevinst og forankret dette i lempningshjemmelen. Det ble satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier herunder avskrivningsgrunnlag på de overførte eiendeler ble videreført i det sammenslåtte selskapet.

Resultatet i saken, at gevinstbeskatning blir utsett til et eventuelt salg av eiendommen, må anses rimelig. I ettertid er departementet imidlertid kommet til at det burde ha vært avgitt en uttalelse om at departementet ikke ville ha noe å innvende mot at ligningsmyndighetene i det konkrete tilfellet tolket reglene om skattefri fusjon utvidende.

17.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

17.5.1 Innledning

Skattelovforskriftens bestemmelser om skattefri omdanning av virksomhet, konserninterne overføringer samt reglene om skattefri fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11–1 til 11–11 er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere lempning i medhold av skatteloven § 11–22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Lemping er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for upersonlige skattytere

som er hjemmehørende her, eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres her i riket.

Nedenfor gis det en gjennomgang av sakene med virkninger over landegrensene.

17.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet

Det har vært 23 saker vedrørende konserndannelse ved at aksjer i norske selskaper ble overført til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap.

I 16 av sakene ble skattelempning gitt. I de fleste sakene ble satt det tradisjonelle vilkår om at skattemessige inngangsverdier på aksjene i det norske selskapet videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. I de senere sakene ble det i tillegg tatt inn vilkår om at innbetalt aksjekapital herunder overkurs settes lik netto skattemessig verdi på det overførte og at tilbakebetaling av aksjekapital ut over innbetalt kapital blir å beskatte som utbytte. I saker hvor det ikke uttrykkelig fremgår av søknaden at vederlaget i sin helhet skal bestå av aksjer i det mottakende selskap, er det satt vilkår om at minst 80 prosent av vederlaget må ytes i form av aksjer.

I enkelte saker er det satt vilkår om at den betinget fritatte gevinsten som ble etablert i forbindelse med transaksjonen, skulle komme til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning eller når vederlagsaksjene realiseres.

Når det gjelder sakene som ble avslått, var begrunnelsen i tre av disse at det ikke var påvist tilstrekkelige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster som følge av transaksjonen. Dette omfatter tilfeller hvor det ikke skal skje integrasjon med et etablert selskap som kan ha betydning for virksomheten i Norge, men planlegges etablert et nytt holdingselskap i utlandet hvor aksjene i det norske selskapet skal skytes inn som tingsinnskudd. I to saker var begrunnelsen at det ble ytet kontantvederlag ut over 20 prosent av vederlaget. En sak ble avslått fordi det var søkt etter at transaksjonen var gjennomført. Det var dermed ikke påtakelig at en utsettelse av beskatningen ville lette omorganiseringen.

Videre har det vært tre saker med aksjonærer som var skattepliktige til Norge og som har deltatt i

ombytte av aksjer i utenlandske selskaper som ikke har vært formelle fusjoner av selskapene. I disse tilfellene overførte den norske aksjonæren sine aksjer i et utenlandsk selskap til et annet utenlandsk selskap mot vederlag i aksjer. To av søknadene ble innvilget på vilkår om at skattemessige inngangsverdier på de overførte aksjene videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av disse aksjene er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt som erlegges i utlandet. Søknaden som ble avslått med den begrunnelse at det ikke var påvist rasjonaliseringsgevinster av betydning, gjaldt ombytte av aksjer i et belgisk selskap mot aksjer i et nystiftet britisk selskap fordi det var planer om børsnotering og ble ansett mer gunstig for et børsnotert selskap å være hjemmehørende i Storbritannia enn i Belgia.

17.5.3 Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser

Tre saker gjaldt fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer, som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. I alle tre sakene ble det gitt skattelempning. Vilkår som ble satt var at fusjonen eller fisjonen måtte gjennomføres i samsvar med fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper. Videre må skattemessige verdier på de overdratte aksjene videreføres på vederlagsaksjene. Tilbakebetalt aksjekapital ut over innbetalt aksjekapital herunder overkurs skal dessuten skattlegges som utbytte. Gevinst ved senere realisasjon av vederlagsaksjene vil være skattepliktig til Norge uten fradrag for evt utenlandsk skatt.

17.6 Departementets vurderinger

17.6.1 Omstrukturering av innenlandsk virksomhet

Som omtalt i tidligere meldinger gjelder en rekke søknader større omstruktureringer der flere transaksjoner må gjennomføres for å oppnå ønsket organisasjon. Dette gjelder ikke minst vannkraftnæringen, hvor energiloven av 29. juni 1990 nr. 50 gir rammebetingelser som forutsetter omorganiseringer. For slike sammensatte transaksjoner er det neppe mulig å gi uttømmende regler i lov eller forskrift. Departementet legger derfor til grunn at det fortsatt vil være behov for individuell søknadsbehandling i et visst antall saker. Det blir likevel løpende vurdert om erfaringsmaterialet gir grunnlag

for ytterligere reguleringer. Det vises i den forbindelse til gjennomgangen og lovforslaget under punkt 11.5 i denne proposisjonen.

Departementet har lagt til grunn at lempning ikke bør gis dersom mer enn 20 prosent av vederlaget ytes i kontanter. Begrunnelsen er at en større kontantandel gir transaksjonen preg av et ordinært salg. Begrensningen gjelder på selskapsnivå, og hindrer ikke skattelempning for øvrige aksjonærer om enkelt aksjonærer blir utløst ved kontantvederlag, forutsatt at minst 80 prosent av aksjekapitalen i det overdratte selskap gjøres opp mot aksjer i det overtakende. Kontantvederlag blir under enhver omstendighet å skattlegge etter de ordinære reglene om gevinstbeskatning. Gevinstberegningen kan bli vanskelig i tilfeller hvor det for hver innbyttet aksje ytes et mindre kontantvederlag i tillegg til nye aksjer. Dette er et spørsmål departementet ser nærmere på.

Aksjeombytte i selskaper med et meget stort antall småaksjonærer reiser spørsmål om hvordan vilkåret om kontinuitet på selskapsnivå skal sikres. Praksis går ut på at mottakende selskap må overta den inngangsverdi på aksjene som aksjonærene i det overdratte selskap hadde. Dette kan by på store praktiske problemer. Et vedtak i en slik sak, hvor antallet aksjonærer var mer enn 20 000, ble fattet i 2000 med tradisjonelle vilkår. Saken er under fornyet behandling, da det mottakende selskap har anmodet om at inngangsverdien kan ansettes etter en gjennomsnittsberegning.

