



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2006–2007)

Skatte- og avgiftsopplegget 2007 –
lovendringer

Innhold

1	Innledning	11	3.2.2.8	Endringer i ligningsloven kapittel 8 om ligning	24
2	Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.	13	3.2.2.9	Endringer i ligningsloven kapittel 9 om endring av ligning	25
2.1	Økt nedre grense for trygdeavgift	13	3.2.2.10	Endringer i ligningsloven kapittel 10 om tilleggsskatt mv.	30
2.2	Økning av satsene i minstefradraget	13	3.2.2.11	Endringer i ligningsloven kapittel 11 om rettergang	31
2.3	Fradrag for fagforeningskontingent	13	3.2.2.12	Ikrafttreddelses- og overgangsbestemmelser	31
2.4	Skattebegrensingsregelen ved lav alminnelig inntekt	13	3.3	Merverdiavgiftsloven	32
2.5	Jordbruksfradraget	13	3.3.1	Gjeldende rett	32
2.5.1	Innledning	13	3.3.1.1	Avgiftsmyndighetene	32
2.5.2	Departementets vurderinger og forslag	13	3.3.1.2	Vedtaksmyndighet i første instans	32
2.5.3	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget	14	3.3.1.3	Klage- og omgjøringsordninger	32
			3.3.1.4	Søksmål	33
3	Omorganisering av skatteetaten – lovendringer	15	3.3.2	Departementets forslag	33
3.1	Innledning	15	3.3.2.1	Innledning	33
3.2	Ligningsloven	16	3.3.2.2	Endringer i merverdiavgiftsloven ..	34
3.2.1	Gjeldende rett	16	3.3.2.3	Ikrafttreddelses- og overgangsbestemmelser	36
3.2.1.1	Ligningsmyndighetene	16	3.4	Folkeregisterloven	36
3.2.1.2	Vedtaksmyndighet under ligningsbehandlingen	16	3.4.1	Gjeldende rett	36
3.2.1.3	Klage på ligningsavgjørelser – nemndenes vedtaksmyndighet	16	3.4.1.1	Registermyndigheten	36
3.2.1.4	Andre avgjørelser	17	3.4.1.2	Vedtaksmyndighet i første instans	36
3.2.1.5	Søksmål	18	3.4.1.3	Klage- og omgjøringsregler	37
3.2.2	Departementets forslag	18	3.4.2	Departementets forslag	37
3.2.2.1	Innledning	18	3.4.2.1	Innledning	37
3.2.2.2	Endringer i ligningsloven kapittel 2 om ligningsmyndighetene	19	3.4.2.2	Endringer i folkeregisterloven	38
3.2.2.3	Endringer i ligningsloven kapittel 3 om alminnelige saksbehandlingsregler	21	3.4.2.3	Ikrafttreddelse	39
3.2.2.4	Endringer i ligningsloven kapittel 3A om bindende forhåndsuttalelser	23	3.5	Skattebetalingsloven	39
3.2.2.5	Endringer i ligningsloven kapittel 4 om opplysningsplikt om egne forhold	23	3.5.1	Gjeldende rett	39
3.2.2.6	Endringer i ligningsloven kapittel 6 om kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemenn	24	3.5.1.1	Innkrevingsmyndighetene	39
3.2.2.7	Endringer i ligningsloven kapittel 7 om verdsetting og registrering ...	24	3.5.1.2	Ny skattebetalingslov	39
			3.5.1.3	Innkrevingsmyndighetene i første instans	39
			3.5.1.4	Klage- og omgjøringsregler	40
			3.5.1.5	Søksmål	40
			3.5.2	Departementets forslag	40
			3.5.2.1	Innledning	40
			3.5.2.2	Endringer i skattebetalingsloven ...	40
			3.5.2.3	Ikrafttreddelses- og overgangsbestemmelser	43
			3.6	Arveavgiftsloven	43
			3.6.1	Gjeldende rett	43
			3.6.1.1	Avgiftsmyndighetene	43
			3.6.1.2	Vedtaksmyndighet i første instans	43
			3.6.1.3	Klage- og omgjøringsregler	43

3.6.2	Departementets forslag	44	6	Beskatning av aksjegevinster	
3.6.2.1	Innledning	44		mv. etter utflytting	62
3.6.2.2	Endringer i arveavgiftsloven	44	6.1	Innledning og sammendrag	62
3.6.2.3	Ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser	44	6.2	Gjeldende rett	62
			6.2.1	Gjeldende rett frem til og med inntektsåret 2005	62
4	Skattebegrensningsregelen og skattefritak for AFP-tillegget for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år	45	6.2.2	Gjeldende rett fra og med inntektsåret 2006	63
4.1	Innledning	45	6.3	Bakgrunn for forslaget	63
4.2	Videreføring av de særskilte skattefordeler for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år frem til 1. januar 2010	45	6.4	Høring	63
4.2.1	Gjeldende regler	45	6.5	Hvilke objekter skal omfattes av utflyttingsskatten?	64
4.2.2	Departementets forslag	45	6.5.1	Forslag i høringsnotatet	64
			6.5.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	64
			6.5.3	Departementets vurderinger og forslag	65
5	Avvikling av skattefavorisering for IPA og livrenter	46	6.6	Hvilke subjekter skal omfattes av utflyttingsskatten?	65
5.1	Innledning og sammendrag	46	6.6.1	Forslag i høringsnotatet	65
5.1.1	Bakgrunn	46	6.6.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	65
5.1.2	Sammendrag	46	6.6.3	Departementets vurderinger og forslag	65
5.2	Gjeldende rett	47	6.7	Skatteplikt ved utflytting	66
5.2.1	Inntektsbeskatning av IPA og livrenter	47	6.7.1	Tidfesting av utflyttingsskatten	66
5.2.1.1	IPA	47	6.7.1.1	Forslag i høringsnotatet	66
5.2.1.2	Individuelle livrenter	47	6.7.1.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	66
5.2.1.3	Kollektive livrenter	48	6.7.1.3	Departementets vurderinger og forslag	66
5.2.2	Formuesskatt på livrenter mv.	49	6.7.2	Beskatningstidspunktet (tidspunktet for utflytting)	66
5.3	Departementets vurderinger og forslag	49	6.7.2.1	Forslag i høringsnotatet	66
5.3.1	Inntektsbeskatning av IPA og livrenter	49	6.7.2.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	67
5.3.1.1	IPA	49	6.7.2.3	Departementets vurderinger og forslag	67
5.3.1.2	Individuelle livrenter	51	6.7.3	Oppgaveplikt ved utflytting	68
5.3.1.3	Kollektive livrenter	52	6.7.3.1	Forslag i høringsnotatet	68
5.3.2	Pensjon over driften	53	6.7.3.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	68
5.3.3	Avløsning av driftspensjon mv.	54	6.7.3.3	Departementets vurderinger og forslag	69
5.3.4	Avvikling av formuesfritak for livrenter	54	6.8	Overføring mellom ektefeller	69
5.3.4.1	Generelt	54	6.8.1	Forslag i høringsnotatet	69
5.3.4.2	Livrente finansiert med erstatning for personskade	56	6.8.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	69
5.3.4.3	Skattegrunnlaget	57	6.8.3	Departementets vurderinger og forslag	69
5.3.4.4	Fradrag for verdien av livrenter som gjeld	57	6.9	Gevinst- og tapsberegning ved utflytting	70
5.3.4.5	Innberetning og rapportering	58	6.9.1	Skatteplikt for gevinster/fradragrett for tap over et terskelbeløp	70
5.3.4.6	Ikrafttredelse og overgangsregler	58	6.9.1.1	Forslag i høringsnotatet	70
5.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	59	6.9.1.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	70
5.4.1	Individuelle pensjonsavtaler (IPA)	59	6.9.1.3	Departementets vurderinger og forslag	70
5.4.2	Individuelle livrenter	60	6.9.2	Fastsettelse av inngangsverdi	71
5.4.3	Kollektive livrenter	60	6.9.2.1	Forslag i høringsnotatet	71
5.4.4	Administrative konsekvenser	61	6.9.2.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	71

6.9.2.3	Departementets vurderinger og forslag	72	6.11.3	Departementets vurderinger	84
6.9.3	Fastsettelse av utgangsverdi	72	6.12	Overgangsregler og ikrafttredelse	84
6.9.3.1	Forslag i høringsnotatet	72	6.12.1	Forslag i høringsnotatet	84
6.9.3.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	72	6.12.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	85
6.9.3.3	Departementets vurderinger og forslag	74	6.12.3	Departementets vurderinger og forslag	85
6.10	Betaling og nedsettelse av utlignet skatt mv.	74	7	Endringer i svalgardbeskatningen for inntektsarene 2006 og 2007	86
6.10.1	Innledning – utsettelse med avregningen og endring av ligningen	74	7.1	Innledning	86
6.10.1.1	Forslag i høringsnotatet	74	7.2	Arbeidsgruppen for revisjon av svalgardbeskatningen	86
6.10.1.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	74	7.3	Narmere om skattereformen og Svalgard	86
6.10.1.3	Departementets vurderinger og forslag	75	7.4	Høringsutkast av 2. juni 2006	87
6.10.2	Utsettelse	75	7.4.1	Innledning	87
6.10.2.1	Forslag i høringsnotatet	75	7.4.2	Lettelser i beskatningen	87
6.10.2.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	76	7.4.3	Svalgardtillegg i barnetrygden	88
6.10.2.3	Departementets vurderinger og forslag	76	7.5	Høringsinstansenes synspunkter ...	89
6.10.3	Bortfall av utsettelse med betaling ved faktisk realisasjon i utlandet ...	76	7.6	Departementets vurderinger og forslag	93
6.10.3.1	Forslag i høringsnotatet	76	7.6.1	Lettelser i beskatningen	93
6.10.3.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	76	7.6.2	Svalgardtillegg i barnetrygden	96
6.10.3.3	Departementets vurderinger og forslag	76	7.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	96
6.10.4	Bortfall av utsettelse med betaling ved manglende informasjon	76	8	Beregning av friinntekt av investeringskostnader i byggeperioden for nye og oppgraderte vannkraftverk	97
6.10.4.1	Forslag i høringsnotatet	76	8.1	Innledning og sammendrag	97
6.10.4.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	76	8.2	Gjeldende rett, herunder uavklarte spørsmål vedrørende tidligere inntektsår	97
6.10.4.3	Departementets vurderinger og forslag	76	8.3	Departementets vurderinger og forslag	99
6.10.5	Reduksjon av tapsfradrag når tapet er kommet til fradrag i annen stat .	76	8.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	100
6.10.5.1	Forslag i høringsnotatet	76	9	Finansielle poster i petroleumsbeskatningen	101
6.10.5.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	80	9.1	Innledning og sammendrag	101
6.10.5.3	Departementets vurderinger og forslag	80	9.2	Bakgrunn	101
6.10.6	Reduksjon av ilignet skatt når faktisk salgsverdi er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen ..	80	9.3	Svakheter ved gjeldende skatteregler for netto finansposter	102
6.10.6.1	Forslag i høringsnotatet	80	9.3.1	Innledning	102
6.10.6.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	81	9.3.2	Fordeling av finansielle poster mellom sokkel og land	102
6.10.6.3	Departementets vurderinger og forslag	81	9.3.3	Minstekapitalregelen og avkorting ved lav egenkapitalandel	102
6.10.7	Fradrag i den norske skatten for gevinstskatt betalt i utlandet	81	9.3.4	Oppjusteringsregel ved høy egenkapitalandel	103
6.10.7.1	Forslag i høringsnotatet	81			
6.10.7.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	82			
6.10.7.3	Departementets vurderinger og forslag	83			
6.11	Administrative og økonomiske konsekvenser	83			
6.11.1	Forslag i høringsnotatet	83			
6.11.2	Høringsinstansenes synspunkter ...	83			

9.3.5	Særlig om valutaposter og renteinntekter	104	11	Presisering av forskriftshjemmelen i skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum vedrørende skattemessig behandling av tap på utlån i banker og finansieringsforetak ved anvendelse av nye regnskapsregler	121
9.3.6	Behov for § 10-nøytralisering ved overdragelse av utvinningstillatelser	105			
9.4	Høring	105			
9.5	Departementets vurderinger og forslag	106			
9.5.1	Samlede provenyvirknninger	106	11.1	Innledning og sammendrag	121
9.5.2	Effekter for nye aktører med kun lete- og utbyggingsaktivitet	106	11.2	Bakgrunn	121
9.5.3	Særlig om skillet mellom rentekostnader og valutaposter, renteinntekter og øvrige finansposter	109	11.3	Departementets forslag	122
9.5.4	Hensynet til dobbeltbeskatning og skatteavtaler	109	11.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	122
9.6	Nærmere om departementets forslag	110	12	Fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak	123
9.6.1	Generelt	110	12.1	Innledning og sammendrag	123
9.6.2	Rentekostnader og valutaposter knyttet til rentebærende gjeld	112	12.2	Bakgrunn	123
9.6.3	Skattemessige formuesverdier tilordnet sokkelen	113	12.3	Departementets vurderinger	123
9.6.4	Rentebærende gjeld	114	12.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	123
9.6.5	Fradragsandelen	114	12.5	Ikrafttredelse	124
9.6.6	Renteinntekter og øvrige valuta- og finansposter	115	13	Utvidelse av gevinstfritak ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien	125
9.6.7	Fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet for underskudd fra finanskostnader henført land	115	13.1	Sammendrag	125
9.6.8	Ikrafttredelse mv.	115	13.2	Gjeldende rett	125
9.6.9	Forholdet til tidligere § 10-vedtak – overgangsregel	116	13.3	Departementets vurderinger og forslag	125
9.6.10	Ligningsmyndighetenes kompetanse	117	13.4	Annen endring i skatteloven § 9–3 sjette ledd	126
9.6.11	Adgang til pantsettelse og overdragelse av krav på utbetaling etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd	117	13.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	126
9.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	118	13.6	Ikrafttredelse	126
10	Endring i CO₂-avgiftsloven på kontinentalsokkelen	119	14	Forslag om endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt	127
10.1	Innledning	119	14.1	Innledning	127
10.2	Bakgrunn	119	14.2	Gjeldende rett	127
10.3	Departementets forslag	119	14.3	Departementets vurderinger og forslag	127
			14.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	128
			15	Skattefrihet for gevinst ved vern av skog	129
			15.1	Innledning	129
			15.2	Gjeldende rett	129
			15.3	Departementets vurderinger og forslag	129
			15.4	Ikrafttredelse	129
			15.5	Overgangsbestemmelse	130

15.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	130	20.3	Terminoppgavefrister for merverdiavgift	141
16	Endringer i skogfundsordningen	131	20.3.1	Gjeldende rett	141
16.1	Innledning og sammendrag	131	20.3.2	Bakgrunn	141
16.2	Gjeldende rett	131	20.3.3	Høringsinstansenes merknader	141
16.3	Departementets vurderinger og forslag	131	20.3.4	Departementets vurderinger	142
16.4	Andre endringer i skatteloven § 8-2	132	20.3.5	Departementets forslag	142
16.5	Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	132	20.4	Årsoppgavefrister for merverdiavgift	142
16.6	Økonomiske og administrative konsekvenser	133	20.4.1	Gjeldende rett	142
17	Formuesverdsettelse av annen fast eiendom – maksimalgrense	134	20.4.2	Bakgrunn	142
17.1	Innledning	134	20.4.3	Høringsinstansenes merknader	143
17.2	Gjeldende rett	134	20.4.4	Departementets vurderinger	143
17.3	Departementets vurderinger og forslag	134	20.4.5	Departementets forslag	143
17.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	135	20.5	Fristen for betaling av tilleggsforskudd	143
17.5	Ikrafttredelse	135	20.5.1	Gjeldende rett	143
18	Endret verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsansdelene ved formuesskatteavgiften	136	20.5.2	Bakgrunn	143
18.1	Innledning og sammendrag	136	20.5.3	Høringsinstansenes merknader	144
18.2	Gjeldende rett	136	20.5.4	Departementets vurderinger	144
18.3	Departementets vurderinger og forslag	136	20.5.5	Departementets forslag	145
18.3.1	Aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond	136	20.6	Fristen for betaling av etterskuddsskatt	145
18.3.2	Andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond	136	20.6.1	Gjeldende rett	145
18.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	137	20.6.2	Bakgrunn	145
18.5	Ikrafttredelse	138	20.6.3	Høringsinstansenes merknader	145
19	Fritak for formuesskatt på engangserstatningsutbetaling til barn ved tap av forsørger	139	20.6.4	Departementets vurderinger	146
19.1	Innledning	139	20.6.5	Departementets forslag	147
19.2	Departementets vurderinger og forslag	139	20.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	147
19.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	139	20.8	Ikrafttredelse	147
20	Endringer i oppgave- og betalingsfrister	140	21	Politiets tilgang til valutaregisteret	148
20.1	Innledning	140	21.1	Innledning	148
20.2	Høringen	140	21.2	Bakgrunn	148
			21.3	Høring	148
			21.4	Departementets vurderinger og forslag	149
			21.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	150
			21.6	Ikrafttredelse	150
			22	Utvidelse av bestemmelsen om dekning av sakskostnader i ligningsloven § 9-11	151
			22.1	Innledning	151
			22.2	Gjeldende rett	151
			22.3	Departementets vurderinger og forslag	151
			22.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	152
			22.5	Ikrafttredelse	152

23	Endringer i skattebetalingsloven	153	26	Endring i særavgiftsloven	161
23.1	Opprettinger i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)	153	26.1	Urettmessig bruk av merket mineralolje – solidaransvar for eier og bruker av fritidsbåt	161
23.2	Skattebetalingsloven § 1–1	153	27	Endring i lov om Statens pensjonsfond som følge av innføring av NO_x-avgift	162
23.3	Skattebetalingsloven § 2–2	153	28	Oppretting av lovtekst	163
23.4	Skattebetalingsloven § 4–1	153	28.1	Skatteloven § 2–1 åttende ledd og utenriktjenesteloven § 20 annet ledd	163
23.5	Skattebetalingsloven § 4–7	154	28.2	Skatteloven § 7–2 (2)	163
23.6	Skattebetalingsloven §§ 5–1 til 5–4	154	28.3	Skatteloven § 14–1 tredje ledd	163
23.7	Skattebetalingsloven § 5–7	154	28.4	Folketrygdloven § 23–3 annet ledd bokstav c, d og e	164
23.8	Skattebetalingsloven § 9–1 og § 10–41	154	29	Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2005	165
23.9	Skattebetalingsloven § 10–51	154	29.1	Innledning	165
23.10	Skattebetalingsloven § 10–52	155	29.2	Generelt	165
23.11	Skattebetalingsloven § 10–60	155	29.3	Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	166
23.12	Skattebetalingsloven § 11–2	155	29.3.1	Generelt om praksis	166
23.13	Skattebetalingsloven § 14–2	155	29.3.2	Realisasjon av fordringer etablert ved trekantfusjoner/fisjoner etter fordringsmodellen	166
23.14	Skattebetalingsloven § 14–11	156	29.4	Praksis etter skatteloven § 11–22 ...	167
23.15	Skattebetalingsloven § 19–3	156	29.4.1	Innledning	167
23.16	Ikrafttredelse	156	29.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskap	167
24	Endringer i dokumentavgiftsloven	157	29.4.3	Omdanning	168
24.1	Dokumentavgift ved erverv av bygning på fremmed grunn	157	29.4.4	Andre søknader etter § 11–22	168
24.1.1	Innledning	157	29.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene	170
24.1.2	Gjeldende rett	157	29.5.1	Innledning	170
24.1.3	Departementets vurderinger og forslag	157	29.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet	170
24.1.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	157	29.5.3	Andre typer transaksjoner over landegrensene	170
24.1.5	Ikrafttredelse	157	29.6	Departementets vurderinger	171
24.2	Dokumentavgiftsfritak for samboere	158			
24.2.1	Innledning	158			
24.2.2	Gjeldende rett	158			
24.2.3	Departementets vurderinger og forslag	158			
24.2.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	158			
24.2.5	Ikrafttredelse	158			
25	Merverdiavgift på infrastruktur-tjenester – havner	159			
25.1	Innledning	159			
25.2	Dagens rettstilstand og problemer knyttet til denne	159			
25.3	Departementets vurderinger og forslag	159			
25.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	160			

30	Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	172	Vedlegg	
			1	Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 25.mars 1999 nr. 14 om skatt på formue og inntekt (skatteloven)
	Forslag til lover	174		202



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2006–2007)

Skatte- og avgiftsopplegget 2007 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet 29. september 2006,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- 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 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster
- lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
- lov om endringer i lov 3. mai 2002 nr. 13 om utenriktstjenesten
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond

I proposisjonen inngår:

- Forslag til endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.
- Forslag til lovendringer som følge av reorganiseringen av skatteetaten (ROS)
- Forslag til videreføring av særskilte skattefordeler i AFP-ordningen frem til 1. januar 2010
- Forslag til avvikling av skattefavoriseringen av IPA og livrenter
- Forslag til endring av reglene om beskatning av aksjevinster mv. realisert etter utflytting
- Forslag til endringer i svalbardbeskatningen for inntektsårene 2006 og 2007
- Forslag om adgang til beregning av friinntekt av pådratte investeringskostnader i byggeperioden for nye og oppgraderte vannkraftverk
- Forslag til endring av skattereglene for finansielle poster i petroleumskbeskatningen

- Forslag til endring i CO₂-avgiftsloven på kontinentalsokkelen
- Forslag til presisering av forskriftshjemmelen i skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g – skattemessig behandling av tap på utlån i banker og finansieringsforetak
- Forslag til fradrag for avsetning til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak
- Forslag til skattefritak ved overdragelse av landbrukseiendom fra et familiesameie
- Forslag til endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt
- Forslag til innføring av skattefritak på gevinst ved vern av skog
- Forslag til endringer i skogfundsordningen
- Forslag til innføring av maksimumsgrense for ligningsverdien på annen fast eiendom
- Forslag til endret verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondseiendeler ved formuesskatteligningen
- Forslag til fritak for formuesskatt på engangserstatningsutbetaling til barn ved tap av forsørger
- Forslag til endringer i oppgave- og betalingsfrister
- Forslag til utvidelse av politiets tilgang til valutaregisteret
- Forslag til utvidelse av ligningslovens bestemmelser om dekning av sakskostnader
- Forslag til lovendringer i skattebetalingsloven
- Forslag til klargjøring av dokumentavgiftsplikten ved erverv av bygning på fremmed grunn
- Forslag om dokumentavgiftsfritak ved overføring av fast eiendom mellom samboere
- Forslag om endring i merverdiavgiftsloven
- Forslag til endring i lov om særavgifter
- Forslag til endring i lov om statens pensjonsfond som følge av innføring av NO_x-avgift
- Forslag til oppretting av lovtekst
- Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
- Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser mv.

2.1 Økt nedre grense for trygdeavgift

Departementet foreslår å øke den nedre grensen for å betale trygdeavgift fra 29 600 kroner til 39 600 kroner. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak. Forslaget tilsvarer en frikortgrense på 40 000 kroner.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23–3 fjerde ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

2.2 Økning av satsene i minstefradraget

Det vises til omtale i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak vedrørende forslag om å øke satsen for minstefradraget i lønnsinntekt fra 34 til 36 pst., og fra 24 til 26 pst. i pensjonsinntekt.

Dette følges her opp med forslag til endring i skatteloven § 6–32 første ledd første og annet punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007. Det vises for øvrig til forslag om økning av de øvre beløpsgrensene for minstefradraget i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

2.3 Fradrag for fagforeningskontingent

Etter skatteloven § 6–20 kan arbeidstakere på nærmere vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent med inntil 2 250 kr. Aktive yrkesutøvere og næringsdrivende kan få fradrag for kontingent betalt til visse yrkes- og næringsorganisasjoner med samme beløp, jf. skatteloven § 6–19.

Som et ledd i regjeringens målsetning om å doble fradraget for betalt fagforeningskontingent, foreslår departementet å øke det maksimale fradraget til 2 700 kr. Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007).

Det vises til endring i skatteloven § 6–19 annet ledd fjerde punktum og § 6–20 fjerde ledd annet punktum. Departementet foreslår at endringene trer

i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

2.4 Skattebegrensingsregelen ved lav alminnelig inntekt

Det vises til St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Regjeringen foreslår å redusere satsen i formu-estillegget i skattebegrensingsregelen fra to pst. til en og en halv pst. Dette krever endring i skatteloven.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 17–1 tredje ledd. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

2.5 Jordbruksfradraget

2.5.1 Innledning

Ved fastsettelse av positiv alminnelig inntekt fra jord- og hagebruk, har produsenten i henhold til skatteloven § 8–1 femte ledd krav på et generelt jordbruksfradrag på inntil 36 000 kroner. I tillegg gis fradrag med 19 pst. av den jordbruksinntekten som overstiger 36 000 kroner, opp til et samlet fradrag på 71 500 kroner.

Departementet legger fram forslag om en økning både av det generelle fradraget og prosentfradraget.

2.5.2 Departementets vurderinger og forslag

I forbindelse med jordbruksforhandlingene våren 2006, ble det varslet at jordbruksfradraget skal økes med 283 millioner kroner i 2007. Departementet foreslår at det generelle fradraget øker fra 36 000 kroner med 9 000 kroner til 45 000 kroner og at det prosentvise fradraget økes fra 19 pst. til 32 pst. Det maksimale fradraget økes dermed fra 71 500 kroner til 142 000 kroner.

For hevingen av den øvre grensen for den generelle del av jordbruksfradraget til 45 000 kroner, vises det til forslag om endring av skatteloven § 8–1 femte ledd første punktum.

Det vises til forslag om endring av skatteloven § 8–1 femte ledd tredje punktum når det gjelder forhøyelsen av det prosentvise fradraget fra 19 pst. til 32 pst. og det maksimale jordbruksfradraget fra 71 500 kroner til 142 000 kroner.

Etter skatteloven § 8–1 sjette og sjuende ledd, kan det kreves særskilt inntektsfradrag ved fastsettelsen av inntekt fra reindrift og skiferproduksjon. Disse fradragenes størrelse endres ikke.

Dersom skattyter driver jordbruk, reindrift og skiferdrift i kombinasjon, skal fradraget etter gjeldende rett ikke overskride 71 500 kroner, jf. skatteloven § 8–1 åttende ledd. Bakgrunnen for dette er at det ikke skal kunne kreves mer enn ett helt fradrag til sammen, jf. Ot.prp. nr. 93 (2002–2003) av-

snitt 3.3 og 4.3. I samsvar med økt maksimalgrense for jordbruksfradraget, foreslås den kombinerte grensen når skattyteren driver jordbruk i kombinasjon med skiferdrift og/eller reindrift økt til 142 000 kroner. Det vises til forslag om nytt annet punktum i § 8–1 åttende ledd. Dette gjør det også nødvendig med en justering av § 8–1 åttende ledd første punktum.

2.5.3 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget

Økningen av jordbruksfradraget vil gi et provenytap på 283 mill. kroner påløpt og bokført. Forslaget vil ikke ha administrative konsekvenser.

3 Omorganisering av skatteetaten – lovendringer

3.1 Innledning

Regjeringen slutter seg i St.prp. nr. 1 (2006–2007) for Finansdepartementet til hovedtrekkene i Skattedirektoratets forslag om å omorganisere skatteetaten. Forslaget går ut på å organisere skatteetaten i to nivåer: Skattedirektoratet og et regionalt nivå. Det regionale nivå organiseres slik at hver region omfatter flere av dagens fylker. Hver enkelt region får ett organ, skattekontoret, som erstatter dagens ligningskontor, fylkesskattekontor, skattefogdkontor og folkeregister i regionen. Hver regions skattekontor vil utgjøre én formell forvaltningsenhet. Skattekontoret vil bestå av mange kontorsteder (enheter) innen regionen, og utad vil disse kontorene fremstå som en del av skattekontoret. Hver slik kontorenhet skal ha en førstelinjetjeneste som skal betjene alle typer henvendelser, ta imot alle typer oppgaver, klager, søknader med mer på alle skatteetatens områder. De skatte- og avgiftspliktige skal således kunne henvende seg til hvilken som helst kontorenhet.

Fordi alle disse kontorene er en del av skattekontoret, vil hver av dem kunne ha den kompetansen som foreslås lagt til skattekontoret. Dette omfatter både ligningsmyndighet, avgiftsmyndighet, innkrevingsmyndighet og folkeregistermyndighet. I praksis vil det bli en saks- og myndighetsfordeling basert på administrativ styring, for å sikre en fleksibel og slagkraftig organisasjon med bedre ressursutnyttelse og høyere kvalitet.

Innad i regionene blir det regionledelsen som organiserer arbeidet og bestemmer hvor saker som ikke kan løses i førstelinjetjenesten, skal behandles. Skattedirektoratet kan gi overordnede anvisninger om dette, og vil ha tilsyns- og instruksjonsmyndighet overfor regionene. Regionledelsen vil ha tilsyns- og instruksjonsmyndighet overfor alle kontorene i regionen, bl.a. for å sikre budsjettstyring, likebehandling og god kvalitet på behandlingen og avgjørelsene i hver enhet. Den kontorenheten som en regionsledelse plasseres ved, er ellers likestilt med de øvrige enhetene i regionen, og har ingen formell, overordnet posisjon i forhold til disse.

Skattekontoret i regionen skal primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet

skal ha myndighet til å organisere oppgaver på tvers av regionene.

På ligningsområdet foreslås en ny klage- og nemndsstruktur. Forslaget innebærer at skattekontorene gis en generell adgang til å omgjøre egne avgjørelser som er truffet under ordinær ligning og forhåndsligning. Dette innebærer at skattyter skal rette klage over ligningen til skattekontoret. Hvis skattekontoret ikke tar klagen til følge, foreslås det at skattyter skal ha en generell klageadgang til en folkevalgt nemnd på regionalt nivå: skatteklagenemnda. Det foreslås å innføre nærmere bestemte krav til nemdsmedlemmenes kompetanse. I likhet med skattekontorene skal skatteklagenemndene primært behandle klager fra egen region, men Skattedirektoratet kan bestemme at for eksempel saker som overføres til andre regioner i forbindelse med ligning, kan klagebehandles der. Det foreslås en begrenset adgang for etaten til å bringe de regionale skatteklagenemndenes avgjørelser inn for overprøving av en landsdekkende nemnd: Riksskattenemnda. Både skatteklagenemndene og Riksskattenemnda vil ha samme uavhengige stilling som dagens nemnder.

På merverdiavgiftsområdet videreføres Klagenemnda for merverdiavgift uendret, men det foreslås visse endringer i fordelingen av myndighet mellom klagenemnda og skattekontorene. På de øvrige forvaltningsområdene forelås det ingen vesentlige endringer i klageordningen.

Forslaget til omorganisering er nærmere beskrevet i en rapport av desember 2005 fra Skattedirektoratet kalt «Den nye skatteetaten – effektiv og imøtekommende». Rapporten ble sendt på høring ved Finansdepartementets brev 13. mars 2006. Omtale av forslaget til omorganisering, høringen og høringsinstansenes syn m.m. er inntatt i St.prp. nr. 1 (2006–2007). For å tilpasse lovgivningen til den nye etatsstrukturen, foreslås det her endringer i arveavgiftsloven, folkeregisterloven, ligningsloven, merverdiavgiftsloven og den nye skattebetalingsloven. Høringsuttalelser som særlig knytter seg til regelverksendringer er omtalt nedenfor i tilknytning til de aktuelle forslagene til lovendringer.

Omorganisering av skatteetaten til to nivåer på samtlige områder med ett regionalt forvaltningsnivå (skattekontoret), krever en rekke lovendringer. Alle henvisninger til ligningskontor, fylkesskatte-

kontor, skattefogdkontor og folkeregister må endres. Ved myndighetstildeling i de aktuelle forvaltningslovene, legges myndigheten til «skattekontoret» som formell enhet. Bestemmelser som gir myndighet som er stedbundet, foreslås endret som følge av at Skattedirektoratet skal fordele myndighet til skattekontorene. Videre foreslås det endringer i ligningsloven for å tilpasse denne til den foreslåtte klage- og nemndstrukturen. De vesentligste endringene er i ligningsloven. Det øvrige forvaltningsregelverket på skatteområdet påvirkes noe mindre av forslaget til omorganisering.

Ligningsmyndighetene for Svalbard skal fortsatt forestå all utligning av skatt til Svalbard, jf. lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard. Da ligningsbehandlingen for Svalbard i betydelig grad er regulert gjennom henvisninger til ligningsloven, vil omorganiseringen også berøre ligningsforvaltningen der. Departementet vil komme tilbake til lovendringsforslag på dette området. Videre gjør omorganiseringen det nødvendig med enkelte endringer i folketrygdloven, skatteloven og en rekke andre lover. Departementet vil fremme disse endringsforslagene senere.

3.2 Ligningsloven

3.2.1 Gjeldende rett

3.2.1.1 Ligningsmyndighetene

Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) har regler om ligningsmyndighetene i kapittel 2. De lokale ligningsmyndigheter består i dag av ligningskontor, ligningsnemnd og overligningsnemnd, jf. § 2–1. Ligningskontorene er statlige og kan omfatte en eller flere kommuner. Organiseringen av ligningskontorene bestemmes av departementet.

Det er en ligningsnemnd og en overligningsnemnd for hvert ligningskontor. Nemndene er rene klageorganer. Nemnder som omfatter én kommune oppnevnes av kommunestyret. Omfatter nemnda flere kommuner, velges medlemmene av fylkestinget etter forslag fra de berørte kommunestyre. Nemndene består av en leder og fire andre medlemmer. Det stilles ingen formelle kvalifikasjonskrav til medlemmene, men fylkestinget skal sørge for en balansert representasjon i nemndene, slik at hensynet til faglige kvalifikasjoner og lokalkunnskap ivaretas og kravene til kjønnsfordeling oppfylles.

For hvert fylke er det ett statlig fylkesskattekontor og en fylkesskattenemnd oppnevnt av fylkestinget, jf. § 2–2.

For hele riket er det ett statlig skattedirektorat og en riksskattenemnd, jf. § 2–3. Riksskattenemndas medlemmer oppnevnes av Kongen.

Det er tre særskilte sentrale ligningskontorer for hele riket: Sentralskattekontoret for utenlandsaker, Sentralskattekontoret for storbedrifter og Oljeskattekontoret, jf. § 2–4. Oljeskattekontoret er ligningskontor for skattytere som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1. Det er knyttet egne nemnder til Oljeskattekontoret, jf. petroleumsskatteloven § 6. Sentralskattekontoret for storbedrifter har ansvaret for ligning av norske konsern/store selskaper, rederier, Nokus-selskaper, utenlandske deltakerlignede selskaper og kraftforetak. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er en spesialisert enhet for ligning av skattytere som ikke har varig tilknytning til riket, sjømenn bosatt i utlandet, samt skattytere som lignes etter artistskatteloven. For hvert sentralskattekontor er det en særskilt ligningsnemnd og overligningsnemnd. Nemndsmedlemmene oppnevnes av Kongen, og nemndene er sammensatt ut fra faglige kvalifikasjoner.

3.2.1.2 Vedtaksmyndighet under ligningsbehandlingen

Etter § 8–4 treffer ligningskontorene alle avgjørelser under den ordinære ligningsbehandlingen og forhåndsligningen.

Ligningskontorenes stedlige vedtaksmyndighet er regulert i § 8–6 om stedet for ligning. Etter § 8–6 nr. 1 fastsettes formue og inntekt av ligningsmyndighetene for den kommunen som etter skattelovens regler om skattestedet, skal ha skatten.

For de særskilte sentrale ligningsmyndighetene omfatter vedtaksmyndigheten de saker som etter lov, forskrift eller vedtak skal behandles ved kontorene. Ved sentralskattekontorene er vedtaksmyndigheten ved ordinær ligning lagt til ligningsnemndene, men nemndene kan delegerer sin myndighet til sentralskattekontorene, jf. § 8–4 nr. 2.

Riksskattenemnda er tillagt en særskilt avgjørelsesmyndighet ved ligningen for fastsetting av verdier etter skatteloven § 18–7 første ledd bokstavene b og c, og fordelingen av dem mellom kommunene etter oppgave fra Norges vassdrags- og energiverk, jf. ligningsloven § 8–5.

3.2.1.3 Klage på ligningsavgjørelser – nemndenes vedtaksmyndighet

I utgangspunktet har enhver skattyter rett til å påklage et vedtak over egen ligning, truffet ved den

ordinære ligningsbehandlingen eller i endringssak, jf. § 9–2 nr. 1 bokstav a og b. Nærmere regler om klagens innhold, leveringssted og leveringsfrister er gitt i § 9–2 nr. 2 til 7.

Skattyter kan som hovedregel få prøvet vedtak fattet ved den ordinære ligningsbehandlingen for to klageinstanser: ligningsnemnda og overligningsnemnda. Vedtak i endringssak fattes ordinært av ligningsnemnda og kan i utgangspunktet bare påklages til overligningsnemnda. Hvis overligningsnemndas vedtak ikke på noe punkt fører til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag for skattyteren, er klagebehandlingen avsluttet. I motsatt fall har skattyter klagerett til fylkesskattenemnda. Skattyter har klagerett til Riksskattenemnda hvis fylkesskattenemndas vedtak på noe punkt fører til økt skatte- eller avgiftsgrunnlag. Riksskattenemnda er siste klageinstans.

Fylkesskattenemnda avgjør også hvilken kommune som tilkommer skatten hvis samme inntekt og formue er skattlagt i flere kommuner i fylket. Riksskattenemnda avgjør hvilken kommune som tilkommer skatten hvis samme inntekt og formue er skattlagt i flere kommuner som ligger i forskjellige fylker.

Nemndenes saklige og stedlige vedtaksmyndighet

Ved klagebehandling etter § 9–2 kan alle forhold som har hatt betydning for ligningsvedtaket prøves. Klageorganet kan således prøve både rettsanvendelsen, bevisvurderingen, skjønnsutøvelsen og saksbehandlingen.

Etter § 9–8 nr. 5 utledes nemndenes stedlige vedtaksmyndighet av bestemmelsene i § 8–6 om stedet for ligning. Vedtaksmyndigheten er som hovedregel lagt til nemndene for den kommunen som etter skattelovens regler om skattestedet, skal ha skatten. Etter bestemmelsene i ligningsloven § 2–4 nr. 3, jf. nr. 2, skal nemndene ved sentralskattekontorene behandle klager over de sakene som er behandlet ved sentralskattekontorene.

Nemndsavgjørelser

Nemndene treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, jf. § 3–10 nr. 1. Ved stemmelikhet avgjør lederens stemme.

Etter § 3–10 nr. 2 og 3 kan fylkesmannen godkjenne at enkeltsaker avgjøres etter avdelingsvis behandling i ligningsnemnd og overligningsnemnd. Ved avdelingsvis behandling i ligningsnemnda anses enkeltsaker avgjort når saken er forelagt skriftlig for alle medlemmene, og alle er eni-

ge i avgjørelsen. Ved avdelingsvis behandling i overligningsnemnda kan enkeltsaker avgjøres ved enstemmig vedtak av minst to av nemndas medlemmer.

Fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda avgjør klage- og endringssaker i møte.

Delegasjon fra ligningsnemnda

Etter § 9–8 nr. 3 kan ligningsnemnda gi ligningskontoret fullmakt til å treffe vedtak i klage- og endringssaker. Delegasjonsadgangen omfatter ikke saker om tillegsskatt etter ligningsloven §§ 10–2 til 10–4, saker som gjelder endring til skade for skattyteren av ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen, og saker som skal behandles på nytt av samme klageorgan fordi skattyter ikke har fått pliktig varsel etter § 9–7.

Årssyklus for ligning av næringsdrivende

Etter § 9–8 nr. 4 kan ligningskontorene endre vedtak som er truffet ved ordinær ligning av næringsdrivende skattytere, inntil utgangen av mai måned året etter utløpet av selvangivelsesfristen. De vedtak som ligningskontorene treffer etter denne bestemmelsen, anses som endringsvedtak. Klage over disse skal derfor rettes til overligningsnemnda. På samme vilkår kan sentralskattekontorene treffe endringsvedtak i den utstrekning myndigheten er delegert fra ligningsnemnda etter § 8–4 nr. 2.

Saksforberedelse

Ligningskontoret forbereder saker som skal avgjøres av ligningsnemnda og overligningsnemnda for vedkommende område. Tilsvarende forbereder fylkesskattekontoret saker for fylkesskattenemnda, og Skattedirektoratet forbereder saker for Riksskattenemnda, jf. ligningsloven § 3–9 nr. 1.

3.2.1.4 Andre avgjørelser

Etter ligningsloven kan ligningsmyndighetene treffe en rekke andre avgjørelser enn ligningsavgjørelser, blant annet:

- vedtak om dekning av sakskostnader etter § 9–11
- vedtak om å ilegge tvangsmulkt etter § 10–6
- pålegg om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk etter § 10–7
- vedtak om å ilegge gebyrer etter § 10–8
- vedtak om å begrense skattyters adgang til saksdokumenter etter § 3–4

- pålegg til skattyter om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter § 3–6.

Hvis en nemnd helt eller delvis avslår et krav om dekning av sakskostnader etter § 9–11, kan avgjørelsen påklages til nærmeste overordnede nemnd som treffer endelig avgjørelse. Riksskattenemndas avgjørelse av krav om dekning av sakskostnader kan ikke påklages.

Avgjørelser truffet etter bestemmelsene i §§ 10–6 og 10–7 kan påklages til Skattedirektoratet.

Vedtak om gebyr etter § 10–8 skal ordinært påklages til fylkesskattekontoret. Skattedirektoratet er klageorgan når gebyret er ilagt av et sentralskattekontor, mens Riksskattenemnda avgjør klager over gebyrer ilagt av Skattedirektoratet.

Avgjørelser etter §§ 3–4 og 3–6 treffes av den aktuelle administrative ligningsmyndighet og kan påklages til nærmeste overordnede organ som treffer endelig avgjørelse.

Etter ligningsloven kapittel 3A kan ligningskontorene og Skattedirektoratet gi bindende forhåndsuttalelser i skattesaker.

3.2.1.5 Søksmål

Etter § 11–1 skal rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren, rettes mot staten som søktsøkt. Søksmål fra skattyter anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne forvaltningsvedtaket er truffet i første instans etter § 8–6, jf. § 11–1 nr. 2.

Statens partsstilling utøves av fylkesskattekontoret i distriktet. I Oslo utøves partsstillingen av ligningskontoret. Søksmål om vedtak truffet av Sentralskattekontoret for utenlandssaker anlegges ved Stavanger tingrett. Søksmål om vedtak truffet av Sentralskattekontoret for storbedrifter anlegges ved Oslo tingrett. Statens partsstilling utøves i disse sakene av vedkommende sentralskattekontor.

Søksmål fra det offentlige skal rettes mot formannen i det ligningsorganet som har truffet avgjørelsen, eller mot ligningssjefen hvis ligningskontoret har truffet den, jf. § 11–2 nr. 3.

3.2.2 Departementets forslag

3.2.2.1 Innledning

I omorganiseringen som omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007) er det lagt til grunn at ligningsmyndighetene organiseres i to nivåer. Den formelle myndigheten som i dag er lagt til ligningskontorene og fylkesskattekontorene samles, ved at skattekontorene gjøres til ligningsmyndighet på regionalt nivå. Oljeskattemyndighetene, jf. lov 5. september 1989

nr. 4 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., omfattes ikke av omorganiseringen av skatteetaten. Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter foreslås videreført på den måten at de blir egne kontorenheter underlagt regionlederen i den regionen der kontorene ligger. Sentralskattekontorene blir dermed en del av vedkommende skattekontor. Skattedirektoratet videreføres som sentral ligningsmyndighet overordnet skattekontorene.

Skattedirektoratet skal etter omorganiseringen ha myndighet til å fordele oppgavene mellom skattekontorene. Det medfører endringer i ligningslovens bestemmelser som knytter ligningskontorenes stedlige myndighet til den kommunen som etter skattelovens regler om skattestedet, skal ha skatten.

Skattekontorene skal ha generell myndighet til å treffe vedtak til gunst og ugunst i alle endrings spørsmål som gjelder egne avgjørelser under ordinær ligning og forhåndsligning, samt myndighet til å treffe vedtak om sakskostnader i endringssak avgjort av skatteklagenemnda.

Overgangen til en toinstansforvaltning får konsekvenser for behandlingen av klager hvor fylkesskattekontoret i dag er klageinstans. Slike klagesaker vil gå direkte fra skattekontoret til Skattedirektoratet. Videre vil det være en generell klage- og endringsadgang for en nemnd på regionalt nivå, skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda skal i likhet med skattekontorene kunne behandle saker fra hele landet og som hovedregel treffe skriftlige avgjørelser i avdeling. Dessuten skal det stilles større krav til lederen og øvrige nemndsmedlemmers fagkunnskap. Klage- og nemndsstrukturen for saker som i dag behandles ved sentralskattekontorene skal tilpasses dette, men slik at dagens oppnevningssystem, krav til spesialistkompetanse for nemndsmedlemmene og klagebehandling i nemndsmøter videreføres.

Det skal være en begrenset adgang til å overprøve skatteklagenemndas avgjørelser i en landsdekkende nemnd: Riksskattenemnda. I tillegg foreslås at søksmål mot staten reises ved den enkelte skattyters alminnelige vernetting etter reglene i den nye tvisteloven, og at partsstillingen utøves av skattekontorene.

Som følge av omorganiseringen foreslår departementet her de nødvendige endringer i ligningsloven, slik at loven tilpasses den nye organiseringen og myndighetsfordelingen.

3.2.2.2 Endringer i ligningsloven kapittel 2 om ligningsmyndighetene

Omorganisering av skatteetaten innebærer at bestemmelsene i ligningsloven §§ 2–1 til 2–4 om lokale ligningsmyndigheter, ligningsmyndigheter i fylket, sentrale ligningsmyndigheter og særskilte sentrale ligningsmyndigheter må endres. Etter omorganiseringen vil ligningsmyndighetene bestå av skattekontorer, skatteklagenemnder, Skattedirektoratet og Riksskattenemnda.

Flere bestemmelser i ligningsloven benytter ligningsmyndigheter som en fellesbetegnelse for samtlige organer. Dette foreslås videreført uendret som betegnelse på de nye organene.

Det foreslås at ligningsloven §§ 2–1 til 2–4 oppheves og erstattes med en ny § 2–1 om skattekontorene og en ny § 2–2 om skatteklagenemnder. Skattedirektoratet og Riksskattenemnda foreslås regulert i ny § 2–3 som sentral ligningsmyndighet. Oljeskattekontoret med tilhørende nemnder foreslås regulert i ny § 2–4 og benevnes særskilte ligningsmyndigheter. Oljeskattekontoret med nemnder berøres ellers ikke av omorganiseringsforslaget.

Ligningsmyndighetene i første instans

Skattekontorene er ligningsmyndighet i første instans. Etter omorganiseringen skal landet deles i regioner med ett skattekontor i hver region. Dette foreslås inntatt i ligningsloven § 2–1. Departementet foreslår at Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker blir egne kontorenheter underlagt regionlederen i den regionen der kontorene ligger. Sentralskattekontorene blir dermed en del av vedkommende skattekontor. Det vises til forslag til ny § 2–1.

Ligningsloven har i dag flere særregler for de særskilte sentrale ligningsmyndigheter. Når Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker blir en del av skattekontoret, vil de omfattes av de generelle reglene. Det vil dermed ikke være behov for særregler for sentralskattekontorene. Det foreslås likevel en hjemmel til å gi regler om egne skattelister for de skattytergrupper som i dag behandles ved sentralskattekontorene og Oljeskattekontoret, jf. forslag til ny § 8–8 nr. 2 siste ledd. For Oljeskattekontoret foreslås det særskilte regler i § 2–5 innledningen, § 2–8 nr. 1, § 3–4 nr. 4, § 3–6 nr. 3 § 4–6, § 4–7 nr. 3, § 4–9 nr. 5 og ny § 8–4 nr. 2.

Skattekontorenes stedlige vedtaksmyndighet foreslås regulert i ligningsloven § 8–6 og § 9–8 nr. 2.

Skatteklagenemndene

Skatteklagenemndene foreslås regulert i ligningsloven ny § 2–2. Det skal være en skatteklagenemnd for hvert skattekontor, jf. § 2–2 nr. 1. Primært skal skatteklagenemndene behandle endringssaker fra egen region, men Skattedirektoratet kan bestemme at for eksempel saker som er ligningsbehandlet i annen region, også kan nemndsbehandles der. Nemndenes stedlige vedtaksmyndighet foreslås regulert i ligningsloven § 9–8.

I høringsnotatet foreslås det at medlemmene av de ordinære skatteklagenemndene skal oppnevnes av fylkestingene i vedkommende region, og at det skal stilles bestemte krav til kompetanse hos nemndsmedlemmene.

En rekke høringsinstanser stiller seg positive til forslaget om å innføre et kompetansekrav for skatteklagenemndene for å styrke skattyters rettsikkerhet. Det fremheves at nemndene vil bli bedre rustet til å korrigere skattekontorenes rettsanvendelse og bevisbedømmelse. Både *Handels- og Servicenærings Hovedorganisasjon (HSH)* og *Skattebetalerforeningen* påpeker at det bør sikres at nemndene blir tilført tilstrekkelige personalmessige og økonomiske ressurser slik at klagebehandlingen blir rask og effektiv. HSH støtter imidlertid ikke forslaget om at fylkestingene skal oppnevne medlemmer til skatteklagenemndene. Skattebetalerforeningen og *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)* stiller også spørsmål om hvordan tilstrekkelig fagkompetanse skal oppnås når nemndsmedlemmene skal oppnevnes av fylkestingene. *Fylkesmannen i Nord-Trøndelag* mener at nemndsmedlemmer med fagkompetanse ikke bør oppnevnes av fylkestinget. *Advokatforeningen* foreslår blant annet at lederen bør ha praktisk erfaring innen skatterett.

Departementet ser det som svært viktig at vervet som medlem av skatteklagenemndene fremstår som attraktivt både med hensyn til arbeidsmengde og arbeidsvilkår for personer med den ønskede kompetanse. Etter departementets syn vil en oppnevning i regi av fylkestingene ivareta det demokratiske innslaget som begrunner nemndsordningen. Dagens ordning med at medlemmene til ligningsnemnd, overligningsnemnd og fylkesskatteklagenemnd velges av fylkestinget etter forslag fra de berørte kommunestyrever foreslås ikke videreført. Fylkestingene vil stå fritt til å oppnevne medlemmer så lenge de oppfyller de faglige kriteriene som er foreslått regulert i forskrift. Forutsatt at det etableres gode rutiner for å finne fram til egnede kandidater, ser ikke departementet at muligheten for å få faglig godt kompetente medlemmer vil være vesentlig annerledes om de oppnevnes av fylkestinget enn om

næringslivets organisasjoner, interesseorganisasjoner eller et sentralt statlig organ oppnevner medlemmene. Etter departementets oppfatning kan det være en fordel at lederen har yrkeserfaring innen skatterett, men det bør ikke stilles som vilkår for å være leder av nemnda.

Departementet fastholder forslaget om at medlemmene av skatteklagenemnda skal oppnevnes av fylkestingene. Fylkestingene skal oppnevne det antall medlemmer som samsvarer med fylkets forholdsmessige andel av befolkningen i regionen. Nemndas leder skal oppnevnes av fylkestinget i det fylket hvor regionledelsen har sitt sete. Det foreslås at minst to tredjedeler av medlemmene skal ha formell utdanning innen regnskap, økonomi eller jus, samt praktisk yrkeserfaring på området. Lederen skal oppfylle kravene i domstoloven § 54 for å være tingrettsdommer, slik kravet er for lederen i Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 57. Dette foreslås regulert i forskrift. Det foreslås at departementet gis hjemmel til å fastsette forskrift om skatteklagenemndenes oppnevning, sammensetning og organisering. Det vises til forslag til ny § 2–2 nr. 1 og 3.

Departementet legger til grunn at det etter omorganiseringen skal være en særskilt skatteklagenemnd knyttet til hver av de to kontorene som skal behandle de skattytergrupper som i dag behandles ved henholdsvis Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter, og at disse nemndene skal oppnevnes av departementet. Dagens oppnevningssystem, sammensetning og krav til spesialistkompetanse videreføres. Det vises til forslag til ny § 2–2 nr. 2.

Forslaget til ny nemndsstruktur innebærer at reglene om fylkesskattenemnda og dagens Riksskattenemnd i ligningsloven §§ 2–2 og 2–3 oppheves. Endring i betegnelsen av nemndene innebærer også endringer i bestemmelser som i dag viser til ligningsnemnd, overligningsnemnd, fylkesskattenemnd og Riksskattenemnd. I samtlige vil det også være materielle endringer. Disse endringsforslagene omtales i tilknytning til de enkelte kapitler i ligningsloven.

Sentrale ligningsmyndigheter

Det foreslås at de sentrale ligningsmyndighetene – Skattedirektoratet og Riksskattenemnda – reguleres i ny § 2–3. I forslaget som ble sendt på høring, ble den landsdekkende nemnda kalt for overprøvningsnemnda. Departementet finner det hensiktsmessig å videreføre betegnelsen Riksskattenemnda, selv om den nye nemnda vil få en noe annen funksjon enn dagens nemnd. Riksskattenemnda

skal være en landsdekkende nemnd. Den skal være faglig sammensatt og bestå av en leder og fire andre medlemmer med varamedlemmer, som alle oppnevnes av departementet. Etter forslaget skal det være en begrenset adgang for ligningsetaten til å bringe vedtak fattet av skatteklagenemnda inn for Riksskattenemnda. Det vesentligste formålet med en slik nemnd er å sikre rettsenhet og adgang til å overprøve vedtak som har prinsipiell karakter. Riksskattenemndas saklige myndighet foreslås regulert i ligningsloven § 9–5 nr. 5. Det vises til forslag til ny § 2–3.

Reglene om utelukkingsgrunner, tjenesteplikt, fritaksgrunner m.m.

Reglene om utelukkingsgrunner, tjenesteplikt, fritaksgrunner, samtidig verv og valg og oppnevning i ligningsloven §§ 2–5 til 2–9, foreslås videreført med visse tilpasninger. I tillegg må det foretas endringer i lovhenviisningene i disse bestemmelsene som følge av øvrige lovendringer i kapittel 2.

Paragraf 2–5 bokstav b bestemmer at skattefogder og skatteoppkrevdere samt tjenestemenn ved deres kontorer, er utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd. Tilsvarende gjelder for tjenestemenn ved ligningsforvaltningen, jf. § 2–5 bokstav c. Sistnevnte bestemmelse foreslås endret slik at det er tjenestemenn i Skattedirektoratet og skattekontorene som er utelukket fra slik tjeneste. Når skattefogden og dennes tjenestemenn, som følge av omorganiseringen blir en del av skattekontorene, vil også de omfattes av denne bestemmelsen. Det foreslås derfor at henvisningen til skattefogden tas ut av § 2–5 bokstav b. Det vises til forslag til endringer i § 2–5 første ledd bokstav b og c.

Det foreslås at § 2–6 om tjenesteplikt og fritaksgrunner får anvendelse for nemnder som oppnevnes av fylkestinget etter ny § 2–2 nr. 1, og ikke for nemnder som oppnevnes av departementet, jf. ny §§ 2–2 nr. 2 og 2–3. Dermed vil tjenesteplikten gjelde for personer som er bosatt i det aktuelle fylket som fylkestinget oppnevner for. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 2–6 nr. 1 og 2.

Medlemmer av Riksskattenemnda omfattes ikke i dag av forbudet i § 2–7 om at ingen kan være medlem av flere ligningsorganer. Det er ikke hensiktsmessig at en person sitter i flere nemnder. Det foreslås derfor at bestemmelsen gjøres generell for skatteklagenemndene og Riksskattenemnda. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 2–7.

Etter § 2–8 nr. 1 skal det være like mange varamedlemmer som medlemmer i nemndene. Forslaget til endringer i måten nemndsmedlemmene skal oppnevnes på og etter hvilke kriterier, tilsier at det

ikke er behov for å opprettholde kravet om ett varamedlem for hvert medlem av en skatteklagenemnd. Det foreslås at oppnevning av varamedlemmer blir forskriftsregulert i medhold av forslaget til ny § 2–2 nr. 3. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 2–8 nr. 1.

3.2.2.3 Endringer i ligningsloven kapittel 3 om alminnelige saksbehandlingsregler

Ligningsloven §§ 3–1 og 3–2 har bestemmelser om veiledningsplikt og behandling av muntlige henvendelser. Det foreslås at ligningskontoret endres til skattekontoret i begge bestemmelsene. Tilsvarende foreslås det at ligningskontoret og fylkeskattekontoret endres til skattekontoret i § 3–4 nr. 3 som regulerer hvordan skattyter skal få innsyn i saksdokumenter. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3–1, § 3–2 og § 3–4 nr. 3.

Advokatforeningen mener at skattyters innsynsrett i vedtaket før endelig beslutning treffes, også må gjelde for skattekontorenes omgjøringsvedtak. Dette for å sikre kontradiktorisk behandling. Videre mener foreningen at prinsippet om innsyn i vedtaksutkast bør komme klart til uttrykk i loven. *Departementet* vil bemerke at skattyter som hovedregel har innsynsrett i alle forslag til vedtak, også ligningskontorets vedtaksutkast. Når skattekontoret ikke tar skattyters klage til følge eller tar opp ligningen til endring av eget tiltak og skattyter har innsigelser til varsel om endring, skal skattekontoret fatte begrunnet vedtak i saken. Etter departementets syn bør skattyters innsynsrett også omfatte utkast til slike vedtak. Som nevnt har skattyter som hovedregel innsynsrett i alle forslag til vedtak, og departementet ser ikke at det som følge av omorganiseringen er nødvendig at skattyters rett til innsyn i vedtaksutkastet fremgår uttrykkelig av loven.

Fylkesskattekontorene er i dag klageinstans for ligningskontorenes avslag på skattyters krav om innsyn i saksdokumenter, jf. ligningsloven § 3–4 nr. 4, og klage over pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelser etter ligningsloven kapittel 4 og 6, jf. § 3–6 nr. 3. Klager over slike avgjørelser fra skattekontorene vil bli behandlet av Skattedirektoratet. Klagen skal rettes til skattekontoret, det vil si til et hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. For pålegg gitt av Oljeskattekontoret foreslås det at Skattedirektoratet treffer avgjørelsen.

Etter § 3–4 nr. 4 kan klage over avslag på skattyters krav om innsyn i saksdokumenter rettes til overordnet administrativt organ når avslaget blant annet er satt fram under forberedelse av en sak for overligningsnemnda eller høyere nemnd. Som føl-

ge av endringer i nemndsstrukturen, vil dette måtte gjelde sak for henholdsvis skatteklagenemnda og overprøvningsnemnda. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3–4 nr. 4 og § 3–6 nr. 3 annet punktum.

Ligningsloven § 3–8 nr. 1 bokstav e bestemmer at en tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person er ugild til å delta i forberedelse eller avgjørelse når overordnet tjenestemann ved samme kontor eller direktoratet i ligningsforvaltningen er ugild i saken. Samme kontor vil etter omorganiseringsforslaget være skattekontoret i regionen. Uttrykket samme kontor foreslås derfor endret til skattekontoret. Siden det bare er ett direktorat i ligningsforvaltningen, foreslås betegnelsen direktorat endret til Skattedirektoratet. Bestemmelsen forstås på samme måte som forvaltningsloven § 6 tredje ledd, slik at inhabiliteten bare rammer den som er direkte underordnet den aktuelle tjenestemannen. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3–8 nr. 1 bokstav e.

Etter § 3–8 nr. 1 bokstav f er en tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person ugild til å delta i forberedelse eller avgjørelse når han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av en lavere nemnd. Med bare ett nemnds nivå i regionene, foreslås det at bestemmelsen endres slik at en person er ugild til å delta i forberedelse eller avgjørelse av en sak når vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av skatteklagenemnda. Det vises til forslag til endringer i § 3–8 nr. 1 bokstav f.

Ligningsloven § 3–9 har bestemmelser om saksforberedelse. På samme måte som ligningskontoret i dag forbereder saker som skal vedtas av ligningsnemnd eller overligningsnemnd, skal skattekontoret etter forslaget forberede saken og skrive utkast til skatteklagenemndas vedtak. Vanligvis vil det være det samme skattekontoret som har behandlet saken ved ordinær ligning, og som har vurdert om kontoret selv skulle ta klagen til følge, som forbereder saken for skatteklagenemnda.

Advokatforeningen, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Skattebetalerforeningen påpeker viktigheten av at saken blir behandlet av en ny saksbehandler på ethvert trinn av saken. *Departementet* forutsetter at ligningskontorene allerede i dag har slike rutiner, og forventer at dette videreføres og ivaretas av skattekontorene ved tilrettelegging av nye saksbehandlingsrutiner for klage- og nemndsbehandlingen. Den nye organiseringen av skatteetaten med større og faglig sterkere enheter, vil legge forholdene til rette for at slike saksbehandlingsrutiner vil fungere godt. Departementet ser imidlertid ikke at det som følge av forslaget til

omorganisering er behov for å lov- eller forskriftsregulere et krav om ny saksbehandler. Det forutsettes at Skattedirektoratet som overordnet myndighet påser at retningslinjer om dette følges.

Ved eventuell overprøving i Riksskattenemnda, vil Skattedirektoratet etter forslaget være sekretariat for nemnda. Dette innebærer at en ny instans forretar en selvstendig kvalitetssikring av alle sider av saken.

I utkastet til § 3–9 nr. 3 videreføres bestemmelsene i gjeldende § 3–9 nr. 2 og 3 om at forberedende kontor har rett til å være til stede i møte der nemnda fatter vedtak. Hvis nemnda krever det, skal kontoret møte og gi uttalelse. Etter omorganiseringen av skatteetaten ser departementet det som mest hensiktsmessig at møteretten og -plikten legges til den aktuelle fagpersonen som kontoret utpeker, og ikke til lederen slik som i dag. Retten og plikten til å være til stede i møter tillegges derfor skattekontoret, som har ansvaret for å peke ut hvilken person som skal representere kontoret. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3–9.

I høringsnotatet foreslås det at skatteklagenemndene fatter vedtak i avdeling. Hver avdeling skal bestå av tre medlemmer som kan fatte vedtak når saken har vært forelagt skriftlig for alle medlemmene eller har vært behandlet i samlet møte. Dersom alle medlemmene av avdelingen er enige, er saken avgjort. I motsatt fall tas saken opp i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en av dem er nemndas leder. Etter forslaget som ble sendt på høring, kan saken avgjøres når minst fire medlemmer er tilstede. Etter departementets oppfatning bør alle fem medlemmene være tilstede. Saken avgjøres da ved simpelt flertall.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) foreslår i sin høringsuttalelse at skattyter bør få anledning til å fremlegge sin sak muntlig for nemndene. HSH mener at en slik ordning vil virke opplysende og bidra til en bedre og mer rettferdig saksbehandling. *Departementet* vil påpeke at en ordning med muntlig fremleggelse for nemnda, må forventes å forlenge saksbehandlingstiden for nemnda vesentlig. Det vil heller ikke være mulig å avgjøre saken ved skriftlig sirkulering dersom skattyter ønsker å fremlegge sin sak muntlig. På grunn av de betydelige saksmengder som nemndene må forventes å få, finner departementet at skattyter ikke bør gis adgang til muntlig saksfremleggelse. Departementet peker også på at ligningslovens alminnelige saksbehandlingsregler, herunder retten til innsyn i utkastet til vedtak, på betryggende måte sikrer skattyters rettigheter.

Akademikerne og Skatteetatens juristforening mener at behandling i utvidet avdeling bør skje i al-

le saker der noen av medlemmene ønsker å omgjøre «etatens vedtak», også der alle tre nemndsmedlemmene er enige om et slikt resultat. De uttaler at det er sterkt ønskelig at lederen av nemnda får anledning til å kvalitetssikre resultatet og begrunnelsen for vedtaket i alle saker der nemnda går imot fagetatens oppfatning. *Departementet* peker på at kravet til større innslag av fagkompetanse i nemndene legger til rette for god kvalitet på de vedtak som treffes. Etter departementets oppfatning er det ikke grunn til å behandle saken i utvidet avdeling utelukkende fordi skattekontorets vedtak omgjøres.

Advokatforeningen mener at alle saker som gjelder betydelige beløp eller prinsipielle spørsmål, bør behandles i utvidet avdeling. *Departementet* er enig i at saker av stor prinsipiell betydning etter behov bør kunne tas opp til behandling i utvidet avdeling uten at det foreligger direkte uenighet i avdelingen. At en sak vedrører betydelige beløp tilsier derimot ikke alene at saken bør behandles i utvidet avdeling. Departementet foreslår at nemndas leder kan bestemme at en sak skal behandles i utvidet avdeling. Det vises til forslag til § 3–10 nr. 1 og 2.

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslås det at de særskilte skatteklagenemndene oppnevnt av departementet etter § 2–2 nr. 2 og Riksskattenemnda, skal avgjøre sakene med simpelt flertall i møte. Ved stemmelikhet gjør lederens stemme utslaget. Det vises til forslag til ny § 3–10 nr. 3.

Det foreslås at den adgangen Skattedirektoratet i dag har til å godkjenne at skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene treffer avgjørelse i enkeltsak etter bestemmelsene om avdelingsvis behandling, skal gjelde tilsvarende for skatteklagenemndene oppnevnt av departementet etter § 2–2 nr. 2. Det vises til forslag til ny § 3–10 nr. 4.

Ligningsloven § 3–11 har bestemmelser om vedtak. I § 3–11 nr. 2 og 3 foreslås ligningskontoret endret til skattekontoret.

Bestemmelsen i § 3–11 nr. 4 gjelder den enkle vedtaksformen som ligningskontorene i dag kan bruke når en næringsdrivende skattyter ikke har kommet med innsigelser mot det varsel som vedkommende har mottatt om endring, og endringen er gjennomført innen utgangen av mai måned året etter selvangivelsesfristens utløp. Vedtak fattes da etter de bestemmelser som gjelder ved endring i skattyters selvangivelse under den ordinære ligningsbehandlingen. Når skattekontoret etter omorganiseringen skal ha generell endringsmyndighet for alle skattytere, foreslås det at den forenklete vedtaksformen gjøres gjeldende for alle skattytere. Det er en forutsetning for å anvende denne vedtaksformen at skattyter ikke har kommet med innvendinger til de endringer vedkommende har mot-

tatt varsel om. Det foreslås at den forenklete vedtaksformen også kan brukes når skattyters klage fullt ut tas til følge.

Når skattyters klage ikke tas til følge, eller når skattyter har innsigelser til varsel om endring, skal det fattes begrunnet vedtak etter § 3–11 nr. 1. Det samme gjelder når endringen medfører bruk av tilleggs-skatt. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 3–11 nr. 2, 3 og 4.

Etter § 3–13 nr. 2 bokstav f fjerde punktum kan ligningskontorene, med unntak av Oslo ligningskontor og sentralskattekontorene, ikke gi opplysninger til politi eller påtalemyndighet om overtredelser utenfor skatteetatens forvaltningsområde uten samtykke fra overordnet ligningsmyndighet. Fylkesskattekontorene og sentralskattekontorene har i dag slik myndighet. Som følge av forslaget til omorganisering foreslås det at skattekontoret kan gi slike opplysninger uten samtykke fra Skattedirektoratet. Ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f siste punktum foreslås derfor opphevet.

3.2.2.4 Endringer i ligningsloven kapittel 3A om bindende forhåndsuttalelser

Både Skattedirektoratet og ligningskontorene har i dag myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser på skatteområdet. Ved forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker og i retningslinjer gitt av Skattedirektoratet er det regulert hvilke saker som skal behandles av ligningskontorene, herunder sentralskattekontorene. I høringsnotatet er det foreslått at bindende forhåndsuttalelser normalt skal gis av skattekontorene.

Næringslivets hovedorganisasjon (NHO) uttaler følgende i sin høringsuttalelse:

«Vi er imidlertid skeptiske til en ytterligere desentralisering av oppgaven med å avgi bindende forhåndsuttalelser. Det er allerede gitt adgang for ligningskontorene til å avgi uttalelser om enkle spørsmål. Forhåndsuttalelsene har betydning for utviklingen av ligningspraksis. Kombinasjonen av manglende mulighet til å klage og en ytterligere desentralisering vil etter NHOs vurdering kunne være uheldig for det helt sentrale prinsippet om likebehandling i ligningsforvaltningen, og det vil være en større risiko for uriktige uttalelser. Dersom det ikke er aktuelt å innføre en klageadgang, slik NHO ba om i vår høringsuttalelse vedrørende ligningskontorenes adgang til å avgi uttalelse, bør denne oppgaven fortsatt som hovedregel ligge i Skattedirektoratet.»

Departementet viser til at skattekontorene vil få betydelig større ressurser og samlet kompetanse

enn dagens ligningskontorer. Dessuten vil omorganiseringen legge til rette for å samle oppgaver og utvikle sterkere og mer spesialiserte fagmiljøer innen skattekontoret. For øvrig viser departementet til uttalelsene i høringsdokumentene om at rettslikhet skal sikres ved at skattekontorene pålegges å konferere med Skattedirektoratet før prinsipielle saker avgjøres, og at Skattedirektoratet skal ha adgang til å overta saker i spesielle tilfeller.

Lovmessig innebærer ikke forslaget andre endringer enn at § 3A-1 nr. 1 første punktum og § 3A-3 nr. 1 angir skattekontoret istedenfor ligningskontoret som kompetent myndighet. Det vises til forslag til endringer i disse bestemmelsene.

3.2.2.5 Endringer i ligningsloven kapittel 4 om opplysningsplikt om egne forhold

Etter forslaget som ble sendt på høring skal skattyter, foruten å levere elektronisk, kunne levere selvangivelsen til et hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. Som følge av dette foreslås det at § 4–6 endres slik at det fremgår at selvangivelse som omfatter skattyterens samlede formue og inntekt, og alle påbudte vedlegg, skal leveres til skattekontoret. Skattytere som tidligere har levert selvangivelse til flere ligningskontorer, vil nå kunne levere selvangivelsen ett sted.

Skattytere som nevnt i forslaget til ny § 2–4 skal fortsatt levere selvangivelse til Oljeskattekontoret. Henvisningen til ligningsloven § 2–4 nr. 1 bokstav c i bestemmelsens nr. 3 endres i tråd med forslaget foran til § 2–4. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 4–6.

Ligningsloven § 4–7 nr. 5 og 6 regulerer selvangivelsesfrister og ligningskontorets adgang til å utsette leveringsfristen. Skriftlig søknad om utsettelse skal etter omorganiseringsforslaget kunne rettes til ethvert kontorsted. Det foreslås at ligningskontoret endres til skattekontoret i § 4–7 nr. 5 og nr. 6 første punktum.

Etter § 4–7 nr. 7 kan Skattedirektoratet forlenge fristen for innlevering av selvangivelsen med inntil en måned for enkeltskattytere som skal levere selvangivelse til mer enn ti kommuner. Når selvangivelsen bare skal leveres ett sted, foreslås bestemmelsen endret i tråd med dette.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 4–7 nr. 3, 5, 6 første punktum og nr. 7.

Etter § 4–9 nr. 5 skal selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver leveres til ligningskontoret for den kommunen hvor selskapets hovedkontor ligger. Har selskapet ikke hovedkontor, skal oppgavene leveres til ligningskontoret for den kommunen hvor flertallet av deltakerne bor eller hører hjem-

me. Selskapsoppgave som skal behandles av et sentralskattekontor, leveres dit. I likhet med selvangivelser, kan slike oppgaver etter forslaget leveres til hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver skal leveres til skattekontoret. Selskapsoppgave som skal behandles av Oljeskattekontoret skal leveres dit. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 4–9 nr. 5.

3.2.2.6 *Endringer i ligningsloven kapittel 6 om kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemenn*

I ligningsloven kapittel 6 om kontrollopplysninger og ligningsoppgaver fra tredjemenn, er det flere steder bestemt at oppgaver skal leveres til ligningskontoret for vedkommende kommune. Dette gjelder i § 6–3 nr. 4, § 6–8 nr. 1 annet punktum, § 6–9 annet punktum og § 6–11 nr. 2 og 3. Bestemmelsene foreslås endret slik at det er skattekontoret – et hvilket som helst kontorsted – som er mottaker av slike opplysninger og oppgaver. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 6–3 nr. 4, § 6–8 nr. 1 annet punktum, § 6–9 annet punktum og § 6–11 nr. 2 og 3.

Etter § 6–2 nr. 5 annet punktum kan ligningskontoret for vedkommende kommune gi tillatelse til at lønnsoppgaver fra personer bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskaper mv., kan leveres på et senere tidspunkt enn det som følger av nr. 5 første punktum. Departementet foreslår at bestemmelsen endres slik at myndigheten tilligger skattekontoret. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6–2 nr. 5 annet punktum.

Etter § 6–10 nr. 5 skal rederi eller arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord på fartøy, ukrevet gi opplysninger om arbeidstaker bosatt i utlandet i tjeneste på norsk registrert fartøy, herunder fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). Opplysningene skal gis på skjema fastsatt av Sentralskattekontoret for utenlandssaker og leveres dit. På samme måte som ved annen oppgavelevering, foreslås det at oppgavene kan leveres til ethvert skattekontor. Det foreslås videre at Sentralskattekontoret for utenlandssaker endres til skattekontoret. Det foreslås ingen endring i hjemmelen for oppgaveplikt. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 6–10 nr. 5 første punktum.

3.2.2.7 *Endringer i ligningsloven kapittel 7 om verdsetting og registrering*

Det følger av § 7–1 nr. 2 at fylkesskattekontoret – for Oslo Skattedirektoratet – kan fastsette en lokal takseringsregel når lokale forhold tilsier at en takseringsregel fravikes for en gruppe skattytere eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt. Når fylkesskattekontorene blir en del av skattekontorene foreslås det at skattekontorene gis myndighet til å fastsette slik lokal takseringsregel. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 7–1 nr. 2.

3.2.2.8 *Endringer i ligningsloven kapittel 8 om ligning*

Etter § 8–1 nr. 2 skal ligning av sjømenn bosatt i utlandet, jf. § 2–4, som ikke har sendt selvangivelse, i alminnelighet baseres på de samme forhold som ble lagt til grunn ved forskuddsutskrivningen. Som det fremkommer ovenfor, foreslås gjeldende § 2–4 om sentralskattekontorene endret, og henvisningen til denne bestemmelsen i § 8–1 nr. 2 blir derfor overflødig. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 8–1 nr. 2.

Etter § 8–4 nr. 1 treffer ligningskontoret alle avgjørelser vedrørende ligningen etter ligningsloven kapittel 8 som ikke i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet. Som følge av forslaget til omorganisering foreslås det at denne myndigheten legges til skattekontoret.

I § 8–4 nr. 2 er avgjørelsesmyndighet under ligningen lagt til ligningsnemndene ved sentralskattekontoret for utenlandssaker og sentralskattekontoret for storbedrifter. Forslaget til omorganisering innebærer at alle nemndene blir rene klagenemnder. Det foreslås derfor at bestemmelsen oppheves idet betegnelsen skattekontoret i nr. 1 også vil omfatte de kontorenheter som skal behandle de skattytergrupper som i dag behandles ved henholdsvis Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter. Ligningsloven § 8–4 nr. 3 blir ny nr. 2. Henvisningen til § 2–4 første ledd bokstav c foreslås endret til § 2–4 slik at det fremgår at avgjørelsesmyndigheten under ligningen følger petroleumsskatteloven for oljeskatte-myndigheten. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–4 nr. 1 og til ny nr. 2.

Riksskattenemnda har i dag særskilt avgjørelsesmyndighet for fastsetting av verdier etter skatte-loven § 18–7 første ledd bokstav b og c og fordelingen av dem mellom kommunene etter oppgave fra Norges vassdrags- og energiverk, jf. ligningsloven § 8–5. Det er Sentralskattekontoret for storbedrifter som foretar sentral ligning av kraftforetakene.

Etter omorganiseringen skal det fortsatt være en særskilt skatteklagenemnd knyttet til den kontorenheten som skal behandle de skattytergrupper som i dag behandles ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Denne nemnda skal oppnevnes av departementet, jf. forslag til ny § 2–2 nr. 2. Departementet foreslår at myndigheten som i dag er lagt til Riksskattenemnda i ligningsloven § 8–5, legges til den særskilte skatteklagenemnda oppnevnt etter § 2–2 nr. 2. Fordi denne nemnden ikke er nærmere definert i ligningsloven, foreslås det rent lovteknisk at myndigheten tilligger den skatteklagenemnd departementet bestemmer. For øvrig foreslås det at foreleggelsesplikten overfor ligningsnemnda etter ligningsloven § 8–5 annet punktum, legges til den regionale skatteklagenemnda. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–5.

Ligningsloven § 8–6 angir hvor avgjørelsene ved ligningen skal treffes. I dag er ligningskontoret ligningsmyndighet for en eller flere kommuner, og deres stedlige myndighet er begrenset til disse kommunene. Etter forslaget til omorganisering skal skattekontorene primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet skal ha myndighet til å organisere oppgaver på tvers av regionene. Skattedirektoratet kan for eksempel bestemme at visse typer saker eller skattytergrupper skal behandles samlet for hele landet, eller at konkrete saker legges til en annen region enn der skattyterne er hjemmehørende. Myndighet til å bestemme hvor ligningen skal foretas foreslås lagt til departementet, med sikte på delegasjon av myndigheten til Skattedirektoratet.

Skattekontorene vil etter omorganiseringsforslaget ha myndighet til å behandle de sakene regionen får tildelt. Den interne organiseringen og fordelingen av oppgaver innad i regionen skal bestemmes av regionlederen. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–6.

Etter § 8–8 nr. 1 skal det legges ut en skatteliste for hver kommune over alle som det er foretatt ligningsfastsettelser for. Etter § 8–8 nr. 2 siste ledd skal det legges ut egne skattelister for de som lignedes ved sentralskattekontorene og Oljeskattekontoret. Som følge av forslaget om at Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker blir en del av skattekontoret, foreslås det at bestemmelsen i ligningsloven § 8–8 nr. 2 siste ledd oppheves. Departementet ser imidlertid at det fortsatt kan være behov for egne skattelister for de skattytergrupper som i dag lignedes ved sentralskattekontorene. Det samme gjelder for de som lignedes ved Oljeskattekontoret. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å bestemme at det

skal legges ut egne skattelister for bestemte skattytergrupper, og hvor slike lister skal legges ut.

Etter § 8–8 nr. 3 første ledd første og annet punktum skal skattelistedene legges ut på ligningskontoret til alminnelig ettersyn i tre uker. Lignings sjefen kan bestemme at skattelistedene også skal legges ut på annet kontor hvor ligningskontoret er representert. Dette foreslås endret, slik at skattelistedene legges ut på skattekontorene, det vil si kontorstedene, til alminnelig ettersyn, og slik at skattekontoret kan bestemme at skattelistedene også skal legges ut på annet kontor hvor skattekontoret er representert. I § 8–8 nr. 3 annet ledd første punktum foreslås betegnelsen ligningskontor endret til skattekontor.

Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–8 nr. 2 siste ledd, nr. 3 første ledd første og annet punktum og nr. 3 annet ledd første punktum.

Paragraf 8–9 har bestemmelser om melding om skatteoppgjøret mv. Etter nr. 1 annet punktum skal melding om fastsetting etter ligningsloven § 8–6 nr. 5 sendes selskapets styre eller daglig leder. Som følge av forslaget til endringer i § 8–6 foreslås dette endret slik at det i stedet henvises til skattelovens bestemmelser om skattelekking av deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap mv.

Etter § 8–9 nr. 2 kan skattyter kreve opplyst av ligningskontoret der fastsettingen er foretatt, hvordan ligningsmyndighetene har kommet fram til fastsettingene. I tråd med forslaget til omorganisering foreslås dette endret, slik at det er skattekontoret som skal gi slike opplysninger. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–9 nr. 1 annet punktum og nr. 2.

Etter § 8–10 nr. 2 kan sentralskattekontorene gjennomføre forhåndsligning når denne ikke kan legges fram for nemnda. Bestemmelsen foreslås opphevet idet det legges opp til at alle skatteklagenemndene blir rene klageinstanser. Nåværende nr. 3 blir nr. 2, og henvisningen til ligningskontoret i første punktum foreslås endret til skattekontoret. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 8–10 ny nr. 2 første punktum.

3.2.2.9 Endringer i ligningsloven kapittel 9 om endring av ligning

Klagerett og omgjøringsmyndighet

Etter dagens regler er det nemndene som i utgangspunktet har myndighet til å fatte vedtak i endringssaker, jf. § 9–8. Ligningskontorets endringsadgang følger i stor grad av delegasjon fra nemndene. Ved ligning av næringsdrivende skattytere har ligningskontoret adgang til å omgjøre egne avgjø-

relser i inntil ett år etter selvangivelsesfristens utløp, jf § 9–8 nr. 4.

Ved omorganiseringen legges det opp til at skattekontorene skal ha generell adgang til å omgjøre egne avgjørelser som er truffet under ordinær ligning eller forhåndslingning. Omgjøring skal kunne skje både på kontorets eget initiativ og etter klage fra skattyter, og både til skattyters gunst og ugunst. Endringsadgangen vil følge de ordinære frister for endring av ligning.

Ingen høringsinstanser har i utgangspunkt hatt innvendinger til forslaget om at skattekontorene skal ha en generell omgjøringsadgang for alle skattytergrupper.

Når skattekontoret tar en sak opp til omgjøring på eget initiativ, følges reglene i ligningsloven § 9–5 om endring uten klage. Dette innebærer blant annet at skattyter skal varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres, jf. § 9–7. Når skattyter påklager ligningen etter § 9–2, skal skattekontoret vurdere om klagen gir grunn til å omgjøre den foretatte ligningen. Hvis skattyters klage fullt ut tas til følge, foreslås det at skattekontoret kan benytte en forenklet vedtaksform, jf. forslag til endringer i § 3–11 nr. 4. Hvis klagen ikke fullt ut tas til følge, skal skattekontoret fatte et begrunnet vedtak etter bestemmelsene i § 3–11 nr. 1 til 3. Skattyter kan påklage endringsvedtak fattet av skattekontoret til skatteklagenemnda. Skatteklagenemnda vil være siste ordinære klageinstans.

Skattebetalerforeningen foreslår at når skattekontoret ikke tar skattyters begjæring om omgjøring til følge, bør begjæringen anses som en klage til skatteklagenemnda. *Departementet* viser til at dersom skattyters klage ikke fullt ut tas til følge, skal skattekontoret etter forslaget fatte et begrunnet vedtak. Skattyter har da en frist på tre uker til å bringe vedtaket inn for skatteklagenemnda. En slik ordning vil gi skattyter mulighet til å vurdere vedtakets begrunnelse, og om vedtaket skal påklages til skatteklagenemnda. I en eventuell klage vil skattyter kunne kommentere skattekontorets begrunnelse. *Departementet* kan derfor ikke se at en automatisk oversendelse av klagen til skatteklagenemnda er hensiktsmessig.

Advokatforeningen mener at det bør lovfestes en adgang til å bringe klage over ligningen rett til skatteklagenemnda, uten først å påklage ligningen til skattekontoret for eventuell omgjøring. Foreningen anfører at dette vil være tidsbesparende for skattyterne og arbeidsbesparende for ligningsmyndighetene. *Departementet* viser til at en slik adgang vil medføre at saken bare blir klagebehandlet én gang. I tillegg kommer at en ligning normalt ikke er begrunnet. Det vil først være ved skattekonto-

rets klagebehandling at det fattes et begrunnet vedtak, forutsatt at klagen ikke fullt ut tas til følge. Det er derfor lite hensiktsmessig at en ligning påklages direkte til skatteklagenemnda. En slik løsning ville dessuten medføre at muligheten til å få rettet ligningen i en instans hvor endringen er mindre ressurskrevende enn ved nemndsbehandling, bortfaller. Det må også ses hen til at avgjørelser under ordinær ligning treffes under tidspress. Det ville derfor være uheldig om skattekontoret ikke gis anledning til å omgjøre sitt vedtak når det påklages.

Departementet foreslår at ligningsnemnda endres til skattekontoret i § 9–2 nr. 1 bokstav a. Videre foreslås det at § 9–2 nr. 1 bokstav b endres slik at skattyter kan klage til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9. Det vises til forslag til § 9–2 nr. 1 bokstav a og b.

Forslaget til omorganisering av skatteetaten innebærer at fylkesskattenemnda og dagens Riksskattenemnd bortfaller. Det foreslås derfor at nåværende § 9–2 nr. 1 bokstav c og d oppheves.

Etter gjeldende rett har skattyter rett til å klage til fylkesskattenemnda over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner, og til Riksskattenemnda dersom de berørte kommunene ligger i forskjellige fylker. Etter omorganiseringen vil et skattekontor dekke flere fylker, og departementet forutsetter at dobbeltbeskatning innen samme region ordinært forhindres gjennom skattekontorets samordning. For øvrige tilfeller foreslår departementet at Skattedirektoratet skal være klageinstans dersom samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner. Nåværende § 9–2 nr. 1 bokstav e og f foreslås opphevet. Det vises til forslag til ny § 9–2 nr. 1 bokstav c.

Etter gjeldende rett skal klage over ligningen leveres til ligningskontoret for den kommunen hvor skatten er skrevet ut. Når vedtak er fattet av de særskilte ligningsmyndigheter etter gjeldende § 2–4, skal klagen leveres til vedkommende sentralskattekontor. I tråd med forslaget til omorganisering foreslår departementet at loven endres slik at klage skal leveres til et skattekontor. Dette innebærer at skattyter med fristavbrytende virkning kan levere klagen til hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. For klager over vedtak truffet av de særskilte ligningsmyndigheter etter forslaget til ny § 2–4, videreføres dagens regler om at klagen skal leveres til Oljeskattekontoret. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 9–2 nr. 3.

Ettårsfrist

Etter forvaltningsloven § 31 siste ledd kan en klage ikke tas under behandling som klagesak dersom det har gått mer enn ett år siden vedtaket ble truffet. I høringsnotatet foreslås det å innføre en tilsvarende tidsbegrensning i ligningsloven. Forslaget innebærer at en klage ikke kan behandles som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut eller vedtak ble truffet. Etter utløpet av ettårsfristen må skattekontoret vurdere om saken skal bringes inn for skatteklagenemnda av eget tiltak i medhold av § 9–5.

Skattebetalerforeningen og *NHO* går imot forslaget om at skattyter skal miste sin klagerett ett år etter at vedtak er truffet. *NHO* peker på at skattekontoret også etter den tid skal kunne bringe saken inn for skatteklagenemnda, eventuelt akseptere at klagen bringes inn, men da som sak tatt opp av skattekontoret. Etter organisasjonens syn forsterker dette den ubalansen som allerede er i dag mellom ligningsmyndighetene og skattyter.

Departementet mener at det ikke er urimelig at det settes en grense for hvor lenge en skattyter kan oversitte en klagefrist og likevel ha krav på at saken behandles som en klage. Etter gjeldende rett skal en klage behandles som klagesak etter ligningsloven § 9–2, selv om for eksempel klagefristen er oversittet. Det er den som skal treffe vedtak i saken, som avgjør hvilken betydning det skal ha for klageretten at vilkårene i § 9–2 nr. 2–7 (formkrav, klagefrist med mer) ikke er oppfylt. Ved avgjørelsen skal det legges vekt på de hensyn som er nevnt i § 9–5 nr. 7, det vil si spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som er gått.

Forvaltningens arbeidsbelastning ved å vurdere om eldre saker skal tas opp til endring, kan ofte stå i urimelig forhold til sakens betydning. Den foreslåtte begrensningen i skattyters klagerett innebærer at dersom skattyter klager etter utløpet av tre ukersfristen, men før utløpet av ettårsfristen, skal skattekontoret vurdere om saken skal realitetsbehandles eller ikke. Skattekontorets vedtak, herunder et eventuelt avvisningsvedtak, kan da påklages til skatteklagenemnda. Kommer klagen derimot inn etter utløpet av ettårsfristen, kan skattekontoret vurdere om det på eget tiltak skal ta saken opp til endring etter reglene i ligningsloven § 9–5 nr. 1, jf. nr. 7. Dersom skattekontoret avviser klagen på dette stadiet, er det ikke klagerett på avvisningsvedtaket. Det vises til forslag til ny § 9–2 nr. 9.

Endring uten klage

Etter gjeldende rett kan ligningskontoret ta opp endringsspørsmål som gjelder ordinær ligning, forhåndslingning eller vedtak i endringssak, jf. § 9–5 nr. 1. Som følge av omorganiseringsforslaget foreslås det at ligningskontoret endres til skattekontoret i disse bestemmelsene. Videre kan ligningskontoret i dag kreve at overligningsnemnda overprøver vedtak truffet av ligningskontoret eller ligningsnemnda i endringssak, jf. § 9–5 nr. 3. Som følge av omorganiseringsforslaget foreslår departementet at dette endres til at skattekontoret skal kunne kreve at skatteklagenemnda overprøver endringsvedtak truffet av skattekontoret. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 9–5 nr. 1 til 3.

Nåværende § 9–5 nr. 4 foreslås opphevet som følge av at fylkesskattekontor og fylkesskattemyndighet bortfaller.

Departementet foreslår at skatteklagenemndas vedtak skal kunne overprøves i en landsdekkende nemnd: Riksskattenemnda. Etter forslaget er det Skattedirektoratet som skal kunne bringe et vedtak inn for slik overprøving. Overprøving skal kunne skje både til skattyters gunst og ugunst, men adgangen til å overprøve til skattyters ugunst skal være snevrere enn adgangen til å overprøve til gunst.

Etter forslaget skal adgangen til å bringe skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattenemnda være svært begrenset. Det er lagt til grunn at overprøvningsbehovet særlig vil oppstå ved forskjellsbehandling av skattytere, i saker av stor prinsipiell betydning eller når det er av allmenn interesse å få avklart en spesiell problemstilling. Nærmere avgrensning av hvilken type saker som kan bringes inn for Riksskattenemnda, foreslås regulert av departementet i forskrift.

Skattyter vil kunne anmode om at et vedtak truffet av skatteklagenemnda bringes inn for Riksskattenemnda. En slik anmodning rettes til skattekontoret, som forbereder saken. Før en sak tas opp til endring skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, sakens opplysning, skattyters forhold og den tid som er gått, jf. § 9–5 nr. 7. Vurderingen kan resultere i at saken avvises, og etter forslaget skal dette kunne gjøres administrativt av skattekontoret/Skattedirektoratet. Skattyter kan ikke påklage et slikt avvisningsvedtak. Det foreslås at Skattedirektoratet skal gi retningslinjer for saksbehandlingen som sikrer at saken blir vurdert «med nye øyne» ved vurderingen av anmodningen. Når skatteklagenemndas vedtak er brakt inn for nemndsbehandling, kan Riksskattenemnda på selvstendig grunnlag henlegge saken. Det kan skje både etter

kriteriene i § 9-5 nr. 7 og fordi nemnda finner at vilkårene for å bringe saken inn for nemnda etter forskrift gitt i medhold av § 9-5 nr. 5 ikke er tilstede.

NHO og Advokatforeningen mener at skattyter bør ha adgang til å klage skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattenemnda. Advokatforeningen mener at skattyter bør ha ubegrenset klageadgang, mens NHO mener at skattyter bør ha klageadgang i samme grad som skatteetaten har adgang til å bringe saker inn til overprøving. Departementet viser til at skattyters klage vil bli behandlet to ganger, først ved skattekontorets behandling av klagen og deretter ved skatteklagenemndas behandling. Dersom skattekontoret ikke fullt ut gir klager medhold skal det fatte et begrunnet vedtak. På hvert trinn av behandlingen skal saken behandles av nye saksbehandlere ved skattekontorene. I tillegg vil fagkompetansen i nemndene bli styrket ved at minst to tredjedeler av nemndsmedlemmene skal ha formell utdanning innen regnskap, økonomi eller jus samt praktisk yrkeserfaring på områdene. Nemndas leder skal dessuten oppfylle kravene til å være tingsdommer. Etaten gis videre en begrenset adgang til å bringe en sak inn for Riksskattenemnda. Overprøving skal kunne skje både til skattyters gunst og ugunst. Dersom skattyter skulle ha en tilsvarende adgang til å bringe saker innfor nemnda ved klage over skatteklagenemndas vedtak, må det erfaringsmessig kunne påregnes en rekke klager hvorav kun et fåtall ville tilfredsstillende vilkårene for overprøving. Det ville bli en betydelig arbeidsbelastning for nemnda bare å avvise slike klager. En ubegrenset adgang for skattyter til å bringe skatteklagenemndas vedtak inn for Riksskattenemnda ville innebære at det i realiteten ble to ordinære nemnds nivåer. Departementet fastholder derfor forslaget om at kun skatteetaten skal ha en begrenset adgang til å bringe skatteklagenemndas avgjørelse inn for Riksskattenemnda. Det vises til forslag til ny § 9-5 nr. 5.

Etter gjeldende rett kan ligningsmyndighetene på ethvert trinn i saksbehandlingen utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning. Departementet foreslår at skattyter skal kunne kreve at skattekontoret behandler disse endringsspørsmålene i første instans. På denne måten får skattyter adgang til en reell og fullstendig behandling av saken i to instanser. Også i slike tilfeller skal skattyter varsles og gis en rimelig frist til å kommentere saken. Det vises til forslag til nytt annet punktum i ligningsloven § 9-5 nr. 6.

Etter § 9-5 nr. 7 skal det vurderes nærmere angitte forhold før det eventuelt tas initiativ til endringssak etter § 9-5 nr. 1 eller nr. 3 til 6. Etter en tilsvarende vurdering kan det organet som skal fat-

te vedtak i saken, beslutte å henlegge den, jf. nr. 7 annet punktum. Det følger av § 9-5 nr. 7 tredje punktum at bestemmelsene i første og annet punktum ikke gjelder når ligningskontoret tar opp endringsspørsmål etter særregelen for næringsdrivende skattytere i § 9-8 nr. 4. Denne særregelen bortfaller som følge av forslaget om en generell adgang for skattekontorene til å omgjøre egne avgjørelser truffet under ordinær ligning og forhåndsligning.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) reiser spørsmål om det er ment at skattekontoret skal kunne omgjøre ligningen for alle skattytere innen ett år etter selvangivelsesfristens utløp uten å foreta vurderinger etter § 9-5 nr. 7. Organisasjonen uttaler i denne sammenheng:

«Vi vil fraråde en utvidelse av omgjøringsadgangen som innebærer at skattekontorene ikke behøver å gjøre vurderinger iht. § 9-5 nr. 7 av om endring bør foretas. Vurderingene hindrer på den ene siden at det brukes tid på ressurskrevende småsaker, og på den annen side at skattekontorene avviser saker av stor betydning for skattyter men hvor klageretten ikke består fordi klagefristen er oversittet.»

Etter departementets oppfatning bør skattekontoret ha adgang til å foreta endring på eget initiativ uten en vurdering av kriteriene i § 9-5 nr. 7 når skattyter ikke har hatt innsigelser til varselet om endring. I slike tilfeller kan det også benyttes forenklet vedtaksform, jf. reglene i § 3-11 nr. 4, og en slik fremgangsmåte gir en effektiv utnyttelse av ressursene ved behandling av denne type saker. Dersom skattyter har innsigelser til varselet om endring skal det fattes et begrunnet vedtak, jf. § 3-11 nr. 1, og det er da naturlig at skattekontoret også vurderer om det er grunn til å ta saken opp til endring. For øvrig nevnes at forslaget om en generell omgjøringsadgang for skattekontoret ikke berører skattyters klagerett og skattekontorenes plikt til å behandle klagen. Det vises til forslag til endringer i § 9-5 nr. 7 tredje punktum.

Vedtaksmyndighet i endringssaker

Gjeldende § 9-8 nr. 1 legger vedtaksmyndigheten i endringssaker til de organer som er nevnt i § 9-2 og § 9-5 nr. 3-5. I samsvar med forslaget om at skattekontorene skal ha generell adgang til å omgjøre egne avgjørelser som er truffet under ordinær ligning eller forhåndsligning, foreslås endringer i henvisningene i nr. 1, og at deler av nr. 2 tas inn i nr. 1. Resterende nr. 2 gjelder saker som etter forslaget vil omfattes av skattekontorets vedtaksmyndighet i nr. 1, og foreslås derfor opphevet. Nr. 3 om

ligningsnemndenes delegasjonsadgang blir med forslaget overflødig, og foreslås opphevet.

Etter § 9–8 nr. 4 kan ligningskontoret avgjøre endringsspørsmål i saker som tas opp etter § 9–5 nr. 1a, dersom saken gjelder næringsdrivende skattytere, og ny ligningsavgjørelse foreligger innen ett år etter utløpet av selvangivelsesfristen. Etter forslaget skal skattekontoret ha en generell endringsadgang, og denne bestemmelsen blir derfor overflødig. De alminnelige fristene for endring vil da komme til anvendelse. Det vises til forslag til ny § 9–8 nr. 1.

Etter § 9–8 nr. 5 er spørsmålet om hvilken lignings-, overlignings- eller fylkesskattenemnd som skal treffe avgjørelse i en sak, knyttet til bestemmelsene om stedet for ligning i § 8–6. Omorganiseringen av skatteetaten innebærer at Skattedirektoratet fastsetter stedet for ligning. I utgangspunktet vil det meste av saksmengden for et skattekontor og en skatteklagenemnd komme fra regionens egne skattepliktige, men Skattedirektoratet skal ha myndighet til å organisere oppgaver på tvers av regionene. I tilfeller hvor et skattekontor er tillagt ligning av skattytere som ikke er hjemmehørende i skattekontorets region, vil nemndsbehandling normalt skje ved skatteklagenemnda for det skattekontoret som foretok den ordinære ligningen. Skattedirektoratet står likevel fritt til å bestemme at endrings- og klagesaker skal legges til skattekontoret og skatteklagenemnda for skattyters bosted, eventuelt et annet sted. Behovet for spesialisering på enkelte områder eller samlet behandling av større sakskompleks som involverer flere skattytere, kan innebære at både ligning og klage-/endringssaker overføres til ett bestemt skattekontor med tilhørende skatteklagenemnd. For skattytere som ligned ved de to kontorene som skal behandle de skattytergrupper som i dag ligned ved henholdsvis Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter, skal endrings- og klagesaker behandles av de særskilte nemndene oppnevnt etter § 2–2 nr. 2. Myndighet til å bestemme hvor behandlingen skal foregå foreslås lagt til departementet, med sikte på delegasjon av myndigheten til Skattedirektoratet. Det vises til forslag til ny § 9–8 nr. 2.

Summarisk endring

Når ligningskontoret tar opp endringsspørsmål etter § 9–5 nr. 1, kan tillegg eller fradrag i inntekt eller formue tas i betraktning ved ligningen for et senere inntektsår, i stedet for at ligningen for vedkommende inntektsår blir endret, jf. § 9–9 nr. 1. Be-

stemmelsen videreføres men slik at ligningskontor endres til skattekontor. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 9–9 nr. 1.

Sakskostnader

Etter gjeldende regler kan skattyter på nærmere vilkår kreve hel eller delvis dekning av sakskostnader når overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda har endret en ligningsavgjørelse til gunst for skattyter. I høringsnotatet foreslås det at reglene om dekning av sakskostnader videreføres for tilfeller der skatteklagenemnda og overprøvningsnemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyter. Det foreslås ingen endringer i vilkårene for å tilkjennes dekning av sakskostnader. Det vil si at skattyter skal tilkjennes hel eller delvis dekning av statskassen for vesentlige sakskostnader når kostnaden var pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.

Skattebetalerforeningen er kritisk til at dagens regler for dekning av sakskostnader videreføres. Foreningen uttaler blant annet at klager må være sikret full dekning av sakskostnader hvis hun eller han får medhold i en av de aktuelle nemndene. Videre uttaler foreningen at sakskostnader i normaltilfeller må dekkes når saken har kommet til skatteklagenemnda eller overprøvningsnemnda, slik at skatteetaten slipper å bruke mye ressurser på å vurdere om sakskostnader skal dekkes eller ei. Skattebetalerforeningen mener også at det vil være fordelaktig å endre lovverket slik at kostnader pådratt mellom varsel og vedtak dekkes. *Advokatforeningen* mener at det bør innføres en lovfestet rett til sakskostnader når skattyter får medhold i skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda (overprøvningsnemnda).

Departementet kan ikke se at de foreslåtte endringene i klage- og nemndsstrukturen i seg selv tilsier endringer i vilkårene for dekning av sakskostnader. Etter departementets vurdering vil forslaget på en tilfredsstillende måte videreføre dagens regler om rett til dekning av sakskostnader.

Etter gjeldende regler er det den nemnda som fatter ligningsavgjørelsen, som også tar stilling til krav om sakskostnader. For at skattyter skal kunne påklage en avgjørelse om sakskostnader der ligningsavgjørelsen fattes av skatteklagenemnda, ble det i høringen foreslått at skattyters krav om dekning av sakskostnader alltid skal avgjøres av skattekontoret i første instans. Skattyter vil da kunne påklage et avslag om dekning av sakskostnader til skatteklagenemnda.

I høringsnotatet foreslås det at når overprøvningsnemnda (Riksskattenemnda) endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyter, skal saks-kostnadskravet behandles samtidig med ligningsavgjørelsen. Da det er skatteetaten som bringer saker inn for Riksskattenemnda, må ligningsmyndighetene varsle skattyter og gi han eller henne anledning til å fremme krav om saks-kostnader før saken behandles av nemnda. Departementet foreslår at skattyter gis en frist på tre uker etter melding er mottatt til å fremme krav om saks-kostnader. Overprøvningsnemndas vedtak om saks-kostnader skal etter forslaget ikke kunne påklages.

Departementet foreslår i kapittel 22 å utvide § 9–11 til også å gjelde dekning av saks-kostnader når klagebehandlingen ikke har ført fram, men hvor en etterfølgende domstolsavgjørelse gir skattyteren medhold. Den nærmere begrunnelsen for forslaget og innholdet i det fremgår av kapittel 22.

Det er nødvendig å tilpasse den foreslåtte utvidelsen av § 9–11 til etatsstrukturen etter omorganiseringen. Etter omorganiseringen er det skattekontoret som skal behandle endring som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse med mindre det gjelder en domstolsavgjørelse som forutsetter en annen behandling etter kapittel 8 eller 9, jf. forslag til § 9–5 nr. 2 bokstav a og § 9–8 nr.1. Departementet foreslår at skattekontoret i slike saker også skal avgjøre skattyters krav om saks-kostnader i første instans. For å unngå at samme sak må behandles i to omganger, foreslås det at skattekontoret skal behandle krav om saks-kostnader fra skattyter samtidig med endringssaken. Skattyter må varsles om at saken vil bli tatt opp til endring, slik at han eller hun får anledning til å fremme krav om dekning av saks-kostnader før vedtaket fattes. Det foreslås at skattyter gis en frist på tre uker fra varselet er mottatt, til å fremme et eventuelt saks-kostnadskrav. Det vises til forslag til ny § 9–11.

3.2.2.10 *Endringer i ligningsloven kapittel 10 om tilleggsskatt mv.*

Etter ligningsloven § 10–1 nr.1 skal skattyter svare forsinkelsesavgift dersom selvangivelse leveres etter fristens utløp til ligningskontoret for den kommunen hvor vedkommende er skattepliktig etter § 3–1 eller § 3–4 i skatteloven, eller til den kommunen hvor skattepliktig inntekt skal fastsettes etter § 8–6 nr. 1 i ligningsloven. Tilsvarende gjelder når selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver leveres etter fristen til ligningskontoret som nevnt i ligningsloven § 4–9 nr. 5, jf. bestemmelsens annet punktum. Skattytere som lignes ved de særskilte sentrale ligningsmyndigheter, skal svare forsinkel-

sesavgift dersom oppgave til vedkommende kontor leveres etter fristens utløp, jf. tredje punktum.

I tråd med forslaget til endringer i §§ 4–6 og 8–6, foreslås ordlyden i § 10–1 nr. 1 første punktum endret slik at forsinkelsesavgift skal svares når selvangivelse er levert til et skattekontor etter fristens utløp. Skattyter vil dermed ha levert rettidig når selvangivelse og andre pliktige oppgaver er levert til ett av skatteetatens kontorsteder innen fristens utløp. Tilsvarende skal forsinkelsesavgift svares ved levering av selvangivelse mv. til Oljeskattekontoret etter fristens utløp. Ligningsloven § 10–1 nr. 1 annet og tredje punktum foreslås opphevet, og nåværende fjerde og femte punktum blir nytt annet og tredje punktum. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10–1 nr. 1.

Etter ligningsloven § 10–2 nr. 2 skal skattyter som unnlater å levere selvangivelse og næringsoppgave ilegges tilleggsskatt. Tilleggsskatten skal beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen. For skattytere som leverer forhåndsutfyllt selvangivelse er det i annet og tredje punktum en særregel for beregning av tilleggsskatt for unnlatese av å levere pliktig skjema til annet ligningskontor enn ligningskontoret for bostedskommunen. Ligningsloven § 4–6 foreslås endret slik at selvangivelse som omfatter skattyterens samlede formue og inntekt, og alle påbudte vedlegg, skal leveres til skattekontoret. Skattytere som tidligere har levert selvangivelse til flere ligningskontorer vil etter forslaget kunne levere selvangivelsen ett sted. Som følge av dette foreslås det at ligningsloven § 10–2 nr. 2 annet og tredje punktum oppheves. For tilfeller der skattyter har levert selvangivelse men ikke næringsoppgave, og heller ikke har tatt inntekten fra oppgaven med i selvangivelsen, legger departementet til grunn at dagens praksis om å ilegge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2 nr. 1 videreføres. Forslaget om å fjerne særregelen i § 10–2 nr. 2 for skattytere som leverer forhåndsutfyllt selvangivelse, er derfor ikke ment å medføre noen skjerpelse. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10–2 nr. 2.

Myndigheten til å ilegge tvangsmulkt etter § 10–6 nr. 1 første punktum tilligger i dag Skattedirektoratet, fylkesskattekontorene – for Oslo ligningskontoret – og sentralskattekontorene. Bestemmelsen foreslås endret slik at denne myndigheten tilligger Skattedirektoratet og skattekontorene. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10–6 nr. 1 første punktum. Skattedirektoratet blir som i dag klageinstans i slike saker.

Etter ligningsloven § 10–7 nr. 1 første punktum kan fylkesskattekontoret – for Oslo ligningskontoret – pålegge oppdragsgiver som ikke har oppfylt

sin opplysningsplikt etter § 6–10 nr. 1, ansvar for forfalt men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk fra en oppdragstaker, når den manglende betalingen må antas å skyldes at opplysningene ikke ble gitt i rett tid. Bestemmelsen foreslås endret slik at denne myndigheten tilligger skattekontorene. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10–7 nr. 1 første punktum. Skattedirektoratet blir som i dag klageinstans i slike saker.

Etter ligningsloven § 10–8 nr. 3 kan kommune-kasserer, ligningsmyndighet og annet offentlig organ ilegge den som ikke leverer oppgave etter § 6–16c og § 6–13 nr. 3 innen 31. januar eller unnlater å gi opplysninger etter § 6–10 nr. 1 og 2 innen fristen i samme bestemmelse nr. 3, et gebyr. Vedtak om gebyr kan påklages til fylkesskattekontoret innen tre uker, jf. bestemmelsen nr. 5. Er vedtaket truffet av et sentralskattekontor, er Skattedirektoratet klageinstans. Riksskattenemnda er klageinstans når Skattedirektoratet har truffet vedtaket.

Som følge av omorganiseringen skal klager over slike avgjørelser behandles av Skattedirektoratet. Når det er Skattedirektoratet som har truffet vedtak om ileggelse av gebyr, foreslås det at klagen forberedes i direktoratet, og at skatteklagenemndene gis myndighet til å avgjøre klagen. Av hensyn til likebehandling og effektiv utnyttelse av etatens ressurser, bør vedtaksmyndigheten legges til en bestemt skatteklagenemnd. Det foreslås at departementet får hjemmel til å bestemme hvor slike klager skal behandles. Det foreslås at vedtak om gebyr truffet av skatteoppkreveren kan påklages til skattekontoret. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 10–8 nr. 5.

3.2.2.11 *Endringer i ligningsloven kapittel 11 om rettergang*

Ligningsloven § 11–1 har bestemmelser om rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren. Søksmål rettes mot staten som saksøkt. Etter § 11–1 skjer rettslig prøving av ligningsavgjørelser etter krav fra skattyter etter bestemmelsen i § 48 i skattebetalingsloven av 1952. I forbindelse med vedtakelsen av ny skattebetalingslov, er bestemmelsen i skattebetalingsloven § 48 flyttet til ligningsloven § 11–1 nr. 1 og nr. 2. Den nye bestemmelsen i ligningsloven er forventet å tre i kraft samtidig med ny skattebetalingslov.

Etter ligningsloven § 11–1 nr. 2 skal søksmål fra skattyter anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne forvaltningsvedtak er truffet i første instans etter § 8–6. Som følge av forslaget til omorganisering vil det ikke være praktisk å opprettholde

dagens regler. Ved lov 17. juni 2005 nr. 90 ble ny tvistelov vedtatt. Den er foreløpig ikke trådt i kraft. Lovens kapittel 4 har bestemmelser om vernetting. Etter § 4–4 første ledd kan søksmål reises ved saksøktets alminnelige vernetting. I fjerde ledd fremgår det at staten har vernetting i Oslo. Paragraf 4–5 åttende ledd bestemmer imidlertid at søksmål mot staten også kan anlegges ved saksøktets alminnelige vernetting. Etter § 4–4 annet ledd har fysiske personer alminnelig vernetting der de har bopel. Etter tredje ledd har virksomheter registrert i foretaksregisteret alminnelig vernetting på det sted virksomhetens hovedkontor ifølge registeret ligger.

Departementet foreslår at søksmål anlegges ved saksøktets alminnelige vernetting, jf. bestemmelsen i tvisteloven § 4–5 åttende ledd. Dagens bestemmelse om at statens partsstilling utøves av henholdsvis fylkesskattekontor og Oslo ligningskontor foreslås endret, slik at partsstillingen legges til skattekontoret i vedkommende distrikt.

Departementet vil vurdere om det fortsatt er behov for særskilte søksmålsregler for skattytere som i dag lignes ved sentralskattekontorene, og eventuelt fremme forslag til slike regler senere. Det vises til forslag til endring i ligningsloven § 11–1 nr. 2.

Ligningslovens § 11–2 har bestemmelser om søksmål fra det offentlige. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at søksmål rettes mot lederen av det ligningsorganet som har truffet avgjørelsen, eller mot lederen av skattekontoret dersom kontoret har truffet avgjørelsen. Det vises til forslag til endringer i ligningsloven § 11–2 nr. 3.

3.2.2.12 *Ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser*

Departementet foreslår at Kongen får fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft, og at endringene kan tre i kraft på ulike tidspunkt.

Ikrafttredelse av endringene i ligningsloven vil kreve enkelte overgangsbestemmelser. Det må gis overgangsregler for saker som er i klagesystemet på det tidspunktet endringene trer i kraft. Blant annet må skattytere som på ikrafttredelsestidspunktet har påklaget vedtak til fylkesskattenemnda og dagens Riksskattenemnd, få avgjort disse. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsregler.

3.3 Merverdiavgiftsloven

3.3.1 Gjeldende rett

3.3.1.1 Avgiftsmyndighetene

Lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) fastsetter i kapittel II enkelte regler om avgiftsforvaltningen. De viktigste bestemmelsene om avgiftsmyndighetenes organisasjon fremgår imidlertid av forskrift 19. desember 1969 nr. 15 om avgiftsforvaltningen og avgiftskontrollen og om klagenemndas organisasjon og saksbehandling (forskrift nr. 17). Forskriften er fastsatt ved kongelig resolusjon.

Merverdiavgiftsloven bruker begrepet «avgiftsmyndighetene» uten å angi nærmere hvilke organer det siktes til, men det følger av forskrift nr. 17 § 1 at fylkesskattesjefene, det vil si fylkesskattedirektorene, er avgiftsmyndighet i fylkene og Skattedirektoratet er overordnet avgiftsmyndighet. Etter forskrift nr. 17 § 2 er Klagenemnda for merverdiavgift avgiftsmyndighet i klager over vedtak etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII og § 73.

Klagenemnda er landsdekkende og består av en leder og fire andre medlemmer, hver med sitt varamedlem. Lederen og vedkommendes varamedlem skal fylle vilkårene for å være tingrettsdommer. For de øvrige medlemmene er det ingen kvalifikasjonskrav i loven. Av forarbeidene fremgår det at de skal være regnskapskyndige og representere forskjellige næringsgrupper. I tillegg skal det legges vekt på at ulike deler av landet er representert. Medlemmer og varamedlemmer oppnevnes av departementet. Klagenemndas leder avgjør om en sak skal behandles skriftlig eller i møte.

Foruten de særreglene som følger av merverdiavgiftsloven og tilhørende forskrifter, er merverdiavgiftsforvaltningen underlagt forvaltningslovens bestemmelser.

3.3.1.2 Vedtaksmyndighet i første instans

Fylkesskattedirektorene treffer vedtak i første instans med mindre dette er lagt til en annen avgiftsmyndighet, jf. forskrift nr. 17 § 6 første ledd annet punktum. Dette gjelder blant annet vedtak om registrering og sletting i avgiftsmanntallet og vedtak om ettergivelse av merverdiavgift opp til 200 000 kroner. Fylkesskattedirektorene treffer også vedtak om skjønsmessig etterberegning av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII, herunder ileggelse av tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 73. Skjønsmessig etterberegning kan blant annet skje dersom mottatt omsetningsoppgave er uriktig.

Etter forskrift nr. 17 § 6 første ledd første punktum er fylkesskattedirektorenes stedlige vedtaksmyndighet begrenset til å gjelde avgiftspliktige som har sitt forretningssted, eventuelt hovedkontor, eller hjemsted i angjeldende fylke.

På enkelte områder er vedtaksmyndigheten lagt til Skattedirektoratet. Dette gjelder blant annet i saker om fritak for merverdiavgift som ikke er prinsipielle, jf. merverdiavgiftsloven § 70, og ettergivelse av merverdiavgift for beløp som overstiger 200 000 kroner, jf. § 69. Skattedirektoratet kan i tillegg treffe vedtak om skjønsmessig etterberegning av merverdiavgift etter kapittel XIII, herunder ilegge tilleggsavgift etter § 73, jf. forskrift nr. 17 § 6 annet ledd.

Skattedirektoratet kan på anmodning fra en avgiftspliktig avgi bindende forhåndsuttalelse, jf. merverdiavgiftsloven kapittel XIVa.

Departementets myndighet etter merverdiavgiftsloven til å treffe vedtak i første instans, er i de fleste tilfeller delegert til Skattedirektoratet eller fylkesskattedirektorene. Dette gjelder for eksempel i saker om samtykke til kortere avgiftsterminer, godtgjørelse av renter og ileggelse av tvangsmulkt. Departementet treffer imidlertid vedtak i første instans om fritak for og ettergivelse av merverdiavgift i prinsipielle saker, jf. §§ 69 og 70.

3.3.1.3 Klage- og omgjøringsordninger

Etterberegningsvedtak

Fylkesskattedirektorens vedtak om etterberegning av merverdiavgift, herunder ilagt tilleggsavgift, kan etter merverdiavgiftsloven § 57 første ledd første punktum påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. Er klagegjensstandens verdi under 15 000 kroner og saken ikke er av prinsipiell art, behandles den av Skattedirektoratet, jf. § 57 første ledd annet til fjerde punktum.

Fylkesskattedirektoret kan, uavhengig av om vedtaket er påklaget eller ikke, omgjøre eget etterberegningensvedtak. Dersom det foreligger nye opplysninger som viser at den tidligere etterberegningen er uriktig, kan fylkesskattedirektoret også endre til ugunst for den avgiftspliktige. Endring til ugunst kan foretas inntil ti år etter utløpet av vedkommende termin. Reglene fremgår av merverdiavgiftsloven § 56 første og annet ledd. Før det treffes endringsvedtak må den avgiftspliktige varsles, jf. forvaltningsloven § 35 annet ledd.

Har Skattedirektoratet truffet et etterberegningensvedtak i første instans, jf. forskrift nr. 17 § 6 annet ledd, er direktoratets omgjøringsmyndighet

tilsvarende den som gjelder for fylkesskattekontorene.

Skattedirektoratet kan omgjøre fylkesskattekontorets etterberegningsvedtak. Omgjøring kan skje til ugunst for den avgiftspliktige selv om det ikke foreligger nye opplysninger, men da må varsel gis innen to år etter det tidspunktet fylkesskattekontoret traff sitt vedtak. Det vises til merverdiavgiftsloven § 56 tredje ledd og forskrift nr. 17 § 10 annet ledd.

Skattedirektoratet er sekretariat for Klagenemnda for merverdiavgift. Dersom direktoratet ikke endrer fylkesskattekontorets etterberegningsvedtak, eller endringen ikke er i samsvar med klagers påstand, sender direktoratet en innstilling med forslag til vedtak i klagesaken til klagenemnda, jf. forskrift nr. 17 § 17. Endrer klagenemnda et etterberegningsvedtak til gunst for den avgiftspliktige, avgjør nemnda om sakskostnader skal tilkjennes, jf. forvaltningsloven § 36. Nemndas vedtak om sakskostnader kan ikke påklages.

Får et vedtak truffet av klagenemnda betydning ut over den enkelte sak, og vedtaket er truffet i strid med regelverket eller ellers må anses for å være ugyldig, kan departementet omgjøre nemndas vedtak. Det samme gjelder når departementet finner at nemndas skjønnsutøvelse er åpenbart uriktig, jf. forskrift nr. 17 § 4.

Andre vedtak

Fylkesskattekontorets saksbehandling når det gjelder enkeltvedtak om andre forhold enn etterberegning av merverdiavgift og ileggelse av tilleggsavgift, følger forvaltningslovens alminnelige regler. Det følger av forvaltningsloven § 28 første ledd at Skattedirektoratet som nærmeste overordnede organ er klageinstans. Eventuell klage fremsettes for fylkesskattekontoret som etter forvaltningsloven § 33 annet ledd kan omgjøre vedtaket til gunst for den avgiftspliktige. Fylkesskattekontoret kan også omgjøre vedtaket uten at det er påklaget, dersom den avgiftspliktige ikke er underrettet om vedtaket, endringen er til gunst for den avgiftspliktige eller vedtaket må anses ugyldig, jf. forvaltningsloven § 35 første ledd.

Skattedirektoratet kan som klageinstans endre fylkesskattekontorets vedtak, og på visse vilkår også endre det til den avgiftspliktiges ugunst. Dette følger av forvaltningsloven § 34 tredje ledd. Direktoratet kan etter forvaltningsloven § 35 annet og tredje ledd også omgjøre vedtaket uten klage. Har Skattedirektoratet truffet et vedtak i første instans, er departementet klageinstans.

3.3.1.4 Søksmål

Merverdiavgiftsloven har ingen bestemmelser som regulerer prosessordningen ved rettslig prøving av grunnlaget for merverdiavgiftskrav og andre avgjørelser etter loven.

Når det gjelder hvem søksmål skal rettes mot, følger det av domstolloven § 191 at det er staten ved departementet som mottar og vedtar forkynnelser av stevning. Alminnelig partsstilling for merverdiavgiftssaker er imidlertid delegert Skattedirektoratet i departementets vedtak av 26. september 2005 der direktoratet er gitt full prosessuell handleevne.

Spørsmålet om hvor søksmål skal anlegges reguleres av tvistemålsloven. Det følger av § 17 at alle søksmål kan anlegges ved saksøktes hjemting. Saker mot staten i tvister om merverdiavgift kan derfor anlegges i Oslo der departementet har sitt kontor. Søksmål kan imidlertid også anlegges i den rettskrets fylkesskattekontoret har sin kontoradresse, jf. tvistemålsloven § 439 første punktum.

3.3.2 Departementets forslag

3.3.2.1 Innledning

Departementet arbeider med en teknisk revisjon av merverdiavgiftsloven. En lovteknisk gjennomgang av organiseringen av avgiftsmyndighetene vil foretas i forbindelse med revisjonen. I denne omgang videreføres merverdiavgiftsloven § 6 som gir Kongen myndighet til å gi bestemmelser om avgiftsforvaltningen og kontrollen med avgiften, men det må gjøres endringer i bestemmelsene i forskrift nr. 17 om avgiftsforvaltningen.

Merverdiavgiftsforvaltningen er i dag organisert i to forvaltningsnivåer – fylkesskattekontorene og Skattedirektoratet/Klagenemnda for merverdiavgift. Den nye organiseringen av skatteetaten innebærer at den formelle myndigheten som i dag er lagt til fylkesskattekontorene, må legges til skattekontorene, som blir avgiftsmyndighet på regionalt nivå.

Forslaget om oppdeling i regioner som hver for seg skal utgjøre en formell enhet – skattekontoret – som skal kunne behandle saker fra alle regioner, medfører at det må foretas endringer i forskrift nr. 17 som begrenser fylkesskattekontorenes stedlige myndighet til eget fylke.

Etter forslaget fra Skattedirektoratet skal flere oppgaver overføres fra Skattedirektoratet til skattekontorene. Blant annet foreslås det at skattekontorenes endringsmyndighet når det gjelder etterberegningsvedtak utvides, og at kontorene skal overta saksforberedelsen og skrive innstilling i saker

om etterberegning for Klagenemnda for merverdiavgift. Dessuten skal skattekontorene avgjøre saks-kostnadsspørsmålet i etterberegningssaker i første instans. Videre foreslås det at Klagenemnda for merverdiavgift får utvidet myndighet i klagesaker som gjelder vedtak om registrering eller sletting hvor det samtidig treffes et etterberegningssvedtak.

Departementet foreslår her de nødvendige endringer i merverdiavgiftsloven, slik at loven tilpasses den nye organiseringen og myndighetsfordelingen.

3.3.2.2 Endringer i merverdiavgiftsloven

Endret myndighet – fastsettelsesvedtak

Det følger av opplegget i St.prp. nr. 1 (2006–2007) at ansvaret for å forberede klagesaker til Klagenemnda for merverdiavgift og å avgi innstilling om vedtak overføres fra Skattedirektoratet til skattekontoret. Som en følge av dette foreslås det at skattekontorets myndighet til å endre et fastsettelsesvedtak utvides til å tilsvare den myndigheten direktoratet har i dag. Det vil si at skattekontoret også skal kunne endre et vedtak til ugunst for den avgiftspliktige selv om det ikke foreligger nye opplysninger. Varsel må imidlertid gis innen to år etter det tidspunkt vedtaket ble truffet. Forslaget om at Klagenemnda for merverdiavgift også skal være klageinstans over nærmere bestemte vedtak om registrering og sletting, medfører at skattekontorenes endringsmyndighet også må omfatte slike vedtak.

Forslaget om å utvide skattekontorenes endringsmyndighet innebærer at Skattedirektoratet ikke skal ha endringsmyndighet i de saker som skal behandles av Klagenemnda for merverdiavgift. Dette må reguleres særskilt i merverdiavgiftsloven idet slik myndighet ellers følger direkte av forvaltningsloven § 35 tredje ledd.

Skattedirektoratet skal imidlertid fortsatt avgjøre klagesaker av mindre økonomisk verdi og direktoratets myndighet i merverdiavgiftsloven § 56 tredje ledd til å endre denne type vedtak må derfor videreføres.

Klagenemnda for merverdiavgift kan som overordnet avgiftsmyndighet endre et etterberegningssvedtak, herunder ilagt tilleggsavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 56 tredje ledd. Bestemmelsen videreføres.

Det vises til forslag til ny § 56.

Endret myndighet – Klagenemnda for merverdiavgift

I høringsnotatet foreslås det at Klagenemnda for merverdiavgift forblir en sentral nemnd, og at det

ikke, slik som på skattesiden, opprettes egne nemnder for hvert skattekontor.

Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS) uttaler:

«Til tross for at klagenemnda for merverdiavgift holder et høyt faglig nivå og har tilfredsstillende saksbehandlingstider, er vi uenige med Skattedirektoratet i at denne ordningen bør videreføres. Ett av målene med omorganiseringen er å samordne arbeidet med skatt og avgift, og det vil være mer effektiv saksforberedelse for nemndene om det etableres en felles regional klagenemnd for skatt og merverdi. Trolig må dette organiseres slik at mva behandles i én avdeling i klagenemnda, men ved en felles regional klagenemnd for skatt og mva, kan saker som omfatter både skatte- og avgiftsspørsmål behandles under ett; ved at den først behandles i avdeling for mva, deretter i skatteavdeling. YS mener at dette vil virke mer ryddig for skattyter. Skattyter vil da kun måtte forholde seg til skatteetaten på ett sted og vil få kun ett vedtak på forhold som har både en skattemessig og en avgiftsmessig side.»

Departementet legger til grunn at forslaget om å etablere regionale skattekontorer med ansvar for blant annet skatt og merverdiavgift, vil gi et godt grunnlag for å samordne arbeidet med skatt og avgift. Skattyter vil kunne forholde seg til skatteetaten på ett sted både når det gjelder de skattemessige og avgiftsmessige sidene ved sin virksomhet. Selv om klage over vedtak som gjelder avgiftsmessige forhold skal avgjøres av en sentral nemnd for merverdiavgift, vil ansvaret for saksforberedelsen for nemnda, på samme måte som i skattesaker, skje på skattekontoret. Departementet forutsetter at det vil skje en koordinering av klagebehandlingen for skatte- og avgiftsspørsmålene på skattekontoret. Departementet legger derfor til grunn at det vil ha liten praktisk betydning for skattyter om en klage over ulike deler av et vedtak blir avgjort av henholdsvis en sentral og en regional nemnd.

I høringsnotatet foreslås det at Klagenemnda for merverdiavgift også skal være klageinstans ved klage over vedtak om registrering og sletting når det samtidig klages over vedtak om etterberegning som følge av registrerings- eller slettingsvedtaket. Den utvidede myndigheten foreslås tatt inn i § 57 første ledd som nytt annet punktum. Det vises til forslag til endring i § 57 første ledd.

I rapporten som ble sendt på høring, foreslås det at beløpsgrensen for nemndsbehandling på 15 000 kroner, jf. § 57 første ledd annet til tredje punktum, fjernes. Behovet for å begrense antallet saker i nemnda, særlig ut i fra kravet om kort saks-

behandlingstid, tilsier at denne grensen likevel beholdes. Det foreslås derfor at saker hvor det påklagede beløpet er under 15 000 kroner fortsatt skal behandles av Skattedirektoratet. Det foreslås at bestemmelsen om dette flyttes til § 57 annet ledd.

Departementet foreslår å gjeninnføre en nedre grense for behandling av klagesaker. Fra 1977 og frem til 2001 ble saker hvor verdien var under 1 000 kroner ikke tatt til behandling i klagenemnda med mindre departementet samtykket, jf. merverdiavgiftsloven § 58 tredje ledd slik den lød den gang. Det er viktig at saksmengden begrenses noe. På den annen side er det også viktig at man ikke i for stor grad avgrenser muligheten for å få en sak prøvd for et klageorgan. Departementet er kommet til at en grense på 4 000 kroner sammenholdt med forslaget om at saker av prinsipiell karakter likevel skal kunne tas til behandling i nemnda, ivaretar kravet til rettssikkerhet. Det foreslås at det inntas i § 57 annet ledd at klagen avgjøres av Skattedirektoratet dersom klagegjensstandens verdi er mellom 4 000 og 15 000 kroner. Det vises til forslag til endring i § 57 annet ledd.

Departementet foreslår at den nedre grensen på 4 000 kroner også inntas i § 58 som nytt tredje ledd. Det vises til forslag til § 58 nytt tredje ledd.

Sakskostnader

Etter omorganiseringsforslaget skal skattekontorene avgjøre om sakskostnader skal tilkjennes når klagenemnda endrer et vedtak til gunst for den avgiftspliktige. Dette krever positiv regulering i merverdiavgiftsloven idet forvaltningsloven § 36 tredje ledd bestemmer at klageinstansen skal treffe slike vedtak. I følge forslaget til omorganisering skal skattekontorets avgjørelse kunne påklages til nemnda. Det vises til forslag til ny § 57a.

Bindende forhåndsuttalelser

Etter dagens bestemmelser kan bindende forhåndsuttalelser i merverdiavgiftssaker kun avgis av Skattedirektoratet. Som et ledd i omorganiseringen foreslås det at skattekontorene skal kunne avgis bindende forhåndsuttalelser, i tillegg til Skattedirektoratet. Det vises til forslag til endringer i §§ 58a og 58d.

Hvilke anmodninger som skal behandles av skattekontorene og Skattedirektoratet, foreslås regulert i forskrift 14. juni 2005 nr. 550 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Det foreslås at bindende forhåndsuttalelser normalt skal gis av skattekontorene.

Skattekontoret som ett forvaltningsorgan

Omorganiseringsforslaget forutsetter at skattekontorene skal ha myndighet på samtlige forvaltningsområder som hører under skatteetatens ansvarsområde. Det må derfor foretas endringer i lovbestemmelser som regulerer forholdet mellom disse forvaltningsmyndighetene.

Ifølge merverdiavgiftsloven § 46 tredje ledd første punktum skal nærmere bestemte næringsdrivende etter krav fra avgiftsmyndighetene sende inn gjenpart av næringsoppgave til ligningsmyndighetene. Departementet foreslår å endre bestemmelsen slik at «sende gjenpart av næringsoppgave til ligningsmyndighetene» fjernes fra lovteksten. Departementet viser til forslag til endringer i § 46 tredje ledd.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 50 første ledd at ligningssjefen uoppfordret skal gi avgiftsmyndighetene opplysninger som foreligger og som er av betydning for avgiftskontrollen. Slike opplysninger kan også gis til bruk ved innfordring av merverdiavgift. Da taushetspliktsreglene i ligningsloven ikke er til hinder for slik utveksling av opplysninger foreslås bestemmelsen opphevet som overflødig.

Etter merverdiavgiftsloven § 67 skal ligningssjefen bistå ved opprettelse av avgiftsmanntallet mv. Med samme begrunnelse som ovenfor, foreslås bestemmelsen opphevet.

Søksmål

Søksmål i saker om merverdiavgift følger i dag tvistemålslovens regler. Ved lov 17. juni 2005 nr. 90 ble det vedtatt ny tvistelov. Loven er ennå ikke er trådt i kraft. Lovens kapittel 4 har bestemmelser om vernetting. Etter loven § 4–4 første og fjerde ledd kan den avgiftspliktige anlegge søksmål i Oslo der staten v/Finansdepartementet har sitt alminnelige vernetting. Den avgiftspliktige kan også anlegge søksmål der hun eller han har sitt alminnelige vernetting, jf. tvisteloven § 4–5 åttende ledd.

Departementet ser det som en fordel at søksmålsreglene er mest mulig like innen skatte- og avgiftsforvaltningen. For søksmål om skatt er det foreslått endringer i ligningsloven § 11–1 nr. 2 slik at reglene om anleggelse av søksmål følger den alternative regelen i den vedtatte, men ikke ikrafttrådte bestemmelsen i den nye tvisteloven, om at søksmål anlegges ved saksøkers alminnelig vernetting. Departementet foreslår derfor at det tilsvarende inntas en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven som fastsetter at i saker som gjelder merverdiavgift skal søksmål anlegges ved saksøkers alminnelige ver-

neting. Etter tvisteloven § 4–4 har fysiske personer alminnelig verneting der de har bopel. Virksomheter registrert i Foretaksregisteret har alminnelig verneting på det sted virksomhetens hovedkontor ligger. Det vises til forslag til § 61 nytt første ledd.

Øvrig tilpasning

I merverdiavgiftsloven § 27 første ledd første punktum er det gitt bestemmelser om at næringsdrivende skal sende melding om start av avgiftspliktig virksomhet til avgiftsmyndigheten i det fylke hvor han har sitt forretningssted eller sitt hjemsted når han ikke har noe forretningssted. Dette foreslås endret slik at melding sendes til skattekontoret. Det vil si at melding kan sendes til hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. Det vises til forslag til endringer i § 27 første ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 28 fjerde ledd første punktum kan fylkesskattesjefen når særlige grunner foreligger slette en avgiftspliktig virksomhet fra avgiftsmanntallet. Det foreslås at fylkesskattesjefen erstattes med skattekontoret. Det vises til forslag til endring i § 28 fjerde ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 48 annet ledd første punktum kan fylkesskattesjefen foreta undersøkelser mv. om registrerte næringsdrivende mv. i finansinstitusjoner. Det foreslås at fylkesskattesjefen erstattes med skattekontoret. Det vises til forslag til endring i § 48 annet ledd.

Merverdiavgiftsloven § 49a første ledd første punktum regulerer opplysningsplikten for næringsdrivende mv. som engasjerer utenlandske næringsdrivende. Disse skal sende opplysninger til «fylkeskattekontoret i det fylket hvor arbeidet utføres». Det foreslås at slik melding sendes til skattekontoret, det vil si til hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder. Det vises til forslag til endring i § 49a.

3.3.2.3 Ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at Kongen gis fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft, og at endringene kan tre i kraft på ulike tidspunkter.

Ikrafttredelse av endringene i merverdiavgiftsloven vil kreve overgangsbestemmelser, blant annet når det gjelder behandlingen av klager på vedtak truffet før endringene trer i kraft. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsbestemmelser.

3.4 Folkeregisterloven

3.4.1 Gjeldende rett

3.4.1.1 Registermyndigheten

Lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering har regler om folkeregistermyndigheten. I henhold til delegeringsvedtak med hjemmel i Kongelig resolusjon 16. januar 1970 med senere endringer i kronprinsregentens resolusjon av 11. januar 1991, er Sentralkontoret for folkeregistreringens funksjon lagt til Skattedirektoratet.

Folkeregisterloven og dens forskrifter bruker gjennomgående betegnelsen «folkeregister» når den angir lokal forvaltningsenhet med vedtaksmyndighet. Ved omorganiseringen av ligningsforvaltningen fra 2002, ble den lokale vedtaksmyndigheten lagt til landets 99 ligningskontorer.

Fylkesskattekontorene er registermyndighet med myndighet til å treffe vedtak i saker om endring av fødselsdato.

På riksnivå er det ett Sentralkontor for folkeregistrering. Videre er det to registermyndigheter med landsdekkende funksjoner:

- Personregisteret, som har ansvar for registrering av fødsler og farskap samt tildeling av fødselsnummer og D-nummer. Personregisteret ligger til Oslo likningskontor.
- Særregisteret, som står for utlevering av masseopplysninger (opplysninger om flere enn tre personer og regelmessige forespørslar). Særregisterets funksjoner ivaretas av Sør-Hedmark likningskontor.

3.4.1.2 Vedtaksmyndighet i første instans

Etter gjeldende folkeregisterlovgivning har det lokale folkeregister, fylkesskattekontoret og Skattedirektoratet v/Sentralkontoret for folkeregistrering vedtaksmyndighet i første instans.

Det lokale folkeregister har vedtaksmyndighet i alle saker om hvor personer skal være registrert bosatt. Dette gjelder saker om inn- og utvandring, flytting mellom kommuner og innen en kommune. Videre har det vedtaksmyndighet i saker om utlevering av opplysninger fra registeret for personer bosatt innen sitt distrikt. Det er også det lokale folkeregisteret som har vedtaksmyndighet i saker om registrering av fødsler og avgjør søknader om utlevering av fødselsattester. I tillegg behandler det lokale folkeregisteret saker om adressesperring for truede personer. Det følger av lov 7. juni 2002 nr. 19 om personnavn (navneloven) § 11 at den som vil ta, endre eller sløyfe et navn må gi melding om det til folkeregisteret som avgjør om meldingen skal god-

tas. I lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven) § 6 er myndigheten til å prøve om vilkårene for inngåelse av ekteskap foreligger, lagt til folkeregistrene.

Fylkesskattekontoret i det fylket som søkeren er bostedsregistrert i på søknadstidspunktet, har vedtaksmyndighet i saker om endring av fastsatt fødselsdato. For Oslo er det folkeregisteret som fattet slike vedtak, jf. forskrift 4. mars 1994 nr. 161 om folkeregistrering (nedenfor betegnet som folkeregisterforskriften) § 32.

Sentralkontoret for folkeregistrering er vedtaksmyndighet ved behandling av saker om utlevering av opplysninger om samtlige som er registrert i Det sentrale folkeregister. Sentralkontoret for folkeregistrering har også vedtaksmyndighet i saker om registrering av personer som ikke har bestemt bosted i Norge, jf. folkeregisterforskriften § 28.

3.4.1.3 Klage- og omgjøringsregler

Det er ikke gitt særlige forvaltningsbestemmelser for behandling av saker etter folkeregisterloven. De alminnelige regler i lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) gjelder derfor både ved klage og ved omgjøring.

Fylkesskattekontoret er klageorgan i saker hvor folkeregisteret har truffet vedtak i tilknytning til flytting mellom kommuner samt flytting innen kommunen, og i saker hvor folkeregisteret på eget initiativ treffer vedtak i bostedssaker. For folkeregisteret i Oslo er Sentralkontoret for folkeregistrering klageorgan i slike saker. Det vises til folkeregisterforskriften §§ 10, 22 og 23.

For andre klagesaker er Sentralkontoret for folkeregistrering klageorgan. Det gjelder ved klage over:

- fylkesskattekontorenes/Oslo likningskontors vedtak om endring av fødselsdato, jf. folkeregisterforskriften § 32 nr. 2
- vedtak vedrørende flytting til og fra utlandet, jf. folkeregisterforskriften §§ 16 og 19
- nektelse av å utstede fødselsattest, jf. forskrift 25. oktober 1982 nr. 1525 § 3
- vedtak i saker om adressesperring, jf. folkeregisterforskriften § 37
- personregisterets avslag på tildeling av D-nummer, jf. forskrift 14. februar 1995 nr. 125 § 6
- avslag om utlevering av opplysninger fra folkeregisteret, jf. folkeregisterforskriften §§ 35–36.

Når Sentralkontoret for folkeregistrering har truffet vedtak i første instans, er departementet som

nærmeste overordnede organ, klageinstans, jf. forvaltningsloven § 28 første ledd.

Fylkesmannen på det stedet melder bor, er klageinstans for folkeregisterets vedtak knyttet til melding om navneendring, jf. navneloven § 11. Likeledes er fylkesmannen på det stedet brudefolkene er bosatt, klageinstans for folkeregisterets vedtak om ikke å utstede prøvingsattest etter ekteskapsloven, jf. ekteskapsloven § 10.

3.4.2 Departementets forslag

3.4.2.1 Innledning

Folkeregisterloven er basert på at det skal føres egne folkeregistre for hver kommune over de som er bosatt i kommunen. Allerede i 1994 ble imidlertid de lokale registrene erstattet av ett felles register – Det sentrale folkeregister – og ved omorganiseringen av ligningsforvaltningen i 2002 ble den lokale vedtaksmyndigheten på folkeregisterområdet lagt til landets 99 ligningskontorer.

Fordi det lokale folkeregisteret ikke lenger er en organisatorisk enhet i hver kommune, og for å harmonisere ordlyden med de faktiske endringer som har skjedd for folkeregistreringsordningen, foreslår departementet at det i tillegg til lovendringene som følger av omorganisering av skatteetaten, også foretas enkelte andre lovendringer av mer teknisk og begrepsmessig karakter. Disse endringsforslagene omtales nedenfor i avsnitt 3.4.2.2 sammen med endringsforslagene som direkte følger av omorganiseringen.

I høringsnotatet foreslås det at folkeregistermyndighetene organiseres i to nivåer. Det innebærer at den myndigheten som i dag er lagt til ligningskontorene og fylkesskattekontorene samles ved at skattekontorene gjøres til registermyndighet på regionalt nivå. Skattedirektoratet foreslås videreført som sentral registermyndighet, mens betegnelsen Sentralkontoret for folkeregistrering ikke lenger brukes i lovteksten.

Det foreslås at skattekontorene skal ha de funksjoner som i dag ivaretas av ligningskontorene og fylkesskattekontorene. Saker som i dag behandles av fylkesskattekontoret i første instans foreslås lagt til skattekontoret, mens saker hvor fylkesskattekontoret i dag er klageinstans foreslås overført til Skattedirektoratet.

Departementet foreslår her de nødvendige endringer i folkeregisterloven slik at loven tilpasses den nye organiseringen og myndighetsfordelingen. Omorganiseringen nødvendiggjør også endringer i folkeregisterforskriften.

3.4.2.2 Endringer i folkeregisterloven

Lovgivningen på folkeregisterområdet bruker i dag begrepet folkeregister som betegnelse på både registermyndigheten og selve registeret med sine opplysninger. For å klargjøre begrepsbruken foreslår departementet at begrepet folkeregister brukes om selve registeret. Begrepet registermyndighet blir betegnelsen på folkeregisterforvaltningen der det ikke er hensiktsmessig å vise direkte til skattekontoret eller Skattedirektoratet. Det vises til forslag til endringer i § 6 første ledd første punktum og annet ledd, ny § 7, § 8 første ledd første punktum og annet ledd første punktum, § 10 første ledd annet punktum, § 11 første, annet og tredje ledd, § 12 første ledd, § 13 første ledd første og tredje punktum og tredje ledd første punktum, § 14 første ledd første punktum og fjerde ledd, § 14a første punktum og § 16 tredje ledd.