17.6.2 Transaksjoner over landegrensene

Departementet uttalte i St.meld. nr. 16 (1997–98) at kravet til effektiviserings- og rasjonaliseringseffekt neppe burde tillegges avgjørende vekt ved vurdering av søknader om skattelempning for norske aksjonærer i utenlandske selskaper som sammenslutes eller deles. En slik lempelig praksis har også vært lagt til grunn ved fusjonsliknende transaksjoner mellom selskaper i ulike land, blant annet overføring av aksjer i norske selskaper til utenlandske selskaper mot vederlagsaksjer. Også lovens krav om at omstendighetene i særlig grad må tale for en lempning, har blitt tilsvarende liberalt praktisert.

Et hovedhensyn er at samtykke ikke bør gis

dersom det norske skattefundamentet svekkes. I tilfeller der aksjer i et norsk selskap overføres til et utenlandsk selskap mot at aksjonærene får aksjer i det utenlandske selskapet, vil gevinster ved realisasjon av aksjene i det norske selskapet ikke komme til beskatning i Norge.

Det tradisjonelle vilkår i disse saker om skattemessig kontinuitet på vederlagsaksjene vil ikke fullt ut ivareta det norske skattefundamentet. I noen tilfeller kan dette innby til tilpasninger ved at de norske aksjonærene skattefritt får bytte sin aksjer mot aksjer i et utenlandsk selskap som deretter kan realisere de mottatte aksjene uten umiddelbar beskatning verken for dette selskapet eller for de norske aksjonærene. En metode for å hindre slike tilpasninger er å utforme skattefritaket for de norske skattesubjektene som et betinget skattefritak, som forfaller ved bestemte hendelser, bl. a. dersom det utenlandske selskapet selger ut de eiendeler (aksjer) som ble ervervet fra norske skattesubjekter. Som redegjort for har departementet i enkelte saker funnet det hensiktsmessig å fastsette vilkår i samsvar med dette. En vil fortsette arbeidet med å utforme passende vilkår.

17.6.3 Behov for regelgjennomgang

Antallet søknader om individuell skattelempning har økt fra 48 i 1999 til 50 i 2000. I 1998 var det 20 saker. Som redegjort for i den forrige meldingen til Stortinget, krever den betydelige økningen i antallet søknader de siste par år økte ressurser til behandlingen. Det foreligger behov for et generelt regelverk som i større utstrekning enn gjeldende regler dekker foretakenes behov for skatteutsettelse ved visse omorganiseringer. Etter departementets syn bør det tas sikte på en bred gjennomgang av de ulike former for omstrukturering av virksomhet. Herunder bør så vidt mulig og hensiktsmessig en harmonisering med de regler som gjelder ellers i Europa tilsiktes. Dette er imidlertid et omfattende og ressurskrevende arbeid. Noen konkret plan for dette har det ennå ikke vært mulig å legge. Forbedring av de eksisterende lempningsordninger må derfor skje kontinuerlig og uavhengig av mulige fremtidige løsninger av mer generell karakter.

18 Skattefritak for Boligbyggelagens sikringsfond

18.1 Innledning

Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 2–30 bokstav k gir fritak fra skatteplikt for Sparebankenes sikringsfond, Forretningsbankenes sikringsfond, Statens banksikringsfond og Samvirkelagens Garantifond A/L. Finansdepartementet foreslår å endre § 2–30 bokstav k til også å omfatte Boligbyggelagens sikringsfond.

Boligbyggelagene har med hjemmel i lov om boligbyggelag 4. februar 1960 nr. 1 § 1 b, adgang til å motta til forvaltning sparemidler fra andelseierne. Forskrift av 28. februar 1961 nr. 1 inneholder bestemmelser om boligbyggelagens adgang til å motta og forvalte slike sparemidler. Det ble i 1961 med hjemmel i forskriftens § 2, opprettet et sikringsfond med formål å sikre sparernes innskudd. Det opprettede fond ble kalt Boligbyggelagens sikringsfond.

Fondet skal benyttes til å dekke tap som sparerne kan få på sine innskudd i boligbyggelag når lagets egne midler ikke strekker til.

Etter Finansdepartementets vurdering kan det være noe usikkert om Boligbyggelagens sikringsfond er omfattet av skatteloven § 2–32 som gir skattefritak for institusjon som ikke har erverv til formål.

Boligbyggelagens sikringsfond har en kapital på vel 6 millioner kroner. Av boligbyggelagene er det i dag bare OBOS som tar imot spareinnskudd fra medlemmene.

18.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener at Boligbyggelagens sikringsfonds skattemessige status bør klargjøres og fondet likestilles med de andre sikringsfondene som er fritatt for skatteplikt. I likhet med Boligbyg-

gelagens sikringsfond skal Sparebankenes sikringsfond og Forretningsbankenes sikringsfond sikre innskuddsforpliktelsene til medlemmene, se lov 6. desember 1996 nr. 75 § 2–4. Samvirkelagens Garantifond er ikke et lovpålagt fond slik som de andre, men har som formål å garantere for frivillige spareinnskudd innestående i samvirkelag. Statens banksikringsfond har blant annet til formål å yte lån til Forretningsbankenes sikringsfond og Sparebankenes sikringsfond, jf. lov 15. mars 1991 nr. 2 § 1.

Boligbyggelagene sikrer, på lik linje med de andre fondene, innskuddene til medlemmene. Fondets midler bør av den grunn sikres på vilkår lik dem som gjelder de andre sikringsfondene.

Ved å frita sikringsfond for skatteplikt blir fondets egenkapital som skal sikre innskuddene, styrket ved at avkastning av fondet uavkortet går tilbake til fondet. Fondet vil heller ikke bli belastet med formuesskatt. På denne måten blir innskuddene bedre sikret enn om fondet var skattepliktig.

Selv om det i dag kun er OBOS som tar imot spareinnskudd fra sine medlemmer, blir det i NOU 2000 nr. 17 om Buretslovene foreslått å videreføre ordningen med at boligbyggelagene kan ta imot spareinnskudd. Utvalget peker i den forbindelse på at slike innskudd skal sikres like godt som spareinnskudd i banker. For å sikre en skattemessig likebehandling av de forskjellige sikringsfondene, er det etter departementets mening nødvendig å klargjøre at Boligbyggelagens sikringsfond fritas for skatt på lik linje med de andre sikringsfondene.

Departementet har mottatt høringsuttalelser fra Nærings- og handelsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Skattedirektoratet, Kredittilsynet, A/L Norske boligbyggelags Landsforbund og OBOS, som alle stiller seg positive til lovendringen.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2–30 første ledd bokstav k, nytt nr. 5. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2001.

19 Etablering av hjemmel til å frasi seg de skattemessige virkninger som følger av de særskilte bostedsreglene for rikspolitikere fra Finnmark og Nord-Troms

Medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor anses etter skatteloven § 3–1 syvende ledd som bosatt i den kommune der de hadde bosted før de tiltrådte sine verv. Personer bosatt i Finnmark eller Nord-Troms nyter godt av enkelte skattefordeler som ikke gjelder i andre deler av landet. De skattemessige fordelene omfatter et særskilt fradrag i alminnelig inntekt, jf. skatteloven § 15–5, lavere skattesats på alminnelig inntekt, jf. Stortingets skattevedtak for 2001 § 3–2 og lavere toppskattesats, jf. Stortingets skattevedtak for 2001 § 3–1.

For de nevnte grupper som etter særregelen anses bosatt i Finnmark eller Nord-Troms, kan det føles som en belastning å falle inn under de gunstige skattereglene som nevnt ovenfor. Etter departementets syn vil det være rimelig å la disse grupper

kunne velge å frasi seg de gunstige skattemessige virkningene som følger av at de anses bosatt i Finnmark eller Nord-Troms. I dag er det ikke mulig å frasi seg disse virkningene.

På denne bakgrunn foreslår departementet at medlemmer av Stortinget og Regjeringen, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved Statsministerens kontor skal kunne velge å frasi seg de skattemessige virkningene som gjelder for personer bosatt i Finnmark og Nord-Troms. Det foreslås å etablere en hjemmel i skatteloven til å kunne gi nærmere bestemmelser om dette i forskrift. Slike bestemmelser kan tas inn i Finansdepartementets forskrift til skatteloven. Skattemessig bosted berøres ikke av denne endringen.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 3–1 syvende ledd. Endringen foreslås å gis virkning fra og med inntektsåret 2002.

20 Endringer i skattebetalingsloven i forbindelse med overføring av skatteoppkreverfunksjonen for krav fastsatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker

20.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak at skatteoppkreverfunksjonen for krav fastsatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker overføres til staten. Skatteoppkreverfunksjonen utføres i dag av kemneren i Stavanger.

For å tilpasse lovgivningen til den foreslåtte overføringen foreslås her endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven).

20.2 Gjeldende rett

For skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet fastsettes formue og inntekt av Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 2–4 nr. 1 bokstav a. For disse skattyterne er det opprettet en egen «kommune», kommune 2312 Sokkel/Utland. Etter skattebetalingsloven § 48 nr. 1 annet punktum er kemneren i Stavanger skatteoppkrever for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a.

20.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i St.prp. nr. 1 (2001–2002) Skatte-, avgifts- og tollvedtak at skatteoppkrever-

funksjonen for krav fastsatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker som i dag utføres av kemneren i Stavanger, overføres til staten.

Som følge av den foreslåtte overføringen foreslås her endringer i skattebetalingsloven.

Etter skattebetalingsloven § 48 nr. 1 annet punktum er kemneren i Stavanger skatteoppkrever for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at departementet kan bestemme hvem som skal være skatteoppkrever for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a. Departementet tar sikte på å overføre funksjonen til Rogaland skattefutkontor i Stavanger.

Etter skattebetalingsloven § 36 første ledd kan departementet bemyndige skatteoppkreveren til å holde forretning for utleggspant for krav som er omhandlet i skattebetalingsloven. Før bemyndigelse gis skal det innhentes uttalelse fra vedkommende kommunestyre. Det følger av § 36 annet ledd at bemyndigelse etter første ledd gjelder for hele riket for krav som innkreves av kommune 2312 Sokkel/Utland. Departementet foreslår at bestemmelsen i annet ledd endres slik at skatteoppkreveren for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a etter departementets bestemmelse kan holde forretning for utleggspant i hele riket. Når skatteoppkreveren er statlig vil det ikke være aktuelt med uttalelse fra noe kommunestyre.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven §§ 36 annet ledd og 48 nr. 1 annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. juli 2002.

21 Oppretting av lovtekst

21.1 Opprettinger i skatteloven

21.1.1 Skatteloven § 2–30

Ved to separate lovvedtak av 15. juni 2001 ble det foretatt tilføyelser i skatteloven § 2–30 som innebærer fritak fra skatteplikt for henholdsvis selskapet Petoro a.s og for «Regionalt helseforetak og helseforetak». Ved en inkurie ble begge endringene tatt inn som skatteloven § 2–30 (1) bokstav g nr. 7. Departementet foreslår nå å rette opp dette, slik at disse to skattefritakene får hvert sitt nummer i § 2–30 (1) bokstav g. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 2–30 (1) bokstav g. Endringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2001, som forutsatt for begge de opprinnelige lovvedtakene.

Videre fremmer departementet forslag om oppheving av skattefritaket for Norsk Medisinaldepot i skatteloven § 2–30 (1) bokstav g nr. 1. Norsk Medisinaldepot ble opprettet som særlovselskap i 1957, omdannet til aksjeselskap i 1993 og fra 31. august 1999 videreført som allmennaksjeselskap. Det opprinnelige selskapet Norsk Medisinaldepot er som følge av dette avviklet og virksomheten videreført i selskapet Norsk Medisinaldepot ASA. Dette selskapet er skattepliktig. På denne bakgrunn foreslår departementet at någjeldende § 2–30 (1) bokstav g nr. 1 oppheves. Endringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2001.

Som ny § 2–30 (1) bokstav g nr. 1 foreslås inn tatt Petoro a.s. «Regionalt helseforetak og helseforetak» blir stående som § 2–30 (1) bokstav g nr. 7.

21.1.2 Skatteloven § 12–2 b

Før endring ved lov 21. desember 2000 nr. 11 med virkning fra og med inntektsåret 2000 lød skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 12–2 b slik:

Personinntekt omfatter:

- b. «pensjon, føderåd samt livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold. Som personinntekt regnes likevel ikke barnepensjon som det kan kreves barnetrygd for og etterlønn og etterpensjon etter § 5–40 første ledd.»