Folkeregisterloven bruker i flere bestemmelser betegnelsen distrikt synonymt med kommune. Siden all registrering i dag foregår i ett sentralt register, foreslås det at lovens bruk av begreper som distrikt, folkeregisterdistrikt og lignende endres. Det vises til forslag til ny § 7 og endringer i § 8 annet ledd første og annet punktum og § 11 første ledd første punktum.

Det følger av folkeregisterloven § 1 at det skal det føres folkeregister for hver kommune over de som er bosatt der. I tillegg skal det føres et sentralt register. Som nevnt ovenfor føres alle endringer vedrørende folkeregistreringen i Det sentrale folkeregister som er felles for hele landet. Det foreslås å endre folkeregisterloven § 1 i samsvar med dette. Det foreslås videre at § 1 omformuleres slik at den klarere angir hvilke persongrupper folkeregisteret skal omfatte. Dette vil, som i dag, være alle som er eller har vært bosatt i Norge og alle som er født i Norge, samt de som har fått tildelt fødselsnummer eller D- nummer.

Det foreslås å oppheve § 1 tredje ledd om at departementet kan bestemme at to eller flere kommuner skal utgjøre ett folkeregisterdistrikt, da bestemmelsen ikke lenger vil ha betydning når begrepet distrikt bortfaller. Det vises til forslag til ny § 1.

Samtidig foreslås det at «Folkeregisterets opplysninger» i § 6 første ledd siste punktum endres til «Opplysning».

Folkeregisterloven § 2 slår fast at staten sørger for føringen av folkeregistrene og bærer kostnadene ved deres virksomhet. Bestemmelsen foreslås endret som følge av at det ikke lenger vil være flere lokale folkeregistre. Det vises til forslag til endringer i § 2.

Ved omorganiseringen av skatteetaten er det

forutsatt at de nye skattekontorene skal være regional registermyndighet. Departementet foreslår at det fremgår av § 3 første ledd at skattekontoret er folkeregistermyndighet i første instans.

Etter § 3 første ledd slik den lyder i dag, er det Kongen som bestemmer hvilken institusjon Sentralkontorets funksjoner skal legges til. I henhold til delegeringsvedtak er Sentralkontoret for folkeregistreringens funksjon lagt til Skattedirektoratet. Departementet foreslår i samsvar med forslaget til ny organisering at det i § 3 annet ledd fremgår at Skattedirektoratet er sentral registermyndighet. Departementet foreslår samtidig at dagens bestemmelser om at sentralkontoret skal føre kontroll med folkeregistrenes virksomhet, gi de nødvendige pålegg vedrørende registreringen, avgjøre prinsipielle registrerings spørsmål og løse tvister mellom lokale registermyndigheter tas bort, da dette følger av de alminnelige prinsipper om organisasjons- og instruksjonsmyndighet i forvaltningen.

Omorganiseringen innebærer at Skattedirektoratet skal ha myndighet til å tildele skattekontorene myndighet og oppgaver. Skattekontorene skal primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet kan også organisere oppgaver på tvers av regionene. Det foreslås at det i § 3 første ledd annet punktum tas inn en bestemmelse om at departementet har myndighet til å fordele oppgaver mellom skattekontorene. Det tas sikte på at myndigheten delegeres til Skattedirektoratet. Det vises til forslag til ny § 3.

Som følge av forslaget til endring av § 3 første ledd, foreslås det at sentralkontoret i § 13 første ledd fjerde punktum og § 14 tredje ledd første punktum endres til Skattedirektoratet. Forskriftshjemlene i § 6 tredje ledd og § 13 annet ledd fjerde punktum foreslås lagt til departementet.

Folkeregisterloven § 5 har regler om iverksettelse av landsdekkende og lokale undersøkelser (folketellinger). Paragraf 6 har bestemmelser om plikt til å gi opplysninger ved slike tellinger mv. Formålet med slike folketellinger er blant annet å innhente opplysninger om tilflyttede til kommunen, hvem som var midlertidig tilstede i kommunene på telle tidspunktet, og i hvilken kommune de i så fall er bosatt. Bestemmelsen bruker her ordet distrikt synonymt med kommune. For å unngå utilsiktede realitetsendringer som følge av omorganiseringen, foreslår departementet å benytte uttrykket kommune i folkeregisterloven § 6, slik at det klart fremgår at kommunene fortsatt kan få gjennomført tellinger mv. for sitt område, jf. også § 14 a.

Folkeregisterloven § 18 bruker også uttrykket distrikt synonymt med kommune. Dette er en særskilt bostedsbestemmelse for medlemmer av Re-

gjeringen og Stortinget, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved statsministerens kontor. Departementet foreslår at distrikt endres til kommune også her for å unngå en utilsiktet realitetsendring. Det vises til forslag til endringer i § 6 første ledd og § 18 første og annet punktum.

Folkeregisterloven § 7 har regler om plikt til å sende melding ved endring av bostedskommune, mens § 9 regulerer slik plikt ved flytting innen den enkelte kommune. Som ledd i en forenkling, foreslår departementet at bestemmelsene nå reguleres samlet i ny § 7, og at § 9 oppheves. Dette medfører ingen realitetsendringer.

Ved flytting mellom kommuner skal melding i dag gis til registermyndigheten i innflyttingskommunen. I tråd med omorganiseringsforslaget foreslås dette endret slik at meldeplikten er oppfylt ved at melding sendes skattekontoret. Melding kan sendes et hvilket som helst av skatteetatens kontorsteder.

Etter § 7 annet punktum skal de som flytter anses som «*bosatt i innflytningsdistriktet fra den dag meldingen er mottatt av folkeregisteret*». Departementet foreslår at bestemmelsen tas ut av loven, og at forholdet reguleres i folkeregisterforskriften. Forskriften har allerede bestemmelse om hvilken dato som skal brukes i de tilfellene registermyndigheten treffer vedtak for en person som ikke har gitt pliktig flyttemelding. Det vises til forslag til ny § 7.

Den formelle myndigheten til å treffe en rekke beslutninger, gi nærmere regler mv. er flere steder i folkeregisterloven lagt til Kongen. Departementet foreslår at denne myndigheten legges til departementet. Det vises til forslag til endringer i § 4 tredje punktum, § 5, § 8 annet ledd fjerde punktum, § 14 fjerde ledd, § 14a og § 15.

3.4.2.3 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at Kongen gis fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft, og at endringene kan tre i kraft på ulike tidspunkter. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsbestemmelser.

3.5 Skattebetalingsloven

3.5.1 Gjeldende rett

3.5.1.1 Innkreivingsmyndighetene

Innkrevingen av merverdiavgift, arveavgift og visse særskilte skatter skjer i dag hos 18 skattefogdkontorer, ett kontor for hvert fylke med unntak av Oslo

og Akershus som har felles skattefogdkontor. Skattedirektoratet er overordnet innkreivingsmyndighet for skattefogdkontorene. Under skattefogdkontorene hører også den faglige oppfølgingen av landets rundt 400 skatteoppkreiverkontorer. Det administrative ansvaret for skatteoppkreiverne er kommunalt forankret. Skatteoppkreiverkontorene har ansvar for innkreivning av skatt, arbeidsgiveravgift og trygdeavgift samt skatteregnskapet og arbeidsgiverkontrollen.

3.5.1.2 Ny skattebetalingslov

Hovedloven for betaling og innkreivning av skatter og visse avgifter er lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreivning av skatt (skattebetalingsloven). For arveavgift og merverdiavgift finnes det i dag betalings- og innkreivingsregler i henholdsvis lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) og i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). Reglene om tvangsinnfordring i skattebetalingsloven kommer til anvendelse også for disse kravene, jf. lov 21. juli 1894 nr. 5 om delvis Omordning af det civile Embedsværk.

Ny skattebetalingslov er vedtatt ved lov 17. juni 2005 nr. 67. Den nye loven viderefører i stor grad gjeldende rett, og kommer til anvendelse på innkreivning av formues- og inntektsskatt etter skatteloven, artistskatt, petroleumsskatt, arveavgift, merverdiavgift, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift, petroleumsskatt og Svalbardskatt. Det henvises i det følgende til den nye skattebetalingsloven.

3.5.1.3 Innkreivingsmyndighetene i første instans Skattefogdkontorene

Merverdiavgift skal betales til og innkreives av skattefogdkontoret for det fylket hvor den avgiftspliktige er registrert, jf. skattebetalingsloven § 2–2 første ledd. I hvilket fylke virksomheten skal registreres, følger av merverdiavgiftsloven § 27.

Skattefogdkontoret innkreiver også arveavgift, jf. skattebetalingsloven § 2–2 annet ledd. Dersom arveavgiften ikke blir oppgjort fullt ut av de midler som holdes tilbake ved offentlig skifte, skal betaling skje til skattefogdkontoret. Når boet skiftes privat skal avgiften betales til det skattefogdkontoret som er avgiftsmyndighet etter arveavgiftsloven § 24 annet og tredje ledd.

Formues- og inntektsskatt fastsatt av Sentral-skattekontoret for utenlandssaker, betales til og innkreives av Rogaland skattefutfkontor. Også artist-skatt skal betales til og innkreives av Rogaland skat-

tefutkontor. Petroleumsskatt skal betales til og innkreves av Oslo og Akershus skattefogdkontor, mens Troms skattefogdkontor er skatteoppkrever for skatt til Svalbard.

Skatteoppkreverkontorene

Det følger av skattebetalingsloven § 2–1 første ledd at formuesskatt, inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift innkreves av den kommunale skatteoppkreveren. Utgangspunktet er at skatt innkreves og betales til skatteoppkreveren for den kommunen skatten er skrevet ut for.

Skattefogdkontorenes og skatteoppkrevernes særnamsmyndighet

Etter skattebetalingsloven § 14–3 har skattefogdkontorene og skatteoppkreverne myndighet til å holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for (særnamsmyndighet). Etter den såkalte bistandsordningen som reguleres i § 14–3 annet ledd, kan et skattefogdkontor eller en skatteoppkrever på anmodning holde forretning for utleggspant for et annet skattefogdkontor eller en annen skatteoppkrever.

3.5.1.4 Klage- og omgjøringsregler

Det er to regelsett for klage i innkrevings saker. For klager over avgjørelser truffet av skattefogden som særnamsmann ved inndrivning av et krav, kommer klagereglene i tvangsfullbyrdelsesloven til anvendelse. I slike tilfeller er tingretten klageinstans.

For klager over avgjørelser truffet av skattefogdkontoret i medhold av den nye skattebetalingsloven, gjelder forvaltningslovens klage- og omgjøringsregler med nærmere angitte unntak.

Skatteutvalgets avgjørelser om lempning av skatt av hensyn til skyldneren kan ikke påklages, jf. skattebetalingsloven § 3–3 første ledd annet punktum. Avgjørelse fattes av skatteutvalget når søknaden om ettergivelse gjelder skattebeløp under 200 000 kroner. Gjelder søknaden skatt over 200 000 kroner eller merverdiavgift treffes avgjørelsen av skattefogdkontoret i første instans med Skattedirektoratet som klageinstans.

Hvilken innkrevingsmyndighet som treffer avgjørelse om lempning av skatt og avgift av hensyn til det offentlige som kreditor, avhenger av beløpets størrelse. Det er ikke klageadgang over slike avgjørelser, uansett kravets art.

3.5.1.5 Søksmål

Skattebetalingsloven har to regelsett om rettergang, avhengig av sakstype. Det er en prosessordning i innfordringssaker og en prosessordning i andre saker hvor avgjørelser er truffet etter skattebetalingsloven, jf. §§ 17–1 og 17–2.

Ved prosesser i innfordringssaker (tvangsfullbyrdelse, midlertidig sikring, konkursbegjæringer mv.) er staten saksøker. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. skattebetalingsloven § 17–1 første ledd. Departementet kan imidlertid i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen av statens partsstilling eller overføre den til et annet organ i skatteetaten (for eksempel Skattedirektoratet), jf. § 17–1 tredje ledd. Skattebetalingsloven regulerer ikke nærmere hvor søksmål skal reises. Dette reguleres i andre lover, for eksempel i tvangsfullbyrdelsesloven når saken gjelder tvangssalg og i konkursloven når det er saker etter denne loven som skal behandles.

Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmålet anlegges for retten i det distriktet hvor innkrevingsmyndigheten har truffet det angrepne vedtaket i første instans. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet, jf. skattebetalingsloven § 17–2.

3.5.2 Departementets forslag

3.5.2.1 Innledning

Omorganisering av skatteetaten innebærer at ordningen med fylkesvise skattefogdkontor opphører. Arbeidsoppgavene vil etter omorganiseringen tilligge skattekontorene. Skattekontorene skal primært behandle saker fra egen region, men Skattedirektoratet skal ha myndighet til å organisere oppgaver på tvers av regionene. De kommunale skatteoppkreverne omfattes ikke av forslaget, og bestemmelsene i skattebetalingsloven som legger myndigheten til skatteoppkreverne videreføres derfor.

Som følge av omorganiseringen foreslås her de nødvendige endringer i skattebetalingsloven slik at loven tilpasses den nye organiseringen og myndighetsfordelingen.

3.5.2.2 Endringer i skattebetalingsloven

Innkrevingsmyndighet og betalingsmottaker

Skattebetalingsloven kapittel 2 regulerer hvem som er innkrevingsmyndighet og betalingsmottaker for de ulike skatte- og avgiftskravene som omfattes av loven. Det foreslås at bestemmelsen endres slik at det fremgår at skattekontoret er betalingsmottaker

og innkrevingsmyndighet for merverdiavgift og arveavgift. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 2–2.

Skattebetalingsloven § 2–3 regulerer hvem som er innkrevingsmyndighet og betalingsmottaker for formues- og inntektsskatt fastsatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, artistskatt, petroleumsskatt og formues- og inntektsskatt og lønns trekk til Svalbard. De skattytergrupper som i dag behandles ved Sentralskattekontoret for utenlandsaker vil etter forslaget til omorganisering bli behandlet ved en egen kontorenhet i skattekontoret. Det foreslås at § 2–3 endres slik at formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, skal betales til og innkreves av det skattekontoret departementet bestemmer. Det samme gjelder artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 2–3.

Stedet for forskuddsutskrivningen

Skattebetalingsloven § 4–5 regulerer stedet for forskuddsutskrivningen. Forskuddsutskrivningen er som utgangspunkt knyttet til ligningskontoret for den kommunen som skattyteren er skattepliktig til etter skatteloven kapittel 3. Etter omorganiseringen skal forskuddsutskrivningen foretas av skattekontoret. Skattedirektoratet skal tildele skattekontorene myndighet og oppgaver. Skattekontorene skal primært behandle saker for egen region, men kan også tildeles myndighet til å behandle saker for andre regioner. Det er dermed ikke behov for særskilte regler i loven om hvor forskuddsutskrivning skal foretas. Det foreslås derfor at skattebetalingsloven § 4–5 annet til femte ledd oppheves, og at første ledd endres slik at det fremgår at forskuddsutskrivningen foretas av skattekontoret.

Når stedet for forskuddsutskrivningen legges til skattekontoret generelt, vil ikke Skattedirektoratet ha behov for myndighet til å bestemme at utskrivningen skal skje ved et annet skattekontor enn det som følger av paragrafen. Nåværende sjetten ledd foreslås derfor endret og tas inn som nytt annet ledd. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 4–5.

Betaling

Skattebetalingsloven § 9–1 regulerer betalingsmåten for skatte- og avgiftskrav. I bestemmelsens annet ledd, som er foreslått flyttet til tredje ledd, jf. avsnitt 23.8, gis departementet anledning til å gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav. Det følger av forslaget til omorganisering

at de skatte- og avgiftspliktige skal kunne henvende seg til ethvert av skatteetatens kontorsteder ved behov. For å sikre at kontante innbetalinger blir raskt og korrekt registrert i regnskapet hos skatte- og avgiftsmyndighetene, er det behov for særregler for kontantinnbetalinger. På denne bakgrunn foreslås det presisert i forskriftshjemmelen i § 9–1 tredje ledd at departementet i forskrift kan gi nærmere regler om hvor kontant betaling kan skje. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 9–1 tredje ledd.

Spesielt om betaling av petroleumsskatt

Etter skattebetalingsloven § 9–3 første ledd skal petroleumsskatt betales ved overføring av beløpet til Oslo og Akershus skattefogdkontors konto for petroleumsskatt. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 2–3 tredje ledd som regulerer hvilken myndighet petroleumsskatt skal betales til og innkreves av. Det foreslås at § 9–3 første ledd endres slik at innbetalingen skal skje ved overføring av beløpet til en bestemt konto for petroleumsskatt hos det skattekontoret departementet bestemmer. I tillegg endres bestemmelsen slik at det fremgår at betaling anses å være skjedd når beløpet er godskrevet banken til det aktuelle skattekontoret. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 9–3.

Forretning for utleggspant

Skattebetalingsloven § 14–3 første ledd hjemler skattefogdkontorenes myndighet til å holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som kontorene har innkrevingsansvaret for. Uttykket sitt distrikt foreslås tatt ut, og bestemmelsen foreslås endret slik at myndigheten legges til skattekontorene. Skattekontorene vil med dette få myndighet til å holde forretning for utleggspant i hele landet.

Skattebetalingsloven § 14–3 første ledd regulerer også skatteoppkrevernes myndighet til å holde utleggsforretning. Skatteoppkreverne er ikke omfattet av omorganiseringsforslaget og deres myndighet vil fortsatt være knyttet til den enkelte skatteoppkrevers distrikt. Bestemmelsen foreslås endret slik at skattekontorenes og skatteoppkrevernes myndighet til å holde utleggsforretning beskrives i henholdsvis første og annet punktum.

Skattebetalingsloven § 14–3 første ledd annet punktum bestemmer at innkrevingsdistriktet er hele landet for skatte- og avgiftskrav fastsatt av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er en del av skattekon-

toret i den regionen det ligger i, jf. forslaget til ny § 2–1 i ligningsloven. Som følge av omorganiseringsforslaget vil skattekontorene være innkrevingsmyndighet og ha myndighet til å holde forretning for utleggspant i hele landet. Den særskilte regelen om innkrevingsdistriktet for Sentralskattekontoret for utenlandssaker foreslås opphevet.

Skattebetalingsloven § 14–3 annet ledd regulerer den såkalte bistandsordningen. Når det foreslås at skattekontorene skal kunne tildeles myndighet på tvers av regionene, er det ikke behov for bestemmelser om at et skattekontor kan holde utleggsforretning for et annet skattekontor. Av hensyn til lokal tilstedeværelse vil det imidlertid fortsatt være behov for at en skatteoppkrever kan holde utleggsforretning for skattekontorene. Det er også fortsatt behov for at skattekontorene kan holde utleggsforretning for skatteoppkreverne. Bestemmelsens første punktum foreslås derfor endret slik at skatteoppkreverne har myndighet til å holde utleggsforretninger for andre skatteoppkrevere og skattekontorene. Bestemmelsens annet punktum foreslås endret slik at skattekontorene har myndighet til å holde utleggsforretninger for skatteoppkrevere. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 14–3.

Utleggstrekk

Skattefogdkontorenes adgang til å nedlegge utleggstrekk og gjennomføringen av utleggstrekket reguleres av §§ 14–4 og 14–5. Bestemmelsene foreslås endret slik at myndigheten som i dag er lagt til skattefogdkontorene, legges til skattekontorene.

Det vises til forslag til endringer i § 14–4 første ledd og § 14–5 første ledd første punktum.

Lempning

Skattebetalingsloven kapittel 15 har regler om betalingsutsettelse og -nedsettelse av skatte- og avgiftskrav av hensyn til skyldneren og av hensyn til det offentlige som kreditor. I § 15–1 tredje ledd er myndigheten til å behandle søknader om betalingsnedsettelse av skatt for inntil 200 000 kroner av hensyn til skyldneren tillagt skatteutvalget. Det følger av tredje punktum at det skal være ett skatteutvalg for hvert likningskontor.

Etter opplegget for omorganiseringen skal landet deles i regioner, med ett skattekontor i hver region. Skattekontoret skal være ligningsmyndighet i første instans, og erstatte dagens ligningskontor. Skattebetalingsloven § 15–1 tredje ledd må derfor endres. Departementet legger til grunn at ordnin-

gen med skatteutvalg skal videreføres i samsvar med de hensyn som ligger bak bestemmelsen, jf. Innst.O. nr. 130 (2004–2005). Det foreslås at departementet får hjemmel til å fastsette hvilket utvalg den enkelte kommune skal tilhøre. Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 15–1 tredje ledd tredje og fjerde punktum.

Søksmål

Prosessordningen i innfordringssaker reguleres av skattebetalingsloven § 17–1. Omorganiseringsforslaget medfører ingen endringer for slike saker. Ved rettslig prøving av andre avgjørelser i medhold av skattebetalingsloven, skal søksmål anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtaket er truffet i første instans. Det foreslås ingen endringer i denne regelen der skatteoppkreverkontoret og tollregionen er innkrevingsmyndighet.

Som følge av omorganiseringsforslaget er det behov for regler som ikke knytter vernetingsstedet der vedtaket i medhold av skattebetalingsloven treffes der skattekontoret er saksøkt. Departementet ser det som en fordel at søksmålsreglene er mest mulig like innen skatteetaten. Departementet foreslår derfor at skattebetalingsloven § 17–2 endres tilsvarende forslaget om søksmål i saker om skatt og merverdiavgift, slik at søksmål om avgjørelser truffet i medhold av skattebetalingsloven anlegges ved saksøkers alminnelige vernetingssted. Det vises til forslag til endringer i § 17–2 første ledd.

Øvrig tilpasning

Departementet foreslår for øvrig at skattebetalingslovens henvisninger til ligningskontor, fylkesskattekontor og skattefogdkontor endres til skattekontor. I § 5–13 tredje punktum, § 5–14 fjerde ledd, § 5–16 første ledd, § 14–4 første ledd og § 14–5 første ledd første punktum foreslås skattefogdkontor endret til skattekontor.

I § 4–4 første ledd første punktum og tredje ledd, § 5–1 første ledd første og annet punktum og annet ledd, § 5–3 annet ledd første og annet punktum, § 6–3 fjerde og sjette ledd, § 6–4 første ledd bokstav a, § 6–5 tredje og fjerde ledd første punktum og § 14–6 annet ledd annet punktum foreslås ligningskontor endret til skattekontor. I § 6–6 annet ledd foreslås fylkesskattekontor endret til skattekontor.

3.5.2.3 *Ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser*

Departementet foreslår at Kongen får fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft, og at endringene kan tre i kraft på ulike tidspunkter. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsregler.

3.6 Arveavgiftsloven

3.6.1 Gjeldende rett

3.6.1.1 *Avgiftsmyndighetene*

Reglene om arveavgift er gitt i lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Arveavgiftsforvaltningen er organisert med en sentral ledelse i Skattedirektoratet og til sammen 18 skattefogdkontorer, ett for hvert fylke, bortsett fra Oslo og Akershus som har felles kontor.

Skattefogdkontorene er avgiftsmyndighet med mindre saken hører inn under en tingrett, jf. arveavgiftsloven § 24. Tingretten er avgiftsmyndighet i boer som skiftes offentlig. Tingretten er også avgiftsmyndighet for gaver, når de ikke er avgiftsberegnet, og gaven er gitt av den hvis bo skiftes offentlig, og mottaker er blant dem som mottar midler på skiftet, jf. § 24 første ledd.

3.6.1.2 *Vedtaksmyndighet i første instans*

Etter arveavgiftsloven § 23 første ledd skal skattefogdkontorene (eller tingrettene) påse at avgiftsplikten overholdes, fastsette avgiftsgrunnlaget, beregne avgiften, innkreve avgiftsbeløpet og ellers håndheve de regler som følger av arveavgiftsloven.

Hvilket skattefogdkontor en avgiftssak hører inn under, følger av § 24 annet og tredje ledd. Ved privat skifte av dødsbo er det skattefogdkontoret i det fylket hvor avdøde hadde sin bopel ved dødsfallet, som skal behandle saken. Ved gaver og ved utdeling fra uskiftebo er det skattefogdkontoret i det fylket hvor giver/gjenlevende ektefelle hadde sin bopel da midlene ble ytet, som skal behandle saken. Hvis bopelen er i utlandet, er det skattefogdkontoret i Oslo og Akershus som er avgiftsmyndighet. I tvilstilfeller og i tilfelle hvor det finnes hensiktsmessig å overføre en sak til en annen avgiftsmyndighet enn den regulære, avgjør Skattedirektoratet, i henhold til delegering fra departementet, hvilken avgiftsmyndighet som skal behandle saken.

Etter arveavgiftsloven § 25 første ledd skal melding om arv gis til skattefogdkontoret innen seks måneder etter arvelaters død. Melding om avgifts-

pliktig gave eller utdeling fra uskiftetmidler, skal gis skattefogdkontoret innen en måned etter at midlene er ytet, jf. § 25 annet ledd. Melding skal gis til det skattefogdkontor som saken hører inn under, jf. § 24 annet og tredje ledd. Dersom boet er overtatt av tingretten før meldefristens utløp, skal melding som hovedregel ikke sendes skattefogdkontoret.

I saker om fastsetting av tilleggsavgift etter arveavgiftsloven § 44, har Skattedirektoratet vedtaksmyndighet etter delegering fra departementet.

3.6.1.3 *Klage- og omgjøringsregler*

Enhver som er ansvarlig for avgiften kan klage over avgiftsfastsettingen, jf. arveavgiftsloven § 35. Klage- og omgjøringsadgangen er nærmere regulert i arveavgiftsloven kapittel VIII og forvaltningsloven kapittel VI.

Klagen fremsettes for avgiftsmyndigheten, som etter forvaltningsloven § 33 annet ledd kan omgjøre vedtaket til gunst for den avgiftspliktige. Klage over verdsetting av avgiftspliktige midler eller fradragsposter behandles av avgiftsmyndigheten selv, jf. arveavgiftsloven § 36.

Skattedirektoratet er klageinstans for avgiftsvedtak for annet enn klage over verdsetting av avgiftspliktige midler eller fradragsposter. Direktoratet er også klageinstans for annet enn klage over verdsettingsspørsmål når tingretten opptrer som avgiftsmyndighet.

Det følger av arveavgiftsloven § 34 at avgiftsmyndigheten av eget tiltak, innen visse frister, skal rette andre feil ved avgiftsfastsettingen enn de som gjelder verdsetting. Avgiftsmyndigheten kan etter forvaltningsloven § 35 første ledd omgjøre vedtaket uten at det er påklaget, dersom visse vilkår er oppfylt.

Skattedirektoratet kan som klageinstans prøve alle sider av saken, herunder ta hensyn til nye omstendigheter, jf. forvaltningslovens § 34. Skattedirektoratets klageavgjørelse kan ikke påklages, men direktoratet kan på visse vilkår omgjøre sitt eget vedtak, jf. forvaltningsloven § 35 første ledd. Skattedirektoratet har fått delegert myndighet fra departementet til på visse vilkår å kunne omgjøre avgiftsmyndighetens avgiftsfastsetting uten forutgående klage, jf. arveavgiftsloven § 35 annet og tredje ledd.

Klage over avgiftsmyndighetens enkeltvedtak om andre forhold enn avgiftsfastsettingen, følger forvaltningslovens alminnelige regler. Har Skattedirektoratet truffet et vedtak i første instans, er departementet klageinstans.

3.6.2 Departementets forslag

3.6.2.1 Innledning

Arveavgiftsmyndighetene er allerede i dag organisert i to forvaltningsnivåer: skattefogdkontorene (og tingretten) og Skattedirektoratet. Omorganiseringen av skatteetaten innebærer at den formelle myndigheten som i dag er lagt til skattefogdkontorene, legges til skattekontorene som blir arveavgiftsmyndighet på regionalt nivå.

I den nye organiseringen skal Skattedirektoratet fordele oppgaver og myndighet mellom skattekontorene. Dette gjør det nødvendig med endringer i arveavgiftslovens bestemmelser som knytter skattefogdkontorenes stedlige myndighet til eget fylke.

Departementet foreslår her de endringer i arveavgiftsloven som er nødvendig for å tilpasse loven til den nye organiseringen og myndighetsfordelingen.

3.6.2.2 Endringer i arveavgiftsloven

Etter arveavgiftsloven § 24 annet og tredje ledd er skattefogdkontorene avgiftsmyndighet i de tilfeller hvor saken ikke hører inn under en tingrett. Skattefogdkontorenes stedlige myndighet er begrenset til eget fylke. Omorganiseringen av skatteetaten innebærer at Skattedirektoratet tildeler skattekontorene myndighet og oppgaver. Skattekontorene skal primært behandle saker fra egen region, men kan også tillegges myndighet til å behandle saker fra andre regioner. Det foreslås at departementet gis myndighet til å bestemme hvor avgiftsfastsettingen skal foretas. Det legges til grunn at denne myndigheten vil bli delegert til Skattedirektoratet. Det vises til forslag til § 24 nytt annet ledd. Paragraf 24 tredje ledd første og annet punktum foreslås opphevet.

Etter omorganiseringen er det lagt opp til at de avgiftspliktige skal kunne levere melding om arv og gave til ethvert av skatteetatens kontorsteder. Som

følge av dette foreslås det at § 25 første ledd første punktum og annet ledd første punktum endres, slik at det fremgår at melding om arv og gave skal leveres til skattekontoret.

Det foreslås at skattefogden endres til skattekontoret i arveavgiftsloven § 25 fjerde ledd annet punktum, § 25 femte ledd og § 27 fjerde ledd.

Etter arveavgiftsloven § 33 annet ledd plikter tingretten etter anmodning fra skattefogden, i visse tilfelle, å holde tilbake avgiftspliktige midler som sikkerhet for avgiften. Paragraf 33 første og annet ledd blir ny § 32 ved ikrafttredelsen av ny skattebetalingslov. Resten av § 33 inntas i ny skattebetalingslov. Ny § 32 annet ledd i arveavgiftsloven foreslås endret ved at skattefogden endres til skattekontoret.

Arveavgiftsloven § 35 har regler om klage og omgjøring. Det følger av første ledd at forvaltningsloven gjelder med de unntak som følger av arveavgiftsloven kapittel VIII. Etter forvaltningsloven § 32 første ledd bokstav a skal klage fremsettes for det organ som har truffet vedtaket. Departementet foreslår at det inntas en bestemmelse i arveavgiftsloven § 35 om at klage skal fremsettes for skattekontoret. Dette innebærer at klage med fristavbrytende virkning kan leveres til ethvert av skatteetatens kontorsteder. Det vises til forslag til nytt siste punktum i arveavgiftsloven § 35 første ledd.

3.6.2.3 Ikrafttredelses- og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at Kongen får fullmakt til å bestemme når lovendringene skal tre i kraft, og at endringene kan tre i kraft på ulike tidspunkt.

Ikrafttredelse av endringene i arveavgiftsloven vil kreve enkelte overgangsbestemmelser. Det må gis overgangsregler slik at skattekontorenes myndighet etter loven gjelder uavhengig av rådighets-tidspunktet i den enkelte sak. Det foreslås at departementet får hjemmel til å gi overgangsregler.

4 Skattebegrensningsregelen og skattefritak for AFP-tillegget for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år

4.1 Innledning

I forbindelse med tariffoppgjøret i 1997 ble skattebegrensningsregelen for pensjonister mv. og skattefritaket for AFP-tillegget utvidet til å omfatte også tidligpensjonister mellom 62 og 64 år. Utvidelsen skulle fases ut med virkning fra 1. januar 2007. Reglene ble derfor utformet slik at personer som fyller 62 år i 2006, vil være den siste gruppen tidligpensjonister som blir omfattet av skattebegrensningsregelen for pensjonister mv. og skattefritaket for AFP-tillegget fra 62 år.

I forbindelse med årets tariffoppgjør signaliserte Regjeringen i brev av 31. mars d.å. til fellesforbundet, at de særskilte skattefordeler som i dag gjelder for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år, skal videreføres frem til 1. januar 2010.

4.2 Videreføring av de særskilte skattefordeler for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år frem til 1. januar 2010

4.2.1 Gjeldende regler

Skattebegrensningsregelen skal sikre pensjonister mv. med midlere og lav inntekt og lav formue en ekstra skattereduksjon. Regelen innebærer at det ikke skal beregnes skatt på alminnelig inntekt eller trygdeavgift for skattytere som omfattes av skattebegrensningsregelen, når vedkommendes nettoinntekt er under et visst nivå. For inntektsåret 2006 utgjør denne inntektsgrensen 95 300 kroner for enslige og 156 300 kroner samlet for ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere. Fordelen av skattebegrensningsregelen avtrappes med økende inntekt og formue. Etter dagens regler omfatter skattebegrensningsregelen også tidligpensjonister mellom 62 og 64 år som mottar avtale-

festet pensjon (AFP), jf. skatteloven § 17–1 første ledd bokstav e.

Videre kan pensjonister med AFP motta et såkalt AFP-tillegg skattefritt, jf. skatteloven § 5–15 første ledd bokstav a nr. 1. Bestemmelsen innebærer at arbeidstakere kan motta et sluttvederlag på opptil 950 kroner per måned skattefritt, dersom sluttvederlaget etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt ved oppsigelse, og sluttvederlaget utbetales i forbindelse med at arbeidstakeren mottar AFP. Bestemmelsen omfatter også tidligpensjonister mellom 62 og 64 år.

Skattebegrensningsregelen og skattefritaket for AFP-tillegget omfattet opprinnelig ikke tidligpensjonister mellom 62 og 64 år. Bestemmelsene ble utvidet til å omfatte også denne gruppen pensjonister fra og med inntektsåret 1997. Utvidelsen skulle imidlertid fases ut med virkning fra 1. januar 2007. Reglene ble derfor utformet slik at personer som fyller 62 år i 2006, vil være den siste gruppen tidligpensjonister som blir omfattet av skattebegrensningsregelen for pensjonister mv. og skattefritaket for AFP-tillegget fra 62 år.

4.2.2 Departementets forslag

I forbindelse med årets tariffoppgjør signaliserte Regjeringen i brev av 31. mars d.å. til Fellesforbundet at utfasingen av de særskilte skattefordelene for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år vil bli utsatt til 1. januar 2010.

Som følge av de signaler som ble gitt ved årets lønnsoppgjør, foreslår departementet at de særskilte skattefordelene for tidligpensjonister mellom 62 og 64 år videreføres til og med 2009.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5–15 første ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum, og §17–1 første ledd bokstav e første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

5 Avvikling av skattefavorisering for IPA og livrenter

5.1 Innledning og sammendrag

5.1.1 Bakgrunn

Regjeringen varslet i St.meld. nr. 2 (2005–2006) en innstramming i skattefavoriseringen av pensjonsspareordninger som går utover lov om innskuddspensjon, lov om foretakspensjon, andre lovregulerte pensjonsordninger samt offentlige pensjonsordninger i arbeidsforhold. Det ble varslet at innskudd i individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA) ikke ville gi rett til fradrag i inntekt med virkning fra og med 12. mai 2006. Videre varslet regjeringen en avvikling av formuesskattefritaket for individuelle livrenter og en avvikling av fritaket fra lønnsbeskatning av arbeidsgiverbetalte kollektive livrenter.

Innføringen av obligatorisk tjenstepensjon i 2006 sikret praktisk talt alle yrkesaktive rett til skattefavorisert pensjonssparing gjennom arbeidsforhold eller næring. En viktig begrunnelse for de supplerende pensjonsspareordningene falt dermed bort. Regjeringen ser det ikke som ønskelig å utvide omfanget av skattefavoriserte pensjonsspareordninger samlet. Utvidelsen av ordningene i forbindelse med obligatorisk tjenstepensjon innebærer at omfanget av skattefavorisert pensjonssparing regulert gjennom innskuddspensjonsloven og foretakspensjonsloven, har økt. Denne utvidelsen motsvares delvis av en innstramming i pensjonsspareordningene som ikke er regulert av disse lovene, og som i mindre grad bidrar til å ivareta pensjonspolitiske mål.

Det ble også i St.meld. nr. 2 (2005–2006) argumentert for at innstrammingene vil ha gode fordelingsegenskaper i den forstand at de aktuelle skatteøkningene eller skattefremskyndelsene i stor grad vil bli båret av personer med høye inntekter og/eller formuer. Dette har nær sammenheng med at det er personer med høye inntekter og/eller formuer som har vært storbrukere av de supplerende pensjonsspareordningene.

I meldingen ble det videre varslet at departementet ville komme tilbake med forslag til nødvendige lovendringer om innstramminger av skattefavoriseringen av disse ordningene, samt vurdere behovet for ytterligere endringer i regelverket, i forbindelse med budsjettet for 2007.

Når det gjelder yrkesaktives rett til skattefavorisert pensjonssparing er det reist spørsmål om enkelte grupper frilansere vil falle utenfor obligatorisk tjenstepensjon, samtidig som de ikke anses som selvstendig næringsdrivende. Departementet vil komme tilbake med en vurdering av om frilansere bør få adgang til å opprette pensjonsordning etter lov om innskuddspensjon på lik linje med næringsdrivende.

5.1.2 Sammendrag

Departementet foreslår at fradragsretten for individuell pensjonssparing (IPA) fjernes med virkning for innbetalinger foretatt fra og med 12. mai 2006. Det foreslås at eksisterende IPA-kontrakter avsluttes og at forsikringstaker får en fripolise. Fripolisen vil bli beskattet etter dagens regler for beskatning av IPA. Samtidig gis forsikringstaker en rett til å inngå en ny kontrakt på samme vilkår. Denne kontrakten vil bli skattlagt etter de ordinære reglene for livrenter.

Fradragsretten fjernes også for fortsettelsesforsikring. Denne endringen får virkning fra og med inntektsåret 2007. Det foreslås tilsvarende overgangsregler som for IPA.

Departementet foreslår å innføre skatteplikt på arbeidsgiverens betaling av premie til kollektive livrenter. Arbeidstakeren vil således bli skattlagt for premiebeløpet som lønn. Utbetalinger fra kollektive livrenter hvor premien er skattlagt som lønn, skal skatlegges som utbetalinger på individuelle livrenter. Dette innebærer at det bare er avkastningen som beskattes ved utbetalinger fra kollektive livrenter. Avkastningen beskattes som alminnelig inntekt med 28 %. For eksisterende kollektive livrenter som videreføres etter at det innføres beskatning av premien hos medlemmene i ordningen, vil utbetalingen bli skattlagt som pensjon. For å unngå slik skatlegging kan det i disse tilfellene utstedes en fripolise knyttet til de rettigheter som er opparbeidet ved utgangen av 2006. Det kan om ønskelig også tegnes en ny kontrakt på samme vilkår som gjaldt tidligere slik at en skiller den opparbeidede skattefavoriserte ordningen fra nye ordninger uten skattefavorisering. Det foreslås at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2007.

Departementet foreslår at det innføres formues-

skatt på livrenteforsikring. Etter forslaget skal formuesskattegrunnlaget være livrentens gjenkjøpsverdi. Det foreslås at de nye reglene trer i kraft med virkning for inntektsåret 2007 for eksisterende livrenter, der det ikke foretas nye innbetalinger på forsikringen etter 5. oktober 2006. Samtidig foreslår departementet at ekstrabeskatningen ved gjenkjøp av livrenter oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Det foreslås unntak for formuesskatteplikten for fripoliser som utstedes i forbindelse med avviklingen av IPA.

Som følge av at formuesskattefritaket for livrenter i større eller mindre grad kan ha ført til redusert erstatning for personer som har fått utmålt erstatning for personskade etter skadeerstatningsloven kapittel 3, foreslås det en overgangsregel hvor det gis fritak for formuesskatt for livrente som er ervervet med midler fra tilkjent erstatning for personskade. Dette omfatter likevel ikke de tilfeller hvor det er utmålt en standardisert erstatning etter skadeerstatningslova § 3–2 a, og der det dermed er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen. Etter forslaget er det et vilkår at erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006, samt at livrente er ervervet innen 30. juni 2007.

5.2 Gjeldende rett

5.2.1 Inntektsbeskatning av IPA og livrenter

5.2.1.1 IPA

Etter skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c gis det fradrag for premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt i skattelovforskriften § 6–47. Fradraget kan ikke overstige 40.000 kroner pr. år. Det foretas ikke løpende beskatning hos rettighetshaveren av avkastning på innestående midler. Utbetalinger fra individuell pensjonsavtale er skattepliktig som alminnelig inntekt etter skatteloven § 5–1 første ledd og som personinntekt etter skatteloven § 12–2 bokstav d. Det betales trygdeavgift etter lav sats, jf. folketrygdloven § 23–3 første ledd.

Skattelovforskriften § 6–47 oppstiller en rekke krav til individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven. Det fremgår av forskriften at avtalen kan inngås som pensjonsforsikringsavtale eller pensjons Spareavtale. Den skal alltid inneholde avtale om alderspensjon og det kan avtales ytelser til etterlatte. I tillegg kan det i pensjonsforsikringsavtaler avtales rett til uførepensjon og premiefritak ved uførhet.

Pensjonsalderen er 64 år med mindre høyere pensjonsalder er avtalt. Ytelsesperioden må være minst 10 år fra avtalt pensjonsalder.

5.2.1.2 Individuelle livrenter

Det som kjennetegner en livrenteforsikring er at selskapet skal utbetale terminbeløp så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder, jf. forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e. Motsatsen til livrente er kapitalforsikring, hvor utbetaling skjer enten i et engangsbeløp eller et bestemt antall ganger.

Premie til individuell livrenteforsikring er ikke fradragsberettiget. Utbetalinger på livrenter er i utgangspunktet skattepliktig i sin helhet, jf. skatteloven § 5–1 første ledd.

Skatteplikten for utbetalinger er begrenset i skatteloven § 5–41. Etter denne bestemmelsen er skatteplikten begrenset til den del av utbetalingen som anses å gå ut over tilbakebetaling av premien. Det er en forutsetning at det ikke er gitt fradrag ved ligningen for premien og at forsikringen er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet. Begrensningen gjelder bare for individuelle livrenter som oppfyller vilkårene i skattelovforskriften § 5–41.

I forskriften er livrenter definert som en forsikring hvor selskapet skal utbetale terminbeløp så lenge en person lever eller til personen når en viss alder, jf. også forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e. Hvis terminbeløpet skal utbetales frem til en bestemt alder, er det et vilkår at den avtalte forsikringstid er minst 12 år fra tegningstidspunktet. Utbetalingstiden må i disse tilfellene være 6 år eller mer.

Skattlegging av avkastningen skjer på utbetalingstidspunktet. Det følger av forskriften at den skattepliktige delen av utbetalingen skal beregnes som differansen mellom årets ytelse og et årlig fradragsbeløp. Fradragsbeløpet er summen av innbetalte premier dividert på antall år livrenten skal løpe. Den skattepliktige delen av utbetalingene skattlegges som alminnelig inntekt.

Hvis en livrente gjenkjøpes, er den skattepliktige inntekten gjenkjøpsverdien med fradrag av den del av den innbetalte premien som ikke allerede er kommet til fradrag ved tidligere utbetaling. Blir livrenten gjenkjøpt før vilkårene til minste forsikringstid er oppfylt, skal i tillegg en fjerdedel av gjenkjøpsverdien anses som skattepliktig inntekt.

5.2.1.3 Kollektive livrenter

Med kollektive livrenter forstås i denne sammenheng forsikringsprodukter hvor forsikringen er knyttet til et ansettelsesforhold og som skal sikre pensjon, enten for alle eller en klart definert gruppe arbeidstakere. Arbeidsgiveren betaler premien knyttet til forsikringen. Kollektive livrenter kan benyttes som pensjonsordning for å sikre alders-, uføre og/eller etterlattepensjon. I de lovregulerte skattefavorede pensjonsordningene (innskudds- og foretakspensjonsordninger og andre lovregulerte ordninger og offentlige pensjonsordninger i arbeidsforhold) er det gitt en rekke produktkrav som må være oppfylt. Det er i disse ordningene blant annet fastsatt krav til opptjeningstid for fulle pensjonsrettigheter, pensjonsalder, avgrensning av pensjonsgrunnlaget, maksimal pensjonsprosent/maksimalt innskudd og prinsipper om forholdsmessighet mellom medlemmene av pensjonsordningene. Produktkravene må være oppfylt for at disse pensjonsordningene fullt ut skal være skattefavorede etter skatteloven i samsvar med det såkalte P-prinsippet. P-prinsippet innebærer at det er fradragsrett for premien, det skal ikke betales skatt av den løpende avkastningen på pensjonsmidlene, pensjonsformuen er fritatt for formuesskatt og utbetalinger fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt.

For kollektive livrenteordninger er det ikke fastsatt regler i skattelovgivningen om hvilke produktkrav som må være oppfylt. Ordningen følger ikke P-prinsippet. De kollektive livrenteordningene er bare regulert av forsikringslovgivningen. Man står derfor svært fritt til å utforme vilkårene i ordningen. Man kan for eksempel velge ønsket pensjonsalder, fastsette egne krav til opptjeningstid for fulle pensjonsrettigheter og fastsette ulike pensjonsgivende inntekt for ulike grupper av ansatte. Etter praksis er det en forutsetning for gjeldende skattemessig behandling av en kollektiv livrente at ordningen har full dødelighetsarv, dvs. at livrentens sparesaldo ved medlemmets død tilfaller forsikringskollektivet. Det er videre en forutsetning at medlemskravene er generelle og objektive og at alle som oppfyller kriteriene har rett til å være medlem i pensjonsordningen.

Den skattemessige behandlingen av kollektive livrenter har ikke fullt ut vært regulert i formelt regelverk, men har i det vesentligste blitt utviklet gjennom ligningspraksis. Før 1988 var regelen for kollektive livrenter i arbeidsforhold slik at dersom premien var betalt med beskattede midler, skulle bare den delen av pensjonen som representerte avkastning utover innbetalt premie regnes som pen-

sjonsinntekt. Fra 1988 ble det fastsatt at all utbetaling fra kollektive livrenter i arbeidsforhold skulle beskattes som lønn/pensjon. Den skattemessige behandlingen av kollektive livrenter i arbeidsforhold har vært så lang og fast at dersom det skal gjøres endringer, må dette skje gjennom lovendring.

Skatteloven § 6–45 avgrensner fradragsretten for kostnader til sikring av pensjon til bare å omfatte kostnader som nevnt i skatteloven §§ 6–46 og 6–47 eller der pensjonsordningen er pålagt i lov eller i medhold av lov eller er en offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold. Ordninger etablert i medhold av foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, lov om statens pensjonskasse, og enkelte andre lovregulerte ordninger og de kommunale pensjonsordningene som sikrer pensjonsordninger i arbeidsforhold, er skattefavorede i samsvar med P-prinsippet. Arbeidsgiver vil ha fradragsrett for kostnader knyttet til slike ordninger.

For kollektive livrenter som ikke oppfyller de produktkrav som gjelder for de ordninger som gis fradragsrett etter skatteloven § 6–45, vil arbeidsgiver ikke ha fradragsrett for kostnadene. Det er således en skattemessig ulempe knyttet til kollektive livrenter, ved at arbeidsgiver ikke får lov til å regne livrenteinnbetalingene som en kostnad ved beregning av skattepliktig overskudd. Dette betyr at kollektive livrenter først skattlegges på foretakets hånd ved innskudd og deretter på arbeidstakers/rettighetshavers hånd som pensjon ved utbetaling. Fradragsrett foreligger likevel dersom arbeidsgiveren har behandlet premieinnbetalingen som lønn på medlemmenes hånd. For ikke skattepliktige virksomheter vil spørsmålet om fradragsrett for premien ved betaling av innskuddet ikke være interessant. Arbeidstakerne har ikke fradragsrett dersom de betaler en del av premien til en kollektiv livrente som ikke er skattefavorede. Arbeidsgiverens betaling av premie til kollektive livrenter inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23–2 fjerde ledd.

Det er arbeidstakerne som etter gjeldende praksis nyter godt av den begrensede skattefavorederingen knyttet til kollektive livrenter. Arbeidstakeren skattlegges ikke for fordel av arbeidsgiverens betaling av premie til en kollektiv livrente i arbeidsforhold med mindre arbeidsgiveren selv har behandlet premiebetalingen som lønn. Arbeidstakeren skattlegges heller ikke løpende for avkastningen på pensjonskapitalen. Pensjonskapitalen er ikke skattepliktig formue på arbeidstakerens hånd.

Utbetalt pensjon fra en kollektiv livrenteordning skattlegges som vanlig pensjonsinntekt, jf. skatteloven § 5–41 annet ledd, jf. § 5–1 og § 12–2 bokstav b. Det betales trygdeavgift med lav sats, jf. folketrygd-

loven § 23–3 annet ledd nr. 1 bokstav a. Dette er samme beskatningsmåte som for utbetalinger fra en innskudds- eller foretakspensjonsordning. Utbetaling av pensjon skattlegges på denne måten selv om arbeidstakeren er skattlagt ved premieinnbetalingen. Utbetalinger til etterlatte skattlegges på samme måte som utbetaling fra en foretakspensjonsordning. Etter gjeldende rett skal pensjonsinntekter tidfestes etter kontantprinsippet, det vil si på samme måte som for eksempel lønnsinntekter, jf. skatteloven § 14–3.

5.2.2 Formuesskatt på livrenter mv.

Kapitalverdien av livrenter er etter gjeldende rett skattefri formue. Dette følger av skatteloven § 4–2 første ledd bokstav c som bestemmer at tidsbegrenset rett til periodiske ytelser ikke medregnes i den skattepliktige formue. Livrente skattlegges ikke som formue selv om renteutbetalingen er påbegynt. En forfalt livrentetermin er derimot skattepliktig formue.

Unntaket for livrenter gjelder både for individuelle og kollektive livrenter, og uavhengig av om livrenten er tegnet i norsk eller utenlandsk selskap. Det er ikke knyttet særskilte produktkrav til dette formuesfritaket for livrenter.

Fritak for formuesskatt på livrenter kan i noen tilfeller også være forankret i skatteloven § 4–2 første ledd bokstav a, som unntar rettigheter som er avhengig av at en betingelse inntreffer fra formuesskattegrunnlaget. For livrenter som utelukkende er knyttet til syke-, ulykkes- eller uføreforsikring, foreligger det dermed dobbel hjemmel for formuesfritak. Dette unntaket for betingede rettigheter omfatter derimot ikke rettigheter som forfaller på en bestemt dato eller ved dødsfall. For livrenter som ikke kun er knyttet til inntreden av en uviss betingelse (sykdom eller ulykke), er hjemmelen for formuesfritak dermed skatteloven § 4–2 første ledd bokstav c.

Foruten individuelle og kollektive livrenter omfatter unntaket i skatteloven § 4–2 første ledd bokstav c også bl.a. alle pensjoner som utbetales i terminer, herunder pensjoner fra folketrygden, andre offentlige pensjoner og private pensjonsordninger. Etter en forsikringsrettslig definisjon er dette også å anse som livrenter. I skatteloven § 4–2 annet ledd er Finansdepartementet gitt fullmakt til å gi forskrift om at også andre arter av livsforsikring og pensjonsspareprodukter skal fritas for formuesskatt. Med hjemmel i denne bestemmelsen er det bestemt i skattelovforskriften § 6–47-11 at midler i individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven skal være unntatt (likevel ikke midler i premiefond).

Dette unntaket har særlig betydning for individuelle pensjonsspareavtaler som ellers ville blitt behandlet som sparing i de underliggende objekter.

Kapitalforsikring er forsikring hvor utbetaling skjer enten i et engangsbeløp eller et bestemt antall ganger. I motsetning til livrenter anses kapitalforsikring med oppsparing som skattepliktig formue. Forsikringer som etter sin art er uten gjenkjøpsverdi, herunder risikoforsikringer, beskattes likevel ikke som formue. Formuesverdien settes til gjenkjøpsverdien for kapitalforsikring med avkastningsgaranti på sparedelen, jf. skatteloven § 4–16. Avtale om at forsikringen ikke kan gjenkjøpes er uten betydning. Kapitalforsikring med investeringsvalg uten garantert avkastning på sparedelen, verdsettes til verdien av de underliggende andeler knyttet til sparedelen. Når forsikringstilfellet er inntruffet, men forsikringssummen ennå ikke er utbetalt, er hele forsikringssummen skattepliktig som formue.

5.3 Departementets vurderinger og forslag

5.3.1 Inntektsbeskatning av IPA og livrenter

5.3.1.1 IPA

(i) Avvikling av skattefavoriseringen av IPA

Som varslet i St.meld. nr. 2 (2005–2006) foreslår departementet å avvikle fradragsretten for innbetalinger til individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven.

Forslaget innebærer at fradragsretten etter skatteloven § 6–47 bokstav c for innbetalinger til individuelle pensjonsavtaler oppheves. De krav til individuelle pensjonsavtaler som er oppstilt i skattelovforskriften § 6–47, er vilkår for fradragsretten. Når fradragsretten for innbetalinger til individuelle pensjonsavtaler opphører, vil det ikke lenger være behov for nærmere regulering av krav til individuelle pensjonsavtaler i skatteloven. Dette tilsier at bestemmelsene i skattelovforskriften § 6–47 oppheves. Det vises til forslag om å oppheve skatteloven § 6–47 bokstav c.

Når særreglene om fradrag for innbetalinger til individuelle pensjonsavtaler i skatteloven § 6–47 bokstav c med tilhørende forskrift oppheves, vil det ikke lenger være særskilte regler om individuelle pensjonsavtaler i skatteloven. Beskatning av individuelle avtaler om pensjonssparing vil dermed bero på hvilken type avtale som er inngått. Er avtalen utformet som en livrente etter forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e, vil den beskattes som livrente. Det vises til punkt 5.3.1.2 nedenfor om beskatning

av livrenter. Er avtalen utformet som en kapitalforsikring, vil den bli beskattet etter reglene for beskatning av kapitalforsikringer. Rene spareavtaler vil bli beskattet som andre spareprodukter. Det vil blant annet si at avkastningen beskattes løpende og at innestående sparesaldo er formuesskattepliktig.

(ii) Behandling av eksisterende kontrakter

I St.meld. nr. 2 (2005–2006) er det varslet at eksisterende IPA-kontrakter videreføres etter samme regler som i dag, men uten fradragsrett. Det innebærer at eksisterende kontrakter fortsatt skal være unntatt for skatt på opptjent avkastning og formue, mens utbetalinger skattlegges som pensjonsinntekt.

Det er således lagt til grunn at de som har IPA-kontrakter skal kunne fortsette å innbetale på ordningen, men uten fradragsrett for nye innbetalinger. Hvis utbetalinger fra ordningen beskattes fullt ut som pensjonsinntekt vil dette innebære en dobbeltbeskatning. Dette vil som hovedregel gjøre det lite gunstig å fortsette innbetalinger på samme kontrakt.

Et alternativ er å behandle innbetalinger det ikke gis fradrag for på samme måte som innbetalinger på individuelle livrenter. Det vil si at utbetalinger ut over innbetalt beløp skattlegges som alminnelig inntekt. Dette innebærer ulik beskatning på ulike deler av utbetalinger. Det vil være komplisert å gjennomføre en slik beskatning på samme IPA-kontrakt.

Et tredje alternativ er at alle eksisterende IPA-kontrakter avsluttes med hensyn til å foreta nye innbetalinger og at forsikringstakerne får en fripolise. Samtidig gis forsikringstakerne rett til å inngå en ny kontrakt på samme vilkår. Fripolisen vil da bli beskattet etter dagens regler for beskatning av IPA. Det vil si at avkastning på midlene ikke beskattes løpende og at de er unntatt fra formuesskatt. Utbetalingene vil imidlertid, på samme måte som hittil, bli skattlagt som pensjonsinntekt. De nye kontraktene vil bli beskattet som livrenter. Dermed er det bare utbetalinger ut over innbetalt beløp som skattlegges. Denne avkastningen beskattes som alminnelig inntekt. Videre vil midlene som er innestående på en slik kontrakt være formuesskattepliktig.

Etter departementets syn er det ønskelig at de som har IPA-kontrakter skal kunne fortsette sparingen på samme type kontrakter som de har. Samtidig vil dagens regler for beskatning av utbetalinger fra IPA lede til dobbeltbeskatning av innbetalinger det ikke er gitt fradrag for. En ulik beskatning av utbetalinger alt etter som den stammer fra innbetalinger det er gitt fradrag for eller ikke, vil være kom-

plisert. Av skattetekniske grunner foreslår departementet derfor en overgangsregel der eksisterende IPA-kontrakter avsluttes med hensyn til nye innbetalinger, og at det utstedes en fripolise. Samtidig gis forsikringstakerne en rett til å tegne en ny kontrakt på samme vilkår uten at det foretas noen ny helsevurdering. I forbindelse med et slikt opphør av den eksisterende kontrakten og inngåelse av en ny kontrakt, kan det påløpe kostnader. Departementet foreslår at kundens eventuelle utgift til etablering av en ny kontrakt begrenses på samme måte som for flytting av individuell livsforsikring eller pensjonsforsikring i forskrift til forsikringsloven § 11–3. Dette innebærer at kundens gebyr for inngåelse av ny kontrakt begrenses til 200 kroner. Departementet foreslår at selskapene må varsle kundene om retten til å tegne ny forsikring, og at retten til å tegne ny forsikring må benyttes innen 31. juli 2007. Det vises til forslag til overgangsregler og endring av skatteloven § 12–2 bokstav c.

Kravene i skattelovforskriften § 6–47 vil bli videreført for fripolisene som utstedes i forbindelse med opphevelsen av fradragsretten for innbetalinger til IPA. Når det gjelder nye kontrakter som avløser eksisterende IPA-kontrakter, må disse inngås på samme vilkår som den IPA-kontrakten den avløser. Det vil imidlertid ikke være knyttet skattefavourisering til disse kontraktene. Etter departementets vurdering tilsier dette at det ikke bør gjelde særskilte skattemessige vilkår for disse kontraktene etter inngåelsen. Dette innebærer blant annet at skattereglene ikke vil være til hinder for gjenkjøp eller endringer av disse kontraktene. Det vises til forslag til overgangsregler.

Når det vedtas en omleggingen av beskatningen av IPA, kan det være mange som relativt nylig har opprettet IPA-kontrakter. For disse vil verdien av innestående på IPA-kontrakten være begrenset. Samtidig vil det kunne være mange år til midlene kommer til utbetaling. Midlene vil normalt være bundet frem til forsikringstakeren er 64 år, og skal deretter normalt utbetales over minst 10 år. Dette kan virke lite hensiktsmessig. For å begrense ulempe ved avviklingen av skattefavouriseringen av IPA foreslår departementet derfor at skattereglene endres slik at de ikke er til hinder for at eksisterende IPA-kontrakter med en gjenkjøpsverdi på under 2 G kan gjenkjøpes. Forsikringstakeren vil ha fått fradrag for innbetalinger på ordningen. Det foreslås derfor at utbetalinger ved slike gjenkjøp beskattes som pensjonsinntekt. Det vises til forslag til overgangsregler.

I tillegg til premie kan forsikringstakeren også ha fått fradrag for innbetalinger til premiefond. Premiefondet skal benyttes til hel eller delvis dekning

av premie. Det foreslås at premiefondet overføres til ordningen og inngår i fripolisen.

(iii) Fortsettelsesforsikring

Etter forsikringsavtaleloven § 19–7 første ledd har medlemmene rett til å fortsette forsikringsforholdet med individuell premieberegning uten å gi nye helseopplysninger når et medlem av annen grunn enn alder trer ut av en kollektiv livsforsikring. Etter skatteloven § 6–47 første ledd bokstav d gis det også fradrag for premie til slik fortsettelsesforsikring etter foretakspensjonsloven § 4–9 og innskuddspensjonsloven § 6–5 første ledd.

Fradrag for innskudd til fortsettelsesforsikring er begrenset slik at fradrag for innskudd til IPA og fortsettelsesforsikring til sammen ikke kan utgjøre mer enn 40 000 kroner pr. år.

Departementet foreslår at fradragsretten for innskudd til slike fortsettelsesforsikringer på samme måte som for tilskudd til IPA oppheves. Det vises til forslag til oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav d.

Også for eksisterende fortsettelsesforsikringer vil pensjonsbeskatning av utbetalinger fra forsikringen innebære en dobbeltbeskatning av innbetalinger det ikke er gitt fradrag for. Departementet foreslår derfor tilsvarende overgangsregler for fortsettelsesforsikringer som for IPA. Det vil innebære at det utstedes en fripolise for eksisterende fortsettelsesforsikringer og at forsikringstakeren får rett til å tegne ny forsikring på samme vilkår uten ny helsevurdering. Utbetalinger fra de nye kontraktene vil da, som for kontrakter som avløser IPA-kontrakter, følge de ordinære reglene for beskatning av livrenter. Det vises til omtalen av IPA ovenfor.

Departementet foreslår at de foreslåtte reglene for IPA, når det gjelder mulighet for gjenkjøp, kostnader og tidsfrist for forsikringstaker til å inngå ny kontrakt, skal gjelde tilsvarende for fortsettelsesforsikringer. Det vises til forslag til overgangsregler.

(iv) Reinvestering av arvet IPA

Etter skatteloven § 5–40 kan arvinger foreta reinvestering av arvet IPA i egen pensjonspareavtale. Som en konsekvens av at adgangen til å oppnå skattefradrag for egen pensjonssparing oppheves, må også adgangen for reinvestering av arvet IPA oppheves. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 5–40.

(v) Ikrafttredelse

I St.meld. nr. 2 (2005–2006) avsnitt 3.8.3 er det varslet at avvikling av fradragsretten for innbetalinger til IPA skal gjelde innbetalinger foretatt fra og med 12. mai 2006. Det innebærer at innskudd foretatt etter dette tidspunkt ikke er fradragsberettiget. Dette vil også si at det ikke kan opprettes nye avtaler om individuell pensjonsavtale etter skatteloven etter dette tidspunkt.

Departementet foreslår videre at avviklingen av fradragsretten for fortsettelsesforsikring får virkning fra og med inntektsåret 2007.

5.3.1.2 Individuelle livrenter

I forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e er livrenteforsikring definert som forsikring hvor selskapet skal utbetale terminbeløp så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder. I skattelovforskriften § 5–41 er det oppstilt særskilte krav til livrenter for at de skal kunne skatlegges etter skatteloven § 5–41 med tilhørende forskrift. Produktkravene i forskriften må sees på bakgrunn av skattefavouriseringen av individuelle livrenter. Departementet foreslår nå å oppheve skattefavouriseringen. Det kan da anføres at grunnlaget for å oppstille særskilte produktkrav i skattelovgivningen faller bort. Dette tilsier at produktkravene, blant annet med hensyn til bindingstid, inntatt i skattelovforskriften § 5–41, oppheves.

Dette gjelder først og fremst kravene til forsikringstid og utbetalingstid når terminbeløpet skal utbetales frem til en bestemt alder. I tilknytning til disse vilkårene er det også gitt regler om skattemessig behandling hvis livrenter gjenkjøpes før kravet til minste forsikringstid er oppfylt. Etter departementets syn bør også disse reglene oppheves. Det vil da ikke være noen særskilt skattemessig behandling av livrenter som gjenkjøpes. All skattemessig bindingstid blir dermed opphevet. Utbetalinger ut over innbetalt premie på utbetalingstidspunktet vil da bli beskattet på samme måte som ved ordinære utbetalinger av ytelser i henhold til kontrakten.

Departementet vil følge opp med endringer av skattelovforskriften § 5–41 i tråd med det som er skissert ovenfor.

Departementet legger til grunn at beskatning etter skatteloven § 5–41 fortsatt skal gjelde livrenter som er tegnet i selskap som har eller har hatt tilatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet. Når det gjelder definisjonen av livrenter, vises det til definisjonen i forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e der livrenteforsikring er definert som forsik-

ring hvor selskapet skal utbetale terminbeløp så lenge en person lever eller til personen når en bestemt alder. Som nevnt ovenfor legger departementet ikke opp til at det skal stilles særskilte produktkrav til individuelle livrenter som beskattes etter skatteloven § 5–41 i skattelovgivningen.

Som det fremgår under 5.2.1.2 ovenfor skattlegges avkastning på livrenter med garantert avkastning på utbetalingstidspunktet. Hensynet til lik beskatning av ulike former for sparing kan tale for at avkastningen på livrenter bør beskattes løpende. Dette kan imidlertid være vanskelig å gjennomføre i praksis. Departementet foreslår derfor ikke endringer i beskatningen av avkastning på livrenter som beskattes etter skatteloven § 5–41. Det vil si at avkastning på livrenten beskattes som alminnelig inntekt på utbetalingstidspunktet.

Det tilsier at avkastningen beregnes på samme måte som i dag, og at reglene om beregning av avkastningsdelen av utbetalinger på livrenter i skatte洛夫forskriften § 5–41, videreføres.

5.3.1.3 Kollektive livrenter

(i) Avvikling av skattefavourisering av kollektive livrenter

Som varslet i St.meld. nr. 2 (2005–2006) foreslår departementet at det innføres beskatning av fordel ved arbeidsgivers betaling av premie til en kollektiv livrente. Skattefavourisering av pensjonssparing bør forbeholdes ordninger etablert etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven og andre lovregulerte ordninger samt de offentlige pensjonsordningene i arbeidsforhold. Delvis skattefavourisering av andre pensjonsordninger er egnet til å uthule de vilkår som er fastsatt for de generelle skattefavouriserte pensjonsordningene. Av hensyn til nøytralitet i forholdet mellom ulike spareformer bør skattefavourisering så langt det er mulig fjernes for øvrige spareprodukter.

Departementet foreslår at det blir innført skatteplikt for arbeidstakeren når arbeidsgiveren betaler premie til en kollektiv livrenteordning som arbeidstakeren er medlem av. Skatteplikten for det enkelte medlem avgrenses til en forholdmessig andel av den samlede premie som arbeidsgiveren innbetaler for det enkelte medlem i pensjonsordningen.

Skatteplikten vil omfatte den fordel arbeidstakeren mottar ved at arbeidsgiveren betaler premie til en kollektiv livrente, men bare når livrenten ikke oppfyller kravene etter foretakspensjonsloven, innskuddspensjonsloven, andre lovregulerte pensjonsordninger eller offentlige pensjonsordninger i arbeidsforhold. Det foreslås således at det bare skal

være fritak for skatteplikt når arbeidsgiveren betaler premie til en pensjonsordning som oppfyller vilkårene for fradragsrett for premiekostnadene etter skatteloven § 6–45, jf. §§ 6–46 og 6–47. Premie til kollektive livrenter vil bestå av et spareelement og dekning for ulike risikoelementer, for eksempel uføredekning og barnepensjon. Når arbeidsgiveren betaler premie til en ikke skattefavourisert kollektiv livrenteordning, vil fordelene bestå i verdien av alle de elementer som premien dekker for det enkelte medlem, både spareelementet og dekning for eventuelle risikoelementer. Fordelen bør fastsettes i forhold til den premie arbeidsgiveren innbetaler for hvert av medlemmene i den kollektive livrenteordningen.

Hovedregelen om tidfesting av arbeidsinntekt er at fordelene skal tas til inntekt det året beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, jf. skatteloven § 14–3. Departementet legger til grunn at etter kontantprinsippet vil arbeidsgivers innbetaling til en kollektiv livrente måtte tas til inntekt etter som premien betales. Departementet fremmer forslag om at fordelene skal tidfestes til det år arbeidsgiver innbetaler premien til forsikrings-selskapet/pensjonskassen. Dette innebærer at arbeidstakeren årlig skal ta til inntekt en andel av den premie som arbeidsgiver innbetaler og som er knyttet til det enkelte medlem i ordningen..

Forslaget forutsetter en endring av skatteloven § 5–41 annet ledd som bestemmer at ordinær livrentebeskatning ikke skal gjelde for utbetaling under kollektiv livrente i arbeidsforhold. Bestemmelsen foreslås opphevet, men må videreføres som en overgangsregel for utbetalinger fra ordninger hvor det ikke er foretatt beskatning av premien hos medlemmene. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5–12, § 5–41 og § 14–3.

Når det innføres lønnsbeskatning av premiebetalingen på arbeidstakerens hånd, bør arbeidsgiveren få fradrag for kostnadene på samme måte som for andre lønnskostnader. Etter tidligere ligningspraksis har arbeidsgiver også fått fradrag for premiekostnadene dersom medlemmene er blitt skattlagt for premien. Innføring av fradragsrett for arbeidsgiver som alminnelig prinsipp vil således ikke kreve særskilt regulering.

For kollektive livrenteordninger hvor sparemidlene i ordningen er skattlagt hos medlemmene ved innbetalingen, bør beløp som utbetales fra ordningen splittes i en del som skattlegges som avkastning og en del som anses som tilbakebetaling av allerede skattlagt kapital. Prinsippene for beskatningen og fordelingen bør være de samme som gjelder for individuelle livrenter etter skatteloven § 5–41 første ledd. Det vises til omtalen foran under avsnitt

5.3.1.2. Den del av utfallende beløp som anses som avkastning bør skattlegges som kapitalinntekt.

For kollektive livrenteordninger som videreføres etter at det innføres beskatning av premien hos medlemmene i ordningen, vil den samlede innbetalte premien bestå både av premie som er skattlagt hos medlemmene i ordningen og av premie som ikke har vært beskattet hos medlemmene. Utbetalinger fra slike ordninger som videreføres uendret må skattlegges som pensjon, selv om arbeidstakerne er skattlagt for deler av premieinnbetalingene. For å unngå dette kan det i disse tilfellene utstedes en fripolise knyttet til de rettigheter som er opparbeidet ved utgangen av 2006. Det kan i tilfelle tegnes en ny kontrakt på de samme vilkårene som gjaldt tidligere. Beskatning av utfallende beløp fra en ny kollektiv livrenteordning, hvor premien er skattlagt som lønn hos medlemmene, skal gjennomføres som annen beskatning av utbetaling fra livrenteordninger. Dette innebærer at det bare er avkastningen som skal skattlegges, mens tidligere skattlagt kapital i ordningen ikke skal skattlegges på nytt ved utbetaling fra ordningen. Beskatningen av midler som utbetales fra kollektive livrenteordninger hvor premien er innbetalt til ordningen etter 1. januar 2007, skal følge forskriften om utbetaling på livrenter fastsatt med hjemmel i skatteloven § 5–41 første ledd.

Den skattemessige behandlingen av pensjonsordninger for arbeidstakere som er medlem av pensjonsordning i annen EØS-stat reiser særlige spørsmål. Departementet vil arbeide videre med denne problemstillingen.