Ved lov 21. desember 2000 nr. 111 ble denne bestemmelsen endret, slik at den ble lydende:

Personinntekt omfatter:

- b. «pensjon, føderåd samt livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold. Som personinntekt regnes likevel ikke barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret.»

Ved en inkurie falt etterlønn og etterpensjon etter § 5–40 første ledd (mht. hva som likevel ikke regnes som personinntekt) ut av bestemmelsen ved endringen. Departementet foreslår at sktl. § 12–2 b endres slik at det fremgår at etterlønn og etterpensjon etter § 5–40 første ledd ikke skal regnes som personinntekt. Det vises til vedlagt forslag til lovendring som foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000. Feilen vil da ikke få realitetsvirkning.

21.2 Opprettinger i skattebetalingsloven

Det følger av skattebetalingsloven § 23 nr. 1 første punktum at når utlignet skatt utgjør et større beløp enn det forskuddstrekket og den forskuddsskatten som skal godskrives skatteyteren, skal skatteyteren betale det manglende beløpet som restskatt. Restskatt under 100 kroner blir likevel ikke å innkreve, jf. § 23 nr. 1 annet punktum. Det er rent praktiske hensyn som tilsier å ha en nedre beløpsgrense, slik at bagatellbeløp ikke må håndteres.

For sjømenn som er skattlagt etter lov 17. juni 1988 nr. 55 om skatt av inntekt for sjømenn bosatt i utlandet, skal ikke restskatt under 2 000 kroner innkreves, jf. skattebetalingsloven § 23 nr. 1 tredje punktum. De får heller ikke godskrevet tilgodebeløp under 2 000 kroner, jf. § 24 nr. 3. Det vesentlig høyere beløpsnivå her skyldes at denne skattytergruppen ikke har tilhold, adresse og bankforbindelse i riket.

I forbindelse med den nye teknisk reviderte skatteloven av 1999 ble lov om skatt av inntekt for sjømenn bosatt i utlandet innarbeidet i skatteloven § 2–3 første ledd. Departementet foreslår å endre skattebetalingsloven § 23 nr. 1 tredje punktum og § 24 nr. 3 slik at de viser til skatteloven § 2–3 første ledd.

Etter skattebetalingsloven § 31 nr. 1 første punktum skal skattepliktige som ikke rettidig betaler forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt eller annen utliknet skatt, betale forsinkelsesrenter av beløpet. Det samme gjelder arbeidsgiver, selskap som nevnt i skattebetalingsloven § 5 A eller omsetningsorganisasjon eller fiskekjøper som nevnt i skattebetalingsloven § 12 nr. 4 som unnlater å foreta og sende oppgjør for forskuddstrekk eller annet trekk innen forfallstidens utløp.

Den særlige ordningen med sikringstrekk i fiske og fangstvirksomhet, som var hjemlet i skattebetalingsloven § 12 nr. 4 og 5, ble opphevet med virkning for salgsoppgjør som blir betalt fra 1. januar 2001, jf. lov 21. desember 2000 nr. 15 og Ot.prp. nr. 78 (1999–2000) Om endringer i skatte- og avgiftslovgivinga kapittel 6. Henvisningen i skattebetalingsloven § 31 nr. 1 første punktum til omsetningsorganisasjon eller fiskekjøper som nevnt i § 12 nr. 4 foreslås derfor fjernet.

Skattebetalingsloven § 43 inneholder regler om fordeling av innbetalt skatt mellom staten, fylkeskommunen og kommunen. Etter § 43 nr. 5 skal inntektsfradrag gitt i medhold av lov 17. desember 1982 nr. 78 om særskilt inntektsfradrag i Finnmark og Nord-Troms bare belastes staten.

Ved skatteloven av 1999 ble lov om særskilt inntektsfradrag i Finnmark og Nord-Troms innarbeidet i skatteloven § 15–5. Det var ikke tilsiktet noen realitetsendringer som en følge av dette. Departementet foreslår derfor å endre skattebetalingsloven § 43 nr. 5 slik at den viser til skatteloven § 15–5.

Departementet viser til forslagene til endringer i skattebetalingsloven § 23 nr. 1 tredje punktum, § 24 nr. 3, § 31 nr. 1 og § 43 nr. 5. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

21.3 Opprettinger i folketrygdloven

Det følger av folketrygdloven § 24–1 første ledd at for et medlem som etter skatteloven anses for å være bosatt i Norge, fastsettes den pensjonsgivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av ligningsmyndighetene i den kommunen der medlemmet anses bosatt ved skatteligningen for vedkommende inntektsår. For et medlem som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste, fastsetter ligningsmyndighetene i Oslo den pensjonsgivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av lønn fra staten, jf. § 24–1 tredje ledd første punktum.

Som en følge av den vedtatte omorganiseringen av ligningskontorene, vil ligningskontorene innenfor det enkelte fylket grupperes i distrikter. Disse distriktene kan omfatte en eller flere kommuner.

For å tilpasse lovgivningen den nye modellen for ligningsforvaltningen, ble ligningsloven og enkelte bestemmelser i skattebetalingsloven, svals-katteloven, petroleumsskatteloven og skatteloven endret slik at det fremgår av lovteksten at flere kommuner kan høre inn under det samme ligningskontoret, jf. lov 21. desember 2000 nr. 115 og Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte- og avgiftsopplegget 2001 – lovendringer kapittel 14.

Tilsvarende endringer bør også gjennomføres i folketrygdloven. Departementet foreslår at folketrygdloven § 24–1 første ledd endres slik at det er *ligningsmyndighetene for vedkommende kommune* som skal fastsette den pensjonsgivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene.

Departementet foreslår videre at § 24–1 tredje ledd første punktum endres slik at det er *ligningsmyndighetene for Oslo* som har kompetansen.

Departementet viser til forslaget til endringer i folketrygdloven § 24–1 første ledd og tredje ledd første punktum. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

22 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–96) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen framlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandlingen av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–97) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–97).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2001.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et fremlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
- lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiendomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 8. januar 1993 nr. 2 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endring i lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv.