(ii) Innberetning og rapportering

Også etter gjeldende praksis kan det forekomme at arbeidsgiver innbetaler premie til en kollektiv livrenteordning som skattemessig lønnsbeskattes på medlemmenes hånd. Skattepliktige fordeler som arbeidstaker mottar skal innberettes, jf ligningsloven § 6–2. De rutiner som følges for slike tilfeller vil nå bli gjort gjeldende for alle tilfeller hvor arbeidstaker skal skattlegges for arbeidsgiverens innbetaling til en kollektiv livrenteordning. Det foreslås ikke endringer i forsikringsselskapenes eller pensjonskassenes rutiner for innberetning av skattepliktige pensjonsytelser. For ytelse som skal beskattes etter de endrede skattereglene, hvor det bare er skatteplikt på avkastningen av sparemidlene som alminnelig inntekt, vil innberetningen måtte innrettes i samsvar med det som gjelder for livrenter i dag. Det skulle således ikke være behov for endringer her.

(iii) Ikrafttredelse

Departementet foreslår at de endrede reglene for beskatning av kollektive livrenter i arbeidsforhold settes i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. Etablerte pensjonsordninger som ønskes omgjort til foretakspensjonsordning, vil kunne gjennomføre slik omdanning i løpet av 2007. Forutsatt at det ikke betales premie til en kollektiv livrente før slik omgjøring av pensjonsordningen er gjennomført, vil det ikke oppstå skatteplikt for en forholdsmessig andel av premien på medlemmenes hånd. En tilpasningsperiode på over ett år etter at forslaget til nye regler legges frem bør være tilstrekkelig til at pensjonsordningene kan tilpasses de ordninger som heretter vil være skattefavisert. Etter departementets syn er det derfor ikke påkrevet med overgangsregler i forhold til kollektive livrenter.

5.3.2 Pensjon over driften

For pensjonsordninger hvor arbeidsgiver selv skal stå for pensjonsutbetalingen (pensjon over driften), er det ikke noen offentligrettslig regulering av hvilke vilkår som gjelder for ordningen. Ordningen kan således ha vilkår som avviker fra vilkårene i de skattefaviserte pensjonsordningene. Blant annet kan driftspensjonene ha lav pensjonsalder, kort opptjeningstid, høy pensjonsprosent og opptjening også for inntekter over 12 G. I enkelte ordninger kan det være kombinasjoner av flere gunstige elementer. For eksempel kan det for ledere være avtaler med lav pensjonsalder og opptjening for hele inntekten, også den delen som overstiger 12 G.

Pensjon over driften kan benyttes i tilfelle arbeidsgiver ønsker å gi pensjon utover det som ytes etter en eksisterende ordning i virksomheten, for eksempel en foretakspensjonsordning eller en innskuddspensjonsordning. Det kan også være tale om pensjon kombinert med fortsatt arbeid i virksomheten (deltidspensjon). Pensjonen kan være tidsbegrenset frem til pensjonisten mottar andre pensjoner (førtidspensjon). Pensjon over driften kan også være et element i det totale vederlaget ved salg av virksomhet. Pensjon over driften kan være et alternativ til kollektive livrenter i arbeidsforhold.

Kollektive livrenter vil på bakgrunn av forslagene framsatt foran i fremtiden fremstå som mindre gunstige. Det kan derfor bli større interesse for å gå over til pensjonsordninger som betales over driften. Siden det ikke er noen offentligrettslig regulering av slike pensjonsordninger, kan vilkårene knyttet til slike ordninger på flere punkter avvike

fra de skattefaviserte ordningene. Slike avvik er pensjonspolitisk uheldig, og de samme innvendinger som kan reises mot kollektive livrenteordninger kan reises mot driftspensjoner. Det er for eksempel ikke ønskelig at det fastsettes lavere pensjonsalder eller høyere pensjonsytelser enn det som følger av de skattefaviserte pensjonsordningene. Pensjon over driften vil i utgangspunktet ikke være sikret, og det vil dermed være kredittrisiko knyttet til ordningene. Pensjon over driften vil derfor ikke oppfylle de pensjonspolitiske hensyn som er med på å begrunne skattefaviseringen av foretakspensjons- og innskuddspensjonsordninger og de offentlige pensjonsordningene. Departementet antar at pensjon over driften kan bli benyttet for å løse eventuelle overgangsproblemer i forbindelse med avvikling av tidligere kollektive livrenteordninger. Det kan imidlertid reises de samme innvendinger overfor ordninger med pensjon over driften som for ordninger med kollektive livrenter. Også driftspensjonsordninger er egnet til å uthule de vilkår/produktkrav som gjelder i de skattefaviserte pensjonsordningene. Betydelig økt bruk av driftspensjonsordninger vil derfor være uheldig.

Departementet vil følge med på utviklingen i forhold til bruken av driftspensjoner, og vil eventuelt på et senere tidspunkt utrede grunnlaget for mulige endringer i de skattemessige vilkår som gjelder for pensjon over driften.

5.3.3 Avløsning av driftspensjon mv.

Den skattemessige behandlingen av engangs og avløsningsbeløp og andre kapitallytelser fra pensjonsordning, føderåd og livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, er regulert i skatteloven § 5–40 annet ledd. Etter denne bestemmelsen skal engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitallytelser anses som skattepliktig inntekt. Slik inntekt anses også som personinntekt etter skatteloven § 12–2 første ledd bokstav b. Etter folketrykkeloven § 23–3 skal det betales trygdeavgift med lav sats så fremt avløsningsbeløpet ikke skattlegges som lønnsinntekt. Skjer avløsningen mens arbeidstakeren fortsatt er i arbeid skal avløsningsbeløpet skattlegges som lønn. Skjer avløsningen etter at arbeidstakeren har gått av med pensjon, skal avløsningsbeløpet skattlegges som pensjon. Det er likeledes også skattepliktig for avløsningsbeløpet ved avløsning i forhold til etterlatte etter en tidligere arbeidstaker.

Etter skatteloven § 5–40 tredje ledd er anledning til å unngå beskatning av avløsningsbeløpet dersom det innen en viss frist reinvesteres i en individuell pensjonsavtale som nevnt i skatteloven § 6–

47 bokstav c. Foretas reinvestering vil utfallende beløp fra den individuelle pensjonsavtalen bli skattlagt som annen pensjonsinntekt.

Etter departementets syn kan bestemmelsen om adgang til reinvestering av avløsningsbeløp ikke opprettholdes når det ikke lenger skal være adgang til skattefavisert sparing i individuelle pensjonsavtaler. Det vises til omtale foran under avsnitt 5.3.1.1. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 5–40

5.3.4 Avvikling av formuesfritak for livrenter

5.3.4.1 Generelt

Livrenteordningene kan i stor grad betraktes som spareprodukter og ikke som pensjonsforsikring. Dette har sammenheng med at det ikke oppstilles krav til bestemt pensjonsalder, men kun et krav om en viss varighet for avtalen (minst 12 år fra tegningstidspunktet, hvorav utbetaling skjer over minimum 6 av disse årene, jf. skattelovforskriften § 5–41–2 bokstav a). Utbetalingene kan påbegynnes straks dersom disse går over minst 12 år. Livrenter kan derfor benyttes som et mer kortsiktig kapitalplasseringsalternativ. Det er ingen beløpsgrenser for innskuddene. De fleste former for individuelle livrenter gir enten en sikkerhet for tilbakebetaling av innbetalt premie ved forsikredes død eller en livrentedekning til etterlatte. Dette innebærer at det er mulig å skyte inn store beløp, og på denne måten oppnå en betydelig reduksjon av formuesskatten.

Hensynet til likebehandling tilsier at ulike former for finansiell sparing behandles likt skattemessig. Formuesskattefritaket for midler plassert i livrentepoliser bidrar til en skattemessig forskjellsbehandling ved at livrente favoriseres i forhold til andre former for finansiell sparing, herunder også sparing i kapitalforsikring. Skattefaviseringen bidrar til at skattemessige hensyn påvirker valg av spareform, og bryter dermed med nøytralitetshensynet. Dersom en slik skattemessig forskjellsbehandling skal kunne opprettholdes, forutsetter det at særskilte hensyn kan begrunne forskjellsbehandlingen. Et slikt hensyn kunne for eksempel være ønsket om å stimulere yrkesaktive til økt pensjonssparing. Innføringen av obligatorisk tjenstepensjon og adgangen til innskuddsordninger for selvstendig næringsdrivende gjør imidlertid at dette hensynet ikke lenger kan tillegges særlig vekt. Dette forsterkes ytterligere av at individuelle livrenteordninger i stor grad må betraktes som spareprodukter og ikke som pensjonsforsikring.

Det er videre grunn til å anta at forskjellsbehandling kan medføre en uthuling av formuesskattegrunnlaget fordi det gir muligheter for skatte-

messige tilpasninger. Dette bidrar til å begrense formuesskattens rolle som et effektivt skattegrunnlag som er godt egnet til å ivareta fordelingspolitiske mål.

Etter departementets vurdering bør formuesskattesystemet i størst mulig grad utformes slik at skattemessige hensyn ikke påvirker skattyterens valg av investeringsobjekt. Dette tilsier at midler plassert i livrenteordninger samt avkastningen av disse ikke bør være fritatt fra formuesskatt, men beskattes på lik linje med andre former for finansiell sparing. Dette vil bl.a. gi bedre sammenheng i reglene for formuesbeskatning av kapital- og livrenteforsikring.

Som varslet i St.meld. nr. 2 (2005–2006), foreslår departementet derfor at formuesfritaket oppheves for livrenteforsikring som nevnt i forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e, dvs. forsikringer hvor selskapet skal betale terminbeløp så lenge en person lever eller personen når en bestemt alder.

Det foreslås at det innføres formuesskatt for livrenter som ifølge polisen er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet. Livrente som er tegnet i selskap uten slik tillatelse, er skattepliktig i sin helhet ved utbetaling, jf. skatteloven §§ 5–1 og 5–41. I disse tilfellene beskattes skattyter også for tilbakebetaling av innbetalt premie. Etter departementets oppfatning tilsier denne skjerpede skatting ved utbetaling at formuesfritaket videreføres for livrente som er tegnet i selskap som ikke har tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge.

Som nevnt i avsnitt 5.3.1.2 anser departementet at det ikke er behov for særlige produktkrav for livrenter i skattelovforskriften § 5–41 flg. når skattefavouriseringen avvikles. Det er heller ingen grunn til å knytte spesielle produktkrav til en livrente for at den skal være skattepliktig formue. Rene risikoforsikringer (bl.a. uførerente) inneholder likevel ikke et spareelement. Slike livrenteforsikringene er det derfor ikke grunnlag for å skattelegge som formue før forsikringen har forfalt til betaling. Etter gjeldende rett følger formuesfritak for slike forsikringer av skatteloven § 4–2 første ledd bokstav a som unntar betingede rettigheter fra formuesgrunnlaget. Departementet foreslår ingen endringer for slike forsikringer. Det innebærer at det heller ikke skal svares formuesskatt på grunnlag av uforfalt krav på uførepensjon som er under utbetaling.

Pensjonsforsikring defineres i forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav f som kapital- eller livrenteforsikring som går inn under de særregler som er gitt om pensjonsforsikring i lovgivningen for øvrig. Livrenter og pensjonsforsikring er dermed forsikringsteknisk like produkter. Det innebærer at det

må avklares i hvilken utstrekning pensjonsforsikringer for øvrig bør være formuesskattepliktige.

De obligatoriske tjenestepensjonene etter lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon, er skattefavourisert gjennom regler om fradragsrett for arbeidsgivers premiebetaling i skatteloven § 6–45, jf. § 6–46. Bakgrunnen for skattefavouriseringen er både de vilkår som er knyttet til ordningene og det pensjonspolitiske grunnlaget for disse. Departementet mener at rettigheter i disse pensjonsordningene fortsatt bør være unntatt fra formuesskatt. Det samme gjelder pensjonsrettigheter som er opparbeidet i offentlige pensjonsordninger som for eksempel KLP eller pensjonsordninger som er pålagt i lov eller i medhold av lov, herunder Statens Pensjonskasse etc.

Det foreslås således ingen endringer for pensjonsrettigheter knyttet til folketrygden, de obligatoriske tjenestepensjonene etter lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon, og heller ikke for pensjonsrettigheter som er opparbeidet i offentlige tjenestepensjonsordninger eller andre pensjonsordninger som er pålagt i lov eller i medhold av lov. Slike pensjonsrettigheter vil fortsatt være fritatt for formuesskatt.

For andre pensjonsforsikringer bør det avgjørende for formuesskatteplikten være om disse oppfyller de forsikringstekniske kravene for å være livrente. Dersom pensjonsforsikring materielt sett er en livrenteforsikring etter forsikringsavtaleloven § 10–2 bokstav e, bør den behandles på samme måte som individuelle livrenter. Departementet begrunner dette med sammenhengen i systemet, og at skattefavouriseringen skal være forbeholdt de lovbaserte pensjonsordningene.

Hensynet til likebehandling mellom ulike typer livrenter tilsier at det også innføres formuesskatt for kollektive livrenter. Etter departementets oppfatning bør skattekonsekvensene i størst mulig grad være de samme om skattyter selv velger å investere i en livrente eller om arbeidsgiver gjør dette for ham. Innføring av formuesskatt for kollektive livrenter reiser imidlertid enkelte særlige spørsmål om bl.a. skattegrunnlaget for slike livrenter. Departementet vil derfor ikke foreslå opphevelse av formuesfritaket for kollektive livrenter nå, men vil vurdere dette nærmere.

Rene pensjonsspareavtaler uten forsikringselement bør være skattepliktig formue. Dette er også hovedregelen i dag, med unntak for pensjonsspareavtaler (IPA) etter skatteloven § 6–47 med tilhørende forskrifter, jf. skattelovforskriften § 6–47-4. Departementet foreslår som nevnt ovenfor i avsnitt 5.3.1.1 å avvikle IPA. I forbindelse med avviklingen foreslår departementet å videreføre formuesskatte-

fritaket for fripoliser som utstedes ved avviklingen. Nye pensjonsspareavtaler, herunder avtaler som avløser eksisterende IPA-avtaler vil etter dette bli skattlagt i samsvar med verdien av de underliggende eiendeler i spareavtalen.

Etter gjeldende rett er midler i livrenter bundet kapital for skattyter gjennom regler om bindingstid (minste forsikringstid) og sanksjon i form av ekstra beskatning ved gjenkjøp, jf. skattelovforskriften § 5–41-1 a og § 5–41-8. Det er blitt hevdet at formuesskatt på livrenter vil ha urimelige virkninger som følge av dette for skattytere som må gjenkjøpe livrente for å være i stand til å betale skatten. Videre er det pekt på at forslaget reiser særlige problemer for umyndige og deres foresatte når overformyndieriet har foretatt investering i livrenter.

Ved avviklingen av skattefavoriseringen av livrenter, mener departementet at det ikke lenger er behov for særskilte skattemessige krav om bindingstid og heller ikke for skattemessige sanksjoner når forsikringsforholdet avbrytes. Departementet foreslår at regler om dette i skattelovforskriften oppheves, jf. nærmere i avsnitt 5.3.1.2. Dette gjør at det vil være mulig for skattyter å frigjøre midler ved gjenkjøp av livrentepolisen dersom det er nødvendig for å oppfylle skatteforpliktelsen. Skattekonsekvensene av gjenkjøp vil være at skattyteren må ta livrentens eventuelle avkastning til inntekt. Dette bidrar til skattemessig likebehandling mellom livrenter og andre finansielle investeringer, og gir ikke grunn til særbehandling av livrenter ved formuesbeskatningen.

I de tilfeller hvor overformyndieriet har foretatt investering i livrente for umyndige barn, må verge og overformynderi vurdere om det eventuelt er nødvendig å gjenkjøpe livrenten for å betale den formuesskatten som vil påløpe. Dette er det anledning til etter vergemålsloven § 44.

Det vises til forslag til skatteloven § 4–2 annet ledd.

5.3.4.2 *Livrente finansiert med erstatning for personskade*

I henhold til norsk erstatningsrett skal det gis et tillegg i erstatning for skattebelastning som vil påløpe på erstatningen. Tillegget utmåles sjablonmessig etter en konkret og skjønnsmessig vurdering ut fra skadelidtes alder og livssituasjon. I rettspraksis har man sett eksempler på at skattereglene for livrenter er vektlagt ved fastsettelse av tillegg for skattebelastning. Selv om det ikke er en generell regel eller standard etter norsk erstatningsrett at formuesfritaket for livrenter skal påvirke erstatningsutmålingen, er det klart at dette i noen tilfeller, uten at det

har vært mulig å kartlegge omfanget, har ført til redusert erstatning for personer som har fått utmålt erstatning for personskade.

For en gruppe er det likevel klart at skattereglene for livrente ikke har hatt noen innflytelse på erstatningsutmålingen. For barn under 16 år som får erstatning for tap i fremtidig erverv for livsvarig funksjonshemming, skal erstatningen utmåles som en standarderstatning, jf. skadeserstatningsloven § 3–2 a. Det skal i disse tilfellene ikke gjøres særskilt tilleggsberegning for skatteulempen som følge av skatt på erstatningskapitalen og renteavkastningen av den. Slik skatteulempen anses i stedet inkludert i standarderstatningen for ervervstapet, jf. Ot.prp. nr 81 (1986–1987) side 11. For barn under 16 år innebærer dette at det ved erstatningsutmålingen er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt på den utmålte erstatningskapitalen.

Etter departementets oppfatning bør ikke løsninger i domstolskapt erstatningsrett låse skattereglene på et område, når endringer tilsies av andre samfunnsmessige og skattemessige hensyn. At skatteregler som regulerer fremtidig skatt for erstatningsutbetalinger kan endres, er en påregnelig mulighet for alle parter. Det er også uklart i hvilken utstrekning erstatning for personskade faktisk er påvirket av skattefritaket for livrenter. I de tilfeller hvor det ikke er lagt vekt på dette ved erstatningsutmålingen, kan fortsatt formuesfritak for livrenter gi en dobbel fordel ved at skattyter har fått kompensasjon for en skatteulempen som så i neste omgang er unngått ved at skattyter investerer erstatningen i en livrentepolise.

I de tilfeller hvor erstatningen er redusert under henvisning til at livrenter ikke er skattepliktige formue, kan det imidlertid hevdes at innføring av formuesskatt på livrenter til en viss grad vil være en bristende forutsetning for allerede foretatte erstatningsoppgjør, uten at det finnes noen muligheter for senere korrigerende av erstatningsutmålingen. Formuesskatt på livrenter kan i disse tilfellene få en ekstra effekt som ikke er tilsiktet ut fra hensynene bak innføring av formuesskatt. Det kan derfor være grunn til å vurdere midlertidige overgangsordninger som ivaretar hensynet til denne gruppen. Dette gjelder likevel ikke for barn som er tilkjent skadeerstatning etter skadeerstatningsloven § 3–2 a. I disse tilfellene er det klart at det ved erstatningsfastsettelsen er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt på den utmålte erstatningen. I denne sammenheng viser departementet også til at skatteloven § 4–22 innebærer at barn som har fått engangserstatning etter skadeserstatningsloven kapittel 3 fram til og med fylte 21 år, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet (uansett om beløpet står på bankkonto eller

i en livrentepolise). Unntaket omfatter barn som har fått ervervsevnen nedsatt til minst 50 prosent. Departementet foreslår at denne regelen også utvides til å gjelde barn som har fått erstatning for tap av forsørger. Det vises til nærmere omtale av forslaget i kapittel 19.

Det må kunne legges til grunn at endring i reglene for formuesskatt på livrenter vil føre til en omlegging av praksis for erstatningsutmåling for framtiden. Hensynene bak et unntak for personer som har fått erstatning for personskade gjør seg derfor bare gjeldende for de tilfeller hvor erstatningsutmålingen er bindende fastsatt på det tidspunkt forslaget om innføring av formuesskatt gjøres kjent. Dette tilsier at det kun gis en overgangsregel om fritak for formuesskatt på livrentepoliser som retter seg mot personer som allerede har fått utmålt erstatning for personskade etter norsk erstatningsrett på bindende måte før statsbudsjettet fremlegges og som har investert i en livrenteforsikring eller vil gjøre det innen rimelig tid etter fremleggelsen.

Departementet har vurdert om en slik overgangsregel kan begrenses til de tilfeller hvor skattereglene for livrenter påviselig har ført til en redusert erstatning.

Mulighetene for å etterprøve om skattereglene for livrenter har påvirket erstatningen kan være forskjellig ettersom erstatningen er fastsatt ved dom eller forlik. I en dom vil det kunne fremgå av domsgrunnene hva som er vektlagt ved erstatningsutmålingen, men det er ikke sikkert at dommerens skjønnsmessige fastsettelse av tillegg for skattebelastning viser alle vurderinger som er gjort. Når erstatningen er fastsatt ved forlik, kan de underliggende skatteforutsetningene for erstatningsoppgjøret være enda mindre eksplisitt uttalt. For tilfeller som ligger mange år tilbake i tid, er det heller ingen automatikk i at skadelidte fortsatt er i besittelse av et fullstendig underlagsmateriale som kan dokumentere de vurderinger som er gjort omkring dette. Et krav om at skattereglene for livrenter har hatt en påviselig effekt på erstatningsutmålingen kan gi vanskelige bevisvurderinger, dels fordi forutsetningen kan ha kommet til direkte uttrykk i varierende grad og dels fordi de aktuelle erstatningsregler for utmåling av tillegg for skattebelastning, er skjønnsmessige. Dette vil kunne føre til et forholdsvis stort merarbeid for ligningsmyndighetene og kan i praksis gi en nokså tilfeldig regel.

På denne bakgrunn er det etter departementets syn ikke grunnlag for å stille krav om dokumentasjon for at skattereglene for livrenter har påvirket utmåling av erstatning for personskade i det enkelte tilfelle. Det foreslås derfor at det i en overgangsregel for opphevelse av formuesfritaket for livren-

ter gjøres et generelt unntak for skattytere som har finansiert livrentepolise med personskadeerstatning utmålt etter norsk erstatningsrett før 6. oktober 2006, men likevel med unntak for erstatninger som er utmålt etter skadeerstatningsloven § 3–2 a. Det vises til nærmere omtale av forslaget under avsnitt 5.3.4.6.

5.3.4.3 Skattegrunnlaget

Etter skatteloven § 4–1 første ledd er hovedregelen at skattepliktig formue skal verdsettes til omsetningsverdien pr. 1. januar i ligningsåret. Hvor det ikke finnes en omsetningsverdi for et formuesobjekt, må verdsettelsen foretas på grunnlag av hjelpeberegninger.

Etter skatteloven § 4–16 skal formuesskattepliktig livsforsikringspolise verdsettes til gjenkjøpsverdi. Som følger av formuesfritaket for livrenter, har denne bestemmelsen hittil kun fått anvendelse for kapitalforsikring. Gjenkjøpsverdien utgjør i utgangspunktet forsikringens sparedel, dvs. innbetalt premie og akkumulert avkastning. Det foreslås at livrenteforsikring, i likhet med annen livsforsikring (kapitalforsikring), verdsettes til gjenkjøpsverdi. Forslaget innebærer at livrenten skal verdsettes til gjenkjøpsverdi selv om det foreligger avtale eller annen bestemmelse om at livrenten ikke kan gjenkjøpes. Dersom det ikke finnes opplysninger om livrentens gjenkjøpsverdi, må gjenkjøpsverdien fastsettes ved skjønn. Med hjemmel i skatteloven § 4–16 annet ledd har departementet i skattelovforskriften § 4–16 gitt nærmere regler om fastsettelse av livsforsikringers gjenkjøpsverdi. Departementet vil gjennomgå skattelovforskriftens § 4–16 og vurdere om det er behov for endringer når forskriften også får anvendelse for verdsettelse av livrenter.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4–16 første ledd.

5.3.4.4 Fradrag for verdien av livrenter som gjeld

Etter skatteloven § 4–3 bokstav c gis ikke forsikringsselskap fradrag for verdien av livrente-forpliktelser ved fastsettelse av skattepliktig formue på selskapets hånd. Denne bestemmelsen har kun betydning for formuesverdsettelse av aksjer i forsikringsselskap som ikke er børsnotert, eller for forsikringsselskap som er organisert på en måte som gir selvstendig formuesskatteplikt.

Ved innføring av formuesskatteplikt for livrenter må det, for å unngå at verdien av livrenter beskattes to ganger, gjøres en endring i skatteloven § 4–3 som gir selskapet rett til fradrag i bruttoformuen for forpliktelser som knytter seg til livrenter

som er skattepliktig formue for poliseieren. Avgrensningen av gjeldsfradraget gis samme utforming som den korresponderende skatteplikt på poliseierens hånd i skatteloven § 4–2 annet ledd, og verdien av fradraget fastsettes også tilsvarende til gjenkjøpsverdien. Det vises til forslag til skatteloven § 4–3 nytt annet ledd.

5.3.4.5 Innberetning og rapportering

I ligningsloven § 6–6 bokstav a er det hjemmel for å pålegge forsikringsselskaper opplysningsplikt om forhold som vedrører livsforsikring. I Skattedirektoratets forskrift av 5. august 1993 nr. 799 er det gitt nærmere regler om oppgaveplikt for så vidt gjelder kapitalforsikring med sparing. Departementet legger til grunn at hjemmelen i ligningsloven § 6–6 også gjelder for livsforsikring i form av livrenter. Det er derfor ikke behov for endring i ligningsloven som følge av innføring av formuesskatteplikt for livrenter. Departementet vil imidlertid sørge for at det foretas nødvendige endringer i forskrift av 5. august 1993 nr. 799 ved innføring av formuesskatt for livrenter.

5.3.4.6 Ikrafttredelse og overgangsregler

(i) Generelt

Departementet foreslår at livrenter skal inngå i formuesskattegrunnlaget med virkning fra og med inntektsåret 2007. Det innebærer at innføring av formuesskatt på livrenter først får virkning for formuesskatt for 2007. Samtidig foreslår departementet at ekstrabeskatningen ved gjenkjøp av livrenter oppheves fra og med inntektsåret 2007.

I forbindelse med oppheving av de særskilte reglene for beskatning av gjenkjøp av livrenter vil skattytere kunne kjøpe nye livrenter eller foreta innbetalinger på eksisterende livrenteavtaler før årsskiftet, som gjenkjøpes etter årsskiftet for å unngå formuesbeskatning for 2006. For å forhindre slike tilpasninger foreslår departementet at verdien av individuelle livrenter tegnet etter 5. oktober 2006 (fra og med dato for fremleggelse av proposisjonen), samt eksisterende livrenteavtaler hvor det foretas nye innbetalinger etter dette tidspunkt, skal være formuesskattepliktig for forsikringstakeren ved formuesbeskatningen for 2006. Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse for forslag til endring i skatteloven.

Hensynet til forutberegnelighet og lang bindingstid for pensjonsmidlene tilsier at eksisterende IPA-avtaler unntas fra formuesbeskatning. Departementet foreslår at det gis en overgangsregel til

skatteloven § 4–2 annet ledd om at rettigheter knyttet til fripoliser som er utstedt ved avviklingen av eksisterende IPA-kontrakter skal være unntatt fra formuesskatt. Formuesskattefritaket vil dermed fortsatt gjelde for allerede inngåtte IPA-avtaler. Dersom skattyter inngår ny kontrakt på tilsvarende vilkår etter forslaget til overgangsregel til skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c (jf. avsnitt 5.3.1.1), vil kun ny pensjonsforsikring være skattepliktig formue.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatteloven § 4–2 annet ledd.

(ii) Unntak for livrente finansiert med erstatning for personskade

Det antas at formuesskattefritaket for livrenter i større eller mindre grad kan ha ført til redusert erstatning for personer som har fått utmålt erstatning for personskade, jf. avsnitt 5.3.4.2. Departementet foreslår derfor at det i en overgangsregel gis fritak for formuesskatt for livrente som er ervervet med midler fra allerede tilkjent erstatning for personskade når erstatningen er utmålt etter norsk erstatningsrett.

Hensynene bak dette unntaket gjør seg bare gjeldende i de tilfeller hvor erstatningen er bindende fastsatt før denne proposisjonen er fremlagt, og hvor det dermed ikke lenger er anledning til å få korrigert erstatningsutmålinger som bygger på at livrenter er skattefri formue. Etter forslaget er det derfor et vilkår at erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006. Selv om erstatningssummen er endelig fastsatt, er det ikke nødvendigvis slik at skattyter har rukket å få erstatningen utbetalt eller investert i en livrente ved fremleggelse av statsbudsjettet. Det foreslås derfor at det settes en frist til 30. juni 2007, der skattyter gis tid til å erverve livrente for hele eller deler av erstatningssummen.

Forslaget til overgangsregel retter seg kun mot personer som har fått erstatning for personskade. For slik personskadeerstatning foreslås det at regelen skal gjelde uavhengig av om erstatningen dekker tapt ervervsevne, erstatning til etterlatte, menestasjon, oppreisning eller fremtidige sykdomsutgifter el. I et samlet erstatningsoppgjør vil det generelt kunne være inkludert elementer som ikke er påvirket av skattefritaket for livrenter, herunder erstatning for utgifter som er påløpt. Etter departementets oppfatning er det likevel lite hensiktsmessig å skille ut enkeltposter.

Som følge av at unntaket er begrunnet ut fra norske erstatningsregler, foreslås det en begrensning til tilfeller hvor erstatning er tilkjent og utmålt

på grunnlag av skadeerstatningsloven kapittel 3. Dette utelukker tilfeller hvor erstatningen er fastsatt etter andre lands erstatningsrett, samt erstatninger som utbetales med et på forhånd fastsatt beløp på grunnlag av livs-, syke- eller uføreforsikring. I de nevnte tilfeller skal ikke skattereglene for livrenter ha hatt noen innvirkning på erstatningens størrelse.

Skattereglene for livrente har heller ikke påvirket erstatningen for barn under 16 år, jf. avsnitt 5.3.4.2. Departementet viser til at det for disse er utmålt en standardisert erstatning etter skadeerstatningsloven § 3–2 a, der det er tatt hensyn til fremtidig skatteplikt for erstatningen. Begrunnelsen for unntaket for formuesskatt er ikke til stede i disse tilfellene, og departementet foreslår derfor at unntaket ikke gis anvendelse for denne gruppen.

Etter forslaget vil unntaket få anvendelse både når erstatningen er fastsatt ved dom og forlik (ev. ensidig erkjennelse av ansvar).

Det er et vilkår at livrenten er ervervet i sammenheng med utbetaling av tilkjent erstatning for personskade. Det er skattyter som har bevisbyrden for at livrenten er ervervet i sammenheng med utbetaling av erstatningsmidler. For at regelen skal treffe den målgruppen man tar sikte på å ivareta, må det stilles et krav om nokså klar sammenheng mellom erstatningsutbetaling og plassering i livrente.

Unntaket vil bare gjelde så langt skattyter beholder sin plassering av erstatningsmidler i en livrente. Dersom midlene omplasseres til annet enn livrente, vil formuesbeskatningen følge de alminnelige formuesskatteregler.

Ved ligningsbehandlingen må skattyter selv opplyse om og i tilfellet dokumentere at vilkårene for unntak er oppfylt, fordi dette ikke er opplysninger som ligningsmyndighetene rår over.

Det vises til forslag til overgangsregel til skatte-loven § 4–2 annet ledd.

5.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Avvikling av ordningene ble realitetsbehandlet i St.prp. nr. 2 (2005–2006) Revidert nasjonalbudsjett.

5.4.1 Individuelle pensjonsavtaler (IPA)

Avviklingen av skattefavouriseringen av IPA innebærer en avvikling av en kombinasjon av fritak fra skatt og utsettelse av skatt. Provenyvirkningene av forslaget har derfor både kortsiktige budsjettvirk-

ninger for 2007 og langsiktige virkninger. På kort sikt vil avviklingen av fradragsretten og formuesskattefritaket innebære en innstramming fra 2007 for nye innskudd i pensjonsspareordninger eller andre spareprodukter. På lengre sikt motvirkes imidlertid dette delvis av redusert skatt på utbetalinger fra slik ny sparing, jf. at utbetalinger fra nye pensjonsspareordninger blir skattlagt som alminnelig inntekt (28 pst. skatt på avkastningsdelen) og ikke som pensjonsinntekt (minst 31 pst. på hele utbetalingen). Imidlertid vil provenyvirkningene i forbindelse med formueskatt og skatt på avkastning i hovedsak komme over tid. Innstrammingene er likevel ikke så sterke som den kortsiktige helårsvirkningen kan gi inntrykk av.

En avvikling av skattefavouriseringen av IPA har en helårsvirkning på om lag 390 mill. kroner på kort sikt. Dette anslaget er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE. Av dette anslås det om lag 260 mill. kroner påløpt i 2006 og 130 mill. kroner påløpt i 2007. Bokført virkning i 2007 anslås til 180 mill. kroner.

Over tid vil helårsvirkningen reduseres som følge av at skatt på utbetalte beløp fra alternative spareplasseringer er lavere enn for IPA. Den samlede nåverdien av skattefavouriseringen av IPA i 2005 er anslått til 295 mill. kroner i avsnitt 4.5 i Nasjonalbudsjettet 2006.

Beregninger viser at det meste av sparingen i IPA foretas av personer med relativt høye inntekter. Tabell 5.1 viser den gjennomsnittlige skatteskjerpelsen fordelt på inntektsgrupper etter ekvivalentinntekt. Tolkningen er at inntektsgruppe 1 utgjør tidelen av befolkningen med dårligst råd, mens inntektsgruppe 10 utgjør tidelen av befolkningen med best råd, målt etter bruttoinntekt i husholdningen og korrigert for størrelsen på husholdningen (se St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte- avgifts- og tollvedtak avsnitt 4.5, for nærmere beskrivelse av metodikken). Skatteskjerpelsen i Tabell 5.1 viser helårsvirkningen, og viser dermed ikke endringen i skatteopplegget fra 2006 til 2007, i og med at det er begrensninger på fradrag for IPA også for 2006.

Tabell 5.1 viser at nesten 40 prosent av skatteulempen (i 2007) av avvikling av IPA tilfaller tidelen av befolkningen med høyest inntekt, mens om lag 85 prosent tilfaller halvdelen av befolkningen med høyest inntekt. Bakgrunnen for dette er både at en større andel av personer med høy inntekt har benyttet seg av IPA, og at de med høy inntekt gjennomgående har spart høyere beløp.

Sparing i IPA er imidlertid ikke skattemessig gunstig for alle. Bakgrunnen for dette er at fradraget ved innskudd er 28 pst., mens utbetalinger skattlegges som pensjonsinntekt. Pensjonsinntekt

Tabell 5.1 Fordeling av skatteskjerpelsen ved avvikling av IPA på inntektsgrupper etter ekvivalensinntekt

Inntektsgrupper	Gjennomsnitts- inntekt	Gjennomsnittlig skatteøkning i kroner	Andel av skatteøkning i prosent
1. desil	77 700	3	0,3
2. desil	128 800	23	2,5
3. desil	164 200	40	4,5
4. desil	191 900	18	2,0
5. desil	217 400	54	6,0
6. desil	242 500	64	7,1
7. desil	270 300	64	7,1
8. desil	306 700	112	12,4
9. desil	360 700	180	19,9
10. desil	636 400	344	38,2
I alt	259 600	90	

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet

skattlegges normalt med en skattesats på 31 pst. For personer med lav eller middels pensjonsinntekt er imidlertid ofte marginalskattesatsen på pensjonsinntekt høyere (42 pst.), på grunn av skattebegrensingsregelen. For personer med svært høy pensjonsinntekt vil marginalskattesatsen være høy på grunn av toppskatten, men dette vil imidlertid gjelde en liten gruppe. I 2006 var det imidlertid anslått at om lag halvparten av pensjonistene ble skattlagt etter skattebegrensingsregelen, 40 pst. med en pensjonsinntekt som medfører høy marginalskattesats. Denne andelen antas å bli langt lavere for nye generasjoner av pensjonister.

Ulempen ved en høyere skattesats ved utbetalings- enn ved fradragstidspunktet må kompenseres av fordelene ved å unnsnippe formuesskatt og skatt på avkastning på det innskutte beløpet. Med høy marginalskatt på pensjonsinntekt, skal det mye til å spare skatt ved hjelp av IPA-ordningen. De som har brukt IPA til å supplere en relativt lav pensjon fra andre kilder (folketrygden og ev. tjenestepensjon), har derfor i de fleste tilfeller hatt begrenset fordel av skattefavoriseringen som nå avvikles. Selv om noen personer med lave inntekter har brukt IPA, vil de altså i liten grad rammes av innstramningen.

5.4.2 Individuelle livrenter

Avviklingen av formuesskattefritaket for individuelle livrenter innebærer skjerpet formuesskatt. Det sto 31.12.2005 inne om lag 40 mrd. kroner i individuelle livrenter. Dette beløpet er skjønnsmessig fremskrevet til om lag 50 mrd. kroner 31.12.2007 med gjeldende skatteregler. Med forslaget vil disse midlene bli skattbar formue. Samtidig vil midlene

ikke lenger være bundet i livrenteproduktet, jf. avsnitt 5.3.1.2.

Maksimalt kunne provenyøkningen vært på over 500 mill. kroner dersom hele livrenteformuen ble skattlagt med en skattesats på 1,1 prosent (maksimal formuesskattesats). En provenyøkning i denne størrelsesorden er imidlertid usannsynlig. Selv uten individuelle livrenter, vil det være flere måter å tilpasse seg slik at reell formue ikke blir ligningsformue, bl.a. ved å kjøpe eiendom eller andre formuesplasseringer med gunstig verdsettelse i skattemessig sammenheng. Dessuten er ikke alle som har livrenter, i formuesskatteposisjon. På skjønnsmessig grunnlag anslår departementet at forslaget vil innebære en innstramning på om lag 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2007.

Avviklingen av formuesskattefritaket på livrenter bør også ses i sammenheng med Regjeringens øvrige arbeid med å forbedre formuesskatten som fordelingspolitisk virkemiddel ved å utvide grunnlagene.

5.4.3 Kollektive livrenter

Det ble skutt inn om lag 800 mill. kroner i kollektive livrenter i 2004 og 850 mill. kroner i 2005. På usikkert grunnlag anslår departementet at avviklingen av skattefavoriseringen av kollektive livrenter innebærer en netto provenyøkning på 250 mill. kroner påløpt og 280 mill. kroner bokført. Av dette anslås det at arbeidsgivere får en netto skattelettelse på om lag 90 mill. kroner påløpt, mens arbeidstakere får en skatteøkning på anslagsvis 340 mill. kroner påløpt i 2007.

Provenyanslaget tar skjønnsmessig hensyn til at arbeidsgivere som tidligere ikke hadde adgang

til innskuddspensjon eller foretakspensjon fordi de ikke var skattepliktige, fra 2006 vil ha både rett og plikt til å opprette pensjonsavtaler innen disse ordningene. Dette antas å føre til en viss forskyving av etterspørsel fra kollektive livrenter til pensjonsavtaler innen innskuddspensjons- eller foretakspensjonsloven.

I tillegg er det lagt til grunn at en avvikling av skattefavouriseringen av kollektive livrenter neppe vil redusere kompensasjonen som betales fra arbeidsgiver til arbeidstaker i særlig grad. Det er derfor lagt til grunn at arbeidsgivers kostnader til kollektive livrenter, som inkluderer økt skatt fordi innskuddene ikke er fradragsberettiget, isteden går til lønn.

En avvikling av skattefavouriseringen av disse ordningene må antas å ha gode fordelingsvirkninger. Dette har sammenheng med at kollektive livrenter ofte har vært brukt for å omgå begrensningene i innskuddspensjonsloven og foretakspensjonsloven, bl.a. som tjenestepensjonsordninger for utvalgte grupper av ansatte, førtidspensjonsavtaler, pensjonsavtaler som gir pensjonsopptjening for inntekter over 12 G osv. Dette er derfor ordninger som i hovedsak er utformet for høyinntektsgrupper.

Kollektive livrenter har også vært brukt som pensjonsavtaler for ansatte hos ikke-skattepliktige arbeidsgivere. Disse var for det første utestengt fra foretakspensjonsloven og innskuddspensjonsloven før lov om obligatorisk tjenestepensjon. For det andre rammes ikke slike arbeidsgivere av unntaket fra fradragsrett knyttet til kollektive livrenter som ikke tilfredsstiller produktkravene i innskuddspensjons- eller foretakspensjonsloven. Dermed har kollektive livrenter vært like gunstig for ikke-skattepliktige arbeidsgivere uavhengig av om ordningene tilfredsstiller disse produktkravene.

I forbindelse med lov om obligatorisk tjenestepensjon må alle arbeidsgivere opprette pensjonsordninger innen innskuddspensjons- eller foretakspensjonsloven. Avviklingen av skattefavouriseringen av kollektive livrenter innebærer at ikke-skattepliktige arbeidsgivere må tilpasse seg produktkravene som ligger i innskuddspensjonsloven eller foretakspensjonsloven, for å få skattefavouriserte pensjonsordninger. Avviklingen av skattefavouriseringen av kollektive livrenter vil derfor ikke ha konsekvenser for arbeidstakere som har eksisterende kollektive livrenteordninger som oppfyller produktkravene i foretakspensjonsloven og innskuddspensjonsloven.

Elementer av eksisterende ordninger som går utover disse kravene, må imidlertid eventuelt videreføres uten skattefavouriseringen. Eksempler på brudd på produktkravene kan være at pensjonsalderen er satt til lavere enn 67 år, at det gis pensjonsopptjening for inntekter over 12 G, eller at pen-

sjonsordningen kun gjelder utvalgte grupper i organisasjonen.

En videreføring av eksisterende pensjonsordninger vil da antagelig best kunne gjennomføres ved hjelp av en pensjonsordning som tilfredsstiller produktkravene i innskuddspensjons- eller foretakspensjonsloven, supplert med separate ordninger for de deler av eksisterende ordning som går utover disse kravene. Eventuelt kan man tilpasse ordningen innenfor de relativt sjenerøse rammene gitt av innskuddspensjons- og foretakspensjonslovene. For eksempel kan en tjenestepensjonsordning utformes slik at den sikrer at pensjonsytelsene sammen med beregnet folketrygd utgjør inntil 100 pst. av lønn opp til 6 G og inntil 70 pst. av den del av medlemmets lønn som ligger mellom 6 G og 12 G.

Innskudd eller premier i ordninger som ikke tilfredsstiller produktkravene i innskuddspensjons- og foretakspensjonslovene, vil være skattepliktige som lønn. Skattleggingen ved utbetaling vil imidlertid være begrenset til 28 pst. av avkastningen på sparebeløpet i ordningen. Dette betyr at det vil være behov for lavere innskudd for å oppnå samme netto utbetalte pensjon sammenlignet med en kollektiv livrente etter dagens skatteregler. Fordi marginalskatten på lønn vanligvis vil være høyere enn marginalskatten på pensjon, vil flyttingen av beskatningstidspunktet forbundet med avvikling av skattefavouriseringen likevel innebære en ulempe for den enkelte arbeidstaker.

5.4.4 Administrative konsekvenser

Oppheving av fradragsretten for innbetalinger til IPA og fortsettelsesforsikring innebærer isolert sett en administrativ forenkling. I forbindelse med endringen er det gitt overgangsregler som pålegger selskapene å utstede fripoliser til forsikringstakerne og tilby nye kontrakter på samme vilkår. Dette vil innebære en ekstra belastning for selskapene i en overgangsperiode.

For kollektive livrenter foreslås det at arbeidsgivers innbetaling til premie til kollektive livrenteordninger skal lønnsbeskattes. Også etter gjeldende praksis kan det forekomme at arbeidsgivers innbetaling til en kollektiv livrenteordning skal lønnsbeskattes på arbeidstakers hånd. Endringen vil føre til økt lønnsinnberetning av arbeidsgivers innbetalinger, men dette følger kjente rutiner for lønnsinnberetning. Departementet legger derfor til grunn at de administrative konsekvensene av denne endringen vil være begrensede.

Innføringen av formuesskatt på livrenter vil innebære en økt rapporteringsplikt for forsikringsselskapene, og vil innebære noe merarbeid for ligningsmyndighetene.

6 Beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting

6.1 Innledning og sammendrag

I forbindelse med budsjettet for 2006, ble det vedtatt endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd, for å sikre en nøytral beskatning av verdistigning på aksjer og andeler mv. mens skattyter var bosatt i Norge. I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) var slet departementet at det skulle gis utfyllende bestemmelser i forskrift.

Departementet sendte forslag til utfyllende bestemmelser, samt forslag til enkelte endringer i de vedtatte reglene, på høring 13. juni 2006. I høringsnotatet foreslo departementet at flere av reglene skal fremgå av lovteksten, samt at bestemmelsen blir flyttet fra skatteloven § 2–3 tredje ledd til skatteloven ny § 10–70. Departementet foreslo videre at ikrafttredelsen blir utsatt til 1. januar 2007, og at den gamle femårsreglen i skatteloven § 2–3 tredje ledd, slik den lød frem til lovendringen i 2006, gjeninnføres fra og med 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008.

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet endringer i reglene om beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting, med enkelte justeringer som følge av merknader fra høringsinstansene. Forslaget innebærer at skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer eller andeler mv. i norske eller utenlandske selskap er skattepliktig som om aksjene eller andelene mv. var realisert siste dag før skattyter anses skattemessig bosatt i tilflytningslandet i henhold til skatteloven eller skatteavtale med tilflytningslandet. Skatteplikten omfatter alle skattytere som har vært skattemessig bosatt i Norge forut for utflyttingen, men det gis en ny inngangsverdi for skattytere som har bodd i Norge en kort periode før utflyttingen og som eide aksjene eller andelene mv. før han eller hun ble skattemessig bosatt i Norge. Utgangsverdien settes til markedsverdien ved utflyttingen. Utflyttingsskatten kommer kun til anvendelse for gevinster som overstiger 500 000 kroner. Det gis utsettelse med betalingen av utflyttingsskatten frem til faktisk realisasjon når skattyter stiller betryggende sikkerhet for betalingsforpliktelsen. Det gis automatisk utsettelse når skattyter flytter til en stat innenfor EØS hvor Norge i medhold av en folkeretts-

lig overenskomst kan kreve informasjon og bistand til innfordring. Den beregnede skatten kan korrigeres eller bortfalle som følge av begivenheter som inntreffer etter utflyttingen, for eksempel hvis aksjene eller andelene mv. realiseres til en lavere verdi enn beregnet ved utflyttingen, hvis gevinsten er skattepliktig til annen stat, eller hvis aksjene eller andelene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen. Det gis fradrag for latente tap når skattyter flytter til en annen EØS-stat, i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig.

6.2 Gjeldende rett

6.2.1 Gjeldende rett frem til og med inntektsåret 2005

I henhold til skatteloven § 2–3 tredje ledd, slik den lød før lovendringen i 2006, var personer som tidligere hadde alminnelig skatteplikt til Norge skattepliktig for gevinster av aksjer og andeler i norske selskaper som ble realisert i utlandet innen fem år etter at skatteplikten til Norge opphørte (femårsregelen). Skatteplikt til Norge kunne også oppstå etter regelen i skatteloven § 2–3 første ledd bokstav b om skatteplikt for virksomhet som drives eller bestyres i Norge.

Formålet med bestemmelsen var å demme opp for at skattytere som overveide å selge aksjer i norske selskaper først flyttet ut av landet. Bestemmelsen hadde imidlertid enkelte svakheter, som gjorde at bestemmelsen ikke alltid virket etter sin hensikt. For det første var Norges beskatningsrett etter skatteloven § 2–3 tredje ledd ofte begrenset i skatteavtale Norge hadde med tilflytningslandet. For det andre innebar femårsregelen at Norge hadde beskatningsrett til aksjegevinster og aksjeposter ervervet etter utflytting. For det tredje gjaldt bestemmelsen kun aksjer og andeler i norske selskaper. Behovet for en bedre beskatningsregel ble forsterket etter innføringen av fritaksmetoden og skjeringsmetoden, som i større grad åpner for en skattemessig tilpasning ved å flytte til utlandet før aksjene eller andelene blir realisert.

6.2.2 Gjeldende rett fra og med inntektsåret 2006

For å demme opp for de tilpasningsmulighetene som innføringen av fritaksmetoden og skjermingsmetoden medførte, foreslo departementet å revidere regelen om beskatning av aksjegevinster realisert etter utflytting. Ved lov 9. desember 2005 nr. 113 ble skatteloven § 2–3 tredje ledd endret. Reglene er nærmere omtalt i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer og Innst. O. nr. 1 (2005–2006) Innstilling fra finanskomiteen om skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer. Reglene trådte i kraft med virkning fra og med 1. januar 2006.

Regelendringen innebærer at personlige skattytere som har vært skattemessig bosatt i Norge, og som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer eller andeler, er skattepliktig til Norge som om aksjene eller andelene var realisert ved utflyttingen. Beskatningstidspunktet er det året alminnelig skatteplikt til Norge opphører etter skatteloven § 2–1, normalt etter utløpet av det tredje hele inntektsåret etter at skattyter har tatt fast opphold i utlandet. Det er fritak for skatteplikt når den samlede nettogevinsten ikke overstiger 200 000 kroner (terskelbeløp). Skatten betales bare når eieren realiserer aksjene eller andelene innen fem år etter skattemessig utflytting. Skatteplikten bortfaller hvis skattyter igjen får alminnelig skatteplikt til Norge før aksjene eller andelene er realisert. Latente tap er fradragsberettiget ved flytting innenfor EØS-området.

6.3 Bakgrunn for forslaget

I Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 11 ble det varslet at det skulle gis utfyllende bestemmelser til skatteloven § 2–3 tredje ledd i forskrift, jf. forskriftshjemmel i skatteloven § 2–3 fjerde ledd. Bestemmelsen gir departementet hjemmel til å fastsette forskrift om blant annet rett til utsettelse med utligningen, gevinstberegning, sikkerhetsstillelse, rentefritak og oppgaveplikt.

Departementet har kommet til at bestemmelsene så langt det er mulig bør fremgå av loven, og foreslår derfor at flere av reglene som ble varslet i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) skal reguleres direkte i lovbestemmelsen, med utfyllende bestemmelser i forskrift. I tillegg til den varslede regelfastsettelsen, ser departementet behov for at det gjøres enkelte endringer i reglene for å sikre en effektiv beskatningsrett som er i samsvar med formålet med bestemmelsen.

Videre mener departementet at reglene om skatteplikt for gevinst som nevnt heller bør tas inn i kapittel 10 i skatteloven, med tilhørende bestemmelser i forskrift. Det vil da gå klarere frem at reglene omhandler skatteplikt knyttet til aksjer og selskapsandeler mv. (som objekter) for personer som på skattepliktstidspunktet er omfattet av alminnelig skatteplikt til Norge, og ikke gjelder omfanget av den personlige skatteplikt som er regulert i skatteloven kapittel 2.

Det vil i den videre fremstillingen vises til den nye bestemmelsen i skatteloven § 10–70 når det gjøres endringer i det materielle innholdet i den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 2–3 tredje ledd. Bestemmelser som videreføres uendret fra skatteloven § 2–3 tredje ledd til skatteloven ny § 10–70 kommenteres ikke særskilt, med mindre det følger av sammenhengen.

Ettersom det gjøres flere vesentlige endringer i de vedtatte reglene, foreslår departementet at ikrafttredelsen utsettes til 1. januar 2007. Departementet ser videre behov for å gjeninnføre den gamle femårsregelen fra og med fremleggelsen av høringsnotatet (13. juni 2006) til og med inntektsåret 2008. Se nærmere om dette under avsnitt 6.12.

6.4 Høring

Departementet sendte 13. juni 2006 ut et høringsnotat til i alt 28 høringsinstanser med forslag til endringer i reglene for beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting. Høringsfristen var 11. august 2006.

Departementet har mottatt henvendelser fra 10 instanser i forbindelse med høringen, hvorav 7 av disse hadde realitetsmerknader til høringsnotatet.

I dette punktet refereres generelle synspunkter på forslagene i høringsnotatet. Uttalelser vedrørende enkeltløsninger og detaljer gjengis i tilknytning til de enkelte punktene i teksten nedenfor.

Skattebetalerforeningen har følgende synspunkt:

«Skattebetalerforeningen er enig i at det er nødvendig med regler om beskatning av aksjegevinster mv etter utflytting. Reglene bør imidlertid ikke gå lenger enn formålet tilsier; å hindre skattemotivert utflytting for å realisere oppsparte gevinster.»

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) uttaler:

«NARF mener det er hensiktsmessig å innta regler om beskatning av aksjegevinster mv. etter utflytting i skatteloven § 10–70 fremfor i forskrift til skatteloven § 2–3 tredje ledd. For øvrig

mener NARF at forslagene i høringsnotatet både er fornuftige og velbegrunnede.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har følgende merknad:

«NHO ser det som en fordel at flere av reglene fremgår av lovteksten, slik departementet nå foreslår. Det er positivt at forslag til nærmere forskrifter også er kjent før reglene trer i kraft. I lys av den opprinnelige mangelfulle utredningen av saken, må det være en riktig løsning å utsette ikrafttreddelsen av de justerte endringene til 1. januar 2007. NHO har heller ingen merknader til at den gamle femårsregelen gjeninnføres med virkning fra 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008.»

Advokatforeningen uttaler:

«Etter Advokatforeningens mening medfører de foreslåtte regler om utflyttingsskatt så mange betenkeligheter at det begrensede formål med å hindre skattemotivert utflytting hos noen skattytere, ikke forsvares innføring av slike regler. Dette gjelder også etter Finansdepartementets gjennomgang og forslag til endringer. Det er særlig hensynet til skattyternes *rettssikkerhet* og *forutberegnlighet* og de *administrative byrder* for både ligningsetat og mange skattytere forningen finner avgjørende.»

6.5 Hvilke objekter skal omfattes av utflyttingsskatten?

6.5.1 Forslag i høringsnotatet

I henhold til skatteloven § 2–3 tredje ledd skal utflyttingsskatten komme til anvendelse for skattytere som har aksjer og andeler i norske og utenlandske selskaper som nevnt i skatteloven § 2–2 annet ledd og § 2–38. Henvisningen til skatteloven § 2–38 skaper imidlertid en vanskelig objektavgrensning, og departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det skulle henvises til skatteloven § 2–2 første ledd a-e i stedet for § 2–38, slik at objektavgrensningen ble mer presis. En henvisning til skatteloven § 2–2 første ledd a-d innebærer at skatteplikten kommer til anvendelse for skattytere som flytter til utlandet med aksjer, andeler og grunnfondsbevis i aksjeselskap, allmennaksjeselskap, sparebank, annet selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikrings-selskap og samvirkeforetak. Henvisningen til skatteloven § 2–2 første ledd e, innebærer videre at også skattytere som flytter til utlandet med andeler i verdipapirfond omfattes av utflyttingsbeskatningen.

Departementet foreslo i høringsnotatet at regle-

ne om utflyttingsskatt også skal komme til anvendelse for skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på opsjoner og andre finansielle instrumenter knyttet til eierandel i selskap som nevnt ovenfor, i samsvar med hva som gjaldt etter den gamle femårsregelen. Det ble vist til at det kan knytte seg latente gevinster til slike formuesobjekter, og at dette tilsier at de nye reglene også bør får anvendelse på slike gevinster.

6.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen, *Skattedirektoratet* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* er enig i forslaget om å la opsjoner og andre finansielle instrumenter være omfattet av utflyttingsskatten. *Skattedirektoratet* mener at det bør presiseres klarere hvis opsjoner i arbeidsforhold skal omfattes av reglene, og har i tillegg følgende merknad til objektavgrensningen:

«Når begrunnelsen for utflyttingsskatten er å hindre skattemotivert utflytting bør det vurderes nærmere om denne begrunnelsen i tilstrekkelig grad også gjør seg gjeldende for skattytere som har spart eller investert i verdipapirfond. Som utgangspunkt antar vi at investeringer i slike fond normalt har en annen karakter enn de selskapsinvesteringene som det først og fremst er meningen at en utflyttingsskatt skal treffe. Vi ser at det vil bryte med nøytraliteten i systemet å holde andeler i verdipapirfond utenfor utflyttingsskatten. Fra et administrativt ståsted vil det likevel være en fordel om reglene ikke kommer til anvendelse i de tilfeller skattyter ikke har aksjer eller selskapsandeler, men bare andeler i verdipapirfond.»

Advokatforeningen har følgende synspunkt:

«[De] objekter som foreslås presisert omfattet [bør] begrenses. Vårt syn er at det i forhold til reglenes formål ikke er nødvendig å omfatte *grunnfondsbevis og andeler i sparebanker, gjensidige forsikrings-selskap, selveiende finansieringsforetak, samvirkeforetak og verdipapirfond*. Oppbygging av ubeskattet kapital under skattyters kontroll vil med dagens skatteregime først og fremst skje gjennom unoterte aksjer og andeler i aksjeselskaper og selskaper med ubegrenset og blandet ansvar, samt tilsvarende utenlandske selskaper og etter omstendighetene gjennom finansielle instrumenter med slike underliggende objekt. En begrensning som foreslått vil derfor være forenkling og ligningsadministrativ fordelaktig.»

6.5.3 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at objektavgrensningen for reglene om utflyttingsskatt presiseres, slik at det henvises til skatteloven § 2–2 første ledd a-e i stedet for skatteloven § 2–38.

Skattedirektoratet foreslår i sin høringsuttalelse at andeler i verdipapirfond skal holdes utenfor anvendelsesområdet for utflyttingsskatten. Tilsvarende mener Advokatforeningen at utflyttingsskatten bør begrenses til aksjer og andeler i selskaper med begrenset og blandet ansvar og tilsvarende utenlandske selskaper. Departementet er ikke enig i dette. Nøytralitet i skattesystemet tilsier etter departementets mening at de objektene som er omtalt i høringsnotatet bør omfattes av utflyttingsbeskatningen. Ved å henvide til skatteloven § 2–2 første ledd a-e, omfattes aksjer og andeler mv. i selskaper og sammenslutninger hvor private aksjonærer og andelshavere kan opparbeide latente gevinster. Dette er også selskaps- og sammenslutningsformer som er mye brukte investeringsobjekter. Departementet mener derfor at skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer og andeler mv. i slike selskaper og sammenslutninger bør omfattes av utflyttingsskatten.

Departementet foreslår videre i samsvar med høringsnotatet å utvide objektbegrepet for utflyttingsskatten. Skatteloven § 2–3 tredje ledd, slik den lød til og med 2005, omfattet i tillegg til aksjer og andeler i norske selskaper også opsjoner og andre finansielle instrumenter knyttet til aksje eller andel, tegningsretter til aksjer og grunnfondsbevis. En tilsvarende avgrensning foreslås gjeninnført i skatteloven ny § 10–70. I forhold til forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at tegningsrett til aksje og opsjoner nevnes særskilt i lovteksten. Når det gjelder opsjoner i arbeidsforhold mener departementet at disse bør omfattes av utflyttingsskatten fordi det kan knytte seg store latente gevinster til slike verdipapirer, og det derfor kan være skattemessig ønskelig å flytte til utlandet før opsjonen innløses eller realiseres. Den skattepliktige fordel knyttet til opsjoner i arbeidsforhold skal inngå i grunnlaget for personinntekt.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 annet ledd.

6.6 Hvilke subjekter skal omfattes av utflyttingsskatten?

6.6.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo ingen endringer i subjektbegrepet i høringsnotatet. Den vedtatte bestemmelsen om at utflyttingsskatten kommer til anvendelse for personer som forut for utflyttingen har vært skattemessig bosatt i Norge etter reglene i skatteloven § 2–1 første ledd, ble derfor foreslått videreført i skatteloven ny § 10–70. Det betyr at man er skattepliktig for latente gevinster ved utflytting, uavhengig hvor lenge man var skattemessig bosatt i Norge før utflyttingen.

6.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og *Skattedirektoratet* påpeker at det hadde vært hensiktsmessig å gi unntaksregler for personer som har oppholdt seg i Norge i begrenset varighet forut for utflyttingen. Det vises til at fastsettelse av latent gevinst for personer med kortvarig opphold i Norge vil kunne innebære unødvendig merbelastning for både skattyterne og ligningsmyndighetene, og at dette særlig går ut over utenlandske arbeidstakere på midlertidig oppdrag i Norge.

6.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår å videreføre forslaget i høringsnotatet om at alle personer som har vært skattemessig bosatt i Norge etter reglene i skatteloven § 2–1 første ledd, skal være omfattet av reglene om utflyttingsskatt. Dette bør etter departementets mening gjelde uavhengig av hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge forut for utflyttingen. Departementet mener at de hensyn som er påpekt av høringsinstansene er ivaretatt gjennom at det gis en ny inngangsverdi i de tilfeller hvor skattemessig bosted i Norge opphører etter bestemmelsen i skatteloven § 2–1 tredje ledd a, og skattyter eide aksjene eller andelene før han ble skattemessig bosatt i Norge, se nærmere under avsnitt 6.9.2.3.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 første ledd.

6.7 Skatteplikt ved utflytting

6.7.1 Tidfesting av utflyttingsskatten

6.7.1.1 Forslag i høringsnotatet

Det fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) at det ved utflytting skal foretas en beregning av den skattepliktige gevinsten, mens utligningen og betalingen av den beregnede skatten i de fleste tilfeller først blir gjennomført når aksjene eller andelene blir realisert i utlandet etter utflytting. I høringsnotatet foreslo departementet å endre dette, slik at både fastsettelsen av skattegrunnlaget (gevinsten) og skatteberegningen skal fastsettes ved utflyttingen, det vil si per siste dag før skatteplikten til Norge opphører. I henhold til forslaget skal imidlertid ikke skatten som refererer seg til denne gevinsten tas med i skatteavregningen for inntektsåret når det gis utsettelse med betalingen av den beregnede skatten frem til aksjene eller andelene faktisk realiseres. Forslaget innebærer at den skattepliktige gevinsten beregnes, innvinnes og tidfestes siste dag før skatteplikten til Norge som bosatt i riket opphører.

Det påpekes i høringsnotatet at femårsfristen medfører bortfall av skatteplikt, og ikke er et vilkår for skatteplikt. Det innebærer at hvis aksjene eller andelene faktisk ikke blir realisert innen fem år etter utflytting, bortfaller skatteplikten, og det skal foretas en korrigering av ligningen for utflyttingsåret. Den alminnelige inntekten skal da reduseres med den latente gevinsten som ble utlignet i forbindelse med utflyttingen.

Det foreslås videre i høringsnotatet at bestemmelsen i skatteloven § 2–3 tredje ledd annet punktum om at skattytere som flytter til en stat innenfor EØS har rett til fradrag for latente tap i samme utstrekning som latente gevinster er skattepliktig, skal videreføres i skatteloven ny § 10–70.

6.7.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet og professor Zimmer ved Universitetet i Oslo mener at forslaget til bestemmelsen i skatteloven § 10–70 bør suppleres med en særskilt tidfestingsregel i skatteloven kapittel 14, i samsvar med skattelovens systematikk.

Skattebetalerforeningen uttaler:

«Det fremgår av høringsnotatet at det kun gis fradrag for latente tap dersom skattyter flytter til en annen EØS-stat. Skattebetalerforeningen kan ikke se noen grunn til denne begrensningen. Gevinster er skattepliktige også når skattyter flytter til en stat utenfor EØS, og symmetrihensyn tilsier da at det bør gis fradragsrett på samme vilkår.»

6.7.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at den skattepliktige gevinsten skal beregnes, tidfestes og innvinnes siste dag før skatteplikten til Norge som bosatt i riket opphører. Tilsvarende vil gjelde for tap, det vil si at tapet beregnes, tidfestes og pådras siste dag før skatteplikten til Norge som bosatt i riket opphører.

Departementet foreslår imidlertid at dette skal fremgå av en egen tidfestingsregel i skatteloven kapittel 14, som påpekt av enkelte av høringsinstansene. Det vil være mer i samsvar med skattelovens systematiske oppbygging, og departementet ser at det ikke er noen grunn til å endre på denne. Det foreslås derfor at det tas inn en ny tidfestingsregel i underkapittelet om særregler om tidfesting i skatteloven §§ 14–20 flg. Det foreslås videre at det gjøres en henvisning til denne tidfestingsregelen i skatteloven ny § 10–70.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 første ledd og ny § 14–25.

Skattebetalerforeningen påpeker at symmetrihensyn tilsier at det bør være fradragsrett for tap ved flytting til en stat utenfor EØS-området, fordi gevinst er skattepliktig også når skattyter flytter til en stat utenfor EØS. Departementet er ikke enig i denne merknaden, og opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om at det kun er fradragsrett for latente tap når skattyter flytter til en annen EØS-stat.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 tredje ledd første punktum.

6.7.2 Beskatningstidspunktet (tidspunktet for utflytting)

6.7.2.1 Forslag i høringsnotatet

Etter skatteloven § 2–3 tredje ledd er tidspunktet for beregning av utflyttingsskatten satt til det tidspunktet bostedet opphører etter skatteloven. I høringsnotatet foreslo departementet å endre dette, fordi den vedtatte regelen i skatteloven § 2–3 tredje ledd i praksis innebærer at Norge ikke vil kunne gjennomføre utflyttingsskatt for aksjegevinster mv. når skattyteren flytter til et skatteavtaleland. Når skattyter flytter til et land som Norge har skatteavtale med, er det en forutsetning for å kunne gjennomføre beskatningen at Norge ikke har frafalt gevinstbeskatningsretten til aksjene eller andelene i skatteavtalen. For aksjegevinster bygger våre skatteavtaler på at slik inntekt i utgangspunktet *bare* kan beskattes i den stat hvor skattyteren er bosatt etter skatteavtalens bostedsregler, jf. OECDs mønsteravtale art. 13 nr. 4.

I høringsnotatet påpekte departementet at et skjæringstidspunkt knyttet til overgangen må fastsettes slik at skatteplikten inntre innen det tidsrom der skattyteren fortsatt er omfattet av alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven, samtidig som det skattemessige bosted ikke er gått over til tilflyttingslandet etter skatteavtalen, for at utflyttingsskatten skal kunne gjennomføres effektivt uten hinder av inngåtte skatteavtaler. Departementet foreslo derfor at tidspunktet for utflyttingsbeskatning skal settes til dagen før vedkommende anses bosatt i den andre staten. Hvis skattyter flytter til en stat som Norge ikke har skatteavtale med, vil tidspunktet for utflyttingsbeskatning være dagen før det tidspunkt da bostedskatteplikten opphører etter skatteloven. Departementet påpekte at valget av overgangen fra norsk til utenlandsk skatteavtalemessig bosted som skjæringstidspunkt, i tillegg til å effektivt å sikre beskatningsretten, vil være hensiktsmessig fordi dette er noe norske ligningsmyndigheter uansett må ta stilling til i en utflyttingssituasjon.

6.7.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen og *Skattedirektoratet* støtter forslaget til tidspunkt for beskatning, men påpeker at det kan herske uklarhet med hensyn til om vilkårene for endret skattemessig bosted er oppfylt. Dette kan medføre at ligningsmyndighetenes avgjørelse av bostedsspørsmålet kan ta lang tid. *Skattedirektoratet* anser det derfor sentralt at det er hjemmel og rutiner for innhenting av opplysninger ved det endelige utflyttingstidspunktet.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har følgende synspunkt:

«Denne endrede tidfestingen skal sikre at det ikke oppstår konflikt med andre land om beskatningsretten i henhold til inngått skatteavtale, eller som det heter i høringsnotatet: «For at utflyttingsskatten skal kunne gjennomføres effektivt uten hinder av skatteavtaler, ...». Etter NHOs mening er det betenkelig dersom nasjonale myndigheter i sin lovgivning beveger seg på grensen av hva som er tillatt i henhold til inngåtte internasjonale avtaler, enten de er multilaterale eller bilaterale. Hvorvidt det justerte forslaget finansdepartementet nå presenterer er uproblematiske i relasjon til inngåtte skatteavtaler, krever en grundigere utredning enn det NHO har hatt anledning til å foreta. Finansdepartementet burde etter NHOs mening drøftet dette mer inngående i høringsnotatet.»

Professor Zimmer ved Universitetet i Oslo skriver at det utvilsomt er en nødvendig forbedring at tids-

punktet for utløsning av skatten i forslaget er knyttet til opphør av skatteplikt til Norge i henhold til skatteavtalene. Han påpeker imidlertid at det internasjonalt er diskutert om utflyttingsskatter overhodet kan gjøres gjeldende i forhold til skatteavtaler. Dette er dels begrunnet i at innføring av en utflyttingsskatt innebærer en ensidig endring av kriterier som utløser skatteplikt fra salg til utflytting, og dels i at den vilkårsløse utsettelsen av skattleggingen og den mulig senere reduksjon eller bortfall av denne innebærer at det skjer for lite substansielt ved selve utflyttingen til at skatteplikten kan anses for å være utløst allerede på dette tidspunkt i forhold til skatteavtalene.

Advokatforeningen uttaler:

«Mens den gamle femårs-regelen om utsatt skatteplikt ga forutberegnlighet med hensyn til omfanget av skatteplikten ved realisasjon, vil forslaget i høringsnotatet ikke gjøre det samme. Dette skyldes at man på det tidspunkt man faktisk og fysisk flytter fra Norge regelmessig ikke vil kjenne det fremtidige tidspunktet for den skatteutløsende begivenhet, dvs. på hvilket fremtidig tidspunkt man vil bli ansett bosatt i den annen stat etter skatteavtale.

[-]

Finansdepartementet bør på denne bakgrunn vurdere nærmere om den skatteutløsende begivenhet skal være tidspunktet for faktisk (fysisk) utflytting og ikke det senere tidspunkt da skatteavtalemessig bosted opphører.»

6.7.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Utflyttingsskatten skal som nevnt ovenfor utlignes, beregnes og tidfestes siste dag før skatteplikten til Norge som bosatt i riket opphører. Etter skatteloven § 2–3 tredje ledd er tidspunktet for beregning av utflyttingsskatten satt til det tidspunktet bostedet opphører etter skatteloven. Det kan skje etter to forskjellige regler. For personer som har vært bosatt i riket i minst 10 år opphører bostedet etter utløpet av det tredje hele inntektsåret (det vil si fra 1. januar i det fjerde inntektsåret) etter at vedkommende tar fast opphold i utlandet, forutsatt at han i hele perioden oppfyller bestemte vilkår som loven oppstiller, jf. skatteloven § 2–1 tredje ledd b. For personer som ikke har vært bosatt i Norge i minst 10 år, bringes det skattemessige bostedet til opphør raskere, etter regelen i skatteloven § 2–1 tredje ledd a). Når bostedet bringes til opphør etter denne bestemmelsen, kan bostedet opphøre enten ved et årsskifte, eller i løpet av inntektsåret, avhengig av hvilket av lovens vilkår som oppfylles sist.

I en utflyttingssituasjon vil vedkommende etter skatteavtale som regel anses bosatt i tilflyttingssta-

ten før bostedet opphører etter skatteloven. Helt unntaksvis kan dette skje samtidig, men det skattemessige bostedet etter skatteavtale kan aldri opphøre etter at bosted er opphørt etter skatteloven, jf. OECDs mønsteravtale artikkel 4 nr. 1 og 2. Det fremgår av disse bestemmelsene at man aldri kan være avtalemessig bosatt i en stat uten samtidig å være internrettslig bosatt der.

Den vedtatte regelen i skatteloven § 2–3 tredje ledd innebærer således i praksis at Norge ikke vil kunne gjennomføre utflyttingsskatt for aksjegevinster mv. når skattyteren flytter til et skatteavtaland, bortsett fra der skatteavtalen har en femårsregel. Departementet mener derfor at det er behov for å endre tidspunktet for utflyttingsbeskatningen. Dette krever en lovendring.

For at utflyttingsskatten skal kunne gjennomføres effektivt også når flytting skjer til et land som Norge har skatteavtale med, må skjæringstidspunktet fastsettes slik at skatteplikten inntreffer innen det tidsrom der skattyteren fortsatt både er omfattet av alminnelig skatteplikt til Norge etter skatteloven, og ikke er blitt å anse som skattemessig bosatt i tilflyttingslandet etter skatteavtale.

Departementet foreslår i samsvar med høringsnotatet at tidspunktet for utflyttingsbeskatning bør settes til dagen før vedkommende anses bosatt i den andre staten. Det følger av kommentarene til OECD-modellen artikkel 13 at det er internretten som er avgjørende i forhold til spørsmålet om realisasjon skal anses skjedd. Det er ikke noe særsyn internasjonalt at opphør av skattemessig bosted anses som en slik begivenhet. Departementet viser for øvrig til de i avsnitt 6.7.1 foreslåtte justeringene i reglene for tidfesting av utflyttingsskatten, som innebærer at den både beregnes, innvinnes og tidfestes på dette tidspunktet.

For tilfeller der skattyter flytter til en stat som Norge ikke har skatteavtale med, vil tidspunktet for utflyttingsbeskatning være dagen før det tidspunkt da bostedskatteplikten opphører etter skatteloven.

Advokatforeningen foreslo i sin høringsuttalelse at tidspunktet for beskatningen bør settes til faktisk utflytting. Dette er imidlertid et ukjent og nytt begrep i skattesammenheng. Dette er også et kriterium som er vanskelig å håndtere. Selv om det samme i en viss grad også gjelder opphør av bosteds-katteplikten etter skatteavtale, er dette derimot et kriterium som er kjent, og som ligningsmyndighetene uansett må håndtere. Ettersom ligningsmyndighetene må ta stilling til dette i enhver utflyttings-situasjon, vil et slik kriterium også kunne legges til grunn som avgjørende for utflyttingsskatten, uten at dette nødvendigvis vil lede til merarbeid av betydning.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 første ledd første punktum.

6.7.3 Oppgaveplikt ved utflytting

6.7.3.1 Forslag i høringsnotatet

For å sikre norske ligningsmyndigheters kontroll med hvilke aksjer og andeler mv. skattyter eier ved utflytting, ble det i høringsnotatet foreslått at skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på aksjer og andeler mv., må levere en oppgave over aksjer og andeler mv., og en gevinstberegning for disse. Departementet påpekte i høringsnotatet at en slik oppgave i tillegg til å styrke norske myndigheters kontrollmulighet, også kan danne grunnlag for beregning av skattepliktig gevinst og fastsettelse av sikkerhetsstillelse ved flytting til en stat utenfor EØS-området eller til en EØS-stat der sikkerhet kreves. Departementet foreslo derfor at oppgaveplikten skulle gjelde generelt, uavhengig av om skattyteren flytter til en stat innenfor eller utenfor EØS, på lik linje med de danske reglene.

Oppgaven skal i henhold til forslaget gis i tillegg til selvangivelsen for det år skattyteren påstår seg utflyttet. Disse opplysningene vil dermed inngå som en del av skattyters alminnelige opplysningsplikt. Frist for levering og leveringssted skal følge de alminnelige regler i ligningsloven.

Hvis skattyter ikke leverer slik oppgave ved utflyttingen, foreslo departementet i høringsnotatet at det ikke gis utsettelse med betalingen av den skattepliktige gevinsten. Det betyr at den utlignede skatten skal tas med i avregningen i utflyttingsåret og forfaller til betaling selv om aksjene eller andele- ne ikke er realisert. Ligningsmyndighetene må i slike tilfeller fastsette den skattepliktige gevinsten ved skjønn.

6.7.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet støtter i utgangspunktet forslaget om at personer som flytter til utlandet med latente gevinster skal levere en oppgave over aksjer og andeler mv. i forbindelse med utflyttingen, og at brudd på oppgaveplikten skal medføre at skattyte- ren ikke får utsettelse med betalingen av den utlignede skatten. *Skattedirektoratet* uttaler i tillegg:

«Denne oppgaveplikten synes etter høringsnotatet å skulle gjelde generelt, uten hensyn til om skattyter har en latent gevinst eller latent tap og uansett størrelsen på gevinsten/tapet. Etter direktoratets oppfatning bør det vurderes om det skal innføres en ordning der kun skattytere med f.eks. en bruttoformue over et visst beløp skal levere en oppstilling over aksjegevinst uoppfordret.

[.]

Oppgaven over aksjer mv, i forbindelse med utflytting bør leveres sammen med selvangivelsen for det året skattyter påstår at skattemessig bosted i Norge opphører etter intern rett eller skatteavtale. Dersom skattyter først gis medhold i at skattemessig bosted opphører på et senere tidspunkt, bør skattyter ha plikt til å gi tilsvarende opplysninger om verdien av aksjene eller andelene på det tidspunkt han har fått godkjent utflytting.»

6.7.3.3 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster/latente tap på aksjer og andeler mv. må levere en oppgave over aksjer og andeler mv., og en gevinst-/tapsberegning for disse som vedlegg til selvangivelsen for det året skattyter påstår seg utflyttet etter reglene i skatteloven eller etter skatteavtale med tilflytningslandet. Når det gjelder spørsmålet om hvorvidt en slik selvangivelsesplikt kan innebære en restriksjon i strid med EØS-avtalen, vises det til departementets vurderinger under avsnitt 6.10.2.3.

Etter departementets mening bør en slik oppgaveplikt gjelde generelt, det vil si uavhengig av størrelsen på den aksje- og andelsportefølje som skattyter eier ved utflyttingen. Departementet er imidlertid enig med Skattedirektoratet i at oppgaveplikten også bør gjelde i de tilfeller hvor skattyter blir ansett for å ha flyttet skatteavtalemessig bosted på et annet tidspunkt enn den datoen skattyter har påstått. Det innebærer at skattyter plikter å levere en oppgave over aksjer og andeler mv., og en gevinst-/tapsberegning for disse, som vedlegg til selvangivelsen for det året ligningsmyndigheten anser skattyter som utflyttet. Dette er det samme skjemaet som ble levert sammen med selvangivelsen for det året skattyter påsto seg utflyttet, og bør derfor ikke medføre for store vanskeligheter for skattyter. Dette er også opplysninger som skattyter måtte levert årlig etter utflyttingen for fortsatt å ha rett til utsettelse med betalingen.

Departementet foreslår at oppgaveplikten fastsettes av departementet i forskrift.

6.8 Overføring mellom ektefeller

6.8.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet å lovfeste forslaget i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) om at overføringer av aksjer eller andeler fra en ektefelle bosatt

i Norge til den andre ektefellen som er bosatt i utlandet skal likestilles med utflytting, og dermed utløse skatteplikt, selv om bosted for ektefellene ikke endres.

Departementet påpekte også i høringsnotatet at det ikke er nødvendig å omfatte overføring av aksjer eller andeler fra en ektefelle til den andre ektefellen før denne flytter ut av landet, ettersom det er kontinuitet i skattemessige posisjoner ved overføring av aksjer og andeler mv. ved arv eller gave, jf. skatteloven §§ 10–33 og 10–46, og det således er den andre ektefellens inngangsverdi som skal legges til grunn ved beskatningen ved en eventuell senere utflytting.

6.8.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen støtter forslaget i høringsnotatet om at reglene om utflyttingsskatt også bør få anvendelse i tilfeller hvor en ektefelle bosatt i Norge overfører aksjer eller andeler til den andre ektefellen som er bosatt i utlandet.

Professor Zimmer ved Universitetet i Oslo uttaler:

«Bestemmelsen i den foreslått sktl. § 10–70, 1.ledd, 2. punktum om gave til ektefelle i utlandet, synes feilplassert i loven. Dette er ikke en utflyttingsskatt, og bruken av uttrykket «Tilsvarende» – som viser tilbake til effekt av en persons utflytting – er derfor ikke særlig adekvat. Bestemmelsen er et unntak fra bestemmelsen i sktl. § 9–2, 3.ledd d om at overdragelse mellom ektefeller ikke er realisasjon, og den bør derfor plasseres der.»

6.8.3 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med forslaget i høringsnotatet, foreslår departementet å lovfeste regelen om at overføring av aksjer eller andeler fra en ektefelle bosatt i Norge til den andre ektefellen som er bosatt i utlandet skal likestilles med utflytting, og således utløse skatteplikt etter reglene om utflyttingsskatt.

Når det gjelder bestemmelsens plassering i loven, er departementet enig med professor Zimmer ved Universitetet i Oslo at dette er et unntak fra bestemmelsen i skatteloven § 9–2 tredje ledd d, og at dette kunne tilsi at bestemmelsen plasseres i kapittel 9 i stedet for i kapittel 10. Av pedagogiske hensyn mener imidlertid departementet at bestemmelsen om at overføring av aksjer eller andeler fra en ektefelle bosatt i Norge til en ektefelle bosatt i utlandet skal utløse utflyttingsskatt reguleres i skatteloven ny § 10–70.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 første ledd annet punktum.

6.9 Gevinst- og tapsberegning ved utflytting

6.9.1 Skatteplikt for gevinster/fradragsrett for tap over et terskelbeløp

6.9.1.1 Forslag i høringsnotatet

Utflyttingsskatten kommer ikke til anvendelse når den samlede gevinsten er under 200 000 kroner, samtidig som det ikke er fradragsrett når det samlede tapet ikke overstiger 200 000 kroner. Det er skattyters samlede nettogevinst/-tap som er avgjørende, det vil si at man ved beregningen skal gjøre fratrukk for fradragsberettigede tap i de skattepliktige gevinstene. Departementet foreslo ingen endring av terskelbeløpet i høringsnotatet.

6.9.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Både *Skattebetalerforeningen*, *Advokatforeningen* og *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)* ønsker at terskelbeløpet settes vesentlig høyere enn forslaget i høringsnotatet. Disse instansene mener at en gevinst på 200 000 kroner ikke gir grunnlag for utflytting før realisasjon av gevinsten, samtidig som et høyere terskelbeløp vil hindre at mange skattytere blir rammet av de nye reglene. *Skattebetalerforeningen* og *Næringslivets Hovedorganisasjon* påpeker videre at det er mer hensiktsmessig å operere med et bunnbeløp enn et terskelbeløp for å unngå uheldige og urettferdige konsekvenser for skattyterne. *Skattebetalerforeningen* har i tillegg følgende merknad:

«Det er [et] problem at markedsverdi i utgangspunktet vil måtte fastsettes også i tilfeller hvor samlet gevinst eller tap ligger under terskelbeløpet.

Skattebetalerforeningen foreslår derfor å innføre en forenklet behandling for skattytere med en beholdning av aksjer mv som er lavere enn terskelbeløpet. Dette kan for eksempel enkelt gjøres ved at skattyter i selvangivelsen gir en oversikt over de aksjer mv som han eide ved utflyttingen, samtidig som han avgir en erklæring om (f.eks krysser av for) at aksjene mv ikke hadde samlet verdi av mer enn kr 2 mill (terskelbeløpet). Kombinert med en betydelig heving av terskelbeløpet, vil dette eliminere hoveddelen av merarbeidet og kostnadene for en stor gruppe skattytere.

Vi kan ikke se at det er nødvendig med en mer omfattende kartlegging fordi skattyter på vanlig måte er ansvarlig for følgene av å gi feil informasjon, og ligningsmyndighetene har kontrolltiltak som kan iverksettes i en konkret sak dersom de anser dette for nødvendig.»

Ligningsutvalget har ingen kommentarer til terskelbeløpet, men uttaler for øvrig:

«Ligningsutvalget kan ikke se at det så langt er tatt standpunkt til om gevinster tilhørende mindreårige barn skal inngå i beregningen av skattyterens gevinst. Dette må det tas stilling til.»

6.9.1.3 Departementets vurderinger og forslag

For å skjerme skattytere med små gevinster for beskatning, foreslår departementet i tråd med høringsnotatet at reglene om utflyttingsskatt kun skal komme til anvendelse for latente gevinster som overstiger et fastsatt terskelbeløp. Tilsvarende vil det kun være fradragsrett for latente tap som overstiger terskelbeløpet.

Hensynet bak reglene om utflyttingsskatt på latente gevinster på aksjer og andeler mv. er å sikre en nøytral beskatning av verdistigningen mens vedkommende var bosatt i Norge. En slik nøytral beskatning vil hindre at skattytere flytter til utlandet for å realisere opparbeidede gevinster i et land hvor det er lav eller ingen beskatning på gevinsten, og således unngå norsk beskatning på verdistigning som er opparbeidet mens skattyter var bosatt i Norge. Enhver gevinst vil imidlertid ikke lede til ønske om utflytting før realisasjon av verdistigningen. For å skjerme skattytere med mindre gevinster fra beskatning, ble det derfor vedtatt et terskelbeløp på 200 000 kroner. Terskelbeløpet er også begrunnet i ligningsadministrative hensyn.

I høringsnotatet foreslo departementet at terskelbeløpet skulle opprettholdes på 200 000 kroner. Flere av høringsinstansene mener at et terskelbeløp på 200 000 kroner er for lavt. Dette begrunnes i at ingen vil flytte til utlandet for å unngå norsk skatt på en gevinst på 200 000 kroner. De mener derfor at hensynet bak reglene tilsier at terskelbeløpet burde settes vesentlig høyere. Ønske om et høyere terskelbeløp er også begrunnet i at det vil hindre at mange skattytere vil bli omfattet av reglene, og at dette vil lette de administrative konsekvensene for både skattyter og for ligningsmyndighetene. Departementet er enig med høringsinstansene i at lave gevinster ikke vil medføre ønske om å flytte fra Norge før realisasjon av verdistigningen. Det er mange kostnader forbundet med flytting, og det er liten grunn til å tro at man velger å pådra seg disse kostnadene for å unngå norsk skatt på en gevinst på 200 000 kroner. Et høyere terskelbeløp vil også lette de administrative kostnadene ytterligere. Departementet foreslår derfor å heve terskelbeløpet til gevinster som overstiger 500 000 kroner.

For å redusere de administrative kostnadene i

forbindelse med gevinster som omfattes av terskelbeløpet, foreslår Skattebetalerforeningen at det innføres en forenklet behandling i de tilfeller hvor skattyter anser gevinsten for å ligge innenfor terskelbeløpet. Departementet mener at det ikke bør innføres en slik forenklet behandling for gevinster som angivelig er under terskelbeløpet. Selv om skattyter er forpliktet etter de alminnelige regler i ligningsloven til å oppgi riktig informasjon ved ligningen, vil en slik forenklet behandling kunne føre til økt kontrollbehov hos ligningsmyndighetene for å sikre at skattyter har oppgitt riktig gevinst. Departementet mener videre at den opplysningen som skattyter må gi i forbindelse med utflyttingen, vil lette arbeide med gevinstberegningen i mange tilfeller, og således kompensere for det til tider vanskelige og tidkrevende arbeidet med å fastsette gevinsten, og skatteplikten.

Enkelte av høringsinstansene hevder videre at det burde vært et bunnbeløp i stedet for et terskelbeløp. Et bunnbeløp vil komme alle som omfattes av reglene til gode, ved at bunnbeløpet vil komme til fradrag i den skattepliktige gevinsten. Et terskelbeløp innebærer i motsetning at skatteplikten inntreffer så fort gevinsten overstiger terskelbeløpet, og at hele gevinsten da er skattepliktig. Departementet mener at et terskelbeløp er bedre egnet enn et bunnbeløp. Departementet ser ingen grunn til at skattytere med store latente gevinster skal få et fradrag i bunn. Terskelbeløpet er som nevnt ovenfor gitt blant annet for å skjerme skattytere med lave gevinster fra beskatning, og det bør derfor ikke gis et fradrag til de som bestemmelsen er ment å omfatte.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 fjerde ledd.

Ligningsutvalget påpekte i høringsuttalelsen at det ikke var tatt standpunkt til om gevinster på aksjer og andeler mv. tilhørende mindreårige barn skal tas med ved beregningen av skattyters skattepliktige gevinst. Det følger av sambeskatningsreglene i skatteloven § 2–14 at inntekt og formue for barn under 17 år skal lignedes sammen med foreldrenes inntekt og formue. Departementet legger til grunn at det samme skal gjelde ved anvendelse av reglene om utflyttingsskatt.

6.9.2 Fastsettelse av inngangsverdi

6.9.2.1 Forslag i høringsnotatet

Inngangsverdien fastsettes som hovedregel etter reglene i skatteloven § 10–32 annet ledd og § 10–44 tredje ledd, det vil si til historisk kostpris med tillegg for eventuelle reguleringer. I høringsnotatet kom departementet til at hovedregelen om histo-

risk kostpris kan virke urimelig strengt i de tilfeller hvor skattyter kun har vært skattemessig bosatt i Norge en kort periode før utflytting, og hvor skattyter eide de aktuelle aksjer eller andeler ved innflyttingen til Norge.

Departementet viste til at skattytere som anses skattemessig bosatt i Norge både etter norsk lovgivning og skatteavtale med tidligere bostedsstat, omfattes av reglene om utflyttingsskatt, også når skattyter har vært bosatt i Norge en kort periode før utflytting. Når skattyter flytter fra Norge, skal det beregnes skatt på den latente gevinsten, også for aksjer eller andeler skattyter eide på det tidspunkt da han eller hun ble skattemessig bosatt i Norge. Bruk av historisk kostpris som inngangsverdi innebærer at verdistigning som er oppstått før skattyter ble skattemessig bosatt i Norge blir gjenstand for norsk beskatning. Departementet påpekte at dette kan sies å ligge utenfor formålet med reglene, som er å sikre en nøytral beskatning av verdistigning på aksjer og andeler mv. som er opparbeidet mens skattyter var bosatt i Norge.

Departementet foreslo derfor i høringsnotatet at det skal gis ny inngangsverdi i de tilfeller hvor skattemessig bosted i Norge opphører etter skatteloven § 2–1 tredje ledd a. Inngangsverdien skal fastsettes på utflyttingstidspunktet, og settes til markedsverdien ved innflytting. Det gis kun ny inngangsverdi til aksjer og andeler som skattyter eide på det tidspunkt han ble ansett skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven § 2–1 og eventuell skatteavtale. Det vil si at aksjer og andeler mv. som erverves i Norge etter innflytting og før utflytting skal følge de alminnelige regler for beregning av den latente gevinsten, samtidig som aksjer og andeler som realiseres mens skattyter er bosatt i Norge, skal følge hovedregelen om historisk kostpris. Hvis den fastsatte inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien, og aksjene eller andelene således har hatt en verdireduksjon i perioden skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge, foreslo departementet at det ikke skal gis fradrag for tap.

6.9.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og Skattebetalerforeningen støtter forslaget om at det skal fastsettes en ny inngangsverdi for personer som har vært bosatt i Norge i en kort periode før utflytting, og som hadde aksjer eller andeler med seg inn til Norge. Disse påpeker imidlertid at symmetrihen-syn tilsier at det bør være fradragsrett for tap når den fastsatte inngangsverdien er høyere enn den fastsatte utgangsverdien.

6.9.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet forslår i samsvar med forslaget i høringsnotatet at det skal fastsettes en ny inngangsverdi i de tilfeller hvor skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge i en kort periode før utflytting, og hvor skattyter eide de aktuelle aksjene eller andelene før han eller hun ble skattemessig bosatt i Norge.

Flere av høringsinstansene mener at det bør være symmetri mellom retten til ny inngangsverdi i gevinst- og tapstilfeller. Departementet er ikke enig i dette. Hensynet med å gi en ny inngangsverdi, er å skjerme personer som eide aksjer eller andeler før de ble skattemessig bosatt i Norge, og som hadde gevinster knyttet til disse aksjene eller andelene ved innflyttingen. På denne måten er det bare verdistigning som er opparbeidet mens skattyter var bosatt i Norge som kommer til beskatning, og beskatningen blir således nøytral. Dette hensynet gjør seg etter departementets mening ikke gjeldende på tilsvarende måte i tapssituasjoner. Metoden for fastsettelse av ny inngangsverdi er valgfri for skattyter. Dersom det er mer lønnsomt for skattyter å benytte historisk kostpris ved gevinstberegningen, kan han eller hun velge dette. Departementet foreslår derfor å opprettholde forslaget i høringsnotatet, slik at det ikke gis tapsfradrag når den fastsatte inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien ved utflytting.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 sjette ledd.

6.9.3 Fastsettelse av utgangsverdi

6.9.3.1 Forslag i høringsnotatet

Ettersom aksjene eller andelene ikke realiseres mot vederlag, er det nødvendig med særskilte regler for å bestemme utgangsverdien. Departementet la til grunn i høringsnotatet at det er aksjens eller andelens markedsverdi på tidspunktet for utflyttingsbeskatningen som skal legges til grunn som utgangsverdi.

Departementet påpekte i høringsnotatet at markedsverdien av børsnoterte aksjer i de aller fleste tilfeller kan settes til kjøperkursen dagen før utflyttingen skjer, eventuelt siste noterte kjøperkurs. En tilsvarende angivelse av omsetningsverdien finnes ikke for unoterte aksjer, andeler mv. Departementet la derfor til grunn at markedsverdien for slike eiendeler må fastsettes på grunnlag av skjønn eller eventuelt i henhold til en særskilt regulert beregningsmetode. Departementet vurderte ulike metoder for fastsettelsen av markedsverdien, men kom

frem til at disse i mange tilfeller vil medføre at markedsverdien vil bli satt for lavt eller for høyt i forhold til reell markedsverdi.

Departementet foreslo ikke i høringsnotatet et regelverk for fastsettelse av markedsverdien av aksjer og andeler mv. der denne ikke enkelt kan fastsettes på bakgrunn av omsetning eller lignende. Departementet foreslo derfor at verdien i slike tilfeller burde fastsettes ved skjønn, hvor man tar utgangspunkt i eiendelene i selskapet, herunder immaterielle rettigheter. Departementet påpekte at det vil komme tilbake til om det skal fastsettes retningslinjer for skjønnet når ligningsmyndighetene har vunnet erfaringer med arbeidet knyttet til verdsettelse av aksjer og andeler mv.

6.9.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen har følgende merknad:

«Skattebetalerforeningen er enig i at det er naturlig at det, så langt det er mulig, er aksjen eller andelens markedsverdi som legges til grunn som utgangsverdi, da det er denne verdien som sier noe om hvilken gevinst eller hvilket tap skattyter har på aksjen eller andelen.

Dette skaper imidlertid problemer i ikke-børsnoterte selskaper dersom aksjen ikke har vært omsatt til uavhengig kjøper i rimelig nær tid før utflyttingen. Skattebetalerforeningen antar at dette vil gjelde for en stor andel av relativt små aksjeselskaper med få eiere. Arbeidet med fastsetting av markedsverdi er komplisert og arbeidskrevende, og det antas at de fleste skattytere vil måtte ha bistand av revisor, med de betydelige kostnader dette medfører.

Skattebetalerforeningen anser det videre som sannsynlig at arbeidet med verdsettelsen i mange tilfeller vil måtte gjøres flere ganger fordi skattyters påstand om bosted i tilflyttingsstaten ofte vil bli fraveket av ligningsmyndighetene (...). Det vil da måtte utarbeides ny verdsettelse ved neste års ligning med påstand om bosted i tilflyttingsstaten.

Det antas at også ligningsmyndighetene vil ha et betydelig merarbeid i disse sakene.

[-]

De nevnte kostnader ved verdsettelse bør under enhver omstendighet være fradragsberettiget, uansett på hvilket tidspunkt aksjene realiseres og selv om verdsettelsen må foretas flere ganger.»

Ligningsutvalget uttaler:

«Ligningsutvalget legger til grunn at skatteetatens arbeid med å finne frem til utgangsverdien på ikke-børsnoterte aksjer mv. vil medføre en del merarbeid om ikke verdsettelsen blir stan-

dardisert. Det er ulike måter å verdsette aksjer mv på når markedsverdien ikke er kjent gjennom salg på det åpne marked.

For skattyter og skattemyndighetene vil det være en fordel å få en enkel verdsettelsesmetode som er lett håndterlig. Dette er nødvendig for å kunne håndtere regelverket med en ressursbruk som vil være forsvarlig.»

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) har følgende synspunkt:

«Departementet drøfter ulike metoder for å komme frem til markedsverdien. Vi er enig i departementets vurdering om at metodene vil kunne medføre at verdiene settes for lavt eller for høyt. På den annen side vil manglende retningslinjer for skjønnet også kunne føre til svært varierende verdsettelse og være minst like ressurskrevende både for ligningsetaten og skattyterne. Vi imøteser derfor departementets vurderinger og eventuelt forslag til nærmere retningslinjer etter at ligningsmyndighetene har samlet erfaring knyttet til dette.»

Skattedirektoratet uttaler:

«For unoterte aksjer kan situasjonen være meget forskjellig fra de (børs)noterte. Norske aksjeselskap har gjennomsnittlig 3 aksjonærer. I slike selskaper vil forvaltningen ofte ha preg av et nært samarbeid mellom eierne. Omsetningen av slike aksjer er normalt svært begrenset. Skattedirektoratet legger til grunn at ved omsetning av aksjer i selskaper med få eiere, er det i realiteten en andel av virksomheten som omsettes. Dette i motsetning til børsnoterte aksjer som vanligvis har preg av finansinvestering snarere enn virksomhetsinvesteringer.

I høringsnotatet pkt. 5.2.1 drøftes ulike metoder for fastsettelse av markedsverdi for unoterte aksjer og andeler mv. Direktoratet slutter seg til de vurderinger som ligger i høringsnotatet når det gjelder alternative fremgangsmåter for skjønnsutøvelsen. Anvendelsen av skattemessig formuesverdi for norske selskaper vil være enkel å anvende, men i mange tilfeller gi et dårlig uttrykk for selskapets og dermed aksjens verdi. Metoden vil dessuten bare kunne anvendes for eierandeler i norske selskaper. Det må likevel nevnes at denne verdien i mange tilfeller vil kunne være hensiktsmessig som et utgangspunkt for en skjønsmessig verdsettelse av aksjene. Sist registrerte omsetningsverdi vil i mange tilfeller være helt tilfeldig for selskap der omsetning skjer sjelden. En tilfeldig omsetning kan være preget av så spesielle forhold, at den ikke på noen måte gir en indikasjon på en egentlig markedsverdi for aksjen.

Etter Skattedirektoratets syn bør skjønnet som utgangspunkt utøves i samsvar med aner-

kjente prinsipper for verdsettelse av aksjer og andeler slik det foreslås i høringsnotatet. Anerkjente metoder vil bl.a. også få med immaterielle verdier som er opparbeidet i selskapet, som goodwill og rettigheter. En praktisk tilnærming for å finne en virkelig verdi av aksjen, kan være å ta utgangspunkt i regnskapsmessig resultat før skatt de tre siste regnskapsår. Direktoratet vil peke på at det ligger en betydelig utfordring i å anslå selskapets risiko som skal innarbeides i diskonteringsrenten ved for eksempel en avkastningsverdiregning. En slik beregning vil likevel være en metode som antas å gi et tryggere uttrykk for virkelig verdi av aksjen enn andre metoder. Det må på denne bakgrunn vurderes om ikke skattemessig formuesverdi skal kunne brukes som en form for utgangspunkt ved verddivurderingen, men i det minste justert for kjente størrelser av betydning for verdsettelsen.

Skattedirektoratet vil anbefale at det i likehet med i Danmark fastsettes retningslinjer for skjønnsutøvelsen dersom reglene innføres. Slike retningslinjer vil sikre at skattyterne vil oppleve en prinsipielt lik behandling.

Når det gjelder tilgang til opplysninger om regnskapstall, kostnader og inntekter anses dette forholdsvis uproblematisk for norske selskaper.

For selskaper hjemmehørende i andre land, kan skjønnsutøvelsen bli meget tid- og kompetansekreven. Dette blir spørsmål om i hvilken grad det vil være tilgang til pålitelig regnskapsinformasjon, evt informasjon om omsetning i markeder utenfor børs. Dette problemet kan bli spesielt stort for skattytere som faller inn under § 2–3 tredje ledd a og der utflytting skjer innpå 10 år etter innflytting. Direktoratet legger til grunn at det er ligningsmyndighetene som skal foreta skjønnet, basert på opplysninger gitt av skattyter, jfr ligningsloven § 4–3 nr 1. Dersom skattyter ikke kan fremskaffe de nødvendige opplysninger, mener direktoratet at skattyters kostpris for aksjene må vurderes som en tilnærming til verdien på innflyttingstidspunktet om ikke forholdene skulle tilsi noe annet.»

Advokatforeningen uttaler:

«Det bør inntas i lovteksten at det skjønn som skal utøves som alternativ metode for verdsettelse av aksjer og andelers utgangsverdi skal være et *forsiktig* skjønn. Dette er særlig viktig for skattytere som skal flytte utenfor EØS siden disse forutsettes å stille betryggende sikkerhet for skattekravet som vilkår for utsettelse skattebetalingen.»

6.9.3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i samsvar med høringsnotatet at utgangsverdien skal settes til markedsverdien ved utflyttingen. Dette kan, som påpekt i høringsnotatet, medføre enkelte vanskeligheter når skattyter flytter til utlandet med unoterte aksjer og andeler mv. Det ble i høringsnotatet vurderte ulike metoder for fastsettelse av markedsverdien for unoterte aksjer og andeler, og departementet kom frem til at utgangsverdien i de tilfeller hvor omsetningen ikke gir tilstrekkelig grunnlag for å fastsette markedsverdien, måtte fastsettes på grunnlag av skjønn eller eventuelt i henhold til en særskilt regulert beregningsmetode. Departementet foreslo imidlertid ingen metode for fastsettelsen av markedsverdien, og ville komme tilbake til dette etter at ligningsmyndighetene har vunnet erfaringer med verdsettelsen. Departementet foreslo derfor at utgangsverdien skal fastsettes ved skjønn.

Departementet ser de ulike merknadene fra høringsinstansene, og er enig i at det er ønskelig med en særlig beregningsmetode for å fastsette markedsverdien av unoterte aksjer og andeler mv., slik at fastsettelsen blir så rettferdig og nøytral som mulig. Departementet mener imidlertid at en slik eventuell beregningsmetode ikke bør utarbeides før ligningsmyndighetene har opparbeidet praksis knyttet til reglene, og således foretatt en evaluering av disse. Departementet foreslår derfor at det i samsvar med forslaget i høringsnotatet fremgår av lovteksten at utgangsverdien skal settes til markedsverdien ved utflytting, og at markedsverdien skal fastsettes ved skjønn når denne ikke er kjent.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 femte ledd.

6.10 Betaling og nedsettelse av utlignet skatt mv.

6.10.1 Innledning – utsettelse med avregningen og endring av ligningen

6.10.1.1 Forslag i høringsnotatet

Det fremgår av forslaget i høringsnotatet at den skattepliktige gevinsten skal beregnes og tidfestes siste dag før skatteplikten til Norge opphører etter skatteloven eller etter skatteavtale med annen stat. Skatten utlignes ved ligningen for utflyttingsåret. Det legges imidlertid opp til i høringsnotatet at betalingen av utflyttingskatten i mange tilfeller kan utsettes inntil aksjene eller andelene faktisk realiseres i utlandet etter utflyttingen. Betalingsutsettelsen foreslås av praktiske grunner gjennomført ved

at utflyttingskatten i disse tilfellene ikke tas med i avregningen for utflyttingsåret. Mens avregningen er utsatt, kan det i henhold til forslaget inntre begivenheter som gjør at utflyttingskatten skal settes ned eller bortfalle. I disse tilfellene skal den ilignede skatten korrigeres ved endring av ligningen, jf. ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav b. Fristene for å endre ligningen i ligningsloven § 9–6 nr. 1 og 2 vil først begynne å løpe fra det år da vilkårene for å foreta endring ble oppfylt, jf. ligningsloven § 9–6 nr. 7. I slike tilfeller skal det bare gjennomføres avregning dersom noe av den utlignede skatten fastholdes og vilkårene for utsatt betaling ikke lenger foreligger.

Når vilkårene for å utsette avregningen ikke er oppfylt, skal skattekravet i henhold til forslaget betales på ordinær måte for det inntektsår skattyter flytter ut. Hvis det i disse tilfellene inntreer begivenheter som gjør at skatten skal settes ned eller bortfalle, skal det i henhold til forslaget i høringsnotatet også gjennomføres en endring av ligningen for utflyttingsåret, jf. ligningsloven § 9–5 nr. 2 bokstav b. I slike tilfeller skal det også gjennomføres ny avregning, jf. skattebetalingsloven § 25.

Når skattyter har et latent tap ved utflyttingen, foreslo departementet i høringsnotatet at tapet skal fastsettes i forbindelse med ligningen for utflyttingsåret, mens fradraget først gis som en endring av ligningen for utflyttingsåret når skattyter kan dokumentere at aksjene eller andelene faktisk er realisert.

6.10.1.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet slutter seg til forslagene i høringsnotatet, men bemerker at reglene innebærer at det må utvikles rutiner for håndteringen av avregningen og skatteoppgjøret. Det påpekes videre at resultatet av skatteberegningen må fremkomme på skatteoppgjøret slik at skatten på den latente gevinsten er identifiserbar, og at det må etableres særskilte rutiner for kommunikasjon mellom ligningskontoret og skatteoppkreveren i disse saken.

Ligningsutvalget uttaler:

«Det legges opp til at beregnet «utflyttingskatt» skal korrigeres dersom hele eller deler av skattyterens aksjeportefølje realiseres. Dette reiser, slik ligningsutvalget ser det, flere uavklarte problemstillinger.

Enhver realisasjon av aksjer synes å utløse endringssak for å fastsette eksakt gevinst som igjen skal medføre innfordring av korresponderende skatter. Dette kan få den konsekvens at det vil bli utløst flere separate endringer og inn-

fordringssaker det enkelte år, eller for perioden under ett.

Ligningsutvalget antar at dette er forhold som vil medføre et betydelig merarbeid for ligningskontorene. Etter ligningsutvalgets mening bør det legges opp til et system som begrenser endringssakene mest mulig.»

Professor Zimmer ved Universitetet i Oslo har følgende merknad:

«[Det er] noe uklart hvordan tapsfradrag skal tilpasses systemet med at utsettelse av skatt skal skje gjennom avregningsreglene. Dettet synes uregulert i forslaget; den foreslåtte bestemmelsen i 7. ledd, gjelder direkte bare for skatt av gevinst. Parallellen på tapssiden måtte vel bestå i at skatteverdien av tapsfradrag skal holdes utenfor avregningen i utflyttingsåret. Et slikt system lar seg kanskje gjennomføre, men det foreliggende forslaget synes ikke tilpasset dette.»

6.10.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at utsettelse med betalingen av utflyttingsskatten, gjennomføres ved at den utlignede skatten ikke tas med i avregningen for utflyttingsåret. Etterfølgende begivenheter som innebærer at utflyttingsskatten skal settes ned eller bortfalle, vil medføre at den ilignede skatten skal korrigeres ved endring av ligningen, jf. de alminnelige regler i ligningsloven kapittel 9. Hvis vilkårene for utsettelse ikke er oppfylt, vil etterfølgende begivenheter som gjør at skatten skal settes ned eller bortfalle medføre en endring av ligningen for utflyttingsåret, samt at det skal gjennomføres en ny avregning.

Det fremgår av høringsnotatet at utsettelse med retten til tapsfradrag ved latente tap skal gjennomføres ved at tapet fastsettes i forbindelse med ligningen for utflyttingsåret, men at fradraget først gis som en endring av ligningen for utflyttingsåret når skattyter kan dokumentere at aksjene eller andelene ikke er faktisk realisert innen fem år etter utflyttingen. Departementet foreslår å endre dette, slik at det blir symmetri med utsettelsen i tapstilfeller og gevinsttilfeller. Det innebærer at utsettelsen skal gjennomføres ved at tapet fastsettes i ligningen for utflyttingsåret, men at avregningen utsettes frem til aksjene eller andelene mv. faktisk realiseres innen fem år etter utflyttingen. Hvis aksjene eller andelene ikke blir realisert innen fem år, og retten til tapsfradrag således bortfaller, må det gjennomføres en endring av ligningen for utflyttingsåret. Tilsvarende må det gjennomføres en endring av ligningen for utflyttingsåret når tapsfradraget skal korrigeres som følge av begivenheter som har inntruffet etter

utflyttingen, for eksempel når aksjene eller andelene mv. realiseres til en høyere verdi enn beregnet ved utflyttingen, slik at tapsfradraget skal reduseres. Forslaget samsvarer med tidfestingsregelen, om at tapet anses pådratt siste dag før skattyter anses utflyttet.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 tredje ledd tredje punktum og syvende ledd tredje punktum.

6.10.2 Utsettelse

6.10.2.1 Forslag i høringsnotatet

For å unngå likviditetsproblemer for skattyter ved utflytting, foreslo departementet i høringsnotatet at det skal gis utsettelse med betaling av den utlignede skatten. Utsettelse skal gis inntil aksjene eller andelene faktisk realiseres i utlandet, og gjennomføres som nevnt ved at den utlignede skatten ikke tas med i avregningen for inntektsåret.

For å sikre at skattyter gir informasjon til norske myndigheter når aksjene eller andelene mv. er faktisk realisert i utlandet, foreslo departementet at det settes som vilkår for utsettelse med betaling av utflyttingsskatten at skattyter stiller betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Forslaget innebærer at sikkerhet skal stilles i forbindelse med utflyttingen, når den skattepliktige gevinsten er beregnet. Sikkerheten som skal stilles må være betryggende, det vil si svare til skatteforpliktelsen, slik at sikkerhetsstillelsen får den tilsluttede effekten. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet skal i henhold til forslaget fastsettes av ligningskontoret. Hvis aksjene eller andelene mv. ikke er realisert innen fem år etter utflytting, eller er realisert til en lavere verdi enn den som ble lagt til grunn ved utflyttingen, vil sikkerhetsstillelsen, eller deler av denne, bli frigitt. Tilsvarende skal i henhold til høringsnotatet gjelde når skattyter ikke vil stille sikkerhet. Det vil si at skattyter vil få refundert den betalte skatten etter endring av ligningen for utflyttingsåret, hvis skattyter kan dokumentere fortsatt eierskap til aksjene eller andelene innen fem år etter utflytting.

Departementet foreslo at når det gis utsettelse skal det ikke betales renter på den utlignede skatten frem til faktisk realisasjon.

Departementet foreslo videre i høringsnotatet at det ved flytting innenfor EØS-området skal gis automatisk rentefri utsettelse med betalingen inntil aksjene realiseres, så fremt skattyter flytter til en stat hvor Norge etter folkerettslig overenskomst kan kreve opplysninger om skattyters inntekts- og formuesforhold, og også kan kreve bistand til innfordring. Det påpekes i høringsnotatet at hvis det

generelt gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse ved flytting til en stat innenfor EØS, vil Norge risikere at skattekravet ikke blir gjort opp eller at det ikke kan innkreves, ettersom Norge som EØS-stat ikke er omfattet av EUs direktiver om bistand til utveksling av opplysninger og hjelp til inndrivelse av skyldige skattebeløp.

For å unngå at skattyter benytter en EØS-stat hvor det ikke kreves sikkerhet som vilkår for utsettelse som mellomstasjon før skattyter flytter videre til en stat hvor slik sikkerhet kreves, foreslås det i høringsnotatet at vilkår om sikkerhetsstillelse skal inntre når skattyter flytter videre til et land utenfor EØS eller en EØS-stat der sikkerhet kreves.

6.10.2.2 Høringsinstansenes synspunkter

Professor Zimmer ved Universitetet i Oslo mener at forslaget i høringsnotatet er i strid med EØS-avtalen. Dette begrunnes først og fremst med at kravet om at det må stilles sikkerhet ved flytting til en EØS-stat som ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innføring må innebære en restriksjon som ikke kan rettferdiggjøres. Men det bemerkes også at reglene i seg selv kan innebære en restriksjon, og at denne på bakgrunn av generaladvokatens uttalelse i en sak om de nederlandske reglene ikke kan rettferdiggjøres. Han uttaler også videre:

«[Det] er ikke i alle henseender klart hvordan reglene om utsettelse av skatteplikten skal tilpasses tapsfradrag. Ved flytting til de fleste EØS-stater gis utsettelse av skattebetaling for gevinst automatisk. Meningen er formodentlig at tapsfradrag heller ikke skal kunne kreves før aksjene selges innen fristen; dette er uttalt i pkt. 6.4 og kan sies å følge av parallellen til gevinster som 3. ledd gir uttrykk for. Parallellen blir imidlertid noe problematisk i forhold til EØS-stater der det etter forslaget skal kreves sikkerhet: skattyteren kan her med en viss rett anføre at han i en gevinstsituasjon ikke ville ha stilt sikkerhet og at parallellen derfor er at han må ha krav på fradrag straks.»

Skattedirektoratet støtter forslaget om at det er ligningskontorene som skal ta stilling til om det skal gis utsettelse med betalingen, om det skal stilles sikkerhet og om betingelsene for fortsatt utsettelse er oppfylt. *Skattedirektoratet* har videre følgende merknad:

«Det kan ikke kreves sikkerhetsstillelse før det latente skattekravet er fastsatt. Dette kan skje tidligst ved ligningsbehandlingen som utføres i kalenderåret etter det siste inntektsåret skattyter er bosatt hele eller deler av året. Det må

vurderes hvilken type sikkerhet skattyter, som på tidspunktet for krav om sikkerhetsstillelse anses skattemessig bosatt i utlandet, må kunne stille for at den skal anses betryggende. Stiller skattyteren i slike tilfeller ikke betryggende sikkerhet, skal skattekravet etter de foreslåtte reglene avregnes og inndrives straks. Er skattyter uvillig til å betale, antar vi at den manglende sikkerhetsstillelsen i slike tilfeller kan medføre et visst innfordringsproblem. Sanksjonsmulighetene overfor skattytere som ikke kan/vil stille sikkerhet og heller ikke frivillig betaler det skattekravet den manglende sikkerheten skal utløse, kan være begrenset.

[–]

Skattyter skal ha tilsvarende rett til fradrag for latente tap når han flytter til en annen EØS-stat. Det fremgår ikke av høringsnotatet om det er et krav for tapsfradrag at skattyter er bosatt i en EØS-stat i hele perioden fra utflytting til aksjene eller andelene realiseres. Dersom det er et slik krav bør det etter vår oppfatning fremgå av lovteksten at retten til tapsfradrag faller bort hvis skattyter flytter til en stat utenfor EØS.»

Advokatforeningen uttaler:

«Kravet om at skattyter som flytter utenfor EØS må stille betryggende sikkerhet for det beregnede skattekravet bør tas ut. Dette er et krav som for mange skattytere kan medføre uholdbare og stekt urimelige resultater. I et hvert fall bør det fremkomme klarere – fortrinnsvis i lovteksten – at kravet til sikkerhet kan lempes i de tilfeller skattyter kan dokumentere vanskeligheter med å stille den sikkerhet som normalt vil kreves.»

6.10.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i samsvar med høringsnotatet at det skal gis utsettelse med betalingen av den utlignede utflyttingsskatten frem til aksjene eller andelene er faktisk realisert i utlandet.

Når det gjelder forholdet mellom forpliktelsene etter EØS-avtalen og kravet om sikkerhetsstillelse ved flytting til en EØS-stat som ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om informasjon og bistand til innføring, viser departementet til at skattekontrollens effektivitet er et av de allmenne hensyn som i følge EF-domstolens praksis kan rettferdiggjøre en restriksjon på utøvelsen av de fire friheter.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) avsnitt 11.3.2 og 11.4.2 at de franske og de nederlandske reglene om utflyttingsskatt er forelagt EF-domstolen, jf. sakene C-9/02 *Lasteyrie* og C-470/04 «N». Generaladvokatens drøftelser av hensynet til effektiv skattekontroll og skatteinndrivning i disse sa-

kene viser at disse allmenne hensyn er relevante i forhold til å rettferdiggjøre en restriksjon på utøvelsen av de fire friheter i forbindelse med utflyttings-skatter.

EF-domstolen avsa 7. september 2006 dom i saken som gjaldt de nederlandske reglene. For at nasjonale regler som innebærer en restriksjon på utøvelsen av de fire friheter ikke skal være i strid med felleskapsretten, må restriksjonen kunne rettferdiggjøres ut fra allmenne hensyn. Man må da vurdere om restriksjonen er egnet til å forfølge et formål av allmenn interesse, og at denne ikke går ut over det som er nødvendig for å forfølge dette formålet.

Domstolen legger til grunn at det innebærer en restriksjon på utøvelsen av de fire friheter å ha regler som i forbindelse med utflytting pålegger en plikt til å svare eller stille sikkerhet for en skatt på verdistigning av aksjer, krever levering av selvangivelse og ikke tar hensyn til verditap oppstått etter utflyttingen. Domstolen legger videre til grunn at disse restriksjonene er egnet til å forfølge et formål av allmenn interesse fordi de sikrer skatleggingen av verdistigningen på skattyterens formuesgoder under oppholdet i medlemsstaten og hindrer dobbeltbeskatning.

I forhold til de materielle reglene forutsetter domstolen at reglene fullt ut må ta verditap inntrådt etter utflyttingen i betraktning, med mindre disse tas i betraktning i tilflyttingsstaten, se nærmere om dette i avsnitt 6.10.6. Derimot finner domstolen at selvangivelsesplikten ikke er uforholdsmessig i forhold til formålet.

Et krav om sikkerhetsstillelse finner domstolen at går ut over hva som er strengt nødvendig. Begrunnelsen for dette er at medlemsstatene i medhold av direktivene om gjensidig bistand kan anmode andre medlemsstater om alle nødvendige opplysninger for skatleggingen og om bistand til innfordring av skattekravet.

De nevnte direktiver utgjør ikke en del av EØS-avtalen. Norge kan derfor ikke ivareta hensynet til effektiv skattekontroll og skatteinndrivning på denne måten. Norske myndigheter står i en helt annen og svakere posisjon med hensyn til skattekontroll og inndrivning overfor en person som er bosatt i utlandet sammenlignet med en person som er bosatt i Norge. Skattekravet må derfor sikres på annen måte.

Hensynet til effektiv kontroll og inndrivning av utflyttingsskatten ivaretas kun i den grad Norge ved skatte- og bistandsavtaler har etablert en gjensidig forpliktelse til informasjonsutveksling og bistand til innfordring. Departementet legger på bakgrunn av ovennevnte rettspraksis til grunn at forpliktelsene etter EØS-avtalen ikke er til hinder for

et krav om sikkerhetsstillelse ved flytting til EØS-stater der slike mekanismer ikke er etablert. Departementet viser til at de danske utflyttingsskatte-reglene er avgrenset på tilsvarende måte, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) avsnitt 11.3.3.

For skattytere som flytter til en stat utenfor EØS-området, mener departementet at hensynet til informasjon og bistand til innfordring tilsier at det i slike tilfeller må stilles betryggende sikkerhet for at skattyter skal få utsettelse med betalingen av utflyttingsskatten. Departementet foreslår derfor å opprettholde forslaget i høringsnotatet om det skal stilles sikkerhet som vilkår for utsettelse når skattyter flytter til en stat utenfor EØS. Departementet foreslår videre å opprettholde forslaget om at plikten til å stille sikkerhet som vilkår for utsettelse skal inn- tre når skattyter flytter videre fra en EØS-stat der sikkerhet ikke kreves, til en stat utenfor EØS eller en EØS-stat der sikkerhet kreves.

Når skattyter har et latent tap ved utflyttingen fra Norge, og skattyter flytter til en EØS-stat der sikkerhet kreves som vilkår for utsettelse, bør regelen om at man først får tapets verdi når aksjene eller andelene realiseres gjelde tilsvarende, selv om skattyter påstår at han ikke ville stilt sikkerhet om han hadde hatt en skattepliktig gevinst. Dette innebærer at tapet fastsettes, beregnes og pådras i ligningen for utflyttingsåret, men at avregningen utsettes til aksjene eller andelene mv. faktisk realiseres innen fem år etter utflyttingen. Man kan si at man i slike tilfeller stiller sikkerhet for tapsfradraget, men at sikkerheten er 0 ettersom man ikke kan stille negativ sikkerhet.

Skattedirektoratet påpekte i sin høringsuttalelse at det at sikkerhet først beregnes og kreves i forbindelse med ligningen for utflyttingsåret, det vil si på et tidspunkt hvor skattyter er skattemessig bosatt i tilflyttingslandet, vil medføre et innfordringsproblem. Departementet ser at det i enkelte tilfeller kan oppstå slike innfordringsproblemer.

Skattedirektoratet bemerket videre i høringsuttalelsen at det ikke fremgår av høringsnotatet om man må holde seg innenfor EØS-området for fortsatt å ha rett til tapsfradrag. Departementet mener at det bør være symmetri mellom taps- og gevinstsituasjonene så langt det er mulig innenfor reglenes formål, og forslår derfor at retten til tapsfradrag skal være betinget av at skattyter ikke flytter videre til en stat utenfor EØS innenfor femårsfristen, på tilsvarende måte som skattytere som flytter til en EØS-stat der det ikke kreves sikkerhet for skatteforpliktelsen, må stilles slik sikkerhet hvis han flytter videre til en stat utenfor EØS eller en EØS-stat der sikkerhet kreves.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 sy-

vende ledd. Departementet foreslår at plikten til å stille sikkerhet når skattytere som har fått automatisk utsettelse med betalingen flytter videre til en stat der sikkerhet kreves fastsettes av departementet i forskrift. Kravet til sikkerhetsstillelse kan også fastsettes av departementet i forskrift.

6.10.3 Bortfall av utsettelse med betaling ved faktisk realisasjon i utlandet

6.10.3.1 Forslag i høringsnotatet

Utsettelse med betaling av utflyttingsskatten gis inntil aksjene faktisk realiseres i utlandet. Realisasjonsbegrepet er regulert i skatteloven § 9–2, og omfatter overføring av eiendomsrett mot vederlag og opphør av eiendomsrett. For å hindre at reglene om utflyttingsskatt skal kunne omgås ved å gjennomføre transaksjoner etter utflytting som ikke anses som realisasjon etter bestemmelsen i skatteloven § 9–2, foreslo departementet i høringsnotatet å likestille gaveoverføring og opphør av virksomhet med realisasjon.

6.10.3.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen uttaler:

«Det foreslås fra departementets side at gaveoverføring skal likestilles med realisasjon, slik at gevinsten kommer til beskatning på mottakers hånd. Skattebetalerforeningen anser det som uheldig at det gis egne regler for realisasjon i slike tilfeller, og i alle tilfeller må reglene utformes slik at det ikke utløser beskatning på givers hånd dersom mottaker er en personlig skattyter som er bosatt i Norge. Dersom denne reservasjonen ikke tas inn, vil den samme gevinsten beskattes både hos giver og mottaker.»

6.10.3.3 Departementets vurderinger og forslag Gaveoverføring

Gaveoverføring anses generelt ikke som realisasjon etter skatteloven, jf. skatteloven § 9–2 tredje ledd bokstav a. Hvis skattyter etter utflytting overfører aksjene eller andelene til en annen vederlagsfritt, kan han således oppnå fortsatt utsettelse med betalingen, ettersom man får utsettelse frem til faktisk realisasjon. Skattyter kan på denne måten unngå skatteplikten ved å overføre aksjene eller andelen mv. vederlagsfritt til for eksempel ektefellen eller et heleid aksjeselskap før de realiseres. Gaveoverføring bør derfor, som foreslått i høringsnotatet, likestilles med realisasjon.

Departementet ser likevel innvendingen fra

Skattebetalerforeningen om at gevinsten ved overføring til en person skattemessig bosatt i Norge vil bli gjenstand for dobbelbeskatning. Ettersom det er kontinuitet i skattemessige posisjoner ved overføring av aksjer og andeler mv. ved arv eller gave, jf. skatteloven §§ 10–33 og 10–46, er det givers inngangsverdi som skal legges til grunn ved en eventuell senere gevinstbeskatning (enten fordi aksjene eller andelene realiseres eller fordi mottakeren flytter ut fra Norge). Dette medfører at samme gevinst kan bli gjenstand for dobbel skatteplikt. Departementet foreslår derfor at gaveoverføring kun skal likestilles med realisasjon når overføringen skjer til en person som ikke er skattemessig bosatt i Norge.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 åttende ledd.

Opphør av virksomhet i Norge etter utflytting

I tråd med forslaget i høringsnotatet foreslår departementet at opphør av virksomhet skal likestilles med realisasjon.

Reglene om beskatning av latente gevinster ved utflytting gjelder også for skattytere som flytter til utlandet med latente gevinster på andeler i deltakerlignede selskaper. Ved å likestille opphør av virksomhet med realisasjon, sikrer man at fortjeneste som er opptjent mens skattyter er bosatt i Norge blir gjenstand for skatteplikt til Norge. Dette innebærer at det beregnes en skattepliktig gevinst ved utflytting, som utsettes (med eller uten sikkerhetsstillelse) inntil andelen faktisk realiseres eller virksomheten opphører. Det vil bare være opphør av virksomhet i selskap som skattyter eier andeler i og som det er beregnet utflyttingsskatt av som vil medføre at utflyttingsskatten kommer til betaling.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 åttende ledd.

6.10.4 Bortfall av utsettelse med betaling ved manglende informasjon

6.10.4.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattytere som har fått beregnet en utflyttingsskatt, og som har fått utsettelse med betalingen frem til realisasjonen, er forpliktet til å gi informasjon til ligningskontoret innen 31. januar i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen om at skattyter ikke har realisert aksjene eller andelene. I tillegg foreslo departementet at skattyter må gi opplysning om sitt skattemessige bosted, slik at ligningskontoret kan kontrollere at skattyter ikke flytter videre til en stat hvor utsettelse er betinget av at det stilles sikkerhet uten at det gis slik sikkerhetsstillelse. Hvis informa-

sjonsplikten ikke overholdes, skal utflyttingsskatten i henhold til forslaget komme til betaling, selv om aksjene eller andelene ikke er realisert.

Informasjonen skal gis til ligningsmyndighetene, skriftlig eller elektronisk via e-post med elektronisk signatur eller via Altinn. Inntil skattyteren er skattemessig utflyttet etter skatteloven § 2–1 plikter han å levere ordinær selvangivelse til Norge. Denne skal leveres til ligningskontoret i den kommune som skattyter tidligere har vært skattepliktig til, jf. ligningsloven § 8–6 jf. skatteloven § 3–1. Departementet foreslo derfor at det samme ligningskontoret bør motta oppgavene også etter at skattyter er utflyttet etter skatteloven, men før femårsfristen løper ut.

Når aksjene eller andelene mv. realiseres i utlandet innen fem år etter utflytting fra Norge, eller skattyter ikke vil stille sikkerhet ved flytting/vide-reflytting til en stat som ikke er omfattet av en folkerettslig overenskomst om utveksling av informasjon og bistand til innfordring, må skattyter informere norske myndigheter om den beskatningsutløsende hendelsen. Det foreslås at denne informasjonen skal gis innen 2 måneder.

6.10.4.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

«Den oppgaven som skal gis for etterfølgende år for å få fortsatt utsettelse med skattebetalingen, bør også leveres sammen med selvangivelsen for de skattytere som fortsatt har selvangivelsesplikt. Skattytere som ikke plikt til å levere selvangivelse, bør ha frist den 30. april (fristen for å levere selvangivelse for lønnstakere og pensjonister), som er den innleveringsfrist som er i ferd med å bli innarbeidet hos folk flest. I oppgaven bør det bekreftes at vilkårene for fortsatt utsettelse var oppfylt pr 1. april.
[-]

Når det gjelder skattytere som har fått fastsatt et latent tap er det mulig at skattyterne vil ha et tilstrekkelig incitament til å melde fra til norske skattemyndigheter at de har realisert aksjene eller andelene, uten at det er en utrykkelig regel som pålegger en oppgaveplikt. Etter direktoratets oppfatning bør det vurderes å innføre en regel av samme type som den tomånedersregelen som er foreslått i FSFIN § 10–70-2, slik at skattyter må gi opplysninger om det endelige tapet innen to måneder for at ikke ligningsmyndighetene skal måtte gjennomføre en vurdering etter ligningsloven § 9–5 nr. 7 for å avgjøre om ligningen faktisk skal endres.»

6.10.4.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at skattytere som har fått beregnet en utflyttingsskatt, og som har fått utsettelse med betalingen frem til faktisk realisasjon, er forpliktet til å gi informasjon til ligningskontoret i hvert av de påfølgende år etter utflyttingen om at skattyter ikke har realisert aksjene eller andelene mv. og hva som er skattyters skattemessige bosted. Departementet foreslår også at skattytere som har fått utsettelse med betalingen må gi informasjon til norske ligningsmyndigheter innen 2 måneder etter en betalingsutløsende hendelse.

I samsvar med forslaget til Skattedirektoratet foreslår imidlertid departementet at denne informasjonen skal gis innen 31. april i hvert av de påfølgende årene etter utflyttingen. Dette er som direktoratet påpeker en innleveringsfrist som er innarbeidet hos de fleste, og det innebærer etter departementets mening ingen særlig svekket situasjon for norske myndigheter at informasjonen gis tre måneder senere enn etter forslaget i høringsnotatet.

Skattedirektoratet påpekte videre i høringsuttalelsen at behovet for å gi slik informasjon ikke er like sterkt i taps situasjoner, ettersom skattyter må dokumentere at aksjene eller andelene mv. faktisk er realisert for å få tapsfradraget. Tilsvarende vil skattyter måtte dokumentere at han ikke har flyttet videre til en stat utenfor EØS, slik at tapsfradraget ville ha bortfalt. Det er derfor etter direktoratets mening ikke nødvendig at skattytere som har latent tap ved utflyttingen gir årlig informasjon til norske ligningsmyndigheter. Departementet er enig med direktoratet. Den nødvendige informasjonen vil bli gitt når skattyter mener å ha krav på tapsfradraget. Skattyter har således tilstrekkelig incitament til å gi denne informasjonen når aksjene eller andelene er realisert. Det foreslås videre i samsvar med forslaget fra Skattedirektoratet at skattyter må gi informasjon om det endelige tapet innen to måneder etter realisasjonen.

Departementet foreslår at skattyters plikt til å gi informasjon etter utflytting fastsettes av departementet i forskrift.

6.10.5 Reduksjon av tapsfradrag når tapet er kommet til fradrag i annen stat

6.10.5.1 Forslag i høringsnotatet

Det følger av høringsnotatet at det skal gis fradrag for latent tap i samme utstrekning som gevinst er skattepliktig når skattyter flytter til en stat innenfor EØS-området. Avregningen gjennomføres imidler-

tid først når skattyter kan dokumentere at aksjene eller andelene faktisk er realisert innen fem år etter at skatteplikten til Norge opphørte. Ettersom skattyter på denne måten må dokumentere at aksjene eller andelene er realisert for å få tapsfradraget, foreslo departementet at ligningskontoret også kunne kreve å få dokumentasjon på de skattemessige konsekvensene av realisasjonen i tilflytningslandet, slik at den delen av tapet som ble pådratt mens skattyter var bosatt i Norge, og som eventuelt er kommet helt eller delvis til fradrag i tilflytningslandet, ikke kommer til fradrag i Norge i tillegg. Beregningen av hvilken del av tapet som er fradragsberettiget i både Norge og tilflytningslandet, bør i henhold til høringsnotatet avgjøres etter de samme regler som gjelder for gevinster.

6.10.5.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

«Det vil være vanskelig å endre den norske ligningen i realisasjonsåret dersom det tas hensyn til hvilken del av det latente tapet som har kommet til fradrag i utlandet – ligningen kan ikke endres før det foreligger en ligning i utlandet. I de tilfeller hvor skattyter kan dokumentere på en tilfredsstillende måte hvordan tapsfradraget vil bli beregnet i utlandet, bør den norske ligningen kunne endres før det foreligger en ligning i utlandet. Dette bør komme bedre frem i lovteksten.»

6.10.5.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at tapsfradraget skal reduseres når den delen av tapet som ble pådratt mens skattyter var bosatt i Norge har kommet helt eller delvis til fradrag i tilflytningslandet.

Skattedirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse at en bestemmelse som foreslått innebærer praktiske problemer i de tilfeller hvor den utenlandske ligningen ikke foreligger på det tidspunkt den utsatte avregningen skal gjennomføres i Norge. Departementet mener at man i slike tilfeller må følge hovedregelen om at ligningskontoret kan kreve å få dokumentasjon på de skattemessige konsekvensene av realisasjonen i tilflytningslandet for at skattyter skal ha rett til tapsfradraget. Det bør imidlertid i slike tilfeller være utvidet mulighet for skattyter til å klage på ligningen og fremlegge dokumentasjon på den skattemessige behandlingen av realisasjonen i tilflytningslandet når den utenlandske ligningen foreligger.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 tredje ledd annet punktum.

6.10.6 Reduksjon av ilignet skatt når faktisk salgsverdi er lavere enn verdien beregnet ved utflyttingen

6.10.6.1 Forslag i høringsnotatet

For å sikre at skattytere som realiserer aksjer og andeler mv. i utlandet etter utflytting likestilles med skattytere som realiserer aksjer eller andeler i Norge, foreslo departementet i høringsnotatet at skattyter må kunne få velge å benytte den faktiske realisasjonsverdien fremfor verdien som beregnes ved utflyttingen. Valgmuligheten har betydning for skattytere som har aksjer eller andeler som synker i verdi etter utflytting. Den faktiske realisasjonsverdien skal ikke kunne settes lavere enn inngangsverdien. Departementet foreslo også at valg av faktisk realisasjonsverdi ikke skal gjelde ved gaveoverføringer som likestilles med realisasjon.

I de tilfeller hvor det kreves sikkerhet for rett til utsettelse, og skattyter ikke vil eller kan stille sikkerhet, skal det i henhold til forslaget i høringsnotatet gis en forholdsmessig refusjon hvis aksjene eller andelene realiseres til en lavere pris enn den beregnede markedsverdien innen fem år etter utflyttingen. Refusjonskravet skal avgjøres av ligningsmyndighetene, og skal ikke redusere utgangsverdien til en verdi lavere enn inngangsverdien. Et slikt refusjonskrav medfører en endring av ligningen for utflyttingsåret, i henhold til reglene i ligningsloven kapittel 9.

Det følger videre av høringsnotatet at retten til å velge mellom faktisk realisasjonsverdi og verdien som beregnes ved utflyttingen ikke skal gjelde tilsvarende i en tapssituasjon. Forslaget innebærer at tapet som ble fastsatt ved utflyttingen ikke vil kunne overstige et faktisk tap ved realisasjon, samtidig som det kun gis fradrag for tapet som ble beregnet ved utflyttingen hvis aksjene eller andelene har sunket ytterligere i verdi etter utflyttingen.

For å unngå en tilpasning hvor skattyter etter utflytting taper selskapet for verdier ved store utbetalinger av lavt eller ikke beskattet utbytte, og velger den faktiske realisasjonsverdien ved inntektsberegningen etter at selskapet er tappet for verdier, og aksjene eller andelene derfor har fått en meget lav verdi, foreslo departementet i høringsnotatet at de siste fem års utbytter skal legges til salgsprisen i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har begrenset eller ingen beskatningsrett til utbyttet. Med begrenset eller ingen beskatningsrett til utbytte mente departementet tilfeller hvor Norge

ikke har intern hjemmel for beskatning, for eksempel når skattytere som ikke er skattemessig bosatt i Norge mottar utbytte fra et utenlandsk selskap, eller Norge har fraskrevet seg hele eller deler av beskatningsretten i skatteavtale med tilflytningslandet. Med «lavt» beskattet i utlandet mente departementet beskatning av utbytte som utgjør mindre enn to tredjedeler av den skatten som ville blitt utlignet dersom aksjonæren var bosatt i Norge. Tillegg for de siste fem års utbytter vil etter forslaget kun få anvendelse for utbytte som er utdelt etter tidspunktet for utflyttingsbeskatningen. Skatt betalt på utbyttet i tilflytningslandet og i Norge skal komme til fradrag i gevinstberegningen.

6.10.6.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattebetalerforeningen og Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) mener at symmetrihensyn tilsier at det også i tapssituasjoner burde være adgang til å velge mellom den beregnede verdien ved utflytting og faktisk realisasjonsverdi. *Skattebetalerforeningen* har i tillegg følgende merknad:

«Departementet foreslår at de siste fem års utbytter bør legges til salgsprisen i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har begrenset eller ingen beskatningsrett til utbyttet.

Skattebetalerforeningen støtter i utgangspunktet departementets forslag fordi det er nødvendig for å sikre en effektiv gjennomføring av utflyttingsbeskatningen.

Skattebetalerforeningen er imidlertid sterkt uenig med departementet når det foreslås at eventuell skatt på utbyttet i Norge og tilflytningslandet kun skal komme til fradrag i gevinstberegningen. Det riktige må her være å gi fradrag i utlignet skatt på gevinsten. En annen løsning vil føre til dobbelbeskatning som vi ikke kan se kan begrunnes på en tilfredsstillende måte.»

6.10.6.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at skattytere som har fått utsettelse med betalingen skal kunne velge å benytte den faktiske realisasjonsverdien i stedet for den beregnede verdien ved utflytting. Dette bør gjelde tilsvarende i de tilfeller hvor skattytere ikke vil eller kan stille sikkerhet som vilkår for utsettelse, og dermed betaler skatten ved utflyttingen, slik at det gis en forholdsmessig refusjon hvis aksjene eller andelene mv. realiseres til en lavere verdi enn den beregnede markedsverdien.

Flere av høringsinstansene har i høringsuttalelsene påpekt at symmetrihensyn tilsier at retten til å velge mellom faktisk realisasjonsverdi og verdien som beregnes ved utflytting også bør gjelde i tapsituasjoner. Departementet deler ikke høringsinstansenes syn, og opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet, om at skattytere som har et latent tap ved utflytting, ikke kan velge den faktiske realisasjonsverdien som utgangsverdi i stedet for verdien som ble beregnet i forbindelse med utflytting. Som det fremgikk av høringsnotatet innebærer dette at det ikke gis fradrag for tap som overstiger et faktisk tap ved realisasjon, det vil si når aksjene eller andelene mv. har steget i verdi etter utflytting, samtidig som det kun gis fradrag for tapet som ble beregnet ved utflyttingen hvis aksjene eller andelene mv. har sunket ytterligere i verdi etter utflyttingen.

Departementet foreslår videre at siste fem års utbytter skal legges til realisasjonsverdien i de tilfeller hvor utbytte ikke blir beskattet eller blir beskattet lavt i utlandet, og Norge har begrenset eller ingen beskatningsrett til utbyttet, som foreslått i høringsnotatet. Departementet foreslo i høringsnotatet at skatt betalt på utbyttet i tilflytningslandet og i Norge skal komme til fradrag i gevinstberegningen. Skattebetalerforeningen påpekte i sin høringsuttalelse at fradrag i gevinstberegningen i stedet for fradrag i utlignet skatt på gevinsten vil føre til dobbeltbeskatning. Departementet er enig i dette, og foreslår derfor at skatt som er betalt på utbyttet i tilflytningslandet og i Norge skal komme til fradrag i skatten på gevinsten.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 niende ledd bokstav a. Reglene om rett til forholdsmessig refusjon når skatten betales ved utflytting, definisjon av lavt beskattet utbytte, og fradrag for skatt betalt på utbyttet i Norge og utlandet, foreslås fastsatt av departementet i forskrift.

6.10.7 Fradrag i den norske skatten for gevinstskatt betalt i utlandet

6.10.7.1 Forslag i høringsnotatet

Når aksjene eller andelene realiseres i utlandet, kan tilflytningslandet etter sin lovgivning og skatteavtale med Norge ha beskatningsrett til gevinsten. Den delen av gevinsten som er knyttet til verdistigning før utflytting, kan derfor bli gjenstand for dobbeltbeskatning.

For å unngå dobbeltbeskatning følger det av skatteavtalene og for Norges vedkommende av skatteloven § 16–20 til § 16–28, at bostedsstaten lempet på beskatningen gjennom kreditfradrag. Ved skatting i Norge før utflytting og i utlandet

etter utflytting vil begge stater utøve beskatningsrett som bostedsstater og således kunne lempe på beskatningen. I Norge vil lempingen skje ved at det gis fradrag i den beregnede skatten (eventuelt den skatten som fremkommer ved å benytte faktisk realisasjonsverdi) for den skatt som er betalt i tilflyttingslandet.

Kreditfradrag for personer som er bosatt i en annen stat ved beskatningen der er ikke ukjent i det norske skattesystemet. Etter Stortingets skattevedtak § 3–5 annet ledd gis slikt fradrag for skatt betalt i bostedsstaten i norsk skatt på lønn fra den norske stat.

Departementet påpekte i høringsnotatet at reglene i skatteloven § 16–20 til § 16–28 ikke er utformet med tanke på de aktuelle tilfellene, da de forutsetter at det er skatt av inntekt med kilde i utlandet det gis kreditfradrag i, samtidig som reglene begrenser adgangen til kreditfradrag i tilfeller der inntektene tidfestes forskjellig i Norge og utlandet. Disse vilkårene ville i stor grad avskjære kreditfradrag i utflyttingsskatten dersom de skulle gjelde også i slike tilfeller.

Departementet foreslo i høringsnotatet at retten til kreditfradrag lovfestet på samme måte som den er gjennomført i Stortingets skattevedtak, ved at det i skatteloven ny § 10–70 niende ledd bokstav b innføres en bestemmelse om at reglene i skatteloven § 16–20 til § 16–28 gjelder tilsvarende så langt de passer. Dette forbeholdet er ment å innebære at kravet om at inntekten skal ha kilde i annen stat ikke gjelder og at bestemmelsen i skatteloven § 16–21 fjerde ledd må anvendes slik at det er utenlandsk skatt i det faktiske realisasjonsåret som kan fradras i norsk skatt som endelig avregnes da.