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
 - lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver
 - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane
 - lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endringer i lov 8. januar 1993 nr. 2 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endring i lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt
 - lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
 - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
 - lov om endring i lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv.
- i samsvar med et vedlagt forslag.
-

Forslag

til lov om endringer i lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt

I lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt gjøres følgende endringer:

I

§ 23 nr. 1 tredje punktum skal lyde:
For sjømenn som er skattlagt etter *skatteloven § 2–3 første ledd* blir restskatt under kr 2.000 ikke å innkreve.

§ 24 nr. 3 skal lyde:

Reglene i denne paragrafen får tilsvarende anvendelse når det forskottstrekk som skal godskrives den skattepliktige er større enn den utliknede skatten, likevel slik at sjømenn som er skattlagt etter *skatteloven § 2–3 første ledd* ikke har krav på å få tilbakebetalt beløp som er under kr 2.000.

§ 31 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattepliktige som ikke betaler forskottsskatt, restskatt, etterskottsskatt eller annen utliknet skatt, og arbeidsgiver *eller* selskap som nevnt i § 5 A som unnlater å foreta og sende oppgjør for forskottstrekk eller annet trekk innen forfalltidens utløp, skal svare renter av beløpet etter nærmere regler som fastsettes av departementet.

§ 43 nr. 5 skal lyde:

Inntektsfradrag gitt i medhold av *skatteloven § 15–5 om særskilt fradrag i alminnelig inntekt* i Finnmark og Nord-Troms skal bare belastes staten.

II

§ 36 annet ledd skal lyde:

For krav *fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a* kan skatteoppkreveren etter departementets bestemmelse holde forretning for utleggspant i hele riket.

§ 48 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Departementet bestemmer hvem som skal være skatteoppkrever for krav fastsatt ved sentral ligning etter ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav a.

III

Endringene under I trer i kraft straks. Endringene under II trer i kraft 1. juli 2002.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver

I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver gjøres følgende endringer:

I

§ 1 femte ledd skal lyde:

Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år arve- eller gaveervert skjer, er unntatt fra plikten til å svare arveavgift for arv og gaver.

§ 11 A. skal lyde:

§ 11 A. Verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer og andeler i ansvarlig selskap og kommandittselskap.

Verdien av ikke-børsnoterte aksjer settes til 30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4–12 tredje og

femte ledd. Andeler i ansvarlige selskap og kommandittselskap verdsettes på tilsvarende måte. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til 30 pst. av aksjenes antatte omsetningsverdi, eller til 30 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av aksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi slik denne fastsettes etter skatteloven § 4–12 fjerde og femte ledd når den avgiftspliktige krever dette.

Den avgiftspliktige kan likevel velge at verdien settes til aksjens eller andelens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi.

Verdsettelsestidspunktet etter denne paragraf er 1. januar i det år rådigheten erverves.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for arv og gave hvor rådigheten erverves 1. januar 2002 eller senere.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav a skal lyde:

Opphavsmannen ved egen utnyttelse av opphavsrett til egne litterære og kunstneriske verk. Det samme gjelder for omsetning ved mellommann i opphavsmannens navn.

§ 5 b første ledd nr. 1 skal lyde:

Helsetjenester, herunder tjenester som nevnt i folketryktdloven §§ 5–4 til 5–12, samt ambulansetjenester

utført med særskilt innrettet transportmiddel. Unntaket omfatter også tanntekniske tjenester. *Unntaket omfatter også formidling av helsetjenester.*

§ 5 b første ledd nr. 2 skal lyde:

Sosiale tjenester, herunder tjenester som nevnt i sosialtjenesteloven § 4–2, samt tjenester i barne- og ungdomsinstitusjoner. *Unntaket omfatter også formidling av sosiale tjenester.*

§ 5 b første ledd nr. 3 skal lyde:

Undervisningstjenester *og formidling av slike tjenester.* Loven gjelder likevel for kjøreopplæring.

§ 5 b første ledd nr. 5 skal lyde:

Tjenester i form av rett til å overvære teater-, opera-, ballett-, kino- og sirkusforestillinger, konsert- og idrettsarrangementer, utstillinger i gallerier og museer, samt adgang til fornøylesparker og opplevelsesentra. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester.

§ 5 b første ledd ny nr. 14 skal lyde:

Tjenester i form av kunstnerisk fremføring av åndsverk og formidling av slike tjenester. Unntaket omfatter også tjenester som er en integrert og nødvendig del av denne fremføringen.

§ 5 b annet ledd skal lyde:

Unntaket for helsetjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfatter også andre tjenester og varer som institusjonen m.v. omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene. Unntaket omfatter også utleie av arbeidskraft for utøvelse av de tjenester som omfattes av første ledd nr. 1, 2 eller 3. *Unntaket omfatter også formidling av arbeidskraft for utøvelse av de tjenester som omfattes av første ledd nr. 1.*

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

I

§ 8 A-1 første ledd første punktum skal lyde:

Kommunefordeling av grunnlaget for eideomsskatt for kraftanlegg med kraftstasjon med installert effekt på eller over 1.000 kW sett i drift pr. 1. januar 1997, skal byggje på plasseringa pr. 1. januar 2000 av slike særskilte driftsmiddel i kraftanlegget som nemnt i § 1–1 andre leden i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak og det fastsette gjenanskaffingsverdet (GAV) for slike driftsmiddel etter reglane i kapittel 2 i same forskrift.

§ 8 A-1 første ledd siste punktum skal lyde:

GAV for reguleringsanlegg med tilhøyrande driftsmiddel skal fordelast mellom alle kraftanlegg som har kraftstasjonar med installert effekt på eller over 1.000 kW som ligg nedanfor reguleringsanlegget, i

høve til registrerte energiekvivalenter registrert hos Norges vassdrags- og energidirektorat for desse kraftstasjonane pr. 1. januar 2000.

§ 8 A-1 annet ledd siste punktum skal lyde :

(2) Slik korrigerings vert første gong gjennomført med verknad for eideomsskatteåret 2003.

§ 8 A-1 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Som GAV etter denne paragraf skal reknast dei verdiar som vart fastsett av NVE og rapportert i 1997 og i 2001 etter § 2–3 i forskrift av 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier pr. 1. januar 1997 for særskilte driftsmidler i kraftforetak, jf. § 2 nr. 2 i forskrift av 20. desember 2000 nr. 1343 om kommunefordeling av grunnlaget for eideomsskatt for kraftanlegg.

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med eiendomsskatteåret 2001.