Forslaget om å anvende reglene i skatteloven § 16–21 om maksimalt kreditfradrag tilsvarende i disse tilfellene innebærer at fradragsbeløpet ikke kan overstige den skatt som er ilagt gevinsten i Norge. Beregningen av fradragsbeløpet vil avhenge av om tilflyttingslandet benytter historisk kostpris ved beregningen av gevinst ved realisasjon, eller om det fastsettes en ny inngangsverdi ved tilflytningen. Hvis det fastsettes ny inngangsverdi ved tilflytningen, vil skatten som er betalt i tilflyttingslandet ikke falle på den delen av gevinsten som er skattepliktig til Norge, og skattyter vil ikke ha rett til kreditfradrag. Hvis tilflyttingslandet benytter historisk kostpris, må derimot fradragsbeløpet beregnes, fordi deler av gevinsten da kan være skattepliktig i begge stater. Hvis aksjene eller andelene har sunket i verdi etter utflytting, anses hele gevinsten å skrive seg fra verdistigning før utflytting, og det gis da kredit for hele skatten som er betalt på gevinsten i utlandet. Hvis aksjene eller andelene

har steget i verdi i etter utflyttingen, vil deler av gevinsten som er skattepliktig i tilflyttingslandet, ikke være gjenstand for beskatning i Norge, og det kan således ikke gis kredit i Norge for skatten som er betalt i utlandet på denne delen av gevinsten. Departementet forutsetter i høringsnotatet at skattyter kan dokumentere at den skatten som er betalt i utlandet, omfatter den gevinsten som er skattepliktig til Norge.

For å hindre at både Norge og tilflyttingslandet gir kredit for skatt betalt på gevinsten i den andre staten, og det således ikke blir ilagt skatt i Norge eller i tilflyttingslandet på den delen av gevinsten som er skattepliktig til begge stater, foreslo departementet at retten til kredit i den norske utflyttingsskatten for skatt betalt på gevinsten i utlandet må forutsette at bostedsstaten ikke gir kredit for skatten som betales til Norge. Skattyter må derfor dokumentere overfor norske myndigheter at det ikke er gitt kredit i tilflyttingslandet for den delen av gevinsten som er skattepliktig til Norge, for at det skal gis kredit i Norge for skatt betalt i tilflyttingslandet.

Kreditfradraget for skatt i utlandet på gevinsten bør i henhold til høringsnotatet ikke komme til fradrag i skatt til Norge på annen inntekt.

6.10.7.2 Høringsinstansenes synspunkter

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) uttaler:

«Det er helt sentralt at reglene ikke medfører dobbeltbeskatning. I motsetning til det opprinnelige forslaget ser NHO det derfor som positivt og helt nødvendig at det foreslås rett til fradrag for eventuell skatt betalt på gevinsten i utlandet.»

Professor Zimmer ved Universitetet i Oslo har følgende merknad:

«I bestemmelsen om omvendt kredit i 9. ledd b, er det foreslått at de ordinære kreditreglene skal gjelde «så langt de passer». Dette er en lovgivningsteknikk som lett reiser tolkningsspørsmål. Det vil være bedre om reglene om omvendt kredit uttrykkelig regulerer de spørsmålene som løses annerledes enn iht. de ordinære reglene. Kommentarene peker på to slike punkter (pkt. 6.6 femte avsnitt). Spesielt synes det å være behov for en uttrykkelig regulering av hvordan man skal forholde seg til at inntekten i Norge tidfestes i utflyttingsåret, mens den i den annen stat tidfestes til salgsåret. Kommentarene om dette fremstår ikke som noen innlysende fortolkning av lovteksten.»

Skattedirektoratet uttaler:

«Det bør etter direktoratets oppfatning presiseres i lovteksten at det bare kan gis kreditfradrag for utenlandsk skatt på den del av gevinsten som også er skattepliktig i Norge.

Det står i høringsnotatet punkt 6.6 at kreditfradrag for skatt i utlandet på gevinsten ikke bør komme til fradrag i annen skattepliktig inntekt i Norge. Vi antar meningen er at kreditfradrag i norsk skatt på den latente gevinsten ikke skal samordnes med kreditfradrag for annen utenlandsk skatt i utflyttingsåret. Det bør i tilfelle fremgå av lovteksten. Det bør også tas stilling til om skattyter kan kreve inntektsfradrag etter skatteloven § 6–15 for utenlandsk skatt på slike gevinster.»

6.10.7.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at fradrag i utflyttingsskatten for gevinstskatt betalt i utlandet lovfestes i samsvar med vurderingene som ble gjort i høringsnotatet. Som det ble påpekt der, vil det i sammenheng med den pågående evalueringen av kreditreglene vurderes om det bør gjøres enkelte tilpasninger i skatteloven § 16–20 til § 16–28 ut fra deres anvendelse på utflyttingsskatten. De presiseringer som etterlyses av høringsinstansene, kan mest hensiktsmessig vurderes i den sammenheng.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 10–70 niende ledd bokstav b.

6.11 Administrative og økonomiske konsekvenser

6.11.1 Forslag i høringsnotatet

Departementet påpekte i høringsnotatet at de foreslåtte reglene om beskatning av latente gevinster på aksjer og andeler mv. ved utflytting vil medføre enkelte administrative konsekvenser, som også nevnt i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006).

Ved utflyttingen skal skattyter levere en oppgave over aksjer og andeler mv. som han eller hun eier ved utflyttingen, samt en gevinstberegning for disse. Dette skal imidlertid gjøres i forbindelse med den ordinære ligningen for utflyttingsåret, og burde etter departementets mening kun medføre begrensede administrative konsekvenser for skattyter og ligningsmyndighetene.

Departementet påpekte videre at beregningen av utgangsverdi, og eventuell ny inngangsverdi, ved skjønn vil medføre noe merarbeid for ligningsmyndighetene. Markedsverdien må fastsettes for

alle aksjer og andeler mv. som skattyter eier ved utflyttingen, også når gevinsten er under 200 000 kroner og således er unntatt fra skatteplikt, eller skatteplikten av ulike grunner bortfaller etter utflyttingen.

Hvis betalingen av den ilignede skatten utsettes frem til faktisk realisasjon, skal skattyter gi ligningsmyndighetene i Norge årlig informasjon om bostedsadresse og om aksjene eller andelen er i behold, og informasjon om en eventuell betalingsutløsende hendelse. Mottak og behandling av slike opplysninger medfører etter departementets mening kun moderate administrative konsekvenser for ligningsmyndighetene, ettersom slik informasjon kan gis elektronisk og føres på skattyters konto i aksjonærregisteret.

Departementet antok i høringsnotatet at de foreslåtte endringene i reglene ikke vil ha provenyvirkninger av betydning.

6.11.2 Høringsinstansenes synspunkter

Skattedirektoratet uttaler:

«For å avhjelpe forvaltningen av reglene for utflyttingsskatt, anser direktoratet det for nødvendig å utvikle ny funksjonalitet for aksjer registrert i Aksjonærregisteret. Aksjonærregisteret må etter innføringen av nye regler håndtere og holde løpende oversikt over aksjonærenes skattemessige forhold. Aksjonærregisteret må også beregne aksjenes verdi på utflyttingstidspunktet. Aksjonærene vil motta oppgaver fra Aksjonærregisteret og skal være pliktig til å levere dem. De oppgavene som produseres av registeret vil måtte modifiseres noe for å håndtere de nye reglene. Overføringen av skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap fra Aksjonærregisteret til likningsbehandlingen må tilpasses. Dette vil kreve et moderat omfang av utviklingsarbeid med tilhørende kostnader.

For aksjer i andre enn norske selskaper, og øvrige selskapsandeler og eventuelt verdipapirfondsandeler må det utvikles egne skjema og oppfølgingsrutiner.

Videre må det i Skattedirektoratet utvikles nye systemer og rutiner for håndtering av samlet gevinst-/tapsberegning for de objekter som omfattes av de nye reglene, og det skattebeløpet som knytter seg til gevinst ved utflytting. Dette beløpet må skilles ut på særskilt måte under skatteberegningen og holdes utenfor ved den alminnelige avregningen. Ettersom det ikke eksisterer tilsvarende ordninger i dag må det gjøres et utviklingsarbeid i de systemer som omfattes, med tilhørende kostnader.»

Skattebetalerforeningen har foruten de løpende kommentarer og forslag vedrørende administrative

forhold som er gjengitt ovenfor, følgende merknad:

«Skatteyder skal ved utflytting levere en oppgave over aksjer mv som ha eier ved utflyttingen, samt en gevinstberegning for disse. Departementet hevder at dette kun bør medføre begrensede administrative konsekvenser for skattyter og ligningsmyndigheter fordi dette gjøres i forbindelse med den ordinære ligningen for utflyttingsåret. Departementet uttaler at beregning av utgangsverdi, og eventuell ny inngangsverdi, ved skjønn vil medføre noe merarbeid for ligningsmyndighetene.

Skattebetalerforeningen er av den oppfatning at departementet her tar lite hensyn til det merarbeid (med betydelige tilhørende kostnader) skattyter pålegges.»

Advokatforeningen uttaler:

«For svært mange skattytere vil reglene om utflyttingsskatt medføre forpliktelser i form av oppgaveinnlevering, beregning av gevinst(er) og fremskaffelse av betryggende sikkerhet mv. som i praksis ikke er håndterbare uten at vedkommende får bistand hos kyndig skatterådgiver. Følgelig vil regelverket slik det nå er utformet medføre økte kostnader for den enkelte skattyter for i det hele tatt å kunne kartlegge sine skatteposisjoner og ikke minst for å kunne oppfylle de offentligrettslige krav som stilles.

Advokatforeningen legger til grunn at man ikke kommer utenom økte ligningstekniske og for skattyterne administrative utfordringer og kostnader uten at utflyttingsskatten avskaffes. Dette er derfor som anført ovenfor foreningens prinsipale forslag. Opprettholdes regelverket, vil imidlertid en begrensning av regelens omfang og rekkevidde som nevnt ovenfor antakelig i stor grad avhjelpe de økte administrative kostnadene.»

6.11.3 Departementets vurderinger

Flere av høringsinstansene mener at forslagene vil medføre betydelig større administrative konsekvenser for skattyterne og ligningsmyndighetene enn det som departementet har antatt i høringsnotatet.

Departementet er enig med høringsinstansene i at reglene om utflyttingsskatt innebærer administrative kostnader både for ligningsmyndighetene og for skattyter. Verdsettelse av aksjer og andeler mv. er en oppgave som vil medføre økte kostnader for ligningsmyndighetene. Dette vil imidlertid kunne lettes ved at skattyter gir tilstrekkelig og riktig informasjon om verdien på aksjene eller andelene mv. i forbindelse med utflyttingen. Dette er informasjon som skattyter burde ha egeninteresse i å ha

oversikt over. De økte kostnadene ved den utvide- de oppgaveplikten bør derfor heller ikke være helt urimelige.

De administrative kostnadene for skattyter og ligningsmyndighetene vil også bli redusert som følge av at terskelbeløpet foreslås hevet fra 200 000 kroner til 500 000 kroner, noe som også er påpekt av flere av høringsinstansene.

De foreslåtte endringene antas ikke å ha prove- nyvirkninger av betydning.

6.12 Overgangsregler og ikrafttredelse

6.12.1 Forslag i høringsnotatet

De vedtatte endringene i § 2–3 tredje ledd, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006), gjelder fra og med inntektsåret 2006. Endringene som ble foreslått i høringsnotatet er både utfyllende bestemmelser til de allerede vedtatte reglene, og endringer i disse. Departementet vurderte når de foreslåtte endringene i skatteloven ny § 10–70 burde tre i kraft.

Enkelte av forslagene innebærer en lempning i beskatningen, og det var således etter departementets mening i utgangspunktet ikke noe problem å la disse få virkning fra samme tidspunkt som den gjeldende bestemmelsen, det vil si fra og med inntektsåret 2006. Endring av tidspunktet for utflyttingsbeskatning fra opphør av bostedskatteplikt etter skatteloven til opphør av skatteavtalemessig bosted vil derimot i de aller fleste tilfeller innebære at tidspunktet for utflyttingsbeskatningen blir fremskyn- det. Dette er en innstramming i bestemmelsen og endringen av tidspunktet for utflyttingsbeskatningen burde derfor, etter departementets mening, først få virkning fra og med inntektsåret 2007. Tilsvarende bør gjelde for utvidelsen av skattepliktige objekter under regelsettet.

Departementet kom imidlertid frem til at det ikke bør være ulik ikrafttredelse for de forskjellige delene av bestemmelsen. Departementet foreslo derfor at skatteloven ny § 10–70 skal tre i kraft fra og med inntektsåret 2007. Dette vil i henhold til høringsnotatet ikke innebære noe stort problem, særlig fordi personer som har vært bosatt i Norge i mer enn 10 år ikke kan gjennomføre skattemessig utflytting fra Norge før utløpet av 2007, jf. skatteloven § 2–1 tredje ledd bokstav b. Det er således bare personer som har vært skattemessig bosatt i Norge i en kortere periode som reglene kan komme til anvendelse for i 2006. Fordi tidspunktet for beskatningen etter gjeldende regel er opphør av skattemes- sig bosted etter skatteloven, vil Norges beskat-

ningsrett ofte være avskåret i skatteavtale med tilflytningslandet (fordi beskatningsretten tilligger tilflytningslandet som bostedsstat). Videre vil skattytere som har flyttet fra Norge før fremleggelsen av Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) ha innrettet seg etter skatteloven § 2–3 tredje ledd slik den lød tidligere. Dette er hensyn som etter departementets mening tilsier at hele den foreslåtte regelen i skatteloven ny § 10–70 med tilhørende forskrifter først bør få virkning fra og med inntektsåret 2007.

Departementet påpekte videre i høringsnotatet at ved å innføre en ny bestemmelse i skatteloven § 10–70, må den gjeldende regelen i § 2–3 tredje ledd oppheves. Som departementet hadde påpekt vil ikke denne regelen omfatte mange skattytere i 2006, og det er derfor ikke noe stort behov for at regelen skal gjelde for inntektsåret 2006. Det samme gjelder forskriftshjemmelen i § 2–3 fjerde ledd. Departementet foreslo derfor at § 2–3 tredje og fjerde ledd oppheves fra og med inntektsåret 2006.

Personer som flyttet fra Norge før 2004, og som realiserer aksjer og andeler mv. i norske selskaper etter utflyttingen vil ikke være omfattet av den foreslåtte utflyttingsskatten. I slike tilfeller har Norge ofte hjemmel i skatteavtalene til å beskatte gevinster realisert innen fem år etter at skattyter emigrerte fra Norge. Etter gjeldende rett har imidlertid ikke Norge intern hjemmel til beskatte slike gevinster. Departementet påpekte derfor i høringsnotatet at det er behov for å gjeninnføre den gamle femårsregelen i skatteloven § 2–3 tredje ledd. Det er behov for å ha en slik regel for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 (fem år etter at man senest kunne emigrere etter den tidligere bestemmelsen i skatteloven § 2–1). Innføring av den gamle femårsregelen for hele 2006, vil imidlertid være å innføre en skatteplikt med tilbakevirkende kraft, og departemen-

tet foreslo derfor at bestemmelsen skal få virkning fra og med datoen for utsendelsen av høringsnotatet, det vil si 13. juni 2006. Innføring av den gamle femårsregelen fra fremleggelsen av høringsnotatet og til og med inntektsåret 2008 kan i enkelte tilfeller medføre at Norge har dobbelt beskatningshjemmel. Departementet mente at skatteloven ny § 10–70 burde gå foran skatteloven § 2–3 tredje ledd i slike tilfeller.

6.12.2 Høringsinstansenes synspunkter

Flere av høringsinstansene bemerket at de støtter departementets forslag til utsatt ikrafttredelse, samt gjeninnføring av den gamle femårsregelen i skatteloven § 2–3 tredje ledd. For øvrig var det ingen av høringsinstansene som hadde særlige merknader til vurderingene og forslagene i høringsnotatet på dette punktet.

6.12.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at skatteloven ny § 10–70 settes i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007. Samtidig foreslår departementet at skatteloven § 2–3 tredje og fjerde ledd, slik disse ble vedtatt fra og med inntektsåret 2006, oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2006. Departementet foreslår videre at den gamle femårsregelen i § 2–3 tredje ledd, slik den lød frem til og med inntektsåret 2005, gjeninnføres fra og med 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008, med det tillegget at skatteloven ny § 10–70 skal gå foran skatteloven § 2–3 tredje ledd ved dobbel beskatningshjemmel.

7 Endringer i svalbardbeskatningen for inntektsårene 2006 og 2007

7.1 Innledning

Departementet foreslår enkelte endringer i skatte-reglene for Svalbard med virkning for inntektsårene 2006 og 2007. Forslaget går ut på at skattytere som anses skattemessig bosatt på Svalbard, skal ha et særskilt svalbardfradrag i skatt ved avregningsoppjøret for inntekt og formue (skatterefusjon). Svalbardfradraget foreslås å utgjøre 7 200 kroner, noe som svarer til et fradrag i lønnsinntekt på om lag 60 000 kroner pr. person.

I tillegg foreslås det at forsørgere skal ha et eget svalbardtillegg i barnetrygden, svarende til finnmarkstillegget som gis til bosatte i Finnmark og deler av Nord-Troms. Dette tillegget skal gis fra og med inntektsåret 2007.

De foreslåtte tiltakene må ses i sammenheng med de endringene som er gjort gjeldende i svalbardbeskatningen fra og med i år. I forbindelse med skatteopplegget for 2006 vedtok Stortinget flere endringer i skattesystemet for Svalbard. Endringene var en konsekvens av skattereformen som er gjennomført på fastlandet, blant annet med innføring av skjermingsmetoden for næringsdrivende, aksjonærer og andre selskapsdeltakere. Som en følge av disse endringene ble skattesatsen i den særskilte bruttolønnstrekkordningen økt fra 8 pst. til 12 pst., se nærmere omtale av skattereformen og Svalbard i avsnitt 7.3. Etter regjeringens vurdering vil en slik skatteøkning kunne ha uheldige virkninger, og det foreslås derfor særskilte mottiltak i denne proposisjonen.

Endringene i skattereglene foreslås gjort gjeldende for de neste to inntektsårene som midlertidige lempende tiltak. Tillegget i barnetrygden foreslås gjort gjeldende med virkning fra og med 2007 som et varig tiltak. Ved utformingen av forslaget er det lagt stor vekt på å bygge opp under de overordnede målene for Svalbard som et robust og livskraftig familiesamfunn. Det er et mål å redusere insentivene til pendling fra fastlandet og å oppfylle målsetningen om en stabil bosetning på Svalbard. Det er også lagt vekt på å finne en løsning som er enkel og som ikke krever administrativt merarbeid av betydning. Samtidig har det vært ønskelig å finne en løsning som kan gi bedre fordelingsegenskaper enn det lønnsstrekkordningen medfører i dag.

7.2 Arbeidsgruppen for revisjon av svalbardbeskatningen

Det er nedsatt en interdepartemental arbeidsgruppe for å vurdere mulige endringer i skattleggingen på Svalbard. Arbeidsgruppen ble nedsatt i forbindelse med skatteopplegget for 2006, og gruppen antas å ferdigstille sitt arbeid i løpet av 2007. Gruppen består av medlemmer fra Justisdepartementet og Finansdepartementet. Gruppen har et bredt mandat og skal vurdere skattesystemet på Svalbard i lys av blant annet utvikling i befolkning, sysselsetting, næringsliv, hensynet til fordelingsvirkninger og ønsket om opprettholdelse av et familiesamfunn. For en nærmere omtale av arbeidsgruppen og arbeidsgruppens mandat vises til St.prp. nr. 1 (2005–2006).

Ved en fremtidig systemomlegging vil det bli lagt vekt på å finne løsninger som kan sikre et fortsatt lavt skattenivå for inntekt fra arbeid og virksomhet utført under opphold på Svalbard, men som i større grad kan motvirke mulige skatteomgåelser i en åpen økonomi, og som har gode fordelingsegenskaper. Regjeringen legger vekt på fortsatt å bruke lavt skattenivå som virkemiddel for å sikre bosetting og aktivitet på Svalbard. Løsningene må støtte opp under de overordnede målsetninger for svalbardpolitikken, samtidig som det er viktig at de harmonerer med prinsippene som ligger til grunn for skattereformen.

De midlertidige lempende tiltakene for inntektsårene 2006 og 2007 som foreslås i denne proposisjonen, er utarbeidet i samråd med arbeidsgruppen.

7.3 Nærmere om skattereformen og Svalbard

I perioden 2004 til 2006 er det gjennomført en omfattende reform av det norske skatte- og avgiftssystemet. Skattereformen og de prinsippene den bygger på, har bred politisk oppslutning. Et viktig mål med skattereformen, og innføring av skjermingsmetoden, er å sikre mest mulig lik beskatning av reelle arbeidsinntekter og eierinntekter (aksjeutbytter og aksjegevinster mv.). I tillegg har det vært

et hovedhensyn at skattesystemet gis en utforming som i minst mulig grad legger til rette for skattetilpasninger. Det er lagt vekt på å oppnå et forutsigbart og stabilt skattesystem. Ved at inntekter skattlegges mest mulig likt uavhengig av hvordan de opptjenes, og ved at skattesystemet gis en utforming som i minst mulig grad åpner for skattetilpasninger, kan en bidra til å opprettholde et bredt skattegrunnlag og lave skattesatser. Videre vil mest mulig lik beskatning av inntekter uavhengig av hvordan de opptjenes, bidra til å bedre omfordelingen gjennom skattesystemet.

Etter vedtakelsen av skattereformen på fastlandet var det nødvendig å ta stilling til reformens anvendelse på Svalbard. I behandlingen av revidert nasjonalbudsjett for 2005 ble det avklart at fritaksmetoden skulle gjelde tilsvarende på Svalbard som på fastlandet, jf. omtale i Ot.prp. nr. 92 (2004–2005) kapittel 7.

I forbindelse med skatteopplegget for 2006 ble det vedtatt at en modifisert skjermingsmetode skulle gis anvendelse på Svalbard. Skattleggingen gjennomføres med utgangspunkt i samme hovedprinsipper som gjelder i fastlandsbeskatningen ved utdelinger til personlig aksjonær i aksjeselskaper og personlig deltaker i deltakerlignede selskaper (ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv.). I motsetning til på fastlandet skal ikke disse skattyterne innrømmes et eget skjermingsfradrag i inntekten. Begrunnelsen er behovet for et enkelt system samtidig som den samlede beskatningen, selskap og deltaker sett under ett, fremdeles vil være moderat i forhold til fastlandet. Kapital- og selskapsskattesatsen på Svalbard er 10 pst. Det vil si at selskap og selskapsdeltaker samlet vil svare 19 pst. skatt ved utdeling til deltakeren. På fastlandet vil den tilsvarende totale skattesatsen være mellom 28 og 48,16 pst., avhengig av skjerming. For selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonforetak) skal det beregnes personinntekt etter samme prinsipper som på fastlandet. Beregnet personinntekt er grunnlag for å beregne trygdeavgift for næringsdrivende på Svalbard som er medlemmer av den norske folketrygden. Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt på Svalbard er 10,7 pst., dvs. tilsvarende som på fastlandet.

Skattesatsen for lønnsinntekter på Svalbard var 8 pst. frem til og med inntektsåret 2005. For arbeidstakere som er medlemmer av den norske folketrygden, skal det i tillegg svares trygdeavgift på 7,8 pst. (3 pst. av lønn for personer under 17 år og over 69 år, det vil si samme sats som for pensjon og attføringspenger). Sum skatt og trygdeavgift på lønnsinntekt var dermed 15,8 pst. Gjennomføring av skattereformen også på Svalbard og innføring av

skjermingsmetoden for aksjonærer og deltakere i deltakerlignede selskaper nødvendiggjorde, på samme måte som på fastlandet, en harmonisering av satsstrukturen mellom lønn og utbetaling av selskapsoverskudd til personlige skattytere. Ved å heve skattesatsen for lønnsinntekter fra 8 pst. til 12 pst. oppnådde en tilnærmet lik beskatning av inntekt uavhengig av hvordan den er opptjent, og bidro dermed til de overordnede målene for skattereformen.

7.4 Høringsutkast av 2. juni 2006

7.4.1 Innledning

Fredag 2. juni 2006 sendte Finansdepartementet på høring forslag til endringer i svalbardbeskatningen for inntektsårene 2006 og 2007. Utkastet ble sendt til følgende instanser:

- Aksjonsgruppa mot skatteøkningen
- Barne- og likestillingsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kings Bay AS
- Longyearbyen lokalstyre
- Rikstrygdeverket
- Skattedirektoratet
- Store Norske Spitsbergen Kullkompani AS
- Svalbard likningskontor
- Svalbard Næringsforening
- Svalbard Reiselivsråd
- Sysselmannen på Svalbard
- Utenriksdepartementet

Høringsutkastet inneholdt forslag til svalbardfradrag tilsvarende det som foreslås i denne proposisjonen. I tillegg ble det foreslått å innføre et eget svalbardtillegg i barnetrygden tilsvarende finnmarkstillegget. Dette følges opp i St.prp. nr. 1 Barne- og likestillingsdepartementet. En mer detaljert gjennomgang av forslagene gis i avsnitt 7.4.2 og 7.4.3.

7.4.2 Lettelser i beskatningen

Størrelsen på fradraget

I høringsutkastet ble det foreslått et eget fradrag i skatt utformet som tilbakebetaling av et kronebeløp i forbindelse med skatteoppgjøret. For personer som oppfyller vilkårene for fradrag, skulle fradraget kunne gis i all skatt på inntekt eller formue som er skattepliktig til Svalbard. I utkastet ble det vist til at et slikt fradrag vil ha relativt størst betydning for grupper med lav inntekt. Fordelingsprofilen i svalbardskattesystemet vil dermed bedres. Denne virk-

ningen ville ikke blitt oppnådd om en istedenfor hadde gitt skattelettelsen gjennom en satsreduksjon.

Det ble foreslått at fradraget skulle settes til 7 200 kroner. Det vil tilsvare et fradrag i lønnsinntekt på om lag 60 000 kroner per person. Fradraget kan bare redusere skatten til 0. Personer som betaler mindre enn 7 200 kroner i skatt vil dermed ikke kunne nyttiggjøre seg av hele fradraget. Fradraget skal ikke avregnes mot trygdeavgiften.

Kretsen av fradragsberettigede

Som utgangspunkt ble det i høringsutkastet foreslått at fradraget skulle gis til personer som anses skattemessig bosatt på Svalbard etter svalbardskatteloven § 2–1 og dermed har alminnelig skatteplikt dit. En person anses bosatt på Svalbard når vedkommende har tatt varig opphold der. Opphold av tolv måneders varighet regnes som bosettelse fra oppholdets begynnelse. For å få rett til fradrag ble det foreslått at vedkommende faktisk må ha oppholdt seg på Svalbard i tolv måneder, og at dette vilkåret er oppfylt i inntektsåret. En slik løsning vil sikre at fradraget tilkommer personer med en mer varig tilknytning til Svalbard. Løsningen innebærer at personer som flytter til Svalbard, ikke vil ha rett til fradrag for innflyttingsåret. Personer som flytter fra Svalbard i løpet av inntektsåret, men som oppfyller botidskravet, vil ha rett til fullt fradrag.

Det ble lagt opp til at fradraget ikke skulle omfatte personer som pendler mellom fastlandet og Svalbard, og som ikke anses skattemessig bosatt på Svalbard.

I høringsutkastet var det lagt opp til at fradraget skulle omfatte både nordmenn og utlendinger som er bosatt på Svalbard, så fremt de skatlegges for inntekt eller formue der ved ordinært lønnstrekk og/eller ligning. Den russiske bosetningen i gruveindustrien i Barentsburg skatlegges ikke ved ordinært lønnstrekk, men etter et forenklet sjablon-system. Etter den forenklede ordningen gjennomføres et årlig felles oppgjør fra arbeidsgiverselskapet for ansattes skatt, basert på et fast beløp per ansatt. Det ble foreslått at fradraget ikke skulle omfatte denne gruppen. Bakgrunnen var dels at oppgjørsmåten for denne gruppen ikke er forenlig med lemping gjennom individuelle fradrag. Dels var begrunnelsen at beløpene som legges til grunn ved den forenklede sjablonbeskatningen, ikke har vært løpende oppjustert i takt med økt lønnsnivå for gruppen og endrede skattesatser. Det sjablonmessige skattebeløpet som fastsettes for denne gruppen, gjenspeiler ikke direkte endringer i de ansattes lønnsnivå, og det moderate nivået i denne be-

skatningen gjør at det ikke bør gis lempende ordninger i tillegg.

Gjennomføring av fradraget

Med den kretsen av fradragsberettigete som er beskrevet ovenfor, ble det antatt at en kan gjennomføre en maskinell avregning av fradraget. Det ville ikke vært mulig om en skulle ha inkludert også dem som har korttidsopphold på Svalbard. Da måtte en ha gjennomført manuell avregning med månedsvise oppgjør. I utkastet ble det vist til at dette ville blitt meget komplisert og ressurskrevende. Personer som ikke har fylt 17 år innen utgangen av inntektsåret, føres ikke som selvstendige subjekter i skattemanntallet. For denne gruppen må det derfor gjennomføres manuell avregning. Dette gjelder imidlertid relativt få personer, og det antas at manuell avregning for denne gruppen ikke vil være særlig ressurskrevende.

Selvangivelsesplikt

I høringsutkastet ble det i utgangspunktet lagt til grunn at det ikke bør være et vilkår for å få fradrag at selvangivelse er levert. Det ble imidlertid vist til at levering av selvangivelse vil kunne gi et bedre grunnlag for fastsettelse av skatt, blant annet ved at en lettere kan fastslå varigheten av den enkeltes opphold på Svalbard. Men et slikt krav må veies mot de praktiske og administrative omkostninger skattyterne og ligningsetaten ville blitt påført. I høringsutkastet ble det særskilt bedt om høringsinstansenes merknader til dette.

7.4.3 Svalbardtillegg i barnetrygden

Etter gjeldende regler ytes barnetrygd på Svalbard etter de samme satser og regler som gjelder på fastlandet, jf. barnetrygdloven § 3. I 2006 gis ordinær barnetrygd med 11 640 kroner per år. Enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn det faktiske barnetallet. I tillegg kan det gis et småbarnstillegg på 7 920 kroner per år til hver enslige forsørgere som har barn i aldersgruppen 0–3 år.

I høringsutkastet ble det vist til at det er en uttalt målsetning at Svalbard skal bestå som familiesamfunn. Det er derfor viktig å legge til rette for at barnefamilier kan bo der. I tråd med dette ble det i høringsutkastet foreslått å innføre et svalbardtillegg tilsvarende finnmarkstillegget i barnetrygden.

Familier som er bosatt og oppholder seg i Finnmark og enkelte kommuner i Nord-Troms mottar et særskilt tillegg for hvert barn (finnmarkstillegget). I 2006 er satsen 3 840 kroner per år.

I høringsutkastet ble det vist til at et slikt tillegg i barnetrygden vil være et målrettet tiltak for å ytterligere å bedre betingelsene for barnefamilier og fremme målsetningen om at Svalbard skal bestå som et familiesamfunn. I høringsutkastet ble det lagt til grunn at både forsørger og det forsørgede barn skulle være bosatt på Svalbard for å motta et slikt tillegg.

Forslaget om et tillegg i barnetrygden ble foreslått å tre i kraft fra og med 2007.

7.5 Høringsinstansenes synspunkter

Av de i alt tretten instansene som mottok høringsutkastet, har ni instanser besvart henvendelsen. Av disse ni instansene har seks hatt merknader til forslaget.

I høringsrunden er det fremkommet mange synspunkter og innspill som bør tillegges vekt. Det understrekes at høringsinstansenes merknader ikke bare er vurdert i forhold til de foreliggende forslagene, men at de også vil bli brukt i arbeidet med en fremtidig større endring av skattereglene for Svalbard med virkning fra og med inntektsåret 2008. Tidsaspektet og teknisk/administrative forhold legger klare begrensninger på hva det er mulig å gjennomføre av endringer i skattereglene for Svalbard på kort sikt. I forhold til en fremtidig løsning er det vesentlig større spillerom. Det understrekes også i denne sammenheng at regjeringen vektlegger et lavt skattenivå som virkemiddel for å sikre bosetting og aktivitet på Svalbard.

Aksjonsgruppa mot skatteøkningen har blant annet følgende merknader:

«I løpet av de siste årene har det direkte og indirekte skattestrykket blitt så stort at både enkeltpersoner og barnefamilier sitter igjen med mindre penger enn om de hadde hatt tilsvarende arbeidsforhold på fastlandet.

Arbeidsgivere opplever at det er blitt vanskeligere å besette stillinger med høyt kvalifisert personell, samtidig som flere har sluttet i sine stillinger på Svalbard for å tiltre i bedre lønnete jobber på fastlandet.

For de som ukependler til gruvene i Svea eller som har arbeid som medfører lange friperioder, har det etter hvert blitt billigere å fly ned til hjemstedet på fastlandet i friperiodene enn å betale for dyr bolig og mat i Longyearbyen. En fremtidig mulig omlegging til 14–14 dagers pendling vil ytterligere forsterke flukten til fastlandet.

...

Selv om vi har opplevd en dobling av bruttoskatten siden 2003, fra 6 til 12 pst, har arbeids-

takere på Svalbard ikke blitt kompensert i form av fradragmuligheter på inntekt fra Svalbard.

Beregninger viser at den foreslåtte økning av barnetrygden med et «finnmarkstillegg» og det generelle skattefradrag på 7200 kroner bare til en viss grad kompensere for den økte skatten.

Finansdepartementet har uttalt at skatteøkningen ikke er ment å skulle gi noen økt inntekt til Staten, men har som formål å utjevne forskjellen mellom arbeids- og kapitalinntekt, den såkalte skjermingsmetoden. Vi finner det derfor svært urimelig at et så sårbart samfunn skal pålegges det som etter vår mening er en svært urimelig skatteøkning.

Så vidt aksjonsgruppa kjenner til, har det i svært liten grad vært saker der selskaper eller enkeltpersoner har søkt å utnyttet skattesystemet på Svalbard til egen vinning, og at det derfor ikke skulle være noen grunn til å «straffe» resten av befolkningen med høyere skattesatser.

...

[Statsansatte] har fordeler av subsidierte reiser, gratis eller billig bolig/bil og «Svalbardtillegg».

Da størrelsen på skatten ble kjent, fikk blant annet ansatte i både Store Norske og hos Syssemannen umiddelbart en lønnsøkning som tilsvarte skatteøkningen.

Det gamle klasseskillet mellom arbeidere, funksjonærer og offentlig ansatte forsvant på 1980-tallet. I dag ser vi begynnelsen på et økonomisk klasseskille, der de offentlige ansatte er de «rike og privilegerte». Selv om alle må betale høyere skatt og økende gebyrsatser, må de privat ansatte også slite med uforandret lønn og høye bo- og levekostnader.»

Aksjonsgruppa viser for øvrig til høyt kostnadsnivå på Svalbard, bl.a. for matvarer, postforsendelse og transporttjenester, og at det er innført en rekke nye gebyrer. Aksjonsgruppa konkluderer slik:

«Aksjonsgruppa mot skatteøkning på Svalbard vil på det sterkeste anmode regjeringen ved finansdepartementet å reversere i skattesaken, slik at bruttobeskatningen kommer ned på samme nivå som før 2004, dvs 6 pst. Subsidiært krever vi at den siste skatteøkningen fra 8 til 12 pst oppheves.

En ordning med et generelt skattefradrag og en økning av barnetrygden viser seg bare delvis å kompensere for skatteøkningen, og vil favorisere enkelte arbeidstakergrupper fremfor andre.

Vi ser klare tegn på at Svalbardsamfunnet er i ferd med å gå i oppløsning som et livskraftig familiesamfunn, og ber på det innstendigste om at regjeringen snur i skattespørsmålet før det er for sent.»

Longyearbyen Lokalstyre uttaler blant annet følgende:

«Dersom departementets overordnede mål er å harmonisere selskapsskatt og personbeskatningen, er det bedre å gjøre dette ved å redusere selskapsskatten og beholde fjorårets nivå på personbeskatningen.

...

Vi kan ikke se at departementets påstand om at det nye forslaget med lønnsfradrag vil nullstille provenyeffekten av skatteøkningen, stemmer med våre beregninger. Våre beregninger, basert på antall skattytere oppgitt av Svalbard ligningskontor, [tilsier] at provenyet blir redusert med et langt mindre beløp enn den siste skatteøkningen.

...

De næringer som blir hardest rammet av skatteøkningen er reiselivsnæringen, tjenesteytende virksomheter og offentlig tjenesteyting, herunder Longyearbyen lokalstyres egen virksomhet. Dette er sektorer som sysselsetter hovedsakelig arbeidstakere med lav og middels lønn, og de er ikke i stand til å kompensere skatteøkningen på grunn av konkurransesituasjonen, eller offentlige budsjettammer.

...

Vi ser en helt klar og markant nedgang i antallet søkere til ledige stillinger på Svalbard. Mange opplyser at de ikke får tak i kvalifisert arbeidskraft og fagfolk, og at de sliter med rekrutteringen. Svalbard er ikke lenger i stand til å konkurrere om arbeidskraft, spesielt med Nord-Norge.

...

Det er spesielt 5 forhold som må iakttas når skattenivå vurderes.

- Prisenivået i Longyearbyen er ca 15 % over fastlandet, selv om Svalbard ikke har MVA.
- Det er ingen fradrag for lønsmottagere i skattesystemet på Svalbard.
- Pleietjenester og omsorgstjenester gjelder ikke på Svalbard, med de kostnadmessige konsekvenser dette kan få for den enkelte skattebetaler.
- Longyearbyen er ikke et livsløpssamfunn, alle må forberede rettetten fra arbeidslivet på et annet sted. Det vil si at en periode av livet må man ha 2 boliger.
- Ordningen med avskrivning av studielån eller gjeldsrenter gjelder ikke.

Vi ser det som positivt at arbeidsgruppen har sett at det er nødvendig å gjøre noe med beskatningen på Svalbard. Men hvis dette forslaget skal [ha] noen som helst effekt, må beløpet økes betydelig. Vi vil imidlertid igjen presisere at vårt primære ønske er å reversere siste skatteøkning. Vi ønsker å opprettholde vårt skatte-

system, som er enkelt å forholde seg til både for skatteyter og arbeidsgiver. Det gir heller ingen muligheter for skatteunndragelser eller skatte-tilpasninger.

Dersom arbeidsgruppen ser seg nødt til å opprettholde sitt forslag om et lønnsfradrag, mener vi at satsene som et absolutt minimum må være;

- Fradrag i inntekt på kr. 127.500,- tilsvarer en skattereduksjon på 15.300,-
- Finnmarkstillegg i barnetrygden innføres.

Dette vil sikre at lønsmottagere med lave og middels inntekter vil komme ut med samme eller noe lavere skatt sammenlignet med situasjonen før økningen i skattesats til 12 %. Barnefamilier vil komme noe bedre ut enn andre ved innføring av finnmarkstillegg i barnetrygden. Denne gruppen har imidlertid kommet dårligere ut tidligere som følge av høyt kostnadsnivå og ingen fradrag i lønnsinntekt. Vi er av den oppfatning at det er naturlig at finnmarkstillegget i barnetrygden innføres uansett hvilket skattesystem vi har på Svalbard.

Bakdelen er at vi får et mer arbeidskrevende system som nødvendigvis må gi økte kostnader på den administrative siden.

...

Forslaget fra arbeidsgruppen går ut på at man skal bo på Svalbard i 12 måneder før man kan dra nytte av dette fradraget. Vi vil gjøre arbeidsgruppen sterkt oppmerksom på at dette igjen vil ramme spesielt reiselivsnæringen. I reiselivsnæringen det mange korttidsansatte og sesongansatte. Dersom dette forslaget gjennomføres, vil denne gruppen ikke nyte godt av en fradragordning.

Mange bedrifter har også påpekt at de i år har vanskeligheter med å skaffe sommerhjelp. Med dette skattesystemet vil en ungdom fra fastlandet som har sommerjobb på Svalbard betale 19,8 % skatt, mens man på fastlandet har frikort!

Høringsinstansene blir spesifikt oppfordret til å komme med merknader vedrørende selvangivelsesplikt eller ikke. I dagens ordning trenger skattytere som kun har lønnsinntekt ikke å levere selvangivelse på Svalbard. Dette er igjen en ordning som fungerer utmerket, og vi har ikke noe ønske om at man skal endre på dette.

...

Det legges opp til at man skal forskuttere skatt i verste fall, opptil 1 år og 9 måneder, før den skatt man er påtvunget betalt for mye blir tilbakebetalt. Dette vil selvfølgelig ha likviditetsmessige konsekvenser for den enkelte skattyter.»

Svalbard likningskontor uttaler:

«Gjennomføring

I lovforslaget er skattefradraget begrenset til personer som er skattepliktig til Svalbard etter bosted – fradraget skal effektueres ved ligning. Avregning av skattefradraget bør kunne innarbeides i skatteetatens datasystem for ligning av forskuddspliktige skattytere på Svalbard. Det datatekniske løsninger for gjennomføring må imidlertid avklares med Skattedirektoratet.

Kvalitetssikring

– *Skatterefusjon knyttet til levert selvangivelse.*

Langt de fleste skattytere er lojale og leverer pliktig selvangivelse til Svalbard.

Ligningskontorets undersøkelser viser at det i 2006 ble levert selvangivelse fra 81% av de norske skattepliktige på Svalbard. Andel leverte selvangivelser var ca 65% for ikke norske skattepliktige. For langt de fleste skattyterne på Svalbard har det derfor ingen betydning om skattefradraget er knyttet til levert selvangivelse eller ikke.

Når selvangivelse ikke er levert blir ligning gjennomført etter en av to metoder:

- Ligning etter grunnlagsdata
- Skjønnsligning – Forskuddspliktige skattytere

Lønnstakere som ikke har levert selvangivelse blir i stor grad lignet etter grunnlagsdata. Denne metoden er akseptabel for en kortere periode. Ligning etter grunnlagsdata over tid gir likevel et relativt usikkert beskatningsgrunnlag – man kan lett risikere at verdifulle opplysninger om den skattepliktige ikke blir fanget opp og dermed ikke blir hensyntatt ved ligningen. Dertil kan det konstateres at ligning etter grunnlagsdata – spesielt for utenlandske skattepliktige – er langt mer arbeidskrevende enn ligning på grunnlag av levert selvangivelse.

For lønnstakere er beskatning til Svalbard delt. Lønn mv avregnes i lønnstrekkingen uten noen krav til egenoppgave fra den skattepliktige, mens andre inntekter og formue beskattes ved ligning. Dette medfører at grunnlag for beregning av så vel forsinkelsesavgift og tilleggsskatt ikke omfatter lønnsinntekter.

Det kan etter dette konstateres at skattemyndighetene på Svalbard for størstedelen av skattytermassen er fratatt forsinkelsesavgift og tilleggsskatt som virkemidler for å fremprovosere at pliktige ligningsoppgaver blir levert.

Uten at skattefradraget blir knyttet mot levert selvangivelse vil lovforslaget innebære at ilojale skattytere på lik linje med lojale og pliktoppfyllende skattytere blir «belønnet» med en faktisk utbetaling tilsvarende den foreslåtte skatterefusjonen.

Ligningskontoret vil videre påpeke at leverte selvangivelser også benyttes til kvalitetssikring av adresser i befolkningsregisteret. For den del av skattytermassen som ikke kan undergis slik kvalitetssikring er volumet av returpost relativt høyere. Så vel Svalbard ligningskontor som Skatteoppkreveren for Svalbard har lagt merke til at andel returpost er særskilt høy for ikke norske skattepliktige som flytter fra Svalbard og direkte tilbake til sine hjemland. Det er all grunn til å anta at retur ved utbetaling av skatterefusjon til utlandet tilsvarende blir høy – og dertil ressurskrevende for så vel skatteoppkreverer som for ligningskontor.

Ordningen med skatterefusjon er midlertidig. Skattesystemet for Svalbard skal nå tas opp til vurdering – en noe fastere praksis vedrørende levering av selvangivelse for 2006 og 2007 vil kunne fremskaffe et sikrere grunnlag for eventuelle system- og skattelovsendringer på Svalbard.

Svalbard likningskontor finner ut fra foranstående å anbefale at foreslått skatterefusjon blir betinget av at selvangivelse er levert.»

Svalbard Næringsforening uttaler blant annet:

«I tillegg til skatteøkning har «kommunale tjenester» som strøm, vei, vann etc. økt betydelig. Denne siste skatteøkningen er altså bare en av mange kostnadsøkninger de private bedriftene nå må leve med.

For få år tilbake var økonomien og fremtidsutsiktene betydelig bedre enn i dag. Usikkerheten vedrørende fremtiden er stor hos mange som har investert i bedrifter, næringsbygg og boliger for egne ansatte. Vi merker nå større vanskeligheter med å skaffe ansatte, både faste og sesongansatte. Den økonomiske «gulroten» er ikke lengre tilstede, samtidig som boligprisene på leiemarkedet er høye. Arbeidstakere fra lavkostland som kan ta til takke med lavere lønn og dårligere boforhold kan bli en løsning for oss i tillegg til å redusere helårig virksomhet.

Flere av våre medlemmer har sesongansatte som iht. forslaget ikke vil kunne få det foreslåtte bunnfradraget da dette kun gis til personer som har hatt opphold av tolv måneders varighet. Hvis forslaget om bunnfradrag blir stående må dette gis til alle.

Svalbard Næringsforening signaliserte allerede ved innføring av den siste skatteøkningen sterk skepsis og at dette kunne få negative konsekvenser for næringslivet på Svalbard og da spesielt for de små og mellomstore bedriftene.

Medlemsbedriftene melder allerede nå tilbake at man opplever store utfordringer i å skaffe kvalifisert arbeidskraft. Videre ser man at det er unormalt mange barnefamilier som den senere tid har flyttet ned. Slik sett er virkningene av skatteøkningen åpenbare og man kan spørre

seg om dette var en ønsket utvikling da vedtaket ble gjort.

Som konklusjon ser Svalbard Næringsfor-
ening kun en løsning på den negative trenden,
full reversering i skattesaken og da helst flere
ledd tilbake.»

Svalbard Reiselivsråd har blant annet følgende
merknader:

«I den senere tid har flere av rådets medlemmer
opplevd at det er blitt vanskeligere å rekruttere
til ledige stillinger og fylle sesongengasjement.
Ved utlysning av ledige stillinger har antallet sø-
kere blitt betydelig redusert i forhold til tidlige-
re år. Vi har også merket en tendens til at de se-
songansatte ikke fullfører sine engasjement.

...

Uten oppmuntring til etablering blir reise-
livsnæringen på Svalbard i fremtiden kun en at-
traktiv arbeidsplass for «eventyrere» som vil ha
en friperiode og oppleve noe annet en kort
stund. Bransjen mister stabilitet, kontinuitet og
det vil bli nødvendig å sette inn store ressurser i
opplæring av nytt personell. Dette er særdeles
viktig for turoperasjon der sikkerhet er nært
knyttet til kompetanse og lokalkunnskap

...

Forslaget om å begrense retten til bunnfra-
drag til bosettelse over minimum tolv måneders
varighet vil føre til at det blir mindre interessant
for arbeidssøkere å velge engasjementer på
Svalbard og vil derigjennom ha svært uheldige
konsekvenser for sesongavhengige næringsak-
tører. Svalbard Reiselivsråd kan derfor ikke
støtte forslaget slik det foreligger. Som fremgår
over mener Svalbard Reiselivsråd at vedtaket
om skatteøkning må reverseres, dersom Fi-
nansdepartementet ikke finner dette å være et
reelt alternativ må en sikre at en inkluderer se-
songansatte, vikarer og ansatte i korttids enga-
sjement ved å innføre at et bunnfradrag skal
innvilges fra første måned.

Avslutningsvis vil Svalbard Reiselivsråd stil-
le spørsmål ved administrering av den foreslåtte
ordningen. Rådet frykter at kontroll og oppføl-
ging av retten til fradrag vil komme til å kreve
betydelige ressurser, noe vi mener må taes i be-
traktning i forhold til å vurdere innføring av en
fradragsordning frem for reversering av årets
skatteøkning.»

Sysselmannen på Svalbard uttaler blant annet:

«Livskraftige lokalsamfunn er det viktigste ele-
ment i det norske nærværet på Svalbard, noe
som igjen er en forutsetning for en troverdig og
effektiv suverenitetsutøvelse på øygruppen. Et
av de overordnede målene i norsk svalbardpoli-
tikk har derfor i lang tid vært å sikre livskraftig
norsk bosetning av høy kvalitet på øygruppen.

Av de virkemidler som regjeringen har benyttet
for å gjennomføre denne målsetningen, har
vært et lavt skattenivå på Svalbard, for på denne
måten å stimulere til aktivitet og bosetning.
Samtidig har man valgt å utvikle et samfunn i
Longyearbyen som ikke er basert på at innbyg-
gerne skal bo her et helt livsløp, idet det bl a ike
er etablert sentrale helse- og omsorgstjenes-
tetilbud. Også dette har vært reflektert i den tra-
disjonelt lave beskatningen, som – så lenge
skattenivået har vært godt under fastlandets – ei
heller ikke har gitt grunnlag for berettigete for-
ventninger om at sentrale samfunnsgoder som
finnes på fastlandet skal innføres på Svalbard.

Skattesystemet for Svalbard, med en flat
bruttobeskatning gjennom en lønnstrekkord-
ning, har dessuten i all hovedsak fungert godt i
praksis. Ordningen har vært enkel, forutsigbar
og lett å håndheve i det mangfoldige og mobile
samfunn som Longyearbyen i dag har utviklet
seg til å bli. Skattesystemet for Svalbard er
dessuten helt spesielt, og bakgrunnen for dette
kan føres tilbake til Svalbardtraktaten art 8, som
forutsetter at skatteinntekter fra Svalbard hol-
des atskilt fra fastlandsøkonomien. Det er på
denne bakgrunn ikke nødvendigvis slik at skat-
tesystemet for Svalbard må være så likt som
fastlandets som mulig, dersom en slik parallelli-
tet ikke fremmer de overordnede målsetninge-
ne.

Når det i andre saker vurderes om fastlan-
dets system på det offentligrettslige området
skal innføres på Svalbard, er det fast praksis at
det foretas en nøye vurdering av hvilke konse-
kvenser dette har for bl a håndheving av regel-
verket og de overordnede målene i svalbardpoli-
tikken. Dette må også gjelde for skattelovgivi-
ningen. Omleggingen av skattesystemet på fast-
landet til den såkalte skjermingsmetoden for
aksjonærer m v ble innført også på Svalbard,
med en så å si automatisk oppjustering av skat-
tesatsen på alminnelig lønnsinntekt med 50 pro-
sent. Vi har imidlertid det bestemte inntrykk at
dette skjedde uten en slik forutgående vurde-
ring, bl a av hvilke konsekvenser denne omleg-
gingen ville få når det gjelder nettopp skatt som
et virkemiddel for å stimulere til aktivitet og bo-
setting på Svalbard. I denne sammenheng vil vi
vise til de innspill som er komme fra bl a lokale
myndigheter i Longyearbyen, som har illustrert
at den oppjusteringen av skattesatsen som nå er
foretatt, vil bidra negativt i så måte.

Dersom det nå skal foretas justeringer i det
nye systemet for å oppveie for dette, er vi redd
for at det vil være svært vanskelig å finne løsnin-
ger som virker forutsigbare og rettferdige for al-
le grupper, på tross av den uttalte målsetningen
om å fremme så vel stabilitet som bedre forde-
lingsegenskaper. Eget svalbardfradrag, som nå
er foreslått, vil tilgodese noen grupper – dvs i al-

le fall en del av de helårsansatte i det lokale næringsliv. Vi er likevel i tvil om fradraget er stort nok til å virke etter hensikten. Dessuten vil andre, f.eks. sesongarbeidere i turist- og handels- og servicenæringene, falle helt utenfor. Selv om det er et mål å stimulere til helårsvirksomhet, må det nok erkjennes at flere næringer, bl.a. reiselivet, som er en «søylene» i norsk nærvær på Svalbard, uansett vil være avhengig av å kunne rekruttere på sesongbasis i tillegg. Dette viser at det er vanskelig å finne et nytt skattesystem som ivaretar målene i norsk svalbardpolitikk på en god nok måte.

Det forslag som nå fremmes om et eget svalbardfradrag markerer dessuten etter vår vurdering et veiskille i systemet for beskatning på Svalbard, idet man nå beveger seg i retning av et ordinært fastlandssystem, med ligning av lønnsinntekt. Det nye systemet man nå synes å legge opp til, forutsetter en ganske annen saksbehandling og kontroll. Dette åpner for et komplisert, byråkratisk, kostbart og tungvint system, som ikke fremmer målsetningen om en enklere og mer oversiktlig forvaltning. I denne sammenheng vil vi også minne om at befolkningen på Svalbard kommer fra en rekke land. Mobiliteten i samfunnet er også stor. En etterfølgende ligningsbehandling av samtlige personer på Svalbard, vil innebære ressursmessige utfordringer for ligningsmyndighetene, og store praktiske utfordringer i håndhevelse og kontroll. Dette fordi mange har kort botid på Svalbard og vil være flyttet tilbake til sine respektive hjemland når ligningsbehandlingen og gjennomføringen av skatteoppgjøret skal finne sted.

I den forbindelse vil vi påpeke at en tilnærming til skattesystemet på fastlandet også krever en vurdering av hvorvidt det forenklede sjablon-systemet som hittil har vært praktisert overfor de ansatte i det russiske gruveselskapet Trust Arktikugol kan videreføres i lys av Svalbardtraktatens likebehandlingsprinsipp. En ligningsbehandling av disse vil blant annet, i forlengelsen av det som er nevnt ovenfor, innebære store praktiske utfordringer, særlig når det gjelder ansatte som er flyttet tilbake til Russland og Ukraina. Vi forutsetter at disse spørsmål er tilstrekkelig vurdert og belyst.

Denne utviklingen mot et system på linje med fastlandets vil dessuten åpne for en forventning – som ikke kan anses som helt uberettiget – om at et generelt forhøyet skattetrykk for de grupper som ikke får full uttelling for fradragmulighetene, må følges opp med et bedre utbygd helse- og sosialtilbud og derved tilrettelegging for et livsløpssamfunn, som inntil i dag ikke har vært norsk svalbardpolitikk.

Når det nå på denne måten innføres ordninger for fastlandet som – når de gjøres gjeldende for Svalbard, står i fare for å være i strid med

overordnede mål i Svalbardpolitikken, og etter vår mening åpner for et mer komplisert, byråkratisk og tungvint system, vil vi anbefale at det nok en gang overveies å beholde det systemet for Svalbard som tross alt har fungert rimelig godt frem til og med 2005.

Det bør således – dersom det er uomgjengelig nødvendig å beholde prinsippene for skjermingsmodellen også på Svalbard, vurderes om ikke heller skattesatsene på utbetaling av selskapsoverskudd kunne justeres ned. Det er jo harmoniseringen av disse med satsene for lønnsinntekt som anføres som begrunnelse for å justere skattesatsen for lønnsinntekt opp – fra 8 til 12 prosent. En slik nedjustering er således også en måte å oppnå en tilnærmet lik beskatning inntekt uavhengig av hvordan den er opptjent.

Når det gjelder forslaget om et eget tillegg i barnetrygden, er dette et godt forslag som vil støtte opp under de barnefamiliene som opplever et høyt kostnadsnivå på f.eks. mat, klær og andre forbruksvarer. Dette bidrar likevel ikke til å oppveie de klare svakhetene vi ser i det skattesystemet som nå er foreslått.»

7.6 Departementets vurderinger og forslag

7.6.1 Lettelser i beskatningen

Reversering av satsøkningen

Aksjonsgruppa mot skatteøkningen, Longyearbyen lokalstyre, Svalbard Næringsforening, Svalbard Reiselivsråd og Sysselmannen på Svalbard ønsker primært at skattesatsen for lønnsinntekt reverseres til 6 eller 8 pst. Etter departementets vurdering vil en slik reversering være svært uheldig. Innføring av en modifisert skjermingsmetode og opphevelse av delingsmodellen forutsetter forholdsvis lik beskatning av lønnsinntekt og eierinntekt (aksjeutbytter og aksjegevinster mv.). Departementet viser til at kapitalskattesatsen på Svalbard er uendret, men at innføring av utbytte- og annen utdelingsbeskatning for selskapsdeltakere øker den totale beskatningen av slike eierinntekter til 19 pst. Denne beskatningen av eierinntekter vil være lett å omgå dersom summen av lønnskatt og trygdeavgift ikke ligger på et tilsvarende nivå.

En harmonisering av lønnskattesatsen og eierbeskatningen gjennom en reduksjon av kapitalskattesatsen, er etter departementets vurdering ikke ønskelig. Departementet viser i denne forbindelse til at kapitalskattesatsen på Svalbard allerede er svært lav i internasjonal sammenheng, og at en reduksjon av kapitalskattesatsen vil kunne gi et bety-

delig press i retning av omgøelser i forhold til skattesystemet på fastlandet. Etter departementets vurdering er en økning av marginalskattesatsen på lønnsinntekt på Svalbard en nødvendig konsekvens av opphevelsen av delingsmodellen og innføring av en modifisert skjermingsmetode på Svalbard. Lempende tiltak bør i stedet gjennomføres i form av et fradrag som ikke reduserer marginalskattesatsen på lønn. Departementet vil derfor ikke foreslå noen reversering av lønnskattesatsen til 6 eller 8 pst.

Departementet vil i denne forbindelse også vise til at det er viktig at skattereformen får virke over noe tid, for å få en oversikt over de økonomiske og administrative virkningene. I stedet for satsreduksjon bør den ønskelige skattelempling gis som et fradrag i skatt.

Størrelsen på fradraget

Longyearbyen lokalstyre ønsker et høyere fradrag i skatt enn det som er skissert i høringsutkastet. Longyearbyen lokalstyre uttaler i den sammenheng at det foreslåtte bunnfradraget ikke er så stort at det opphever provenyøkningen som følger av satsøkningen, se nærmere om høringsuttalelsen i avsnitt 7.5.

Etter departementets vurdering er et svalbardfradrag som foreslått et målrettet tiltak for avhjelpe uheldige virkninger av satsøkningen i lønnstrekkordningen. Det er viktig å se effekten av fradraget i sammenheng med det foreslåtte tillegget i barnetrygden. Barnefamilier har blitt fremhevet som en gruppe som har blitt skadelidende etter den nevnte skatteøkningen. Tillegg i barnetrygden er et tiltak som kan bidra til å tilrettelegge for barnefamilier på Svalbard, og i sum vil effekten av svalbardfradrag og tillegg i barnetrygden være et betydelig lempende tiltak.

For øvrig kan administrative hensyn tilsi at svalbardfradraget ikke gis med et høyere beløp enn foreslått i høringsutkastet. Et vilkår for å få fradrag er alminnelig skatteplikt til Svalbard. Dersom fradrag gis med et vesentlig større beløp enn foreslått, vil det gi et sterkt insitament i retning av å bli ansett som skattemessig hjemmehørende på Svalbard. Det må da forventes en del tilfeller hvor skattyter påberoper seg alminnelig skatteplikt til Svalbard selv om de faktiske vilkårene for det ikke er tilstede. For ligningsmyndighetene vil det være uheldig om en betydelig del av ressursene skal brukes til slikt kontrollarbeid.

På denne bakgrunn legger departementet til grunn at det maksimale fradraget settes til 7 200 kroner, noe som da vil tilsvare et fradrag i lønnsinntekt på om lag 60 000 kroner per person. Til sam-

menligning vil summen av lønnsfradraget og personfradraget på fastlandet tilsvare 67 200 kr.

På samme måte som foreslått i høringsutkastet skal fradraget gis i skatt på all inntekt og formue som er skattepliktig til Svalbard, men ikke i trygdeavgift. At fradraget ikke skal gis i trygdeavgift, må blant annet ses i sammenheng med at fradraget bør gis på lik måte uansett om vedkommende er medlem av den norske folketrygden eller ikke.

Fradraget skal kunne redusere skatten til null. Fradraget vil ikke gi grunnlag for refusjon i tilfeller hvor skatten er lavere enn fradragetsbeløpet.

Det vises til forslag til ny § 6–3 i svalbardskatte-loven.

Kretsen av fradragberettigede

Flere av høringsinstansene har hatt merknader vedrørende kretsen av fradragberettigede. Disse instansene påpeker at det i enkelte næringer, spesielt reiselivsnæringen, er mange kortidsansatte uten alminnelig skatteplikt til Svalbard, og som derfor ikke vil oppfylle vilkårene for svalbardfradrag. Departementet vil i denne forbindelse vise til at svalbardfradraget skal være rettet inn mot personer med mer varig tilknytning til Svalbard. Denne gruppen vil på grunn av lønnstrekkordningen ikke ha anledning til å utnytte fradrag i lønnsinntekt. Når det gjelder personer som pendler mellom fastlandet og Svalbard, uten å anses skattemessig bosatt på Svalbard, vil situasjonen ofte være annerledes. Mange i denne gruppen vil ha inntekt fra fastlandet som kan samordnes med fradrag for boliglansrenter og andre fradrag. De vil derfor ikke ha samme behov for et særskilt fradrag som personer som kun har lønnsinntekt som bruttobeskattes etter lønnstrekkordningen. For personer som ikke anses bosatt på Svalbard, er det også ligningsadministrative hensyn som taler mot rett til fradrag.

Departementet legger vekt på at svalbardfradraget får en utforming som sikrer enkel og lite ressurskrevende gjennomføring. Det legges opp til at fradraget skal beregnes maskinelt, jf. nedenfor om gjennomføringen av fradraget. En maskinell avregning av fradraget vil ikke være mulig i forhold til personer med kortidsopphold på Svalbard. For disse måtte et fradrag ha vært avregnet manuelt, i tilknytning til det enkelte oppholdet på Svalbard. Det måtte gis regler om samordning av fradrag ved flere kortidsopphold i året, og hvor vedkommende hadde flere arbeidsgivere. En slik ordning ville forutsette utvidet informasjonsplikt og nye registreringsrutiner. Det er et betydelig antall personer med kortidsopphold på Svalbard. En slik løsning

ville ha blitt komplisert og ressurskrevende, og er lite egnet.

Departementet vil for øvrig påpeke at svalbardfradraget også foreslås gitt til ungdom som anses skattemessig bosatt på Svalbard. Denne gruppen har tidligere måttet svare skatt etter lønnstrekkingen fra første opptjente krone. Svalbardfradraget innebærer at inntekt fra deltidsarbeid mv. for denne gruppen langt på vei blir fritatt for skatt, og kun skal ilegges trygdeavgift.

Departementet foreslår at svalbardfradraget skal gis til personer med alminnelig skatteplikt til Svalbard, med de presiseringene som er lagt til grunn i høringsutkastet, jf. nærmere omtale av høringsutkastet i avsnitt 7.4.

Det vises til forslag til ny § 6–3 i svalbardskatteloven.

Gjennomføring av fradraget

Departementet viser til at svalbardfradraget vil inngå i en maskinell og automatisk beregning som en del av oppgjøret ved utlegging av skattemeldingen, høsten etter inntektsåret. For formue og inntekt som lignes, vil fradraget fremkomme som et refusjonsbeløp ved skatteavregningen. For inntekt som skattlegges etter lønnstrekkingen, gjennomføres ingen ordinær ligning med etterfølgende avregningsoppgjør. Men også for slik inntekt skal det utarbeides skattemelding og sendes melding til skattyter om skatt, trygdeavgift og pensjonspoeng, jf. svalbardskatteloven § 4–6 tredje ledd. Fradraget i skatt på inntekt i lønnstrekkingen vil bli beregnet forut for dette. Fradraget vil komme skattyterne til gode på samme måte og til samme tid uansett om skatten er beregnet på lønn, annen inntekt eller formue. Fradragsbeløpet vil bli spesifisert i melding til skattyter. Fradraget skal beregnes maskinelt, med unntak for skattytere som ikke har fylt 17 år innen utgangen av inntektsåret. Dette er imidlertid en liten gruppe, og det antas derfor at en manuell avregning for denne gruppen ikke vil medføre et betydelig merarbeid.

Longyearbyen lokalstyre har påpekt at ordningen med svalbardfradrag innebærer at man skal «forskutteskatt» frem til tilbakebetalingstidspunktet. Etter departementets vurdering er dette isolert sett en negativ side ved den foreslåtte løsningen. Men fordi svalbardfradraget er et etterfølgende lempende tiltak som først kan tre i kraft i siste halvdel av inntektsåret, må ordningen i praksis gjennomføres som et etterfølgende refusjonsoppgjør. Tidsaspektet gjør det umulig å innpasse fradraget i de løpende trekkene som gjøres av arbeidsgiver. En innpassing i det løpende trekket ville også ha vært vanske-

lig å gjennomføre fordi mange arbeidstakere på Svalbard har flere arbeidsgivere.

Selvangivelsesplikt

Departementet legger vekt på at svalbardfradraget skal kunne gjennomføres på enklest mulig måte, uten at ordningen medfører merarbeid for den enkelte skattyter, eller legger beslag på vesentlige ressurser i ligningsforvaltningen. Et viktig spørsmål ved gjennomføringen av ordningen, er om det skal kreves *selvangivelse* for å få rett til svalbardfradrag. Flere av høringsinstansene har gått i mot å kreve selvangivelse. Svalbard likningskontor anbefaler på den annen side at svalbardfradrag gjøres betinget av at selvangivelse blir levert, blant annet for å kvalitetssikre ligningsarbeidet. Departementet slutter seg til Svalbard likningskontors vurdering av at selvangivelsesplikt i mange situasjoner vil kunne gi en kvalitativ forbedring av ligningsarbeidet, i forhold til bruk av tredjepersonsoppgaver alene. Det må også legges vekt på at selvangivelsesplikt vil gi et forbedret grunnlag for kvalitetssikring av adresser i befolkningsregisteret. Etter en samlet vurdering finner departementet likevel at målsettingen om et enkelt skattesystem på Svalbard må være utslagsgivende. Levering av selvangivelse er ingen *nødvendig* forutsetning for å gjennomføre ordningen med svalbardfradrag. Departementet legger til grunn at de kvalitetssikringsbehovene som ligningskontoret påpeker, vil bli nærmere vurdert av arbeidsgruppen som vurderer endringer i skattesystemet for Svalbard, og at spørsmålet om selvangivelsesplikt vil bli nærmere behandlet ved en fremtidig revisjon av skattereglene for Svalbard. Departementet vil ikke foreslå at retten til svalbardfradrag skal være knyttet til levering av selvangivelse.

Basert på de ovenstående premisser foreslår departementet et svalbardfradrag for inntektsårene 2006 og 2007 som skissert i høringsnotatet. Et slikt fradrag vil gi en bedre fordelingsprofil i beskatningen av lønnstakere på Svalbard, er administrativt enkelt å gjennomføre, og vil bidra til å redusere inntektene til pendling fra fastlandet. Fradraget vil kunne bidra til å oppfylle målsettingen om stabil bosetting på Svalbard. Fradraget antas å være et godt egnet kortsiktig lempende tiltak, i påvente av mer langsiktige løsninger som den igangværende arbeidsgruppen vurderer.

Det foreslås at fradraget hjemles i svalbardskatteloven kapittel 6 om ikrafttredelse og overgangsbestemmelser. Det vises til forslag til ny § 6–3 i svalbardskatteloven.

7.6.2 Svalbardtillegg i barnetrygden

Ingen av høringsinstansene har hatt innsigelser mot forslaget om å innføre et særskilt svalbardtillegg i barnetrygden. Departementet viser til at tillegget i barnetrygd vil være et målrettet tiltak som kan bidra til å oppfylle målsetningen om Svalbard som familiesamfunn.

I høringsnotatet skisseres et tillegg svarende til det såkalte finnmarkstillegget som ytes til foreldre som er bosatt i Finnmark og enkelte kommuner i Nord-Troms. For 2007 utgjør dette tillegget 3 840 kroner. Det foreslås at tillegget gjennomføres som skissert i høringsutkastet, med virkning fra og med 2007. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 7.4.3 foran.

Barne- og likestillingsdepartementet fremmer forslag om et svalbardtillegg i barnetrygden i tråd med det som er foreslått i høringsutkastet. Det vises til St.prp. nr. 1 (2006–2007) Barne- og likestillingsdepartementet.

7.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det foreslås at svalbardfradraget som utgangspunkt skal beregnes maskinelt, jf. nærmere omtale i avsnitt 7.6.1. Gjennomføring av svalbardfradrag for inntektsårene 2006 og 2007 antas ikke å medføre særlige administrative merkostnader. Innføringen av fradraget anslås å innebære en skattelettelse på 13 mill. kroner påløpt i 2006. Som følge av etter-skuddsavregningen av ligningen kommer bokførte skattelettelser på 13 mill. kroner først i 2007.

Tillegget i barnetrygden vil ikke medføre administrative merkostnader. Det anslås at innføringen av tillegget vil øke utgiftene med vel 1 mill. kroner i 2007.

8 Beregning av friinntekt av investeringskostnader i byggeperioden for nye og oppgraderte vannkraftverk

8.1 Innledning og sammendrag

Ved beregning av grunnrenteinntekt for vannkraftverk blir det gitt fradrag for *friinntekt* som fastsettes til skattemessig verdi av driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket multiplisert med en normrente. Ved ligningsbehandlingen for tidligere år har det oppstått uklarhet om det skal beregnes friinntekt for investeringer i kraftverk allerede i byggeperioden eller først når driftsmidlene er satt i drift.

Det grunnleggende formål med friinntektsfradraget som er å skjerme kraftverkets normalavkastning fra grunnrentebeskatning, tilsier etter departementets syn at det kan beregnes friinntekt allerede fra investeringsstidspunktet. Departementet finner det nødvendig å avklare den tolkningstvil som har oppstått, og foreslår at det med virkning fra og med inntektsåret 2006 blir lovfestet at eier av kraftverk kan beregne friinntekt av investeringskostnader også i byggeperioden.

8.2 Gjeldende rett, herunder uavklarte spørsmål vedrørende tidligere inntektsår

Etter skatteloven § 18–3 første ledd skal eier av kraftverk, i tillegg til ordinær overskuddsskatt, svare skatt til staten av grunnrenteinntekt som fastsettes for hvert kraftverk. Grunnrenteinntekten skal avspeile avkastning ut over normalavkastning fra kraftproduksjonen. Beregningsgrunnlaget for grunnrenteinntekt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet er brutto salgsinntekter som fastsettes etter nærmere regler i skatteloven § 18–3 annet ledd med tilhørende forskriftsbestemmelser.