Forslag

til lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endring:

I

§ 6–2 nr. 1 bokstav b skal lyde:
pensjon, føderåd i skog- og jordbruk, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, *engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser*, underholdsbi-

drag, fødselspenger, omsorgspenger ved adopsjon, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med 11. oktober 2001.

Forslag

til lov om endringer i lov 8. januar 1993 nr. 2 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I lov 8. januar 1993 nr. 2 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

I

Endringene i del I § 27 første og tredje ledd og § 29 tredje ledd oppheves.

Del III nr. 1 og 3 oppheves. Del III nr. 2 blir nr. 1 og nr. 4 blir nr. 2.

II

Endringene under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt

I lov 28. juni 1996 nr. 41 om endringer i lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endring:

I

Overgangsregel til § 26 c tredje punktum, nytt annet punktum skal lyde:
Som selskapets skattemessige verdi av selskapets di-

rette eller indirekte eide aksjer eller selskapsandeler i kraftforetak, regnes aksjens eller andelens forholdsmessige andel av kraftforetakets skattemessige verdier pr. 1. januar 1997.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 1997.

Forslag

til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 3–15 annet ledd bokstav a skal lyde:
pensjon, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, *engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser*, utbetalinger etter innskuddspensjonsloven og utbetalinger under individuell pensjonsavtale etter skatteloven § 6–47 bokstav c.

§ 23–2 fjerde ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Plikten til å svare arbeidsgiveravgift gjelder også engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold som ikke er sikret ved premie og tilskudd.

§ 23–3 annet ledd nr. 1 bokstav a skal lyde:
pensjon, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, *engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser*, utbetalinger etter innskuddspensjonsloven og individuell pensjonsavtale etter skatteloven § 6–47 bokstav c.

II

Folketrygdloven § 24–1 første, andre og tredje ledd skal lyde:

For et medlem som etter skatteloven anses for å være bosatt i Norge, fastsettes den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av ligningsmyndighetene *for* den kommunen der medlemmet anses bosatt ved skatteligningen for vedkommende inntektsår.

Når det gjelder inntekt som er skattepliktig til Svalbard, fastsetter ligningsmyndighetene for Svalbard den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene.

For et medlem som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste, fastsetter ligningsmyndighetene *for* Oslo den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av lønn fra staten. Det samme gjelder for et medlem som er norsk statsborger og arbeidstaker hos en slik person.

III

§ 23–3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er mindre enn 23 000 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 23 000 kroner.

IV

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med 11. oktober 2001. Endringene under II trer i kraft straks. Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 12–2 bokstav b skal lyde:

pensjon, føderåd samt livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold. Som personinntekt regnes likevel ikke barnpensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret og etterlønn og etterpensjon etter § 5–40 første ledd.

II

§ 11–21 annet ledd nytt annet punktum skal lyde: *Overdragende skattyters utlignede naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18–2 fjerde ledd siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan overføres tilsvarende.*

§ 11–22 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde: *Overdragende skattyters utlignede naturressursskatt til fremføring etter skatteloven § 18–2 fjerde ledd siste punktum og negative grunnrenteinntekt til fremføring etter skatteloven § 18–3 fjerde ledd på tidspunktet for overføring av kraftverk, kan tillates overført.*

III

§ 2–30 første ledd bokstav g nr. 1 og 7 skal lyde:

1. *Petoro a.s.*
7. *Regionalt helseforetak og helseforetak*

§ 2–30 første ledd bokstav k nytt nr. 5 skal lyde:

5. *Boligbyggelagens sikringsfond*

§ 4–12 fjerde ledd skal lyde:

Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 65 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. *Aksjen skal verdsettes etter tredje ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.*

§ 4–12 femte ledd skal lyde:

- Departementet kan
- a. gi forskrift om beregning av aksjeverdien i tredje ledd, og om dokumentasjonskrav etter fjerde ledd,
 - b. fastsette skjema til bruk ved beregningen,
 - c. ved forskrift bestemme at ikke-børsnotert aksje som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første og annet ledd,
 - d. ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

§ 6–40 tredje ledd skal lyde:

Det gis fradrag for renter av fondsobligasjoner som kan likestilles med kjernekapital etter de vilkår som er fastsatt i lov eller i medhold av lov.

Nåværende tredje til femte ledd blir fjerde til sjette ledd.

§ 10–11 annet ledd nytt fjerde punktum skal lyde: *Avkastning på fondsobligasjoner nevnt i § 6–40 tredje ledd anses ikke som utbytte.*

Nåværende fjerde punktum blir nytt femte punktum

IV

Overskriften til § 5–40 skal lyde:

§ 5–40 Pensjon *mv.*

§ 5–40 annet ledd skal lyde:

Som skattepliktig inntekt anses engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser fra pensjonsordning, føderåd og livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold.

§ 12–2 bokstav b skal lyde:

pensjon, føderåd, livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold og engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser. Som personinntekt regnes likevel ikke barnpensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret og etterlønn og etterpensjon etter § 5–40 første ledd.

V

§ 2–30 første ledd bokstav a skal lyde:

Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt dissers felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av inntektsåret

§ 3–1 syvende ledd nytt fjerde punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift bestemme at personer som nevnt i første punktum kan frasi seg nærmere angitte skattemessige lempninger som gjelder for bosatte i Finnmark og Nord-Troms.

§ 5–13 første ledd første punktum skal lyde:

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes på grunnlag av en antatt årlig privat kjørelengde på 13 000 km med tillegg av kjøring mellom hjem og arbeidssted.

§ 5–31 ny bokstav c skal lyde:

skattefradrag etter § 16–40

§ 6–12 annet ledd første punktum skal lyde:

Reduksjon etter første ledd skal ikke overstige 75 prosent av de beregnede samlede kostnadene ved bilholdet.

§ 6–19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 1 800 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 1 800 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

§ 6–31 første ledd bokstav c oppheves.

Nåværende bokstav d og e blir bokstav c og d.

§ 6–32 første ledd fjerde punktum skal lyde:

Stortinget kan fastsette en særskilt nedre grense for minstefradrag som beregnes av og gis i inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd a, c eller d eller annet ledd.

§ 6–44 første ledd annet punktum skal lyde:

Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 9 200 kroner.

§ 6–50 fjerde ledd skal lyde:

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf og fagforeningskontingent med til sammen 1 800 kroner årlig. For skattyter som krever fradrag for kontingent til arbeidsgiverforening eller yrkes- og næringsorganisasjon etter § 6–19 med to promille av samlet utbetalt lønn gis det ikke fradrag etter denne bestemmelsen. For andre som krever fradrag etter § 6–19 gis det maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf og kontingent etter § 6–19 med til sammen 1 800 kroner årlig.

§ 10–12 annet ledd skal lyde:

I følgende tilfeller fastsettes godtgjørelsen til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for hele utbyttet:

- Mottaker av utbytte er et selskap *mv.* som nevnt i § 2–2 første ledd.
- Mottatt utbytte til aktiv aksjonær, så langt utbyttet ikke overstiger den beregnede personinntekt som tilordnes aksjonæren fra selskapet eller fra selskap dette direkte eller indirekte har eierandel i, i det inntektsår utbytte utdeles. Likestilt med aktiv aksjonær er skattyter som den aktive skal identifiseres med etter § 12–11. Ved indirekte eie eller ved identifikasjon etter § 12–11 tas det bare hensyn til personinntekt som ikke har gitt grunnlag for full godtgjørelse for skattyter som er tilordnet personinntekt fra selskapet.

§ 14–41 første ledd bokstav g, h og i skal lyde:

- anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrusting i kraftforetak
- bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder *mv.*,
- forretningsbygg

Fjerde ledd siste punktum skal lyde:

I gruppene e, f, g, h og i føres hvert enkelt driftsmiddel på egen saldo.

§ 14–43 første og annet ledd skal lyde:

(1) Saldo for driftsmidler m.v. som nevnt i § 14–41 første ledd kan avskrives med inntil følgende sats:

- a. kontormaskiner og lignende – 30 prosent
- b. ervervet forretningsverdi – 20 prosent
- c. vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede – 20 prosent
- d. personbiler, traktorer, maskiner, redskap, instrumenter, inventar m.v. – 15 prosent
- e. skip, fartøyer, rigger m.v. – 14 prosent
- f. fly, helikopter – 12 prosent
- g. *anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak – 5 prosent*
- h. *bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv. – 4 prosent*
- i. *forretningsbygg – 2 prosent*

(2) Forhøyet avskrivningssats gjelder for saldo for bygg med så enkel konstruksjon at det må anses å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen. Saldo for slikt bygg kan avskrives med inntil 8 prosent.

§ 14–44 tredje ledd første punktum skal lyde:

Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe e til *i* skal gevinst eller tap føres på gevinst- og tapskontoen, jf. § 14–45.

Fjerde ledd første punktum skal lyde:

For gevinst på driftsmiddel i saldogruppe e til *i* realisert ved brann eller annen ulykke eller ved ekspropriasjon m.v. gjelder § 14–70 så langt den passer.

§ 14–45 annet ledd første og annet punktum skal lyde:

Grunnlaget for årets inntekts- eller kostnadsføring er saldo fra forrige år etter inntekts- eller kostnadsføring, tillagt gevinster ved realisasjon av driftsmidler i gruppe e til *i* i inntektsåret, jf. § 14–44 tredje ledd, samt den delen av gevinst som ikke skal inntektsføres direkte etter § 14–44 fjerde ledd. Tilsvarende skal tap ved realisasjon av driftsmidler i gruppe e til *i* i året fradras i saldoen.

§ 16–11 femte, syvende og åttende ledd oppheves.

§ 16–40 med deloverskrift skal lyde:

Fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling

§ 16–40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet og som omfattes av § 1–6 i regnskapsloven, gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 20 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige dette beløpet.

(3) Det kan også gis fradrag etter annet ledd ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ved slike prosjekter gjelder kostnadsrammen pr. prosjekt, fordelt på deltakerne etter deltakerandel.

(4) For selskap som nevnt i § 2–2 annet ledd gjelder kostnadsrammen også for selskapet.

(5) I konsern etter aksjeloven § 1–3 og allmenaksjeloven § 1–3 skal prosjekter med innbyrdes sammenheng behandles som ett prosjekt. Fradragsgrunnlaget behandles da som i tredje ledd annet punktum.

(6) Overstiger fastsatt fradrag den utliknede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven.

(7) Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av denne paragraf, herunder gi regler om godkjennelse av prosjekter og institusjoner, om hva som regnes som forsknings- og utviklingskostnader og om saksbehandlings- og klage-regler for godkjenningsordningen.

Nåværende § 16–40 med deloverskrift blir ny § 16–50.

§ 18–6 femte ledd skal lyde:

Ved realisasjon av driftsmidler som nevnt i første ledd, gjelder tilsvarende bestemmelser som for driftsmidler som nevnt i § 14–41 første ledd e – *i*, jf. § 14–44.

VI

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2000.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2001. De får virkning fra samme

tidspunkt også for overdragende skattyters ubenyttede skatteposisjoner etter skatteloven §§ 18–2 fjerde ledd siste punktum og 18–3 fjerde ledd pr. 1. januar 2001 etter overføring av kraftverk gjennomført etter 1. januar 1997. Nærmere regler om ikraftsetting og gjennomføring av lovendringen fastsettes av departementet i forskrift.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2001.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med 11. oktober 2001.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

Forslag

til lov om endring i lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv.

I lov 21. desember 2000 nr. 114 om opphevelse av lov 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv. gjøres følgende endring:

Loven trer i kraft 1. *oktober* 2002, med unntak av §§ 6 og 7 som oppheves fra det tidspunkt Kongen bestemmer.

I

II

Del II skal lyde:

Endringen under I trer i kraft straks.

Vedlegg 1

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

*§ 2–13 Fordeling av skatt mellom ektefeller**sjettede ledd*

Fristen i femte ledd gjelder ikke ved dødsfall, separasjon og skilsmisse. Etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, kan fordeling likevel bare kreves når den ubetalte del av den skatt som er utlignet under ett for inntektsåret, utgjør minst 300 kroner. Krav om fordeling skal i så fall rettes til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren oversender henvendelsen til ligningskontoret, som foretar fordeling av utlignet skatt.

(Beløpsgrensen ble endret sist med virkning fra og med inntektsåret 1961.)

*§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.**annet ledd*

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For velledige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner.