Etter skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav a gis det fradrag i beregningsgrunnlaget for driftskostnader mv. (i motsetning til investeringskostnader knyttet til erverv av driftsmidler) som har sammenheng med kraftproduksjonen etter følgende regler:

- «(3) Grunnrenteinntekten for løpende inntekt fra kraftvirksomhet fremkommer ved at det i beregningsgrunnlaget gis følgende fradrag:
- I brutto salgsinntekter etter annet ledd fra-

dras følgende påløpte kostnader som har sammenheng med produksjonen ved kraftverket:

1. Driftskostnader som regulært følger av kraftproduksjonen, herunder arbeidslønn og andre personalkostnader, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatninger til grunneiere, pumping, tap ved realisasjon av driftsmidler som fradragsføres etter bestemmelsene i §§14–44 til 14–46, og andre produksjonskostnader som er henførbare til kraftverket. Det gis ikke fradrag for salgs-, overførings- eller finanskostnader. Det gis likevel fradrag for kostnader som påløper ved innmating av kraft til nettet. Kostnader som etter sin art faller inn under første punktum, og som er til nytte ved produksjonen i flere kraftverk som skattyter driver, skal fordeles på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom kostnadsandel og nytte for hvert kraftverk. Tilsvarende fordeling skal foretas for kostnader som er til nytte både for kraftproduksjon og annen virksomhet som skattyter driver.
2. Konesjonsavgift samt eiendomsskatt 5 for kraftverket.
3. Inntektsårets skattemessige avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen.»

For å skjerme normalavkastningen mot grunnrenteskatt gis det ved fastsettelsen av grunnrenteinntekten fradrag for *friinntekt*. Herunder vises til forarbeidene i Ot.prp. nr. 23 (1995–96) avsnitt 1.2 hvor det heter:

«Utgangspunktet for skatten på grunnrente er markedsverdien av produksjonen i hvert enkelt kraftverk. Grunnrente er avkastning utover normalavkastning, og normalavkastningen skal derfor skjermes for skatt på grunnrente. Normalavkastningen skjermes i forslaget ved at det årlig beregnes en friinntekt på grunnlag av en normert normalavkastning på den skattemessige bokførte realkapitalen. Dette gjør at skatten på grunnrente ikke vil påvirke foretakenes beslutninger om utbygging og drift. Negativt beregnet grunnlag for skatt på grunnrente kan framføres med rente.»

Om fradrag for friinntekt ved beregning av grunnrenteinntekten er det i skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b bestemt følgende:

«b. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt, tilsvarende gjennomsnittet av skattemessige verdier av driftsmidler pr 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket, multiplisert med en normrente fastsatt av departementet i forskrift.»

I 2005 har Overligningsnemnda ved Sentral-skattekontoret for storbedrifter i tre saker tatt stilling til spørsmålet om eiere av kraftverk kan beregne friinntekt (og dermed negativ grunnrenteinntekt) av investeringer i driftsmidler knyttet til kraftproduksjon fra investeringstidspunktet, fra ervervs-tidspunktet for driftsmidlene, jf. skatteloven § 14–30, eller først når de er tatt i bruk. En sak gjaldt fra hvilket tidspunkt investeringer ved oppgradering av kraftverk skulle inngå i grunnlaget for beregning av friinntekt, jf. 2002–49OLN omtalt bl.a. i Utv. 2006 s.144. To saker gjaldt tidspunktet for beregning av friinntekt på investering i byggeperioden for nye kraftverk, jf. 2003–010OLN og 2003–028OLN omtalt bl.a. i Utv. 2006 s. 149.

I alle sakene kom overligningsnemnda til at det kan beregnes friinntekt av investeringer som nevnt, allerede i byggeperioden. Ligningsnemnda hadde derimot lagt til grunn at driftsmidlene måtte være ervervet og i tillegg tatt i bruk før friinntekt kunne beregnes. Hovedbegrunnelsen for overligningsnemndas vedtak i nevnte tre saker er referert i Lovdata med følgende likelydende tekst:

«Overligningsnemnda viste til at ordlyden i sktl. §18–3 ikke var klar. Tredje ledd bokstav b – som er rettsgrunnlaget for friinntekten – regulerer ikke uttrykkelig fra hvilket tidspunkt skattyteren kan kreve at det beregnes friinntekt. Det ble uttalt at lovteksten syntes å være skrevet med produserende verk for øye. Dette kunne imidlertid etter nemndas oppfatning ikke være avgjørende, idet det var klart at det for ferdige verk skal beregnes friinntekt selv om det ikke er noen bruttoinntektsstrøm i året. Det var videre klart forutsatt i §18–3 fjerde ledd at det kunne oppstå negativ grunnrenteinntekt. Nemnda viste videre til at det var skattelovens alminnelige modell at fradragsrett ikke forutsetter at det foreligger noen bruttoinntektsstrøm samme år, og nemnda anså det nærliggende å legge til grunn at et fravik fra skattelovens alminnelige modell burde vært uttalt klarere dersom fravik var tilsiktet.

På denne bakgrunn måtte reglernes formål tillegges vesentlig vekt. Nemnda viste til at formålet med friinntekten er å skjerme normalavkastningen av investeringen. Så vel skattyters argumentasjon som beregninger foretatt av

kontoret viste at formålet bare kunne oppnås hvis det gis rett til å beregne friinntekt også i byggeperioden. Nemnda viste til at reglene om friinntekt i flere henseender var sjablonmessig utformet, og at dette kunne lede til at skjermingen ble bedre eller dårligere enn en konkret fastsettelse av normalavkastningen for det enkelte verk skulle tilsi. Overligningsnemnda kunne imidlertid ikke finne holdepunkter i forarbeidene for at det gjennom fastsettelsen av sjablonfaktorene hadde vært meningen å ta hensyn til byggeperiodens innvirkning på normalavkastningen.

Det hadde vært anført at dersom skattyteren aktiverer byggelånsrenter, vil disse inngå i friinntektsgrunnlaget og således delvis i realiteten bidra til at normalavkastningen skjerms også i byggetiden. Nemnda viste imidlertid til at dette under enhver omstendighet bare ville gi en delvis skjerming (med mindre utbygningen er fullt ut lånefinansiert). Dessuten viste nemnda til at skattyterne stort sett vil velge å utgiftsføre gjeldsrenter løpende. Etter nemndas oppfatning var det således ikke et tungtveiende argument at skattyter kunne oppnådd den nevnte delvise skjerming ved å aktivere gjeldsrentene.»

Om begrunnelsen og forutsetningen for overligningsnemndas vedtak i 2003–010OLN og 2003–028OLN er det i referat inntatt i Lovdata i tillegg angitt følgende:

«Når spørsmålet likevel fremstod tvilsomt for nemnda var det på grunnlag av uttalelsen i Ot.prp.nr. 23 (2005–2006) s. 193 hvor det fremgår at det ikke skal fastsettes grunnrenteinntekt for verk som ikke er satt i drift. Nemnda uttalte at en slik uttalelse normalt ville ha betydelig vekt ved lovtolkningen, men at den stod temmelig isolert i de spesielle motivene, og at den var vanskelig å forene med det som fremgikk av forarbeidene om reglernes formål. Nemnda viste videre bl.a. til at det var flere uklare punkter i forarbeidene til kraftskattereformen, og fant på denne bakgrunn at uttalelsen ikke kunne tillegges avgjørende vekt. Skattyteren fikk dermed medhold i sin påstand om at det skal beregnes friinntekt og dermed negativ grunnrenteinntekt i byggeperioden.

Overligningsnemnda uttalte at rett til å beregne friinntekt – og dermed negativ grunnrenteinntekt – bare er aktuelt fra og med det tidspunkt da selve byggingen av kraftverket har startet. Det ble vist til at det fremgår av sktl. §18–3 første ledd at det bare skal fastsettes grunnrenteinntekt for « eier av kraftverk », og eier av utbyggingsprosjekt kan ikke anses som eier av kraftverk før byggingen er påbegynt. Lovens ordlyd og systematikk talte således for at utbyg-

gingsprosjektet må ha kommet så langt at byggingen av det ferdig prosjekterte kraftverket er påbegynt før det kan bli aktuelt å anse skattyter som eier av kraftverk.»

Skattedirektoratet har i medhold av ligningsloven § 9–5 nr. 4 begjært overprøving av alle vedtakene ved Østfold fylkesskattenemnd hvor sakene p.t. ikke er avgjort. Sakene vil deretter kunne bli brakt inn for Riksskattenemnda og vil også kunne bli brakt inn for domstolene. Det kan ta lang tid før endelig avgjørelse av de aktuelle spørsmål vil foreligge.

Utover uttalelser i forarbeidene til skatteloven § 18–3, jf. Ot.prp. nr. 23 (1995–1996), har departementet ikke uttalt seg om spørsmålet om det skal kunne beregnes fradrag for friinntekt (og dermed negativ grunnrenteinntekt) under byggeperioden for nye og oppgraderte kraftverk eller først når driftsmidlene settes i produksjon.

I ovennevnte tre vedtak fra Overligningsnemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, var det ikke nødvendig å ta stilling til om det også kan kreves fradrag for påløpte driftskostnader mv etter skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav a (som ikke skal aktiveres som investering i driftsmidler) i byggeperioden og før kraftverket er satt i produksjon.

Departementet legger til grunn at fradrag for driftskostnader mv i grunnrenteinntekt etter skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav a forutsetter at det kraftverk kostnadene knytter seg til, er satt i drift. Dette standpunkt antas også lagt til grunn i ligningspraksis.

8.3 Departementets vurderinger og forslag

Formålet med reglene om friinntekt i skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b er å skjerme normalavkastningen i vannkraftverk mot grunnrenteskatt. Grunnrenteskatten skal virke nøytralt i forhold til skattyters investeringsbeslutninger. Allerede når skattyter pådrar seg investeringskostnader, avskjæres skattyters muligheter til alternativavkastning av investeringer i kraftverk. For å ivareta hensynet til å skjerme normalavkastningen, er det etter departementets oppfatning ønskelig at friinntekt kan beregnes fra det tidspunkt det investeres i driftsmidler som er/vil bli knyttet til produksjonen i kraftverket og uavhengig av det tidspunkt driftsmidlene faktisk blir satt i produksjon.

På bakgrunn av den uklarhet som har oppstått i ligningspraksis om lovtolkningen på dette punkt, bør lovtteksten endres slik at ovennevnte forutset-

ning fremgår uttrykkelig. Det foreslås at dette lovfestes i et nytt annet punktum til skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav b.

Når det gjelder utforming av forslaget har departementet lagt til grunn at investeringskostnadene vil bli å hensynta ved beregning av friinntekt fra det tidspunkt kostnadene vil være aktiveringspliktige som en del av kostprisen på de aktuelle driftsmidler på kraftverkseiers hånd. Om kostnadene skal inngå i kostprisen blir å avgjøre etter skattelovens alminnelige regler, jf. skatteloven § 6–1. Slik aktiveringsplikt vil i prinsippet inntre på det tidspunkt kostnadene er realisert, det vil si når det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden, sml. skatteloven § 14–2 annet ledd. Kostnadene vil kunne være relevante ved beregning av friinntekt uavhengig av om tidspunktet for avskrivningsadgang etter skatteloven § 14–30 er inntrådt.

Det tilsiktede meningsinnholdet i forslaget vil i hovedsak tilsvare det som ble lagt til grunn ved vedtakelse av regelen petroleumsskatteloven § 3 b tredje punktum, om adgang til avskrivning av driftsmidler som nevnt i bestemmelsen annet punktum, fra og med det år utgifter til erverv av slike driftsmidler er pådratt, jf. Ot.prp. nr. 3 (1986–1987) avsnitt 4.1.

I den utstrekning forslaget kan anses som en endring av gjeldende rett, vil det gjennomgående være til gunst for skattyter. På bakgrunn av forslaget til endring av skatteloven § 18–3 tredje ledd har departementet bedt Skattedirektoratet stille de nevnte overprøvingssakene i bero. Dersom forslag til lovendring blir vedtatt, finner departementet det riktig at overprøving ikke foretas. Det vil medføre at selskapenes ligning for tidligere inntektsår blir i overensstemmelse med departementets lovforslag. Det behov for rettsavklaring som foreligger, antas således tilstrekkelig ivaretatt ved at forslaget om lovfesting av adgang til å beregne friinntekt – og dermed negativ grunnrenteinntekt i byggeperioden for nye og oppgraderte kraftverk, gis virkning fra og med inntektsåret 2006.

Avslutningsvis presiseres at forslaget ikke berører tidspunktet for beregning av øvrige fradrag i grunnrenteinntekten etter skatteloven § 18–3 tredje ledd bokstav a etter gjeldende rett, jf. punkt 8.2 foran. De formålsbetraktninger som gjør seg gjeldende med hensyn til adgangen til å kreve fradrag for friinntekt allerede fra investeringsåret, gjør seg ikke tilsvarende gjeldende for løpende driftsutgifter mv. Noen tilsvarende endring med hensyn til forutsetningene for fradrag slike kostnader er ikke tilstekt. Etter departementets oppfatning er det heller ikke behov for å presisere at fradrag etter skat-

teloven § 18-3 tredje ledd bokstav a forutsetter at kraftverket er satt i drift.

Det vises til utkast til nytt annet punktum i skatteloven § 18-3 tredje ledd bokstav b nytt, som foreslås gitt virkning fra og med inntektsåret 2006.

8.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Ettersom spørsmålet om fra hvilket tidspunkt friinntekt skal beregnes fortsatt, står under ligningsbehandling og kan bli brakt inn for domstolene, er det i prinsippet usikkert om forslaget vil medføre en endring av gjeldende rett i forhold til tidligere år. Det legges derfor til grunn at forslaget ikke har provenyvirkninger.

Forslaget innebærer en rettsavklaring og vil ikke medføre administrative merbelastninger for skatteetaten og skattyterne.

9 Finansielle poster i petroleumsbeskatningen

9.1 Innledning og sammendrag

Den samlede skattesatsen for særskattepliktig virksomhet på sokkelen (78 pst.) er betydelig høyere enn satsen ved inntektsbeskatningen av långiver (28 pst. for norsk långiver). Oljeselskapene kan derfor oppnå en skattefordel (50 pst.) ved å finansiere virksomheten med rentebærende gjeld i stedet for egenkapital (heretter omtalt som finansieringsfordel). På grunn av finansieringsfordelen er det egne regler i petroleumsloven som regulerer fordelingen av finansielle poster mellom sokkel og land, jf. § 3 d, og størrelsen på netto finansposter som kan fradragføres på sokkelen (minstekapitalregelen), jf. § 3 h.

Etter departementets oppfatning er det svakheter ved dagens skatteregler for netto finansposter. For det første kan selskapene påvirke skattefradraget og oppnå utilsiktede skattefordeler gjennom tilpasning av regnskapsmessige størrelser. For det andre er reglene kompliserte og krevende å praktisere både for selskapene og ligningsmyndighetene. For det tredje har minstekapitalregelen en svakhet som gir for lav avkorting av netto rentefradrag når selskapene har tilpasset seg med en egenkapitalandel under 20 pst. Ved at § 3 h bygger på regnskapsmessige størrelser, vil det dessuten oppstå økt finansieringsfordel ved de fleste overdragelser av utvinningstillatelser på sokkelen. Dette krever særlige skattemessige nøytraliseringsvilkår i vedtak etter petroleumsloven §10, og kompliserer skattebehandlingen av overdragelser.

For å avhjelpe disse svakhetene og forenkle skattereglene, foreslår departementet å endre skattereglene for netto finansposter i petroleumsbeskatningen. Det foreslås at rentekostnader og valutaposter på rentebærende gjeld behandles separat, og at fradraget for rentekostnadene mv. i særskattepliktig inntekt fastsettes direkte ut fra forholdet mellom skattemessige formuesverdier på sokkelen og rentebærende gjeld. Selskapets overskytende rentekostnader mv. føres til fradrag mot inntekt i landdistriktet sammen med renteinntekter, øvrige valutaposter og andre finansposter, men med subsidiær rett til å føre et eventuelt negativt nettobeløp til fradrag i det alminnelige sokkelgrunnlaget (28 pst.).

Endringsforslaget vil redusere selskapenes tilpasningsmuligheter og korrigere minstekapitalregelen, samtidig som skattereglene forenkles, herunder behandlingen av overdragelser etter petroleumsloven § 10.

Departementet legger til grunn at endringen er provenynøytral.

9.2 Bakgrunn

Netto finansposter i utvinningsvirksomheten kan etter nærmere regler i petroleumsloven §§ 3 d og 3 h føres til fradrag både i alminnelig inntekt og grunnlaget for særskatt. I netto finansposter inngår hovedsakelig rentekostnader og renteinntekter, samt valutatap og valutagevinster. Netto finansposter vil som oftest være en netto kostnad.

Fordi den samlede skattesatsen på sokkelen (78 pst.) er betydelig høyere enn satsen ved inntektsbeskatningen av långiver i ordinær landvirksomhet (28 pst. for norsk långiver) eller i utlandet, oppnår selskapene en betydelig skattefordel ved å finansiere virksomheten med rentebærende lån (heretter omtalt som finansieringsfordel). Skatteverdien av finansieringsfordelen beregnes som merverdien av skattefradraget gjennom særskattesatsen (50 pst.) multiplisert med de netto finanskostnadene som kan fradragføres innenfor petroleumsbeskatningen.

Selskapet kan i tillegg oppnå en økt finansieringsfordel ved å legge annen virksomhet inn i selskapet som er gjenstand for petroleumsbeskatning. Dersom den øvrige virksomheten da lånefinansieres høyt, kan deler av lånekostnaden fordeles til sokkelen og gi rett til fradrag i sokkeldistriktet med høy skattesats (78 pst.). Dette var bakgrunnen for at reglene for fordeling av netto finansposter mellom sokkel og land ble endret fra og med inntektsåret 2002, ved at fordelingen skal skje på grunnlag av skattemessige verdier i henholdsvis sokkel- og landdistriktet i stedet for nettoinntekt før skatt. Selv om omleggingen til skattemessige verdier innebar en betydelig forbedring, kan det fortsatt være situasjoner der selskapene oppnår en økt finansieringsfordel fra virksomhet utenom sokkelvirksomheten. Fordi finansiering og opplåning er en fellesaktivitet i selskapet, er det ikke praktisk mulig å fordele net-

to finansposter basert på tilknytning til de enkelte virksomhetsområder.

Skattereglene for netto finansposter i petroleumskattbeskatningen er blitt vurdert og endret en rekke ganger. I 1999 ble det oppnevnt et offentlig ekspertutvalg for å utrede petroleumsskattesystemet. Petroleumsskatteutvalget la fram sin innstilling, NOU 2000:18, i juni 2000. En av de viktigste svakhetene som utvalget påpekte, var mulighetene for at ubeskattet inntekt fra utvinningsvirksomheten kunne finansiere selskapets øvrige aktiviteter gjennom finansieringsfordelen. For å bøte på denne svakheten, foreslo utvalget en omlegging av fradragsretten for netto finansposter. Utvalget foreslo at netto finanskostnader ikke lenger skulle være fradragsberettiget i særskattepliktig inntekt, men sammen med friinntekten erstattes av et kapitalavkastningsfradrag. Videre foreslo utvalget at fordelingsgrunnlaget skulle endres til skattemessige formuesverdier på sokkelen og i øvrig aktivitet. Forslaget om å holde netto finansposter utenfor særskattegrunnlaget ble ikke videreført av departementet, men grunnlaget for fordeling av finanspostene mellom sokkel og land ble endret til skattemessige formuesverdier i de to skattedistriktene fra og med inntektsåret 2002, jf. Ot.prp. nr. 86 (2000–2001) og Innst. O. nr. 106 (2000–2001).

9.3 Svakheter ved gjeldende skatteregler for netto finansposter

9.3.1 Innledning

På grunn av de skattemessige incentivene til lånefinansiering, er det gitt særlige regler i petroleumsskatteloven som regulerer fordeling av og størrelse på netto finansposter som kan fradragsføres på sokkelen. Nedenfor behandles fordelingsregelen for finansielle poster mellom sokkel og land, jf. petroleumsskatteloven § 3 d (avsnitt 9.3.2), minstekapitalregelen i petroleumsskatteloven § 3 h (avsnitt 9.3.3), og oppjusteringsregelen for selskap med lav låneandel, jf. petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd (avsnitt 9.3.4).

9.3.2 Fordeling av finansielle poster mellom sokkel og land

Utvinningselskapene kan drive ordinær landvirksomhet i tillegg til sokkelvirksomheten, og netto finansposter må derfor fordeles mellom land- og sokkelvirksomheten. Fram til inntektsåret 2002 ble netto finansposter fordelt mellom sokkel- og landdi-

striktet på grunnlag av størrelsen på nettoinntekten i de to skatteområdene. Med virkning fra og med inntektsåret 2002 ble regelen endret slik at netto finansposter i stedet fordeles på basis av skattemessig nedskrevet verdi av nærmere angitte formuesobjekter i de respektive skattedistriktene, jf. petroleumsskatteloven § 3 d.

Etter innføringen av den nye fordelingsregelen viser ligningspraksis en klar forbedring ved at netto finansposter i større grad fordeles slik den ville blitt dersom sokkel- og landvirksomheten ble drevet i to selvstendige selskaper. Fordi finansiering og opplåning er en fellesaktivitet i selskapet, må man i praksis basere seg på en sjablonregel som gir en så økonomisk korrekt fordeling som mulig.

Dagens fordelingsregel har fortsatt en svakhet ved at den fordeler selskapets totale finanskostnader uten alltid å ta fullt ut hensyn til ulik sammensetning av passivasiden i den regnskapsmessige balansen mellom sokkelvirksomhet og øvrig virksomhet. Fordelingen av netto finansposter kan derfor gi større fradrag på sokkelen enn dersom sokkel- og landaktiviteten hadde funnet sted i to atskilte selskaper, jf. eksemplet i boks 9.2 nedenfor. Fordelingsregelen er i tillegg administrativt utfordrende, og krever et detaljert regelverk for hva som inngår i skattemessige verdier, jf. petroleumsskatteloven § 3 d. Ved lignings- og klagebehandlingen har det oppstått flere spørsmål med hensyn til om enkeltposter skal medtas i henholdsvis sokkel- eller landdistriktet, eller holdes utenfor fordelingsgrunnlaget. Ved en endring av fradragsreglene vil det derfor være en fordel om skattemessige formuesverdier på sokkelen kan angis enklere og mer entydig.

9.3.3 Minstekapitalregelen og avkorting ved lav egenkapitalandel

Med virkning fra inntektsåret 1994 ble det innført en begrensning i retten til skattefradrag for netto finanskostnader når regnskapsmessig egenkapitalandel er lavere enn 20 pst., jf. petroleumsskatteloven § 3 h. Dersom egenkapitalandelen i regnskapsmessig balanse pr. 31.12 i inntektsåret er lavere enn 20 pst., skal det skje en forholdsmessig reduksjon (avkorting) av netto finanskostnader som kommer til fradrag på sokkelen, jf. formelen i boks 9.1

Koblingen til regnskapsmessig egenkapitalandel har for det første svakheter ved at selskapene har ulike tilpasningsmuligheter. Selskapene kan blant annet foreta egenkapitaltransaksjoner for å unngå avkorting. For å avhjelpe dette er det stilt krav om at tilført egenkapital i løpet av inntektsåret bare skal hensyntas ved beregningen av egenkapitalandelen pr. 31.12 dersom midlene er i behold

Boks 9.1 Beregning av skattefradrag for netto finanskostnader

Dagens regler: avkorting ved egenkapitalandel under 20 pst.:

$$\text{Sokkelfradrag} = \text{Netto finanskostnader fordelt sokkel} * 80\% * \frac{\text{Totalkapital}}{\text{Gjeld}}$$

Dagens regler: oppjustering av sokkelandelen ved egenkapitalandel over 20 pst.:

$$\text{Sokkelfradrag} = \text{Netto finanskostnad sokkel} * \frac{\text{Rentebærende gjeld} + \text{Egenkapital utover 20 pst.}}{\text{Rentebærende gjeld}}$$

Forslag: Sokkelfradrag på basis av skattemessige driftsmidler på sokkel:

$$\text{Sokkelfradrag} = (\text{Rentekostnader} + \text{valutatap/-gevinst på rtb. lån}) * \frac{50 \text{ pst.} * \text{Skattemessige driftsmidler sokkel}}{\text{Rentebærende gjeld}}$$

ved utløpet av etterfølgende år. Kravet til binding av tilført egenkapital har likevel svakheter, og enkelte selskaper oppnår en utilsiktet skattebesparelse ved for eksempel å foreta ekstraordinære utbytteutdelinger. Ved ligningsbehandlingen foreligger det tvister om regnskapsmessig tilpasning av utbytteavsetninger for å unngå at en utbyttegjeld begrenser mulighetene til rentebærende gjeld.

Videre tilpasser enkelte selskaper seg med en egenkapitalandel under 20 pst. Fordi dagens avkortingsregel ikke tar hensyn til at det kan være store, ikke-rentebærende gjeldsposter i balansen (f.eks. utsatt skatt, avsetninger til framtidige nedstengings- og fjerningskostnader og betalbar skatt), vil selskapene kunne oppnå en skattemessig gevinst ved lavere egenkapitalandel enn 20 pst., jf. eksempel i boks 9.2. Det er flere selskaper som de siste årene har hatt en egenkapitalandel lavere enn 20 pst.

Det er også administrative og prinsipielle problemer knyttet til minstekapitalregelen i § 3 h. Når skattereglene er direkte knyttet til regnskapsmessige størrelser, vil selskapene kunne ønske å påvirke regnskapet for å oppnå ulike skatteeffekter. Selv om skattereglene ikke er bindende for regnskapsføringen, vil de indirekte påvirke sammensetningen av selskapenes balanser og regnskapsføring. Det er uheldig at selskapenes forretningsdrift og regnskapsføring påvirkes av skattemessige, og ikke regnskapsfaglige, vurderinger, og at ligningsmyn-

dighetene får et aktivt kontrollansvar i forhold til regnskapsmessige poster.

9.3.4 Oppjusteringsregel ved høy egenkapitalandel

Ved endringen av fordelingsregelen i § 3 d med virkning fra og med inntektsåret 2002, ble det innført en egen oppjusteringsregel for selskaper med høyere egenkapitalandel enn 20 pst., jf. bestemmelsens syvende ledd. I de tilfeller et selskap som har formuesobjekter både på land og sokkel, har høyere egenkapitalandel enn 20 pst., kan selskapet øke andelen av netto finanskostnader som fordeles til sokkelen, jf. formelen i boks 9.1. Muligheten til oppjustering er begrenset til maksimalt 100 pst. av selskapets samlede netto finanskostnader.

Det er bare netto finanskostnader som vil bli gjenstand for oppjustering. Dette gir selskapene mulighet til å tilpasse inntektsføring og eventuelt finansiering for over tid å oppnå en utilsiktet skattebesparelse. I de årene oppjusteringsregelen har eksistert, er det eksempel på at selskap har valgt å inntektsføre store urealiserte valutagevinster som har gitt netto finansinntekt, som ikke er blitt oppjustert. Ved senere reversering av denne valutagevinsten kan selskapet eventuelt oppnå oppjustering av valutatap, og dermed en stor utilsiktet skattebesparelse samlet over årene.

Oppjusteringsregelen har også de samme svak-

Boks 9.2 Avkorting ved lav egenkapitalandel

To selskaper A og B har ulik balansesammensetning

Balanse selskap A

Sokkelaktiva	100	20	Egenkapital
		40	Ikke-rentebærende gjeld
		40	Rentebærende gjeld (rente 4%)
	<u>100</u>	<u>100</u>	

$$\text{Sokkelfradrag} = 40 * 4\% = \underline{1,60}$$

Balanse selskap B

Sokkelaktiva	100	10	Egenkapital
		40	Ikke-rentebærende gjeld
		50	Rentebærende gjeld (rente 4%)
	<u>100</u>	<u>100</u>	

$$\text{Sokkelfradrag} = 50 * 4\% * 80\% * \frac{100}{90} = \underline{1,78}$$

Selskap B har en egenkapitalandel under 20 pst., og får dermed avkortet de skattemessige netto finanskostnadene. Avkorting er imidlertid for liten, slik at selskapet får høyere rentefradrag enn et tilsvarende selskap som har tilpasset seg med 20 pst. egenkapital, jf. selskap A. Selskaper vil dermed kunne oppnå en skattebesparelse ved en lavere egenkapitalandel enn 20 pst. For å oppnå en korrekt avkorting når selskapene har ikke-rentebærende gjeldsposter, måtte avkorting justeres slik at den tilsvarer oppjusteringsregelen som omtales i avsnitt 9.3.4.

Balanse selskap C

Sokkelaktiva	100	15	Egenkapital
(skm. verdi 75)		40	Ikke-rentebærende gjeld
Landaktiva	50	95	Rentebærende gjeld (rente 4%)
(skm. verdi 50)			
	<u>150</u>	<u>150</u>	

$$\text{Sokkelfradrag} = 95 * 4\% * \frac{75}{75 + 50} * 80\% * \frac{150}{135} = \underline{2,03}$$

Selskap C har som selskap B en egenkapitalandel på 10 pst. I tillegg til sokkelaktivitet på 100 har imidlertid selskap C også landaktiva balanseført med 50, som er finansiert med 5 i egenkapital og 45 i rentebærende gjeld (ingen ikke-rentebærende gjeld). Selskap C får dermed fordelt en andel av finanskostnadene til sokkeldistriktet, og sokkelfradraget blir avkortet på grunn av lav egenkapitalandel. Selskap C får likevel et større sokkelfradrag enn selskap B fordi fordelingsregelen ikke tar hensyn til ulik sammensetning på passivasiden, jf. avsnitt 9.3.2.

hetene ved egenkapitaltransaksjoner som minstekapitalregelen. Selskapene kan foreta egenkapitaltransaksjoner ved årsskiftet, og oppnå en utilsiktet oppjustering av netto finanskostnader. Disse svakhetene bør etter departementets syn rettes opp.

9.3.5 Særlig om valutaposter og renteinntekter

Reglene om krav til minste egenkapitalandel og oppjustering som er omtalt over, er i stor grad innrettet mot fradrag for lånekostnader. Dette taler for at avkorting og oppjusteringen primært burde

omfatte lånekostnader, og ikke andre elementer i netto finansposter som renteinntekter og øvrige valutaposter.

Valutagevinster og valutatap oppstår ved at selskapene tar opp store deler av lånene eller har fordringer i utenlandsk valuta. Når verdiforholdet mellom norske kroner og lånevaluta endrer seg, vil det oppstå både realiserte og urealiserte valutaeffekter. I gjeldende skatteregler for valutagevinster og valutatap på langsiktige fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, er det en tilpasningsmulighet ved at selskapene kan velge om de vil ta urealiserte valutaeffekter til inntekt eller fradrag skattemessig, jf. skatteloven § 14–5 femte ledd og skattelovforskriften § 14–5 C. Selskapene kan da tilpasse inntektsføringen ut fra om andre skatteparametre gjør inntektsføring fordelaktig, jf. bl.a. eksemplet i omtalen i avsnitt 9.3.4.

Dagens minstekapitalregel er knyttet til gjeld og egenkapital i selskapenes regnskapsmessige balanse, og er uavhengig av sammensetningen av aktiva. Dersom selskapene plasserer midler i bankinnskudd eller rentebærende papirer, vil de få renteinntekter. Renteinntektene vil bli medregnet i netto finanskostnader som kan bli gjenstand for avkorting eller oppjustering. Når størrelsen på rentebærende aktivaposter ikke påvirker avkorting eller oppjustering av sokkelfradraget, er det heller ingen grunn til at renteinntekter skal være gjenstand for avkorting eller oppjustering. Selskapene vil heller ikke ha behov for store rentebærende aktivaposter for å finansiere sokkelvirksomhet, fordi selskapene har gode muligheter til løpende å justere størrelsen på rentebærende gjeld og egenkapital.

9.3.6 Behov for § 10-nøytralisering ved overdragelse av utvinningstillatelser

Etter endringene i petroleumsbeskatningen i 2002 ble det større skattemessig likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon. Behandlingen av saker om samtykke til overdragelse av utvinningstillatelser etter petroleumsskatteloven § 10 har derfor kunnet forenkles og standardiseres vesentlig. Ved overdragelser der vederlaget for utvinningstillatelsen er høyere enn den regnskapsmessige verdien av tillatelsen hos selger, kan det imidlertid oppstå økt finansieringsfordel. I de fleste overdragelsessaker er det derfor behov for vilkår om skattemessig nøytralisering av regnskapsmessig merverdi, dvs. høyere regnskapsmessig verdi av andelen hos kjøper (markedsverdi) enn den hadde hos selger (regnskapsmessig nedskrevet verdi fratrukket utsatt skatt). For ytterligere å forenkle §10-behandlingen, vil det være en fordel om en kunne

fjerne behovet for å nøytralisere økningen i finansieringsfordelen (regnskapsmessig merverdi) som følge av overdragelsen, jf. at departementet i St.meld. nr. 2 (2003-2004) pekte på at en ville arbeide videre med sikte på ytterligere forenkling. Dette kan eventuelt oppnås dersom skattereglene for netto finansposter ikke tar utgangspunkt i regnskapsmessige balanseverdier, men baseres på skattemessige verdier.

9.4 Høring

Departementet sendte 2. juni 2006 på høring et forslag om endringer i reglene for finansielle poster i petroleumsbeskatningen. Fristen for å komme med merknader var 14. august 2006.

I høringsbrevet viste departementet til svakhetene ved gjeldende regler for fordeling av finansielle poster mellom land- og sokkeldistriktet, jf. petroleumsskatteloven § 3 d, og minstekapitalregelen i petroleumsskatteloven § 3 h. For å avhjelpe disse svakhetene og forenkle skattereglene, foreslo departementet at reglene endres slik at rentekostnadene behandles separat, og at fradraget for rentekostnader i særskattepliktig virksomhet fastsettes direkte ut fra forholdet mellom skattemessige verdier på sokkelen og rentebærende gjeld. Selskaps overskytende rentekostnader ble foreslått ført til fradrag i landdistriktet. For renteinntekter, valutaposter og øvrige finansposter foreslo departementet primært en løsning der disse ikke inngår i grunnlaget for sokkelbeskatningen, men fullt ut henføres til landdistriktet. Dersom det viste seg vanskelig å skille valutaposter fra rentekostnadene, ville departementet vurdere å ta valutaeffektene inn i sokkelbeskatningen.

For rentekostnader og renteinntekter samlet ble det anslått at endringsforslaget ville medføre et provenytnyt på om lag 200 mill. kroner pr. år. Departementet la til grunn at endringen av skattereglene for finansposter skulle skje innenfor en provenynøytral ramme, og varslet at en ved eventuell fremming av lovforslaget ville vurdere hvordan forslaget kunne tilpasses innenfor denne rammen.

Departementet har mottatt realitetsmerknader fra *Oljeindustriens Landsforening (OLF)*, fellesuttalelse fra *Revus Energy ASA*, *DONG Norge AS*, *E.ON Ruhrgas Norge AS*, *Faroe Petroleum Norge AS*, *Gaz de France Norge AS*, *Norwegian Energy Company AS*, *Pertra ASA*, *Petro-Canada Norge AS*, *Premier Oil Norge AS* og *Talisman Energy Norge AS*, dvs. ti «nykommere», *Centrica Energi* (støtter *Revus m.fl.*), *PA Resources AB*, *Marathon Petroleum Company* og *Oljeskattekontoret*.

Høringsinstansene deler i stor grad departementets vurdering av at gjeldende regler har svakheter. En hovedinnvending fra selskapene er likevel at høringsforslaget samlet innebærer en skatteskjerpelse, og at det særlig vil ramme finansiering av lete- og utbyggingsaktivitet for nye aktører på sokkelen. Selskapene anfører at det er nødvendig å justere forslaget for å fjerne uheldige virkninger. De vesentligste synspunktene fra høringsrunden er behandlet løpende nedenfor i avsnitt 9.5 og 9.6.

9.5 Departementets vurderinger og forslag

9.5.1 Samlede provenyvirksomheter

Basert på selskapenes historiske balanse- og ligningstall la departementet i høringsnotatet til grunn at effekten av endringsforslaget for rentekostnader og renteinntekter samlet for alle selskaper ville gi et provenytap på om lag 200 mill. kroner pr. år. Valuta-gevinster og -tap og øvrige finansposter varierer fra år til år, og det ble derfor sett bort fra disse i provenyberegningene. Departementet forutsatte at endringen skulle være provenynøytral, og varslet at en i statsbudsjettet for 2007 ville vurdere hvordan forslaget eventuelt kunne tilpasses innenfor denne rammen.

I høringsrunden uttaler selskapene at høringsforslaget for finansposter vil innebære en provenyøkning for selskapene samlet. *OLF* viser til egne beregninger som viser en provenyøkning på 2 mrd. kroner samlet for perioden 2007–2013. *Revus m.fl.* har gjort beregninger for en gruppe på seks nykommere som viser en provenyøkning på 610 mill. kroner for perioden 2007–2013. *Oljeskattekontoret* skriver at det har foretatt egne beregninger som indikerer at departementets anslåtte provenytap er undervurdert.

Departementet har ikke tilgang til de provenymodellene som selskapene benytter, og kan derfor ikke vurdere selskapenes anslag direkte. Når det gjelder *OLF*, viser departementet til at *OLFs* konsulent *ECON* i vedlegget til høringsbrevet skriver:

«Resultatene av endringen til foreslått regel er helt avhengig av hvor store renteinntekter selskapene har, hvordan oljeprisutviklingen er, samt hvor stor aktivitet selskapene har knyttet til lete- og utbyggingsvirksomhet.»

I et av *ECONs* alternative provenyanslag har de tatt med alle renteinntektene som deres modell genererer. Dette alternativet gir en provenyreduksjon på 563 mill. kroner. For å komme fram til hovedan-

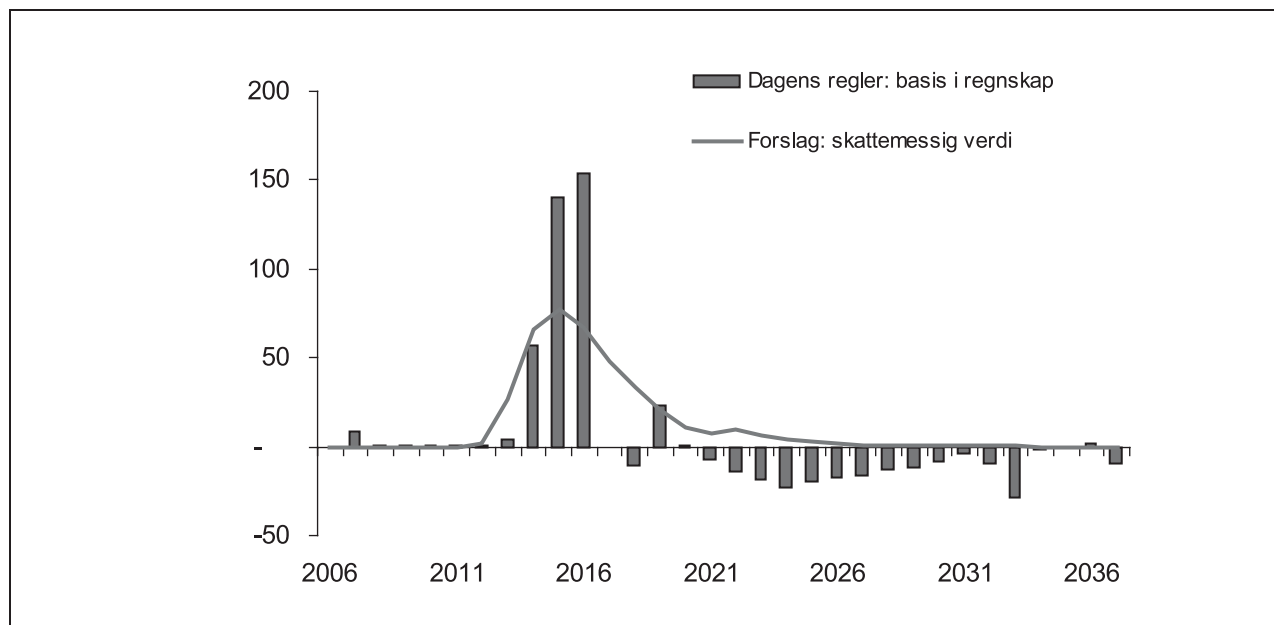
slaget med en provenyøkning på 2 mrd. kroner, har de halvert renteinntektene som fullt ut vil fordeles til land (28 pst. beskatning) etter forslaget i høringsnotatet.

Når det gjelder anslaget fra *Revus m.fl.*, vil departementet vise til at de nye reglene vil gi en jevnere finansieringsfordel over levetiden til prosjektet, jf. figur 9.1. Dagens regler gir en svært høy finansieringsfordel de første årene, og en lav eller negativ finansieringsfordel i senere år. Dersom en tar utgangspunkt i en kort periode for selskaper i oppbyggingsfasen, kan en dermed stå i fare for å overvurdere provenyeffekten av omleggingen. Som drøftet i avsnitt 9.5.2 viser også departementets beregninger at endringsforslaget vil medføre en mindre innstramming for nye aktører utenfor skatteposisjon, fordi de med dagens regler kan oppnå en utilsiktet skattefavourisering i forhold til etablerte aktører i skatteposisjon.

Departementet er enig med selskapene i at provenyanslagene er svært avhengig av utviklingen i rentekostnader, renteinntekter og valutaposter. Dette er grunnen til at departementet har basert provenyanslaget på historiske ligningstall. Disse viser et provenytap når en tar hensyn til at betydelige renteinntekter etter forslaget vil bli fordelt fullt ut til landdistriktet med 28 pst. beskatning. Det er imidlertid betydelig usikkerhet om framtidig utvikling i rentekostnader, renteinntekter, valutaposter og øvrige finansposter, og provenyeffekten av omleggingen er derfor usikker. Med den betydelige usikkerheten om framtidig utvikling i finanselementene, legger departementet til grunn at omleggingen til skattemessige verdier i seg selv er om lag provenynøytral for selskapene samlet. Det er dermed ikke aktuelt å fremme forslag til innstramming på andre områder for å oppnå en provenynøytral ramme.

9.5.2 Effekter for nye aktører med kun lete- og utbyggingsaktivitet

OLF, *Revus m.fl.* og enkelt-selskaper påpeker i høringsrunden at omleggingen vil medføre økte skatter for nye aktører som driver lete- eller utbyggingsaktivitet. Nye aktører som kun driver lete- og utbyggingsaktivitet, vil ikke ha skattemessige inntekter i en tidlig fase. Slike selskaper vil måtte framføre underskudd med rentekompensasjon eller eventuelt få refundert skatteverdien av letetekostnader. I en tidlig fase vil disse aktørene ha lave skattemessige verdier, og vil derfor få lavt rentefradrag på sokkelen med forslaget i høringsnotatet. Selskapene uttaler at omleggingen over noen år kan medføre en reduksjon i selskapenes nåverdier etter skatt på i størrelsesorden 2–10 pst.



Figur 9.1 Finansieringsfordel på sokkel for et modellprosjekt med letefase (mill. kroner)

Departementet vil påpeke at det er vanskelig å oppnå en systemmessig omlegging uten at enkelte selskaper enten kommer bedre eller dårligere ut enn med eksisterende regler. Det nye forslaget basert på skattemessige verdier vil innebære at finansieringsfordelen blir jevnere over prosjektets levetid. Dagens regler medfører derimot en svært høy finansieringsfordel de første årene, for så å gi en negativ finansieringsfordel i en sen fase, jf. illustrasjonene i figur 9.1 som viser finansieringsfordelen for et selskap i skatteposisjon. Virkningen av omleggingen er avhengig av i hvilken fase i prosjektforløpet selskapets hovedaktivitet ligger. Det er derfor viktig å ikke se på effekten for enkeltår, men vurdere de samlede virkningene over prosjektets levetid.

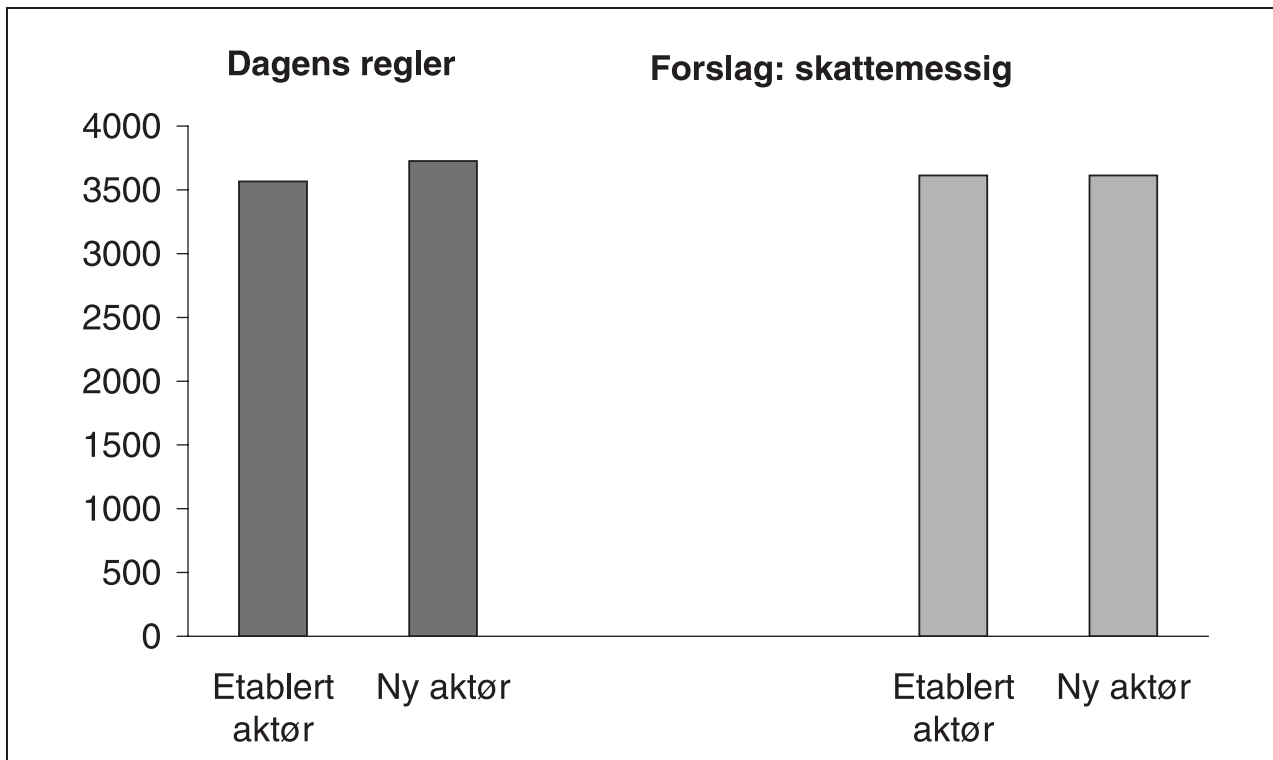
Skattemessig likebehandling mellom etablerte og nye aktører var et viktig mål ved justering av petroleumsskatten både i 2002 og 2005. Hensikten har vært at skattevilkårene verken skal være til ulempe eller fordel for nye aktører i forhold til etablerte aktører som er i skatteposisjon. Framføring av underskudd med rentekompensasjon, refusjon av skatteverdien av underskudd ved opphør av virksomhet, samt refusjon av skatteverdien av letekostnader for selskaper utenfor skatteposisjon, har vært viktige tiltak for å oppnå skattemessig likebehandling. Skattemessig likebehandling vil medføre at nåverdien av et prosjekt etter skatt bør være om lag den samme for en ny aktør og en etablert aktør i skatteposisjon.

Med dagens skatteregler for netto finansposter har det oppstått en ikke ubetydelig skattefordel for nye aktører i forhold til etablerte aktører.

Dette er illustrert i figur 9.2, som viser nåverdi etter skatt av samme modellprosjekt for en etablert aktør i skatteposisjon og for en ny aktør utenfor skatteposisjon i oppbyggingsperioden. En viktig årsak til den utilsiktede skattefordelen er at selskaper med underskudd til framføring kan få større rom for rentebærende gjeld i den regnskapsmessige balansen. Effekten oppstår ved at selskaper utenfor skatteposisjon både har lavere utsatt skattegjeld, ingen betalbar skattegjeld og lav eller ingen utbyttegjeld. Det er ikke tatt hensyn til dette økte rommet for rentebærende gjeld ved tidligere skattejusteringer. Nye aktører med underskudd til framføring og høy belåning, kan dermed oppnå en utilsiktet høy finansieringsfordel med dagens skatteregler. Dette er bakgrunnen for at nye aktører utenfor skatteposisjon vil få en mindre skatteskjerpelse ved den foreslåtte omlegging til skattemessige verdier.

I modellprosjektet tilsvarer den økte skatten for nye aktører utenfor skatteposisjon en reduksjon av selskapenes nåverdi etter skatt på om lag tre prosent. Ved lave oljepriser eller marginal prosjekt-lønnsomhet vil skatteskjerpelsen være noe større fordi dagens regler gir større finansieringsfordel ved lave priser og marginal prosjekt-lønnsomhet. Selv om en ikke skulle gjennomføre en omlegging til skattemessige verdier, ville det uansett være aktuelt å vurdere innstramminger på dette området for i større grad å likestille nye og etablerte aktører.

Figur 9.2 viser også at en ny regel basert på skattemessige verdier i større grad likestiller nye og etablerte aktører. Når fradragsreglene har basis i skattemessige verdier, vil påløpt finansieringsfordel være uavhengig av aktørens skatteposisjon.



Figur 9.2 Effekt av omlegging av rentefradraget (nåverdi etter skatt i mill. kroner)

Selskapene har også påpekt at omleggingen vil medføre reduserte investeringsincentiv og svakere økonomi etter skatt for marginale prosjekter. Departementet har tidligere vurdert, senest i St.meld. nr. 2 (2003–2004) jf. Budsjett-innst. S. nr. II (2003–2004), at de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger, friinntekt og finansieringsfordel) i petroleumskatningen er for sjenerøse i forhold til et nøytralt skattesystem. Selv om omleggingen vil være en innstramning for enkelte selskaper, vil fortsatt de investeringsbaserte fradragene være sjenerøse. Eventuelle problemer knyttet til investeringsincentiver og marginale prosjekter vil derfor fortsatt være at de investeringsbaserte fradragene er for sjenerøse. Omleggingen vil også medføre en større skattemessig likestilling mellom selskapene, slik at selskapene ikke setter ulik verdi på prosjektene på grunn av ulik skatteposisjon.

OLF og *Revus m.fl.* innvender at selskaper som utelukkende driver utvinningsvirksomhet, risikerer ikke å få fradrag overhodet for finansielle kostnader som skal fordeles til landdistriktet fordi de ikke har inntekt der å føre kostnadene mot. Etter gjeldende rett kan inntil en halvpart av underskudd fra landdistriktet føres til fradrag i alminnelig inntekt (28 pst.) på sokkelen. Det påpekes videre at framføring av resterende underskudd til fradrag i framtidige år uten rentekompensasjon uansett medfører en verdireduksjon. Selskapene foreslår at finanskostnader som ikke kommer til fradrag i særskatte-

pliktig inntekt (78 pst.), skal kunne føres til fradrag i alminnelig inntekt (28 pst.) på sokkelen.

Departementet er enig i at selskaper som utelukkende driver utvinningsvirksomhet, bør få effektivt fradrag for finanskostnadene i samme grad som selskaper som også driver ordinær landvirksomhet. Departementet foreslår at det gis en særregel for netto finanskostnader som etter forslaget skal henføres til land. Hvis selskapet i inntektsåret ikke har inntekt i landdistriktet å føre finansnetto mot, foreslås det at selskapet skal kunne føre kostnadene til fradrag i alminnelig inntekt på sokkelen (28 pst. beskatning). Dersom selskapet heller ikke har skattepliktig inntekt på sokkelen, medtas kostnadene til framføring (28 pst.) sammen med øvrig underskudd på sokkelen. Det vises til nærmere omtale i avsnitt 9.6.7 nedenfor.

Departementet vil også foreslå ytterligere en lovendring som kan avhjelpe den innstramningen som nye aktører kan få ved overgang til ny regel for finansielle poster. Det foreslås at det blir adgang til å pantsette kravet på refusjon fra staten av skatteverdien av letekostnader. Dette spørsmålet er ikke tatt opp i høringsrunden, men vil ha en positiv effekt på rentekostnadene for nye aktører på sokkelen. En pantsettelsesadgang kan både gi nye, små aktører større lånemuligheter og gi lavere lånerente pga. redusert risiko for långiver. Det vises til nærmere redegjørelse for forslaget i avsnitt 9.6.11.

9.5.3 Særlig om skillet mellom rentekostnader og valutaposter, renteinntekter og øvrige finansposter

I høringsnotatet ble det primært foreslått at kun rentekostnader skulle komme til fradrag i petroleumsbeskatningen, og at andre finansposter som valutagevinst og -tap og renteinntekter skulle henføres fullt ut til landdistriktet. Det ble blant annet vist til at for valutaposter, renteinntekter og øvrige finansposter er det ingen nødvendig direkte kobling mellom de enkelte postene og petroleumsvirksomheten. Dersom det skulle vise seg vanskelig å skille valutaposter fra rentekostnadene, varslet departementet at en ville vurdere å ta valutaeffektene inn i sokkelbeskatningen.

Både *OLF*, *Revus m.fl.* og *Oljeskattekontoret* peker på at det kan være problemer med å skille valutaposter fra rentekostnadene når sokkelfradraget beregnes. *OLF* og *Revus m.fl.* viser til at valutaposter er en del av de totale kostnader ved lånefinansiering, og at en full fordeling av valutaposter til land særlig kan gi problemer for nye aktører. Problemene knytter seg til at selskapene i stor grad har lån i valuta, samt at olje- og gassalget i hovedsak skjer i USD og EUR, mens skattebetalingen må foretas i norske kroner. *Oljeskattekontoret* peker på at selskapene kan låne i en høyrentevaluta, og samtidig inngå en valutaterminkontrakt som gir en sikker valutagevinst. Med det primære forslaget i høringsnotatet kunne en andel av de høye rentekostnadene fordeles til sokkel (78 pst.), mens hele den sikre valutagevinsten fordeles fullt ut til land (28 pst.). Dersom kun rentekostnader skal fradragsføres på sokkelen, vil det derfor være fare for vesentlig proveny-tap over tid.

Departementet er enig med *Oljeskattekontoret* i at dersom alle valutaposter fordeles fullt ut til land, vil det være fare for vesentlig proveny-tap over tid. I høringsnotatet var det forutsatt at selskapene ikke har klare forventninger til framtidig valutakursutvikling for de viktigste lånevaluta. Som *Oljeskattekontoret* påpeker er det imidlertid mulig for selskapene å inngå valutaterminkontrakter, og dermed oppnå en sikker valutaeffekt. Departementet foreslår derfor en justering i forhold til høringsutkastet ved at også valutagevinster og valutatap som er direkte knyttet til rentebærende lån, inngår i sokkelfradraget. Ved lån i utenlandsk valuta vil den utenlandske renten sammen med forventet valutakursutvikling over tid om lag kunne tilsvare den norske lånerenten (udekket renteparitet). Ved å inkludere både rentekostnaden og valutagevinst og -tap på lånet vil en inkludere hele den forventede lånekostnaden i sokkelfradraget. Valutakursene vil imidler-

tid svinge fra år til år, og sokkelfradraget vil dermed avvike fra den norske lånerenten det enkelte år. Over tid vil en imidlertid ikke forvente at systematiske avvik fra renteparitet holder. Det samlede fradraget for et valutalån vil dermed kunne tilsvare fradraget ved et lån i norske kroner.

Departementet foreslår at en bare inkluderer valutagevinster og valutatap som er direkte knyttet til de rentebærende lånene. Øvrige valutaposter som f.eks. sikringsgevinster og -tap og valutaeffekter av aktivaposter, skal fordeles fullt ut til landdistriktet sammen med renteinntekter. Slike inntekter og utgifter er ikke i samme grad knyttet til selskapenes aktivitet på sokkelen, og det er derfor ikke ønskelig å inkludere slike valutaposter i sokkelfradraget. Selskapene vil fortsatt ha full frihet til å inngå sikringskontrakter for valutalån, men må tilpasse sikringsandelen til de nye skattereglene. Dette tilsvare selskapenes posisjon ved oljeprissikring der sokkelbeskatningen er basert på normpriser som skal tilsvare den løpende markedsprisen for olje.

I forhold til selskapenes merknad om at salgsinntekter er i USD eller EUR, og skattebetaling i norske kroner, vil departementet bemerke at selskapene har gode muligheter til å tilpasse seg de nye reglene. Selskapene vil ha full mulighet til å inngå sikringskontrakter i den grad de ønsker det, men sikringsandelen bør tilpasses de nye skattereglene. Videre vil departementet bemerke at petroleumsskatten beregnes på basis av normpriser for olje som tar hensyn til valutakursen hver måned. Selskapene kan unngå valutaeksponering ved løpende å kjøpe norske kroner eller andre sikringsprodukter i takt med inntektene gjennom året. Selskapet vil da ha en posisjon i norske kroner som tilsvare skattebetalingen, uten at det oppstår risiko for valutagevinst og valutatap knyttet til skatteinnbetaling. Departementet vurderer derfor ikke selskapenes øvrige merknader for valutaposter som så vesentlige at større deler av valutapostene bør inngå i sokkelbeskatningen.

9.5.4 Hensynet til dobbeltbeskatning og skatteavtaler

Ved tidligere vurderinger av rentefradraget i særskattepliktig inntekt er det blitt lagt vekt på at man ønsker å beholde krediterbarhet for de norske petroleumsskattene slik at det ikke oppstår dobbeltbeskatning for utenlandske oljeselskaper. Det er derfor viktig at sokkelbeskatningen fortsatt anses som en inntektsskatt der alle vesentlige kostnader er fradragsberettigede. I skatteavtale med enkelte land er det også inntatt en særbestemmelse som

sikrer kredit for norske petroleumsskatter, og for slike avtaler vil det ha betydning at det ikke skjer vesentlige endringer i beskatningen i forhold til skattesystemet da skatteavtalen ble inngått.

Departementets vurdering er at endringsforslagene ikke vil medføre vesentlig risiko for dobbeltbeskatning. Begrunnelsen for endringene er å rette opp svakheter ved gjeldende regler, og gi skattevilkår som skal være enklere å praktisere for selskapene og myndighetene. Rentekostnader og valutaposter på rentebærende gjeld på sokkelen er som tidligere fradragsberettiget i inntekt fra utvinningsvirksomheten, og forslaget innebærer en teknisk tilpasning av hvordan rentekostnadene mv. tilordnes sokkeldistriktet og eventuelt nedjusteres eller oppjusteres ved høy eller lav belåning. De nye reglene har det samme formålet som dagens regler om fordeling mellom land og sokkel, krav til minstekapital og oppjustering ved høy kapitalandel. Selskapene vil også oppnå om lag den samme skatteverdien av fradraget for netto finansposter som ved dagens skatteregler for netto finansposter. Endringsforslaget kan dermed ikke anses som noen vesentlig endring av skattesystemet.

9.6 Nærmere om departementets forslag

9.6.1 Generelt

Mange av de utilsiktede skattevirkningene for netto finansposter oppstår fordi skattereglene tar utgangspunkt i selskapenes regnskapsmessige balanse. Etter departementets oppfatning oppnås en mer treffsikker og enklere løsning dersom skattereglene i stedet knyttes til skattemessig verdier.

Departementet foreslår en regel der rentekostnader og tilhørende valutaposter (heretter rentekostnader mv.) på rentebærende gjeld behandles separat fra øvrige finansposter, jf. avsnitt 9.5.3 ovenfor. Det foreslås at skattefradraget for rentekostnader mv. fastsettes forholdsmessig basert på skattemessige verdier av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet. Fradraget vil fortsatt ta utgangspunkt i selskapets faktiske rentekostnader mv., men disse skal fordeles mellom sokkel- og landdistriktet og justeres, slik det også gjøres i dag, etter beregningsformelen vist i boks 9.1.

Etter forslaget kan selskapet kreve fradrag i særskattepliktig inntekt for faktiske rentekostnader mv. som svarer til 50 pst. av forholdet mellom skattemessige formuesverdier tilordnet sokkeldistriktet og selskapets rentebærende gjeld. For rentekostnader mv. innebærer departementets forslag

at gjeldende fordeling mellom land og sokkel etter § 3 d, herunder syvende ledd, og eventuell avkorting etter § 3 h, skjer under ett. Regelen fører til at det ikke lenger vil være behov for å foreta en forholdsmessig fordeling av rentekostnadene mv. mellom sokkel og land, fordi fradraget fastsettes på basis av formuesverdier tilordnet sokkeldistriktet. Når det gjelder en eventuell avkorting eller oppjustering av skattefradraget i sokkelinntekten ved høy eller lav gjeldsgrad, innebærer forslaget at beregningen skal skje på grunnlag av skattemessige formuesverdier i stedet for regnskapsmessige størrelser som i dag, jf. § 3 h og § 3 d syvende ledd.

Det skattemessige fradraget for rentekostnader mv. i sokkelinntekten kan maksimalt tilsvare selskapets samlede rentekostnader mv. Det vises til tilsvarende begrensning i dagens regler for oppjustering av netto finanskostnader fordelt til sokkel.

Dersom selskapet tilpasser seg med høy andel rentebærende gjeld, vil brøken bli mindre enn 1, og skattemessig fradrag på sokkelen vil bli nedjustert på en mer økonomisk korrekt måte enn i dagens minstekapitalregel. De rentekostnader mv. som ikke kan fradragsføres på sokkelen, vil etter de nye reglene kunne fradragsføres i landdistriktet, jf. avsnitt 9.6.2. Dette er en gunstigere løsning for selskapene enn ved avkorting etter dagens regler.

Dersom selskapet også har formuesobjekter i landdistriktet og tilpasser seg med høy egenkapitalandel, vil beregningen gi om lag samme fradrag som for et tilsvarende selskap med en lavere egenkapitalandel, jf. dagens oppjusteringsregel.

Skattefradraget på sokkelen ved dagens regler og forslaget basert på skattemessig verdier er illustrert i boks 9.3.

Denne modellen har etter departementets oppfatning flere fordeler framfor gjeldende skatteregler. Fradraget for rentekostnader mv. på sokkelen vil samsvare bedre med selskapets finansieringsbehov på sokkelen, svakhetene knyttet til avkortingsmekanismen ved lav egenkapitalandel fjernes, og mange av tilpasningsmulighetene faller bort. Samtidig blir regelverket enklere.

Ved at skattemessig fradrag for rentekostnader mv. er knyttet til skattemessige verdier, vil selskapene videre ikke oppnå økt finansieringsfordel ved overdragelse av utvinningstillatelser. Kjøper vil overta selgers skattemessige verdi på driftsmidlene som overdras. Det er dermed mulig å ytterligere forenkle og standardisere §10-vilkårene ved de aller fleste overdragelser. Dette vil være en forenkling for selskapene, redusere omfanget av arbeidet for myndighetene, og gjøre det enklere for nye aktører å vurdere verdien ved kjøp av utvinningstillatelser på norsk sokkel.

Boks 9.3 Illustrasjon av foreslått rentefradrag basert på skattemessige verdier**Eksempel 1: mindre nyetablert selskap med høy andel rentebærende gjeld**

Balanse 31/12 mill. kroner		
Driftsmidler sokkel	84	22 Egenkapital
Finansmidler		
Sum anleggsmidler	84	Utsatt skatt
		17 Avsetninger
Omløpsmidler	16	8 Skattegjeld
		Utbyttegjeld
		16 Annen ikke rentebærende gjeld
		41 Sum ikke rentebærende gjeld
		37 Rentebærende gjeld
Sum eiendeler	100	100 Sum egenkapital og gjeld
Rentekostnader		1,3 mill. kr
Fordelt til sokkel ved dagens regler		100 %
Skattemessig verdi driftsmidler på sokkel (mill. kr)		45 mill. kr
Gjennomsnittlig rentebærende lån (mill. kr)		25 mill. kr

Sokkelfradrag etter dagens regler: $1,3 * (37+2)/37 = 1,4$ - redusert til 1,3 mill. kr (maksbegrensing slår inn for oppjustering)

Sokkelfradrag etter ny modell: $1,3 * (0,5 * 45) / 25 = 1,2$ mill. kr

Selskapet er i etableringsfase med høy andel rentebærende gjeld. Dagens regler gir stor finansieringsfordel i tidligfasen. Selskapet har også renteinntekter og vil samlet få en skattelettelse ved de foreslåtte reglene.

Eksempel 2: større selskap med betydelig landaktivitet og høy egenkapitalfinansiering

Balanse 31/12 mrd. kroner		
Driftsmidler	41	31 Egenkapital
Finansmidler	40	
Sum anleggsmidler	81	16 Utsatt skatt
		8 Avsetninger
Omløpsmidler	19	8 Skattegjeld
		5 Utbyttegjeld
		21 Annen ikke rentebærende gjeld
		57 Sum ikke rentebærende gjeld
		12 Rentebærende gjeld
Sum eiendeler	100	100 Sum egenkapital og gjeld
Rentekostnader		600 mill. kr
Fordelt til sokkel ved dagens regler		25 %
Skattemessig verdi driftsmidler på sokkel (mrd. kr)		13 mrd. kr
Gjennomsnittlig rentebærende lån (mrd. kr)		15 mrd. kr

Sokkelfradrag etter dagens regler: $600 * 0,25 * (12+11)/12 = 287$ mill. kr

Sokkelfradrag etter ny modell: $600 * (0,5 * 13) / 15 = 260$ mill. kr

Selskapet har i dag finansieringsfordel av betydelig landaktivitet, og vil få en mindre innstramming i sokkelfradraget. Selskapet har også renteinntekter, og vil samlet få en skattelettelse med de foreslåtte reglene.

Andre finansielle poster enn rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden, foreslås henført direkte til land, jf. avsnitt 9.6.6.

Departementet foreslår at de nye reglene for

skattemessig behandling av finansielle poster i petroleumsbeskatningen tas inn i petroleumsskatteloven § 3 d.

Det vises til vedlagte lovforslag.

9.6.2 Rentekostnader og valutaposter knyttet til rentebærende gjeld

Med *rentekostnader* i beregningsformelen menes renter av rentebærende gjeld, dvs. gjeld som har gitt opphav til rentekostnader som skal behandles etter den foreslåtte regelen. Kostnadene må for det første være fradragsberettiget som rentekostnader etter petroleumsskattelovens og skattelovens alminnelige regler, jf. skatteloven § 6–40. En forutsetning for at en rentekostnad skal behandles etter den foreslåtte regelen er dessuten at kostnadene ville inngått til fordeling etter gjeldende §§ 3 d og 3 h i petroleumsskatteloven. Det er ikke meningen å endre virkeområdet på dette punktet. Derimot vil det med den nye regelen bli nødvendig å trekke en grense mellom rentekostnader og valutaposter knyttet til rentebærende gjeld, og andre finansielle kostnader som etter forslaget skal henføres til land.

Regelen tar først og fremst sikte på lånekostnader opptatt for å finansiere sokkelinvesteringene. Rentekostnader kan imidlertid pådras i mange ulike sammenhenger, som for eksempel ved innrømmet kreditt, forsinket betaling osv. For at en rentekostnad skal medtas etter den foreslåtte regelen, må den ha tilknytning til en korresponderende rentebærende gjeld som også inngår ved fastsettelsen av skattefradraget for rentekostnader mv. på sokkelen. Det betyr at det i utgangspunktet må være en direkte sammenheng mellom de faktiske rentekostnader mv. som omfattes, og den gjennomsnittlige rentebærende gjelden som inngår ved beregningen av fradragsberettigede rentekostnader, jf. omtale i avsnitt 9.6.4. En tilsvarende sammenheng kreves i dag etter bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 3 d syvende ledd siste punktum.

I tillegg til rentekostnader skal valutatap og valutagevinster på rentebærende gjeld medtas. Det er bare valutaposter som er direkte knyttet til den rentebærende gjelden som inngår i beregningsformelen, som omfattes. Valutaposter på både kortsiktig og langsiktig rentebærende gjeld medtas. Alle realiserte valutagevinster og valutatap i inntektsåret inngår. Urealiserte valutaposter medtas i samme grad som de etter gjeldende regler kan fradragsføres eller inntektsføres for skatteformål. Når det gjelder tidfestingen av valutatap og valutagevinst på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, er det gitt særregler i skatteloven § 14–5 femte ledd, jf. skattelovforskriften § 14–5 C. Etter forskriften skal det føres en omvurderingskonto for urealisert tap og gevinst. Departementet foreslår i utgangspunktet ingen endringer i disse tidfestingsreglene. Det betyr at også urealiserte valutaposter kan føres til fradrag eller tas til inntekt etter beregningsformelen i den

grad det følger av bestemmelsene i forskriften. Når valutatap og valutagevinst knyttet til den rentebærende gjelden skal behandles separat, må imidlertid disse postene skilles ut fra den alminnelige omvurderingskontoen. Det må settes opp en egen omvurderingskonto for valutatap og valutagevinster på den rentebærende gjelden. Denne omvurderingskontoen skal føres etter de samme prinsipper som følger av skatteloven § 14–5 femte ledd, jf. skattelovforskriften § 14–5 C. Når urealiserte valutaposter på rentebærende gjeld skilles ut og behandles for seg, mens urealiserte valutaposter knyttet til langsiktige fordringer og eventuell øvrig gjeld føres på den alminnelige omvurderingskontoen, vil det likevel påvirke samordningen av selskapets samlede urealiserte valutaposter det enkelte inntektsår. Etter departementets oppfatning er det ingen grunn til at tidfestingen som sådan av urealiserte valutaposter skal påvirkes av at de urealiserte valutapostene knyttet til den rentebærende gjelden skal behandles separat fra øvrige valutaposter. Departementet vil derfor vurdere om det er behov for å regulere dette nærmere i forskrift. Etter petroleumsskatteloven § 8 har departementet hjemmel til å gi nærmere regler til gjennomføring og utfylling av petroleumsskatteloven. Departementet legger til grunn at denne bestemmelsen gir hjemmel til i forskrift å gi nærmere regler om behandlingen av urealiserte valutaposter etter forslaget til ny bestemmelse i § 3 d.

For tidfesting av gevinst og tap på kortsiktig (rentebærende) gjeld i utenlandsk valuta kommer bestemmelsen i skatteloven § 14–4 annet ledd til anvendelse.

Valutaposter som ikke er knyttet til den rentebærende gjelden, tilordnes landdistriktet, jf. avsnitt 9.6.6. Det gjelder også for ulike finansielle instrumenter til sikring av den rentebærende gjelden.