(Beløpsgrensen i nest siste punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i siste punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

*§ 4–20 Fribeløp i kontanter og privat innbo m.v.**første ledd*

Personlig skattyters formue i

bokstav a

kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvi-

de midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner,

(Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

bokstav b

privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold**første ledd*

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

Bokstav a

Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble endret sist med virkning fra og med inntektsåret 1999)

*§ 5–15 Skattefrie arbeidsinntekt**første ledd*

Som inntekt regnes ikke

bokstav a

følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mot-

tar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement,

2. tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

bokstav j

Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra fagorganisasjon til lønnstaker
6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget
7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nummer 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nummer 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–19 Kontingent til arbeidsgiverforening og til visse yrkes- og næringsorganisasjoner

annet ledd

Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har

som hovedformål å ivareta de økonomiske interessene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 900 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6–20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 6–20 Fagforeningskontingent

fjerde ledd

Fradrag er betinget av at skattyter er lønnstaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Fradrag kan samlet gis med inntil 900 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

første ledd

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 8 800 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

§ 6–47 Trygdedes tilskudd til forsikrings- og pensjonsordninger

Det gis fradrag for

bokstav c

premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40 000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsettelsesforbud og adgang til omstøtelse av midler plassert i individuell pensjonsavtale, og om at regler i lov om forsikringsavtaler om begunstiggelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale,

(Beløpsgrensen i bokstav c ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

bokstav d

premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den skattepliktige som følge av at medlemskap i foretakspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Det samme gjelder innskudd til alderspensjon etter innskuddspensjonsloven § 6–5 første ledd som følge av at medlemskap i innskuddspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Fradrag etter bokstavene c og d kan samlet ikke overstige 40 000 kroner.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

bokstav e

premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum,

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

*§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner**fjerde ledd*

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf og fagforeningskontingent med til sammen 900 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2000.)

§ 6–60 Særskilte fradrag for fiskere og fangstfolk første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til 70 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk**første ledd*

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten ombord, begrenset til 70 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 6–80 Særfradrag for forsørgelse**tredje ledd*

Særfradraget skal være 5 000 kroner for hver forsørget person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære levekostnader i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Særfradrag for forsørget som er bosatt i utlandet, kan begrenses til faktiske kostnader til forsørgelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1988.)

§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

- (1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:
- Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 470 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
 - Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
 - Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 470 kroner pr. påbegynt måned.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt rehabiliteringspenger, foreløpig uførestønad eller attføringspenger etter folketrygdloven eller uførepensjon etter nevnte lov eller andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter første ledd a første punktum.

(Beløpsgrensen for alderspensjonister i første ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999. Beløpsgrensen for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1994.)

§ 7–11 Beregning av prosentinntekt

Nettoinntekt (prosentinntekt) av egen bolig- eller fritidseiendom som nevnt i § 7–10 første ledd a til c beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekten beregnes til 2,5 prosent av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i bokstav d. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekten likevel beregnes til fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

bokstav b

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt i tillegg til prosentinntekten.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

bokstav d

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 51 250 kroner i ligningsverdien. Slikt fradrag gis ikke i ligningsverdien for fritidseiendom. Har skattyteren flere eiendommer som det beregnes inntekt av etter bokstav a eller § 7–12, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

(Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 7–12 Beregning av prosentinntekt m.v. for andelshavere i boligselskaper

sjette ledd

Inntekten fastsettes på den enkelte andelshavers hånd. Inntekten beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekt beregnes med 2,5 prosent av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i § 7–11 d. For den delen av andel av ligningsverdi som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekt likevel beregnes med fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 7–13 Fradrag for kostnad ved ekstraordinær skade

Det gis fradrag for kostnad som skyldes ekstraordinær skade på prosentlignet bolig- eller fritidseiendom, herunder soppskade, storm- eller vannskade. Fradrag gis bare for den delen av kostnaden som overstiger 10 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

§ 7–20 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

(1) Ved prosentligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært direkte lignet, gis det fradrag for kostnader ved vedlikehold i inntil fem år etter overgang til prosentligning. Det gis ikke fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Av overskytende beløp gis det fradrag med ti prosent for hvert av de siste fem årene eieren har blitt direkte lignet.

(2) Ved direkte ligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært prosentlignet, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år eieren har vært prosentlignet de siste fem årene.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

*§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.**tredje ledd*

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

*§ 8–2 Skogsdrift**annet ledd*

Tidligere avsatte skogavgiftsmidler som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:

bokstav a

Frigitte skogavgiftsmidler som brukes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser for det enkelte år:

65 prosent av de første 50 000 kroner,
75 prosent av de neste 50 000 kroner,
90 prosent av de neste 400 000 kroner,
95 prosent av det overskytende beløpet.

(Beløpsgrensene i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

*§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere**annet ledd*

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det

beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

*§ 10–12 Fradrag i utlignet skatt for godtgjørelse**første ledd*

Godtgjørelse fastsettes til mottatt utbytte multiplisert med 17/28 av aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt. For personlig skattepliktige og dødsbo i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke fastsettes godtgjørelse til 13,5/24,5 av aksjonærens skattesats. Godtgjørelse fastsettes likevel til mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt for den del av samlet utbytte som ikke overstiger 10 000 kroner (bunnfradrag). Ektefeller som lignes under ett eller særskilt etter § 2–10 eller § 2–11 skal samlet gis ett bunnfradrag. Barn som lignes under ett med foreldrene skal ikke ha særskilt bunnfradrag.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

§ 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

- Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:
 - Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert investeringsavgift eller merverdiavgift.
 - Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.
- Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.
- Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–47 Rest på saldo

- Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er

mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragføres i dette året.

2. Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk

femte ledd

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger gjennomsnittslignet inntekt. Har skogbruket ikke vært gjennomsnittslignet så lenge som fire år, gjelder det samme for de årene hvor skogbruket har vært gjennomsnittslignet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1954.)

§ 14–83 Fordeling av fradrag for kostnad ved planering til jordbruksformål

Kostnad ved planering til jordbruksformål som er fradragsberettiget etter § 8–1 og som overstiger 10 000 kroner, skal i sin helhet føres til fradrag med 1/10 for det året da arbeidet er ferdig, og med 1/10 for hvert av de ni følgende årene uavhengig av om eiendommen overdras.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

§ 15–5 Særskilt fradrag i alminnelig inntekt i Finnmark og Nord-Troms

annet ledd

Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000

kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)

tredje ledd

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som ligned under ett for begges samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som ligned under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som ligned særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 17–1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt

tredje ledd

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges to prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statskatteligningen, utover 200 000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 17–10 Begrensning i samlede skatter

første ledd

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)