Hvis selskapets faktiske rentekostnader mv. overstiger det beregnede skattefradraget i særskattepliktig inntekt etter forslaget, skal de overskytende rentekostnadene mv. komme til fradrag i landinntekt.

Dersom et selskap ikke har formuesobjekter i sokkelvirksomheten, skal selskapets samlede rentekostnader mv. også fullt ut henføres til land.

Det vises til vedlagte lovforslag § 3 d annet til femte ledd, og forslag om opphevelse av gjeldende bestemmelse i § 3 h.

Petroleumsskatteforskriften § 2 annet ledd bestemmer at et selskap kan velge å aktivere rentekostnader som del av kostprisen for driftsmiddel som nevnt i § 3 b. Rentekostnader som aktiveres, kan ikke overstige netto finanskostnader som kommer til fradrag i sokkeldistriktet etter §§ 3 d og 3 h,

jf. §§ 3 j og 3 h fjerde ledd. Dersom den foreslåtte regelen innføres, vil det skje en samlet fastsettelse av skattemessig rentefradrag mv. Departementet foreslår at det foretas en tilpasning av bestemmelsen i § 3 j slik at den delen som aktiveres, ikke kan overstige de skattemessige rentefradrag mv. som kommer til fradrag på sokkelen etter den nye regelen i § 3 d annet ledd. Årets aktiverte rentekostnader medregnes ikke i skattemessig nedskrevet verdi pr. 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sokkeldistriktet etter § 3 annet ledd. Tidligere års aktiverte rentekostnader inngår derimot.

Etter opphevelsen av den någjeldende bestemmelsen i § 3 h, blir gjeldende bestemmelse i § 3 j inntatt som § 3 h. Någjeldende § 3 j foreslås opphevet.

Det vises til forslag til § 3 h og forslag om opphevelse av § 3 j.

9.6.3 Skattemessige formuesverdier tilordnet sokkelen

I høringsnotatet foreslo departementet at fysiske og immaterielle driftsmidler skulle medregnes som formuesverdier tilordnet sokkeldistriktet etter beregningsformelen. Eiendelene ble foreslått verdsatt til skattemessig nedskrevet verdi pr. 31.12 i inntektsåret.

Selskapene anfører at det er gitt en for snever definisjon av hvilke skattemessige verdier som inngår i beregningsformelen, og at andre vesentlige poster som innebærer en klar kapitalbinding i sokkelvirksomheten, bør inkluderes. *OLF* viser bl.a. til et forslag fra *ECON* som går ut på at man legger inn «skatteverdiene pr. 1. januar i inntektsåret og krav på tilbakebetaling av leteunderskudd (psktl. § 3c femte ledd), samt hele årets investeringer i telleren. Årets investeringer inkluderer også utgiftførte investeringer (først og fremst letekostnader)».

Departementet fastholder at finansieringskostnadene i utvinningsvirksomheten hovedsakelig går til finansiering av fysiske og immaterielle driftsmidler. Videre legger departementet til grunn at det bare er kostnader som ikke er kommet til fradrag skattemessig (dvs. aktiverte kostnader og driftsmidler), som bør gi grunnlag for tilordning av fradragsberettigede finansieringskostnader. Letekostnader, på samme måte som driftskostnader som fradragsføres løpende skattemessig, bør derfor ikke inngå som formuesobjekt i beregningsformelen. Eiendelene som skal medtas som formuesobjekter tilordnet sokkelen, foreslås verdsatt til skattemessig nedskrevet verdi.

Kapitalbindingen og sammensetningen av kapitalen vil variere gjennom inntektsåret. Av administrative grunner foreslår departementet at en legger til grunn skattemessige formuesverdier pr. 31.12 i inntektsåret. En kunne også ha tatt utgangspunkt i skattemessige formuesverdier pr. 1.1, eller i et gjennomsnitt av 1.1. og 31.12. *ECONs* forslag har etter departementets vurdering ikke den nødvendige økonomiske sammenheng ved at det inkluderer årets investeringer og letekostnader uten å trekke fra de tilhørende avskrivninger og utgiftføringer.

I dagens fordelingsgrunnlag etter petroleums-skatteloven § 3 d inngår også en del finanskapital i skattemessige formuesverdier på sokkelen. Som omtalt i avsnitt 9.3.2 er dagens fordelingsregel komplisert, og det oppstår stadig nye spørsmål om fordelingen av balanseposter. Ettersom fradraget for rentekostnader mv. etter forslaget frikobles fra regnskapsmessige balanseverdier, og renteinntekter ikke lenger skal inngå i sokkelbeskatningen, er det mindre grunn til at finansposter skal inngå i skattemessige formuesverdier ved beregning av rentefradraget. Departementet foreslår derfor en løsning der skattemessige formuesverdier på sokkelen defineres som (fysiske og immaterielle) driftsmidler. Selskapene vil trolig likevel ha behov for noe finanskapital knyttet til sokkelaktiviteten, men deler av dette vil finansieres ved ikke-rentebærende gjeldsposter. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det kan være behov for en viss rentebærende arbeidskapital knyttet til sokkelaktiviteten. For å ta høyde for dette, samtidig som en tar høyde for dagens skattemessige formuesverdier i fordelingsregelen, har en derfor justert prosentsatsen som benyttes ved beregningen av det skattemessige rentefradraget i sokkeldistriktet, jf. avsnitt 9.6.5. Å avgrense formuesobjektene som skal tilordnes sokkelen til fysiske og immaterielle driftsmidler, vil gi en regel som er enklere å praktisere enn gjeldende § 3 d.

Dersom et formuesobjekt skal medtas i sokkelgrunnlaget, må det være anskaffet før utløpet av inntektsåret. Videre må det ved utløpet av inntektsåret ha den nødvendige tilknytning til sokkelvirksomheten. På disse punktene er vurderingene de samme som i dag gjelder ved anvendelsen av fordelingsregelen i § 3 d. Det vises til nærmere omtale i Ot.prp. nr. 86 (2000–2001) avsnitt 4.2.5.

Departementet foreslår etter dette for det første at driftsmidler som avskrives etter petroleums-skatteloven § 3 b, dvs. produksjonsanlegg og rørledninger, skal medtas i sokkelgrunnlaget. En overveiende del av kapitalbindingen vil knytte seg til slike driftsmidler. Også utgifter som ved utløpet av inntektsåret er påløpt til erverv av slike driftsmidler,

skal medtas. Likeledes inngår innleid flyttbar produksjonsinnretning med skattemessig nedskrevet verdi, jf. petroleumsskatteloven § 3 i og forskrift 18. august 1998 om skattemessig behandling av leie av flyttbar produksjonsinnretning på kontinentalsokkelen (eieleie-forskriften). Det samme gjelder øvrige driftsmidler i utvinningsvirksomheten som avskrives etter de alminnelige reglene i skatteloven, herunder utgifter påløpt ved utløpet av inntektsåret til erverv av slike driftsmidler. Ved overdragelser etter petroleumsskatteloven § 10 skal utvinningstillatelse og driftsmidler medtas med den skattemessige verdi som nedfelles i § 10-vedtaket (etter-skatt- og kontinuitetsvilkår).

I tillegg til nevnte realaktiva (og eventuell utvinningstillatelse), foreslår departementet at også immateriell kapital i utgangspunktet skal inngå i sokkelgrunnlaget. Det gjelder for det første ervervede immaterielle formuesobjekter i utvinningsvirksomheten, med unntak av forretningsverdi. Videre skal medtas aktiverte kostnader til forskning og utvikling etter skatteloven § 6–25. I Ot.prp. nr. 86 (2000–2001) er det gitt en nærmere redegjørelse og begrunnelse for å henføre disse driftsmidlene til sokkelgrunnlaget ved fordeling etter gjeldende regel i petroleumsskatteloven § 3 d. Det vises til gjennomgangen der, som har tilsvarende relevans i forhold til spørsmålet om hvilke formuesobjekter som skal medtas i sokkelgrunnlaget etter departementets forslag her.

Derimot foreslår departementet, i motsetning til det som er tilfellet etter § 3 d, at finansaktiva, herunder ulike typer fordringer, ikke skal inngå i sokkelgrunnlaget. Det gjelder selv om slike formuesposter har en klar tilknytning til sokkelvirksomheten, jf. nærmere begrunnelse ovenfor og under avsnitt 9.5.3.

Det vises til vedlagte forslag til § 3 d tredje ledd.

9.6.4 Rentebærende gjeld

Selskapets samlede rentebærende gjeld i brøken vil typisk være lån fra ekstern långiver eller eventuelt beslektet selskap for å finansiere sokkelvirksomheten. Lånene kan være gitt i form av prosjektlån, selskapslån eller ulike former for kassakreditt osv. Det skal ikke tas hensyn til rentebærende formuesposter ved beregning av rentebærende gjeld. Ikke-rentebærende gjeld, som for eksempel utsatt og betalbar skatt eller avsetninger til framtidige utgifter, omfattes ikke.

Det er den *gjennomsnittlige* rentebærende gjelden gjennom året som gir grunnlag for rentekostnadene. Ved at man beregner den gjennomsnittlige rentebærende gjelden, vil man unngå svakheten

med skattemotiverte tilpasninger rundt årsskiftet som nå foreligger etter minstekapitalregelen, jf. avsnitt 9.3.3. Gjennomsnittlig rentebærende gjeld tar hensyn til bevegelser i lånesaldoen gjennom året. For mange lån vil saldoen endres sjelden, for eksempel én til to ganger i året i forbindelse med betaling av avdrag. For andre lån kan det være hyppige endringer i lånesaldoen. Endringer i rentebærende gjeld må uansett kontinuerlig registreres for at långiver og låntaker skal være i stand til å beregne rentekostnadene for året. Det vil derfor foreligge et grunnlag for å beregne gjennomsnittlig rentebærende gjeld. For selskaper som påberoper seg eieleie-forskriften, må det fastsettes en rentebærende gjeld som inngår ved fastsettelsen av rentefradraget. Departementet vil regulere dette i forskrift.

En del av selskapets rentebærende lån vil være plassert i valuta, og det vil da være nødvendig å regne disse om til norske kroner. For å få sammenheng i regelverket, må valutaomregning av lånesaldo skje til samme valutakurs som er brukt ved omregning til norske kroner av årets rentekostnader og valutaposter knyttet til rentebærende gjeld.

Fastsettelse av gjennomsnittlig rentebærende gjeld vil skje ved ligningen på grunnlag av innsendte opplysninger fra selskapet.

Det kan være behov for å fastsette nærmere i forskrift bl.a. hva som skal anses som rentebærende gjeld og rentekostnader, samt fastsette hvordan den gjennomsnittlige rentebærende gjelden skal beregnes. Departementet antar at den alminnelige forskriftsbestemmelsen i petroleumsskatteloven § 8 gir hjemmel til dette.

9.6.5 Fradragsandelen

I høringsnotatet foreslo departementet at andelen av selskapets rentekostnader som skal komme til fradrag på sokkelen, settes til 50 pst. av selskapets skattemessige verdier tilordnet sokkeldistriktet.

Selskapene anfører i høringsrunden at prosentandelen (50 pst.) av skattemessige verdier som gir fradrag på sokkelen, bør være høyere.

Størrelsen på det skattemessige rentefradraget vil bestemmes av andelen av skattemessige verdier som tillates fradragsført, jf. dagens minstekapitalkrav på minst 20 pst. Forslaget innebærer at selskapet kan kreve fradrag i særskattepliktig inntekt for faktiske rentekostnader mv. som svarer til 50 pst. av forholdet mellom skattemessige formuesverdier tilordnet sokkeldistriktet og selskapets rentebærende gjeld. Departementet har foretatt både modellfeltberegninger og beregninger på basis av historiske balanseverdier, jf. avsnitt 9.5.1. Med en andel på 50 pst. vil en oppnå om lag den samme verdien av

skattefradragene for netto finanskostnader for alle selskaper samlet, som ved dagens regler. Denne andelen tar også høyde for en viss andel rentebærende arbeidskapital når skattemessige verdier kun vil inneholde driftsmidler. Størrelsen på finansieringsfordelen underveis i feltets levetid kan variere, men samlet over feltets levetid vil en sats på 50 pst. gi om lag like stort fradrag for rentekostnader mv. som etter gjeldende regler. Prosentandelen i endringsforslaget kan ikke sammenlignes direkte med en gjeldsandel på 80 pst. i dagens minstekapitalregel. Som omtalt over vil den regnskapsmessige balansen inneholde en stor andel ikke-rentebærende gjeld. For de fleste selskaper vil den maksimale rentebærende gjeldsandelen være langt lavere enn de 80 pst. som dagens regler tilsynelatende kan gi rom for.

9.6.6 Renteinntekter og øvrige valuta- og finansposter

Departementet foreslår at andre finansielle poster enn rentekostnader og valutaposter knyttet til den rentebærende gjelden, henføres direkte til land. Det vises til nærmere begrunnelse i avsnitt 9.5.3. Med andre finansielle poster menes de samme postene som etter gjeldende regler omfattes av petroleumsskatteloven §§ 3 d og 3 h (unntatt rentekostnadene og valutapostene som fordeles etter beregningsformelen). Det foreslås ikke endringer i hvilke poster som inngår som finansielle poster.

Det vises til forslag til § 3 d sjette ledd.

Hvis netto finansposter er negativ (netto finanskostnader), og det i inntektsåret ikke er skattepliktig inntekt i landdistriktet å føre netto finanskostnader til fradrag mot, kan selskapet kreve å føre netto finanskostnadene til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, jf. avsnitt 9.6.7.

9.6.7 Fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet for underskudd fra finanskostnader henført til land

Departementets forslag innebærer at overskytende rentekostnader mv., renteinntekter og øvrige valutaposter og finansposter skal føres til fradrag eller tas til inntekt i landdistriktet. Etter gjeldende rett kan inntil en halvpart av underskudd fra landdistriktet føres til fradrag i alminnelig inntekt (28 pst.) på sokkelen, jf. petroleumsskatteloven § 3 c sjette ledd. Forslaget kan dermed føre til at selskaper som utelukkende driver lete- og utbyggingsvirksomhet på sokkelen, ikke får effektivt fradrag for hele finanskostnaden. Etter departementets oppfatning bør selskaper som utelukkende driver

utvinningsvirksomhet, få effektivt fradrag for finanskostnadene i samme grad som de selskaper som også driver ordinær landvirksomhet.

Departementet foreslår derfor at det gis en særregel for netto finanskostnader som etter forslaget skal henføres til land. Hvis selskapet i inntektsåret ikke har inntekt i landdistriktet å føre finansnetto mot, bør selskapet kunne føre kostnadene til fradrag i alminnelig inntekt på sokkelen (28 pst. beskatning). Dersom selskapet heller ikke har skattepliktig inntekt på sokkelen, medtas kostnadene til framføring (28 pst.) sammen med øvrig underskudd på sokkelen. Det betyr at det også beregnes renter på finanskostnadene som framføres. En ulempe med denne løsningen er at det innføres en særlig samordningsregel for finansposter. Dette lar seg etter departementets syn forsvare ut fra at det innføres som et samordningselement innenfor et sett av særregler for finansposter, og der samordningselementet skal sikre at alle faktiske pådratte finanskostnader effektivt kommer til fradrag, og derved sikrer reell likebehandling av selskapene.

Hvis et selskap i landdistriktet både har underskudd som skriver seg fra finansielle poster, og underskudd som skriver seg fra landvirksomhet, jf. petroleumsskatteloven § 3 c sjette ledd, skal underskuddet fra finansielle poster tas til fradrag først i alminnelig inntekt på sokkelen.

Det vises til forslag til § 3 d syvende ledd.

9.6.8 Ikrafttredelse mv.

Departementet foreslår at lovendringene for finanspostene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007. Det betyr at rentekostnader, valutagevinst og valutatap påløpt på rentebærende gjeld fra og med dette inntektsåret skal komme til fradrag på sokkelen etter beregningsformelen, mens øvrige finansposter skal henføres til land. Gjeldende bestemmelse i petroleumsskatteloven § 3 d og § 3 h oppheves fra samme tidspunkt.

Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

Valutaposisjonene kan inneholde akkumulerte effekter over flere år, og departementet har derfor vurdert om det er behov for spesielle overgangsregler for valutaposter. Som følge av styrking av den norske kronen de siste årene har selskapene ved utgangen av 2005 betydelige urealiserte valutagevinster som ikke er tatt til beskatning. En vesentlig del av valutaposisjonene knytter seg trolig til de rentebærende lånene, der valutagevinster og valutatap fortsatt vil inngå i sokkelbeskatningen. For disse delene vil det ikke være behov for overgangsregler da inngangsverdi og valutaposisjon vil over-

føres fra dagens skatteregime til de nye reglene for skattefradrag på sokkelen. Departementet vil ikke foreslå spesielle overgangsregler for valutaposisjoner som ikke knytter seg til de rentebærende lånene. Valutaendringer som ikke er knyttet til rentebærende gjeld, vil dermed fordeles til sokkeldistriktet til og med inntektsåret 2006, men vil deretter fordeles fullt ut til landdistriktet.

PA Resources AB har i sin høringsuttalelse foreslått at det gis en særlig overgangsregel som regulerer vilkår i tidligere vedtak etter petroleumsskatteloven § 10, jf. egen omtale i avsnitt 9.6.9 nedenfor.

En lovendring som foreslått vil også føre til at det må foretas nødvendige tilpasninger i øvrig regelverk, jf. blant annet petroleumsskatteforskriften Kapittel IX og § 2.

For å skattemessig likestille eie og leie av flyttbare produksjonsinnretninger ble det i 1998 utformet en egen ordning der leietaker kunne få skattemessig fradrag for avskrivninger, friinntekt og rentekostnader i stedet for direkte fradragsføring av leibeløpet (eieleie-forskriften). I eieleie-forskriften er de fradragsberettigede rentekostnader beregnet ut fra regnskapsmessige verdier. Ved overgang til ny regel for å fastsette fradraget for rentekostnader mv., vil det også være behov for å vurdere justeringer av eieleie-forskriften.

Departementet vil komme tilbake til disse endringene når forslaget om endrede lovregler er behandlet i Stortinget.

9.6.9 Forholdet til tidligere § 10-vedtak – overgangsregel

PA Resources AB påpeker i høringsuttalelsen at høringsforslaget medfører at nøytraliseringsvilkår i tidligere § 10-vedtak får ulik effekt avhengig av hvilken nøytraliseringsmekanisme som er brukt. Selskapet ber om at det gis en overgangsregel som likebehandler selskapene på dette punktet.

Etter petroleumsskatteloven § 10 kreves departementets samtykke til de skattemessige virkningene av overdragelser av utvinningstillatelser. Et standardvilkår for samtykket går ut på å nøytraliserer skattevirkningen av at kjøpers fradragsberettigede lånekostnader øker med transaksjonen (regnskapsmessig eller finansiell merverdi). Nøytralisering kan skje ved at det settes vilkår om at nærmere angitte beløp i en beregningsperiode skal holdes utenfor regnskapsmessig egenkapital ved anvendelsen av § 3 h. Når retten til rentefradrag mv. knyttes til skattemessige verdier, vil dette vilkåret etter sitt innhold falle bort ved ikrafttredelsen av de nye reglene, dvs. fra og med inntektsåret 2007. Fradraget for rentekostnader mv. i særskattepliktig virk-

somhet vil utelukkende bestemmes av den nye regelen i § 3 d.

Enkelte selskaper har i stedet valgt en alternativ teknikk med engangsnøytralisering i transaksjonsåret av regnskapsmessig merverdi i beregningsperioden. Avhengig av beregningsperioden for vilkåret, kan det for disse selskapene ha skjedd en nøytralisering også for årene etter ikrafttredelsen av den nye regelen. For disse selskapene vil den finansielle merverdien bli nedjustert både gjennom engangsnøytraleringen og ved overgang til ny regel.

Departementet viser til at tidligere § 10-vedtak som utgangspunkt ikke bør endres selv om etterfølgende lovendringer kan hevdes å bryte med forutsetningene for vedtaket. For selskaper som har valgt den ordinære nøytraliseringsmeknikken, vil det ikke være behov for overgangsregler. Det kan virke urimelig at selskaper som har valgt en alternativ nøytraliseringsmeknikk, får en hardere beskatning ved innføring av nye regler, som nettopp gjelder de forhold det tidligere er stilt nøytraliseringsvilkår for (endring i finansieringsfordel). For å unngå slik forskjellsbehandling, foreslår departementet at det gis en særlig overgangsregel på dette punktet som sikrer likebehandling av selskaper som forut for lovendringen har benyttet den alternative mekanismen om engangsnøytralisering. Overgangsregelen skal bare gjelde for vedtak truffet etter at det ble fastsatt nærmere retningslinjer for praktiseringen av § 10 på dette punktet, jf. Finansdepartementets brev 10. mai 2004 til Oljeindustriens Landsforening. Regelen innebærer at selskaper som etter retningslinjene har valgt å nøytraliserer effekten av regnskapsmessig (finansiell) merverdi ved å inntektsføre i transaksjonsåret nåverdien av beregnede rentekostnader for beregningsperioden, skal få fradragsføre et beløp som svarer til den beregnede nåverdieffekten for årene fra og med 2007 til og med utløpet av beregningsperioden.

Et § 10-vedtak er i utgangspunktet bindende for begge parter i overdragelsen, dvs. både selger og kjøper. Departementet antar at overgangsregelen ikke vil være til ugunst for noen av partene i transaksjonen.

Kravet om fradrag etter overgangsregelen må rettes til Oljeskattekontoret senest ved innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2007. Kravet følger direkte av overgangsbestemmelsen, og det skal dermed ikke foretas noen formell endring av det aktuelle § 10-vedtaket.

Departementet foreslår at regelen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Det vises til vedlagte forslag til overgangsregel.

9.6.10 Ligningsmyndighetenes kompetanse

Etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstavene a og c har Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt kompetanse til fastsette skattepliktig inntekt for selskaper som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum.

Oljeskattekontoret uttaler at oljeskattemyndighetene fortsatt bør ha kompetansen til ved ligningen å fastsette størrelsen på alle finanspostene i oljeselskapene, selv om finanspostene, med unntak av rentekostnader mv., i utgangspunktet skal fordeles til landdistriktet. Det vises til at det er viktig å vurdere et selskaps finanstransaksjoner i sammenheng, og at kontoret har opparbeidet verdifull erfaring på dette området.

Departementet er enig i synspunktene fra *Oljeskattekontoret*. På grunn av den store forskjellen i skattesats i henholdsvis sokkel- og landdistriktet, har selskapene sterke incentiver til å henføre utgifter til sokkelen og inntekter til land. For å vurdere hva som skal tilordnes sokkelen, er det viktig å se finanspostene i en helhetlig sammenheng. Oljeskattemyndighetene har i dag kompetansen til å fastsette størrelsen på finansposter for selskaper som driver utvinningsvirksomhet, og har opparbeidet betydelig kunnskap på dette området.

Det vises også til at netto finanskostnader som ikke kommer til fradrag i landdistriktet, etter departementets forslag kan føres til fradrag i alminnelig inntekt i sokkeldistriktet, jf. avsnitt 9.6.7. Selv om denne fradragsretten ikke gjelder med virkning for særskatten, vil den likevel påvirke skattegrunnlaget på sokkelen. For underskudd i alminnelig inntekt på sokkelen gjelder særlig gunstige regler sammenlignet med skattereglene for underskudd på land, jf. petroleumsskatteloven § 3 c. Departementet foreslår derfor at Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petroleumsskatt fortsatt skal ha kompetanse til å fastsette størrelsen på alle finanspostene som omfattes av petroleumsskatteloven § 3 d. Dette gjelder også finanspostene som etter forslaget til § 3 d sjette ledd skal henføres til fradrag eller tas til inntekt i landdistriktet.

Det vises til forslag til petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav e første ledd. Den någjeldende bestemmelsen i § 6 nr. 1 bokstav e blir nytt annet ledd.

Departementet foreslår at bestemmelsen trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2007.

9.6.11 Adgang til pantsettelse og overdragelse av krav på utbetaling etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd

Petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd gir den skattepliktige rett til å kreve utbetalt fra staten skatteverdien av direkte og indirekte kostnader (med unntak av finanskostnader) til undersøkelse etter petroleumforekomster, for så vidt beløpet ikke overstiger årets underskudd i henholdsvis alminnelig inntekt i sokkeldistriktet og grunnlaget for særskatt. Beløpet fastsettes av ligningsmyndighetene ved ligningen for det aktuelle inntektsåret.

Departementet har mottatt flere henvendelser med spørsmål om det er adgang til å pantsette eller overdra krav på utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd.

Departementet har i brev til et advokatfirma lagt til grunn at skattebetalingsloven § 32 a som forbyr overdragelse og pantsettelse av skattekrav, kommer til anvendelse for slike utbetalinger fordi skattebetalingsloven gjelder tilsvarende for utbetalingskrav etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 7, jf. § 8.

I henvendelse til departementet ble det anført at en pantsettelses- og overdragelsesadgang vil være i tråd med formålet med ordningen. I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) kapittel 14 ble det uttalt at formålet med ordningen er å få til en større grad av likebehandling av selskaper i og utenfor skatteposisjon og øke konkurransen på sokkelen gjennom å likebehandle nye og eksisterende aktører.

Departementet er enig i at en adgang til pantsettelse og overdragelse av slike utbetalinger kan bidra til å fremme formålet med ordningen i petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd. En adgang til pantsettelse og overdragelse må imidlertid avveies mot de hensyn som ligger bak pantsettelses- og overdragelsesforbudet i skattebetalingsloven § 32 a. Ordningen er ment å bidra til å effektivisere det offentlige motregningsadgang etter lovens § 32 nr. 2, jf. Ot.prp. nr. 82 (1980–81) kap. 5. En generell adgang til pantsettelse vil også kunne medføre praktiske problemer for skattemyndighetene. Dette gjelder særlig i forbindelse med endring og retting av ligningen, men det kreves også et system for oppfølging slik at utbetalingen skjer til riktig rettighetshaver.

Motregningsadgangen som følger av skattebetalingsloven § 32 er en enkel og effektiv måte å sikre oppgjør for offentlige krav som er misligholdt. Adgangen til motregning er generelt begrunnet i grunnleggende rimelighets- og rettferdighetsbetraktninger. Departementet kan ikke se at det fore-

ligger spesielle hensyn som tilsier at motregningsadgangen bør reduseres på dette området. Departementet mener derfor at en eventuell pantsettel-sesadgang bør utformes slik at retten til motregning ikke begrenses av at kravet er pantsatt eller overdratt.

De praktiske forhold rundt en adgang til å pantsette og overdra krav etter petroleumsskatteloven § 3 c femte ledd er etter departementets vurdering ikke til hinder for en slik ordning, fordi den vil gjelde et meget begrenset antall skattytere. Departementet foreslår derfor at slike krav kan pantsettes eller overdras, men at retten til motregning går foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse. Det vises til forslag til § 3 c femte ledd nytt femte og sjette punktum.

Et grunnleggende prinsipp er at panthaver eller den som har fått overdratt en fordring, ikke kan erverve større rettigheter enn opprinnelig debitor for kravet. Departementet legger til grunn at dette innebærer at et eventuelt krav på tilbakebetaling av en tidligere utbetaling som følge av endringer i skattyters ligning kan rettes mot panthaver eller den som har fått overdratt fordring når utbetalingen er skjedd til disse. Når slike krav rettes mot skattyter, bestemmer skattebetalingsloven § 31 nr. 4 at kravet kan innfordres etter reglene for skatt. Departementet foreslår at det samme skal gjelde når kravet kan rettes mot panthaver eller den som har fått krav overdratt til seg. Det vises til forslaget til § 3 c femte ledd syvende punktum. Departementet foreslår også en bestemmelse som klargjør at kravet i slike tilfeller også kan rettes mot skattyter. Det vises til forslaget til § 3 c femte ledd åttende punktum.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2007.

Stortinget har vedtatt ny skattebetalingslov som ikke er trådt i kraft, jf. lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven). Departementet foreslår at tilsvarende endringer innarbeides i loven. Det vises til forslag til § 1–3 nytt annet ledd og § 10–1 nytt tredje ledd. Når loven trer i kraft, kan bestemmelsen som

er foreslått i petroleumsskatteloven oppheves. Det vises til forslag til tilføyelser i ny skattebetalingslov § 19–3 nr. 10.

9.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Endringsforslaget vil innebære en forenkling både for selskapenes arbeid med ligningen og for ligningsmyndighetene. Dagens petroleumsskatteregler for netto finansposter er kompliserte, og krever omfattende vurderinger av regnskapsmessige balanseposter både i selskapene og hos ligningsmyndighetene. Endringsforslaget vil også innebære at selskap og ligningsmyndigheter vil måtte vurdere skattemessig verdi på formuesobjekter og rentebærende gjeld, men dette vil være færre og mer entydige poster enn i dagens regler.

Forslaget vil også medføre en forenkling for selskapenes og myndighetenes arbeid med § 10-behandling. Mulighetene for økt finansieringsfordel ved overdragelser av andeler i utvinningstillatelser vil bli borte, og § 10-vilkårene kan i stor grad standardiseres. Det vil derfor ta kortere tid før overdragelsene godkjennes. Vurderingen av etter-skattverdier ved kjøp av andeler i utvinningstillatelser vil også bli enklere.

Når det gjelder de økonomiske virkningene av forslaget, viser departementet til omtalen i avsnitt 9.5.1 og 9.5.2. For selskaper i oppbyggingsfasen som må framføre underskudd, innebærer endringen en mindre skatteskjerpelse. Denne skatteskjerpelsen knytter seg til at slike aktører har hatt en utilsiktet skattefavorisering i forhold til etablerte aktører, som det uansett ville vært behov for å vurdere.

Som det framgår i avsnitt 9.5.1, vil de samlede provenyeffekter være svært avhengig av framtidig utvikling i rentekostnader, renteinntekter og valutaposter. Med den betydelige usikkerheten legger departementet til grunn at endringen er om lag provenynøytral for alle selskaper samlet.

10 Endring i CO₂-avgiftsloven på kontinentalsokkelen

10.1 Innledning

Departementet legger med dette fram forslag til lov om endring i lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen (CO₂-avgiftsloven).

I Ot.prp. nr. 13 (2004–2005) om lov om kvoteplikt og handel med kvoter for utslipp av klimagasser (klimakvoteloven) varslet regjeringen Bondevik II at energianlegget på Snøhvit ville bli ilagt CO₂-avgift, og anlegget fikk derfor ikke kvoteplikt, jf. også Innst. O. nr. 33 (2004–2005).

Departementet foreslår at hjemmel for CO₂-avgift på energianlegget på Melkøya som mottar og behandler gass fra Snøhvitfeltet tas inn i lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

10.2 Bakgrunn

På Melkøya utenfor Hammerfest er det under oppføring et anlegg for nedkjøling til flytende naturgass (LNG) av gass ilandført fra gassfeltene Snøhvit, Askeladd og Albatross, ovenfor og heretter kalt Snøhvit eller Snøhvitfeltet, i Barentshavet.

Anlegget på Melkøya vil ta imot gass som ilandføres i rørledning fra feltene. På land vil gassen bli nedkjølt i et storskala nedkjølingsanlegg før den fraktes med skip til markedene. Anlegget på land består av mottaksanlegg, forbehandlingsanlegg og LNG-fabrikk med tilhørende lager og utskipingsfasiliteter. I mottaksanlegget på land vil kondensatet skilles ut og overføres til lagertank. Videre vil monoetylenglykol bli skilt ut for gjenbruk. Resterende hydrokarboner går inn i LNG-fabrikken etter at vann og CO₂ er fjernet. CO₂ fra brønnstrømmen vil bli reinjisert i Snøhvitfeltet. LNG-fabrikken vil produsere nedkjølt, flytende naturgass (LNG) og LPG (våtgass). Anlegget er prosjektert med et selvforstyrt energisystem, der noe av den ilandførte gassen brukes til kraftproduksjon og energi til nedkjølingen. Produktene vil bli skipet videre til markedene i dedikerte produktskip.

LNG-anlegget på Snøhvit forventes å komme i drift mot slutten av 2007. Prosessen med nedkjøling av gass vil medføre utslipp av CO₂ til atmosfæren.

I Ot.prp. nr. 13 (2004–2005) om lov om kvoteplikt og handel med kvoter for utslipp av klimagasser (klimakvoteloven) er det vist til Bondevik II-regjeringens Sem-erklæring, der det sies «Det legges opp til at Snøhvit-prosjektet betaler CO₂-avgift når prosjektet er realisert». På denne bakgrunn uttalte regjeringen Bondevik II i Ot.prp. nr. 13 (2004–2005) avsnitt 8.2 Nærmere om de kvotepliktige enhetene i det tidlige norske kvotesystemet, dvs. 2005–2007:

«Regjeringen legger opp til at energianlegget på Snøhvit blir ilagt CO₂-avgift for perioden i det tidlige norske kvotesystemet. Dette energianlegget vil derfor ikke få kvoteplikt.»

Den skattemessige behandlingen av LNG-anlegget på Snøhvit er bl.a. regulert i Finansdepartementets vedtak av 31. januar 2002. Etter petroleumsskatteloven § 1 tredje ledd kan departementet treffe vedtak om den nærmere avgrensningen av området for skatlegging etter petroleumsskatteloven for petroleumsvirksomhet i riket. I departementets vedtak av 31. januar 2002 vedrørende anleggene på Melkøya heter det at «... terminalanlegget på Melkøya og den virksomhet som drives der, ..., i sin helhet anses omfattet av petroleumsskattelovens virkeområde for skatteformål, herunder

- Fjerning av CO₂, kvikksølv og vann
- Nedkjøling av gasstrømmen til LNG, herunder utskilling av LPG
- Lagring og utskipning av ferdig produsert LNG og LPG.»

I brev av 7. juli 2004 har departementet videre lagt til grunn at administrasjonsbygget tilknyttet terminalanlegget må anses som en del av terminalanlegget for skattemessige formål.

10.3 Departementets forslag

Ved endring av petroleumsskatteloven 21. desember 2001 ble det gitt særlige avskrivningsregler for investeringer i driftsmidler knyttet til utbygging av gassfelt basert på bygging av nytt storskala nedkjølingsanlegg for gass (LNG). Reglene ble ved lovendring 28. juni 2002 begrenset til storskala nedkjølingsanlegg som ligger i Finnmark fylke eller i

kommunene Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa eller Kvænangen i Troms fylke. Særreglene gjelder for driftsmidler når formålet i henhold til godkjent plan for utbygging og drift og særskilt tillatelse til anlegg og drift etter petroleumsløven er produksjon, rørledningstransport og behandling av gass som skal nedkjøles til flytende form i nytt storskala nedkjølingsanlegg, jf. petroleumsskatteløven § 3 b) tredje punktum. Bestemmelsen omfatter LNG-anlegget på Snøhvit, og innebærer at driftsmidlene på Melkøya avskrives med en særlig sats på 33 1/3 prosent.

Lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen (CO₂-avgiftsloven) bestemmer at det skal svares CO₂-avgift til statskassen av petroleum som brennes og naturgass (og utskilt CO₂) som slippes ut til luft fra innretning som nyttes i forbindelse med utvinning eller transport av petroleum. Løven gjelder utslipp fra innretningene på kontinentalsokkelen, inkludert sjøområdene helt inn til fastlandet. Utslipp fra anlegg som ligger på land, er derimot ikke omfattet. Det betyr at gjeldende regler i CO₂-avgiftsloven ikke gir hjemmel for avgift på utslipp fra anlegget på Melkøya.

Departementet foreslår lovendring ved at hjemmel for CO₂-avgift på anlegget på Snøhvit, jf. forutsetningen i Ot.prp. nr. 13 (2004–2005), jf. Innst. O. nr. 33 (2004–2005), tas inn i lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. Det foreslås at virkeområdet for CO₂-avgiftsloven utvides til å gjelde utslipp fra anlegg på land

som avskrives etter særreglene i petroleumsskatteløven § 3 b) tredje punktum, jf. ovenfor. I dag er det bare anleggene på Snøhvit som omfattes av disse særreglene. Utslippene av CO₂ på Melkøya vil først og fremst skrive seg fra energianlegget for nedkjøling av gassen til LNG. Av praktiske grunner foreslås det at hjemmelen for å pålegge CO₂-avgift omfatter de samme anleggene som faller innenfor særreglene i petroleumsskatteløven § 3 b) tredje punktum, jf. også departementets vedtak av 31. januar 2002. CO₂ som skilles ut fra brønnstrømmen og reinjiseres, er ikke avgiftspliktig etter CO₂-avgiftsloven.

Avgiftsprovenyet fra CO₂-avgiften vil inngå som inntekt for Statens pensjonsfond-Utland, jf. lov om Statens pensjonsfond § 3 annet ledd andre strekpunkt.

Det foreslås at endringen trer i kraft fra og med 1. januar 2007.

Klimakvoteløven er innrettet mot perioden 2005–2007, og det vil måtte foretas endringer i løven ved utløpet av denne perioden. I den sammenhengen vil det også være aktuelt å vurdere den foreslåtte hjemmelen i CO₂-avgiftsloven.

Departementet viser til vedlagte forslag til § 2 første ledd ny bokstav d) i CO₂-avgiftsloven.

Avgiftssatsen må fastsettes særskilt i Stortingets årlige vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. Det vises til forslag til CO₂-avgiftsvedtak for budsjetterminen 2007 i St.prp. nr. 1 (2006–2007).

11 Presisering av forskriftshjemmelen i skatteloven

§ 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum vedrørende skattemessig behandling av tap på utlån i banker og finansieringsforetak ved anvendelse av nye regnskapsregler

11.1 Innledning og sammendrag

Ved lov 9. desember 2005 nr. 116, jf. Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) avsnitt 6.9, ble det vedtatt endringer i særreglene om adgangen for banker og finansieringsforetak til å tidfeste fradrag for tap og tapsavsetninger på utlån i samsvar med regnskapsreglene, jf. skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g. Endringen har sammenheng med at det med virkning fra og med regnskapsåret 2005 er vedtatt nye regler om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner, jf. forskrift 21. desember 2004 nr. 1740 (utlånsforskriften 2004).

Ved lovendringen 9. desember 2005 fikk departementet også hjemmel til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen. Departementet foreslår at denne forskriftshjemmelen presiseres slik at det som forutsatt i Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) avsnitt 6.9, klart fremkommer at departementet kan gi bestemmelser om at beregnede og resultatførte renteinntekter etter utlånsforskriften, skal legges til grunn ved beskatningen. Ved endringsforskrift 29. mai 2006 nr. 565 er forskrift med slikt innhold allerede fastsatt med virkning for inntektsåret 2005.

11.2 Bakgrunn

I motsetning til de tidligere regnskapsregler om vurdering av tap på utlån i banker og finansieringsforetak (tapsforskriften av 1991), innebærer de nye regnskapsreglene i utlånsforskriften 2004 en integrert løsning for regnskapsmessig behandling både av tap og avkastning på utlån. I tillegg til nye regler om verddivurdering og beregning av verdifall/tap basert på nåverdiberegning av fremtidige kontantstrømmer, inneholder utlånsforskriften regler om beregning og resultatføring av renter på utlån etter effektiv rentemetode.

Som nevnt gir skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g særregler om at banker og finansieringsforetak kan tidfeste tap på utlån i samsvar med regnskapsreglene. Ved videreføring av denne særlige skatteregel basert på regnskapsføring etter utlånsforskriften 2004, ble det nødvendig å ta stilling

til om også regnskapsmessig beregnede renteinntekter knyttet til utlånene skulle resultatføres med skattemessig effekt.

Dette spørsmål ble tatt opp i forbindelse med forslaget om innføring av forskriftshjemmelen for å fastsette nødvendige regler om «utfylling og gjennomføring» av bestemmelsen i skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum, jf. Ot.prp. nr. 26 (2005–2006) avsnitt 6.9.1.4 B. Departementet angav her følgende løsning:

«Etter departementets oppfatning vil det for skatteformål måtte tas hensyn til både resultatposten tap basert på anvendelse av utlånsforskriften og til beregnede og resultatførte renteinntekter etter utlånsforskriften § 2–2 og § 2–6.

Departementet fant det lite hensiktsmessig å presisere i selve lovteksten hvilke resultatposter som skulle omfattes av skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g. I stedet foreslo departementet «at det gis hjemmel til å presisere i forskrift hvilke regnskapsposter som er relevante ved fastsettelse av tap som nevnt.»

Den løsning at beregnede og resultatførte renteinntekter på utlån etter utlånsforskriften også skal inntektsføres for skatteformål, innebærer imidlertid at inntektsføring av slike beregnede renter vil tre i stedet for de alminnelige skatteregler om klassifisering, beregning og tidfesting av renteinntekter og andre inntektselementer knyttet til utlån. Skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g er i utgangspunktet en ren tidfestingsregel som ikke gir grunnlag for å fravike de alminnelige skatteregler om renteinntekter som nevnt. Tilsvarende er departementet i ettertid blitt klar over at ordlyden i den vedtatte forskriftshjemmel i § 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum gir et uklart grunnlag for fastsetting av forskrifter basert på den løsning som er angitt i Ot.prp. 26 (2005–2006).

Ettersom de nye regnskapsreglene i utlånsforskriften 2004 var satt i kraft med virkning fra og med regnskapsåret 2005, måtte det også fastsettes utfyllende forskriftsbestemmelser om den skattemessige behandling med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Under arbeidet med utarbeiding av slike forskrifter, har departementet vurdert ulike alternativer som løser det aktuelle spørsmål om forholdet mellom de nye regnskapsreglene og de alminnelige skatteregler om tap og avkastning på fordringer. En alternativ løsning ble også sendt på høring, men denne ble sterkt imøtegått fra finansnæringen. Etter høringsrunden ble departementet stående ved den løsning at hele utlånsforskriftens integrerte modell for behandling både av tap og avkastning på utlån, legges til grunn ved beskatningen. Ved endringsforskrift 29. mai 2006 nr. 565 ble det fastsatt ny § 14–5-41 i Finansdepartementets forskrift til skatteloven, slik:

«Beregnete og resultatførte renteinntekter etter forskrift om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier i finansinstitusjoner 21. desember 2004 nr. 1740 §§ 2–2 og 2–6 skal legges til grunn for skatteformål og erstatter de alminnelige skatteregler for klassifisering, beregning og tidfesting av renteinntekter og andre inntektselementer knyttet til utlån. Inntekts- eller kostnadselementer knyttet til utlån som ikke er regulert direkte i nevnte forskrift, skal behandles etter de alminnelige skatteregler.

Forskriften ble gitt virkning fra og med inntektsåret 2005.

11.3 Departementets forslag

På denne bakgrunn fremmer departementet forslag om at den eksisterende forskriftshjemmelen i § 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum presiseres slik at det klart fremkommer at departementet kan gi forskriftsbestemmelser som innebærer at beregnede og resultatførte renteinntekter etter de nye regler om regnskapsmessig behandling av utlån i banker mv, skal legges til grunn ved beskatningen. Endringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Det vises til forslag om endring i skatteloven § 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum.

11.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Lovforslaget er en presisering av en eksisterende forskriftshjemmel i samsvar med forutsetningene angitt ved vedtakelsen av denne. Forslaget medfører ingen endring av gjeldende rett og har derfor ikke provenymessige eller administrative konsekvenser.

12 Fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak

12.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår å gjeninnføre ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak, som ble avvirket i forbindelse med statsbudsjettet for 2005. En gjeninnføring av ordningen vil bli notifisert til ESA, og tiltaket vil ikke iverksettes før forholdet til EØS-avtalens statsstøtteregler er avklart.

12.2 Bakgrunn

Fram til og med inntektsåret 2004 kunne visse samvirkeforetak innenfor det såkalte etablerte samvirket i jordbruks-, fiskeri, og forbrukersektorene kreve fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital. Fradraget var begrenset oppad til 15 prosent av årets nettoinntekt, og kunne bare gjøres i inntekt som kunne henføres til omsetning med medlemmene. Dersom et samvirkeforetak benyttet seg av maksimalt fradrag, ble den effektive skattesatsen redusert fra 28 prosent til 23,8 prosent. Avsetningsordningen omfattet ikke mer spesielle, nyere former for samvirkeforetak (barnehagelag, regnskapslag mv.)

Ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak ble innført i forbindelse med skattereformen 1992, samtidig med at den tidligere ordningen med prosentliggning av visse samvirkeforetak ble avvirket. Hensikten var å videreføre en skattemessig begunstiging av samvirkeforetakene, fordi de har svakere tilgang til eksterne egenkapitalkilder enn det som andre foretaksformer (aksjeselskaper mv.) har.

Fradragsordningen ble avvirket under den forrige regjeringen fra og med inntektsåret 2005, se kapittel 16 i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005).

12.3 Departementets vurderinger

Departementet foreslår å gjeninnføre ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak. Ordningen gir en skattemessig begunstiging av samvirkeforetakene, og gir dem bedre rammebetingelser for egenkapital.

Dette motvirker den konkurranseulempe i egenkapitaldannelsen som samvirkeforetak ellers har, sammenlignet med aksjeselskaper mv.

Fradragsordningen som gjaldt fram til og med 2004 omfattet bare visse samvirkeforetak innenfor det såkalte etablerte samvirket i jordbruks-, fiskeri, og forbrukersektorene. Det foreslås at ordningen får samme anvendelsesområde som den hadde fram til og med inntektsåret 2004.

Ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital i visse samvirkeforetak innebærer en reduksjon av den skatt som utlignes på de aktuelle samvirkeforetakene, sammenlignet med andre foretak, og reiser derfor spørsmål med hensyn til EØS-avtalens statsstøtteregler.

Etter EØS-statsstøttereglene skilles det mellom eksisterende støtteordninger og nye støtteordninger. Eksisterende støtteordninger er lovlige inntil ESA har konkludert med det motsatte. Nye støtteordninger (og endringer i eksisterende støtteordninger) må notifiseres til ESA, og kan ikke gjennomføres før det er avklart at ESA ikke har innvendinger vedrørende ordningens lovlighet.

Ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital ble avvirket med virkning fra og med inntektsåret 2005. Departementet antar at en gjeninnføring med virkning fra og med 2007 kan reise spørsmål om forholdet til EØS-statsstøttereglene.

En gjeninnføring av fradragsordningen vil derfor bli notifisert til ESA. Departementet vil likevel fremme dette forslaget nå, men foreslår å utsette ikrafttreddelsen til etter at forholdet til EØS-avtalens statsstøtteregler er avklart, jf. avsnitt 12.5 nedenfor.

12.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget anslås på svært usikkert grunnlag å gi et provenytap på 30 mill. kroner påløpt i 2007. Samvirkeforetakene er etterskuddspliktige, og endringen vil derfor ikke gi bokførte tap av inntekter før i 2008.

Forslaget antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

12.5 Ikrafttredelse

Departementet tar i utgangspunktet sikte på at gjeninnføringen av ordningen med fradrag for avsetninger til felleseid andelskapital skal ha virkning fra og med inntektsåret 2007. Tiltaket vil imidlertid

bli notifisert til ESA, og vil ikke iverksettes før forholdet til EØS-avtalens statsstøtteregler er avklart. Departementet foreslår derfor at lovendringen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Et ikraftsettelsesvedtak et stykke ut i 2007 vil kunne gjøres gjeldende for hele 2007.

13 Utvidelse av gevinstfritak ved realisasjon av landbrukseiendom innen familien

13.1 Sammendrag

Departementet foreslår å utvide gevinstskattefritaket i skatteloven § 9–3 sjette ledd første punktum til også å omfatte realisasjon av slik eiendom eiet av familiesameier. Skattefritaket gjelder realisasjon av landbrukseiendom innen familien etter lengre eiertid. Det foreslås også en nærmere presisering av dette gevinstskattefritaket.

13.2 Gjeldende rett

Realisasjon av landbrukseiendom kunne tidligere skje skattefritt etter 10 års eiertid. Fra og med 2005 ble dette generelle gevinstskattefritaket endret slik at fritaket kun omfatter realisasjon innen familien til maksimalt tre fjerdedeler av antatt salgspris, jf. skatteloven § 9–3 sjette ledd og Innst. O. nr. 10 (2004–2005) avsnitt 20.2. Som salg innen familien regnes (foruten salg til ektefelle) salg til person som er arveberettiget i henhold til arveloven første del kapittel I, Arv på grunnlag av slektskap. Skattefritt salg vil således kunne skje til foreldre, søsken, besteforeldre, onkler og tanter samt søskenbarn. Ved eiertid mellom 6 og 10 år kan slike salg skje delvis skattefritt.

I praksis har det vært antatt at dette gevinstskattefritaket kan anvendes på familiesalg av ideell andel av landbrukseiendom, men ikke på et familiesameies eiendomsoverdragelse til slektning av (en eller flere av) sameierne.

13.3 Departementets vurderinger og forslag

Landbrukseiendommer er i en del tilfeller eiet i sameie. Det vanlige er at et slikt sameie drives for felles regning og risiko og beskattes som et ansvarlig selskap der deltakerne nettolignes for sine andeler. Etter den tidligere tiårsregelen kunne et nettolignet selskap eller sameiet oppfylle eierkravet i skatteloven § 9–3 sjette ledd, og dermed realisere eiendommen skattefritt ved 10 års eiertid. Dette gjaldt også om deltakerne hadde eid sine andeler kortere enn minstekravet for skattefrihet.

Deltakerne i sameiet kan i mange tilfeller være i slekt med hverandre. Dersom sameiet selger hele eller deler av eiendommen, vil dette i dag utløse skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap for sameiet uansett eiertid, selv om salget skjer til en av deltakerne eller til slektning og denne tilhører den personkrets som omfattes av arvereglene i forhold til andelshaverne i sameiet. Bakgrunnen for dette er at bestemmelsen forutsetter at kjøperen er «arveberettiget etter lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv m.m. kapittel 1 eller 2». Familiemedlemmet faller dermed utenfor fordi ingen kan være *arveberettiget* til sameiet som sådant, bare til de personlige andelshaverne i selskapet.

Departementet mener denne løsningen er unødig streng. Det foreslås derfor at overdragelse av landbrukseiendom fra et familiesameie som nevnt, til en av de andre sameierne eller til slektning av sameierne, likestilles med eiendomsoverdragelse direkte fra sameierne til slektningen når det gjelder gevinstfritaket for landbrukseiendom. I forhold til avgrensning av «familiesameie» i forslaget til nytt tredje punktum i § 9–3 sjette ledd, blir dette tilsvarende som i første punktum der dette er knyttet opp til personkretsen som omfattes av arveloven kapittel I og II. Som familiesameie vil da regnes sameie der alle deltakerne er beslektet i opp eller nedstigende linje, i første sidelinje eller annen sidelinje så nære som søskenbarn. Også overdragelse til arveberettiget slektning av en deltakers ektefelle vil omfattes.

Det bør være et vilkår at sameiet oppfyller vilkåret om ti års eiertid på realisasjonstidspunktet. Gjenstår det ved realisasjonen mindre enn fem år av fristen, vil nåværende tredje punktum om delvis skattefritak få tilsvarende anvendelse (blir fjerde punktum etter lovendringen).

Det vises til forslag til § 9–3 sjette ledd nytt tredje punktum.

Det bemerkes at en ikke vil foreslå at denne utvidelsen av gevinstfritaket også skal omfatte realisasjon fra sameier som ikke er familiesameier, det vil si sameier hvor ikke alle deltakerne er beslektet med hverandre som nevnt i arveloven kapittel I. Bakgrunnen er at sameie, som materielt sett er et selskap, blir nettolignet, slik at et gevinstskattefritak ville komme alle sameierne til gode, også sameiere som ikke er i slekt med kjøperen. Dette an-

tas ikke å være i samsvar med intensjonen bak regelen i skatteloven § 9-3 sjette ledd om gevinstfritak ved overdragelser innen familien, nemlig å forbeholde gevinstfritaket for overdrager som selger til nær familie. Dette medfører at når to naboer som ikke er i slekt med hverandre, har startet et landbrukssameie, og landbrukseiendommen så overføres til en slektning av en av sameierne, vil et slikt tilfelle ikke omfattes av skattefritaket.

Departementet ser foreløpig ikke behov for en tilsvarende uttrykkelig lovregulering når det gjelder overdragelse av enkeltvis sameieandel i landbrukseiendom til slektning av overdrageren. Også i de tilfellene der sameiet behandles som et deltakerlignet selskap etter skatteloven § 10-40, antar departementet at det gjeldende gevinstfritaket for landbrukseiendom kan anvendes ved slik andelsoverdragelse innen familien. Ved andelsoverdragelse vil skattefritaket måtte forutsette at overdrageren har hatt lang nok eiertid for sin part i landbrukseiendommen. Ved overdragelse til underpris av andel i deltakerlignet selskap gjelder kontinuitetsprinsippet for fastsetting av skattemessig inngangsverdi for den nye andelseieren, også om selskapets hovedaktivum er en landbrukseiendom. Se skatteloven § 10-46, jf. § 10-33.

Ved så omfattende andelsoverdragelse i deltakerlignet selskap at erververen blir eneier, anses selskapet oppløst, med realisasjonsbeskatning av deltakerne til følge. På samme måte som ved salg av hele eiendommen til slektning av (noen av) sameierne vil den foreslåtte lovendring medføre at gevinstskattefritaket for landbrukseiendom kan anvendes også i slike tilfeller, gitt at vilkårene for øvrig er oppfylt.

13.4 Annen endring i skatteloven § 9-3 sjette ledd

Avgrensningen av personkretsen i skatteloven § 9-3 sjette ledd har også vist seg problematisk i tilfeller der en av ektefellene har særkullsbarn. Er ei-

endommen eiet av ektefellene sammen, vil fritaket ved et salg til særkullsbarnet bare omfatte den ene ektefellens andel av bruket. I de tilfellene der ektefellene ikke eier landbrukseiendom sammen, men den eies av den ene ektefellen alene, omfatter ikke gevinstfritaket i § 9-3 sjette ledd, salg til den andre ektefellens særkullsbarn eller annen slektning av denne. Etter det departementet er kjent med er imidlertid bestemmelsen i en del tilfeller praktisert slik at salg til særkullsbarn behandles likt som salg til fellesbarn. Departementet antar at denne praksisen er i samsvar med intensjonene, og at den bør lovfestes. Bestemmelsen bør, i tillegg til salg til den andre ektefellens særkullsbarn, også omfatte salg til denne ektefellens øvrige slektninger. Dette kan blant annet begrunnes med at en uansett vil kunne oppnådd dette resultatet ved en forutgående overføring av eiendommen mellom ektefellene. Det vises til lovforslaget vedrørende § 9-3 sjette ledd nytt annet punktum.

13.5 Økonomiske og administrative konsekvenser.

Forslagene antas ikke å ha vesentlige administrative eller provenymessige konsekvenser.

13.6 Ikrafttredelse

I utgangspunktet bør en skatteendring som den foreslåtte få virkning fra kommende inntektsår, altså for realisasjon foretatt i 2007 og senere. Slik denne saken ligger an, finner departementet likevel å ville foreslå virkning fra og med 2005. Bakgrunnen er at det til og med 2004 var et generelt skattefritak ved realisasjon av landbrukseiendom eiet i mer enn 10 år. Med 2007 som virkningsår vil det i tilfellet bli en kortere periode der slike transaksjoner vil være skattepliktige, noe man ut fra kontinuitetsbetraktninger bør unngå.

14 Forslag om endringer i ordningen for betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt

14.1 Innledning

Departementet foreslår at regelverket for betinget skattefritak endres fra 2007, slik at også frivillig innløsning av festetomt fra bortfester til fester omfattes av ordningen.

14.2 Gjeldende rett

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

Gevinst som skyldes realisasjon av bortfestet tomt, kan kreves avsatt betinget skattefritt dersom festeren faktisk kunne ha krevd tvungen innløsning etter lov om tomtefeste, jf. skatteloven § 14–70 første ledd bokstav c.

14.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener det er behov for å endre regelverket for betinget skattefritak ved realisasjon når det gjelder innløsning av festetomter.

Når det gjelder kravet til ufrivillighet, var det tidligere slik at reglene om betinget skattefritak bare fikk anvendelse i de tilfellene der festeren faktisk hadde krevd tvungen innløsning. Fra og med inntektsåret 2006 ble skattefritaket i § 14–70 første ledd bokstav c endret. Det ble åpnet for betinget skattefritak også i de tilfellene festetomt er avhen-

det til fester som *kunne* krevd tvungen innløsning i henhold til tomtefesteloven eller opprinnelig festeavtale, se nærmere i Ot.prp. nr. 1 (2005–2006).

I hvilke tilfeller festeren har krav på innløsning av tomt til bolig og fritidshus er nærmere regulert i lov 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 32. Utgangspunktet er at fester av tomt til bolighus eller fritidshus kan kreve innløsning når det er gått 30 år av festetiden – om ikke kortere tid er avtalt – eller når festetiden er ute. Etter at det er gått 30 år av festetiden, kan festeren også kreve å få innløse en festetomt til bolighus hver gang det er gått to nye år, og en festetomt til fritidshus hver gang det er gått ti nye år. Fester av tomt til fritidshus som hører til landbrukseiendom kan likevel ikke fremtvinge innløsning dersom tilfellet er omfattet av forskrift gitt i medhold av tomtefesteloven § 34 tredje ledd, jf. forskrift 8. juni 2001 nr. 570 om tomtefeste m.m. § 4. I disse tilfellene kan bortfesteren møte et krav om innløsning ved i stedet å tilby festeren forlengelse av festet på samme vilkår som før. Dessuten kan innløsning også kreves av festeren på grunnlag av eventuelle bestemmelser om dette i festeavtalen, og da til de tidspunkter og på de vilkår som følger av avtalen. Også bortfesteren kan unntaksvis kreve at festeren innløser tomten med grunnlag i en bestemmelse i festeavtalen om dette, jf. lov om tomtefeste § 35.

Departementet foreslår en endring som medfører at ordningen med betinget skattefritak skal gjelde innløsning av alle festetomter, også der fester og bortfester inngår en frivillig avtale om innløsning. Begrunnelsen er at over tid vil svært mange bortfesterere komme i en tvangsmessig posisjon ved at man kommer til de nødvendige antall år for at festeren kan kreve innløsning. Videre vil dette bidra til en raskere og smidigere utløsning av festede tomter. For eksempel kan det i forbindelse med felt med flere tomter med ulik kontraktstid, være gunstig for alle parter at innløsningen kan skje samlet, i stedet for at man skal vente til hver fester kommer i posisjon til å kunne kreve innløsning ved tvang.

Av forenklingsgrunner bør betinget skattefritak også ved frivillig realisasjon i tomtefestetilfellene gjelde som en generell regel. Dette innebærer at det ikke har betydning hvilke tidspunkt innløsningen finner sted. Også gevinst ved innløsninger som skjer før utløpet av 30-årsfristen vil dermed gi rett

til betinget skattefritak. Heller ikke hvilket grunnlag tomten innløses på, f.eks. om dette bygger på en tidligere inngått avtale eller er noe en senere er blitt enige om, bør ha betydning. Det samme gjelder frivillig innløsning for festeforhold som i utgangspunktet er omfattet av landbruksunntaket.

På bakgrunn av at innløsning i tomtefestetilfellene også skal omfatte frivillig realisasjon bør bestemmelsen om dette tas ut av skatteloven § 14–70 *Betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon*, og plasseres i en egen paragraf i lovens delkapittel om betinget skattefritak. I dette delkapitlet blir § 14–72 ledig på grunn av den foreslåtte overgangen fra betinget til ubetinget skattefritak for skogvernerstatning, se kapittel 15. Denne paragrafen kan da i stedet brukes til tilfellene med tomteutløsning.

Det vises til forslag til nytt innhold skatteloven § 14–72 og forslag til oppheving av skatteloven § 14–70 første ledd bokstav c og annet ledd annet til fjerde punktum. Bestemmelsene i annet ledd annet til fjerde punktum overføres til skatteloven § 14–72.

14.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Ved at regelverket for betinget skattefritak får anvendelse for flere tilfeller av innløsning enn i dag, vil de foreslåtte omleggingene innebære et visst merarbeid for ligningsmyndighetene. Normalt må det likevel antas at tallet på skattytere som vil benytte seg av ordningen, er relativt beskjedent. Regelverket antas heller ikke spesielt vanskelig å håndtere verken for skattytere eller likningsmyndigheter. En antar derfor at de administrative konsekvensene av forslaget vil være forholdsvis moderate. Forslaget anslås skjønnsmessig å redusere provenyet med om lag 5 mill. kroner påløpt i 2007. Forslaget har ingen bokført virkning i 2007.

15 Skattefrihet for gevinst ved vern av skog

15.1 Innledning

Departementet foreslår at gevinst ved skogvernerstatninger etter naturvernloven fritas for inntektskatt.

15.2 Gjeldende rett

Til og med 2004 gjaldt det et generelt gevinstfritak ved realisasjon av jord- og skogbrukseiendommer eiet i minst 10 år. Dette fritaket omfattet også gevinst ved verneerstatning på den faste eiendommen. Fra og med 2005 ble dette skattefritaket innskrenket til overdragelser innen familien, og fikk dermed ikke anvendelse på gevinst ved vernetiltak.

Blant annet for ikke å vanskeliggjøre de frivillige prosessene rundt skogvernet ble det fra og med inntektsåret 2005 gitt regler som åpnet for betinget skattefritak for skogvernerstatninger etter naturvernloven, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 21. Bestemmelser om dette er tatt inn i skatteloven § 14–72, og gjelder enten vernet gjennomføres med tvang eller ved frivillig overenskomst. Etter disse reglene kan gevinst av vederlag for vern av skog kreves fritatt for beskatning så langt skattyteren bruker vederlaget til blant annet å erverve nytt jord- eller skogbruksareal, eller til å erverve eller påkoste bygg eller anlegg til bruk i jord- eller skogbruksvirksomhet. Reinvestering må ha funnet sted innen tre år.

15.3 Departementets vurderinger og forslag

Vern av skog etter naturvernloven kan gjennomføres etter ulike vernekategorier og ha ulikt omfang. Typisk er avvirkningsforbud og andre driftsforbud. Vernekategorien er som regel naturreservat. Ved slike vedtak har eiere og rettighetshavere krav på full erstatning for økonomisk tap de lider som følge av fredning. Erstatningen fastsettes i praksis på to måter. Den ene består i å sammenligne den samlede eiendoms verdi uten og med de restriksjoner som følger av vernevedtaket, og gi erstatning for verdireduksjonen. Den andre måten består i å verd-

sette den bruk som blir forhindret eller vanskeliggjort av vernevedtaket. I praksis er det den sist nevnte tilnærmingen som er dominerende. Erstatningene skal vanligvis dekke den kapitaliserte verdi av driftstapet ved å rådighetsregulere den aktuelle delen av skogeiendommen. Slik erstatning gir gjerne gevinst i forhold til den del av kostprisen for skogeiendommen som naturlig kan relateres til området for rådighetsinnskrenkningen.

Gjeldende ordning med betinget skattefritak for verneerstatninger medfører utsatt skatteplikt idet skatten blir knyttet til reinvesteringsobjektet. Et formelt skattefritak vil være endelig, og kan gi en tilfeldig økonomisk fordel til skogeiere som kan tilby egnet fredningsskog sammenlignet med skogeiere som ikke kan det. Et slik fritak vil også medføre asymmetri, ved at engangserstatning for tap av en løpende, skattepliktig driftsinntekt ikke blir skattegrunnlag på noe tidspunkt. På den annen side kan det være vanskelig for mange av de aktuelle skogeierne å finne et passende og fornuftig reinvesteringsobjekt etter den gjeldende ordning. Dette kan hemme det frivillige skogvern.

For ytterligere å stimulere til frivillig skogvern etter naturvernloven legger departementet til grunn at det foreligger helt spesielle hensyn som tilsier at det gis et særskilt unntak fra den alminnelige skatteplikt for gevinst ved slikt vern. Unntaket bør gjelde generelt og uansett om skogvernet i det enkelte tilfelle omfatter hele skogeiendommen, og ikke bare en del av den (med fortsatt skogsdrift på den øvrige, ikke vernede del). Det bør heller ikke sondres i forhold til om vernet har skjedd ved tvang eller om det bygger på frivillighet.

Det vises til forslag til skatteloven § 9–3 sjette ledd nytt sjuende punktum. Dagens innhold i § 14–72 om betinget skattefritak vil falle bort som følge av lovendringen behandlet i kapittel 14 i proposisjonen.

15.4 Ikrafttredelse

Når det gjelder ikrafttredelse, foreslår departementet at bestemmelsen får virkning for realisasjoner allerede fra og med inntektsåret 2005. Bakgrunnen for dette er at ikrafttredelse først fra 2007 ville lede til at realisasjon i 2005 og 2006 blir skattepliktig,

men med mulighet for betinget skattefritak, mens realisasjon i 2004 (jf. den gamle tiårsregelen) eller i 2007 vil kunne skje uten beskatning. Ved ikrafttreden fra 2005 vil det endrede skatteregimet for skoggevinst fra samme år ikke få betydning for verneerstatning som nevnt.

15.5 Overgangsbestemmelse

Det kan tenkes å være en del tilfeller der skattyter allerede har benyttet anledningen til å reinvestere verneerstatningen i henhold til reglene i skatteloven § 14–72. For disse tilfellene foreslås at det gis en overgangsregel som innebærer at plikten etter § 14–70 tredje ledd annet punktum til å fradra gevinsten det nye objektets kostpris, bortfaller. Dette vil innebære skattefrihet for gevinsten på verneobjektet også der det allerede er reinvestert i nytt objekt.

Nytt formuesobjekt må være ervervet inne tre år, jf. § 14–70 tredje ledd første punktum. Det antas ikke å være nødvendig å regulere nærmere de tilfellene der det er gitt betinget skattefri erstatning i 2005 eller senere, men denne enda ikke er reinvestert i nytt objekt. Nedskrivning på kostpris i henhold til § 14–70 tredje ledd annet punktum har da ikke funnet sted, og reinvesteringsplikten vil falle bort på grunn av den tidlige ikrafttredelsen av det ubetingede skattefritaket.

15.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning. Provenymessig anslås lettelsen til 10 mill. kroner påløpt i 2007. Provenytapet bokføres i 2008.

16 Endringer i skogfondsordningen

16.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår en endring av skattereglene for skogfond slik at satsen for inntektsføring av uttak fra skogfond settes ned fra 40 prosent til 15 prosent fra 2007. Dette innebærer et fast skattefritak på 85 prosent for investeringer i skogbrukstiltak som nevnt under skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav a. I tillegg foreslås det at området for anvendelse av skogfondsmidler med skattefordel utvides. Denne utvidelsen omfatter blant annet bygging av ny skogsvei, vedlikehold av skogsbilvei, samt investeringer i bioenergi på eget bruk som bidrar til varmeleveranser.

16.2 Gjeldende rett

Etter skogbruksloven av 27. mai 2005 plikter skogeieren å avsette til skogfond av brutto avvirkningsverdi det enkelte år. Etter forskrift 3. juli 2006 nr. 881, Forskrift om skogfond § 6, gitt med virkning fra 1. september 2006, skal avsetningen til skogfond være innenfor intervallet 4 til 40 prosent av bruttoverdien. Gjennomsnittlig avsetningsbeløp ligger på mellom 9 og 10 prosent. Avsetning til fondet trekkes i tømmeroppgjøret og innsettes på skogfondskonto for hver enkelt skogeierdom. Det er ingen øvre grense for innestående totalbeløp og heller ingen frist for anvendelse. Skogeieren får ikke renter på innestående beløp. Skogfondet skal brukes til å fremme skogkultur, skogproduksjon og skogdrift til fordel for den skogen virket er levert fra.

Det enkelte års avsetning til skogfond kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig overskudd. Utbetalinger tas til inntekt i utbetalingsåret. Når skogfond nyttes til skogkultur og opprusting av skogsveier eller til alternative avvirkningsfremmende tiltak i vernede områder, skal bare 40 prosent av det utbetalte beløp tas til inntekt. Systemet med skogfond fungerer således som en avsetningsordning med skattefordel for visse anvendelser av avsatt beløp.

16.3 Departementets vurderinger og forslag

I tråd med Soria Moria-erklæringen vil regjeringen forbedre de økonomiske støtteordningene til skogbruket. For å øke skogbasert verdiskapning foreslås enkelte endringer i skogfondsordningen.

Satsen for inntektsføring av skogfondsmidler med skattefordel foreslås redusert fra 40 til 15 prosent. Det medfører et skattefritak på 85 prosent av skogfondsmidler frigitt til slike formål. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav a første punktum.

Tidligere var det anledning til å anvende avsatte skogavgiftsmidler med skattefordel til nybygging av skogsvei. Fra 2003 ble denne adgangen fjernet. Departementet foreslår at det igjen skal kunne anvendes skogfond med skattefordel til investeringer i ny skogsvei (både traktorvei og bilvei). Dermed vil både nybygging, ombygging og annen opprusting av traktor- og bilvei være inkludert i området for skattefordel. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav a første punktum.

Videre foreslås det å utvide området for anvendelse av skogfond med skattefordel til følgende tiltak:

- området for miljøtiltak, som i dag gjelder alternative avvirkningsfremmende investeringer i vernet skogområde, utvides til skogbrukstiltak som tar konkrete miljøhensyn knyttet til biologisk mangfold, landskapsverdier, kulturminner og friluftsliv, i områder der det blir drevet skogbruk
- skogbruksplanlegging med miljøregistrering
- forsikring mot stormskader og brann på skog
- kompetansehevende tiltak knyttet til miljøhensyn, skogetablering og skogproduksjon, samt til verdiskapning basert på treprodukter
- oppmerking av eiendomsgrenser og nødvendige håndtlingerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog
- sommervedlikehold av skogsbilvei (ikke traktorvei)
- investeringer i bioenergiltak (anlegg og utstyr) i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser

Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav a første punktum. Nærmere regler om anvendelsen av skogfondsmidler med skattefordel innenfor disse tiltakene bør gis i forskrift, dels i Finansdepartementets skatteforskrift, dels i Landbruks- og matdepartementets forskrift om skogfond. Generelt gjelder at kostnadene må være nøkterne og forsvarlige for å kunne aksepteres. I sær for vedlikehold av bilvei kan det i tillegg bli aktuelt å kreve planlegging og forhåndsgodkjenning av ikke hastverkspregede arbeider, samt å sette et beløpstak per meter vei for akseptable kostnader som gir skattefordel.

Utbetaling fra skogfond kan også dekke inngående merverdiavgift på godkjente investeringer. Merverdiavgiften er ingen kostnad når skogeieren kan trekke den i fra i sitt avgiftsoppgjør med fylkeskattekontoret. Denne del av fondsutbetalingen vil derfor fortsatt falle utenfor området for skattefordel, selv om investeringen som sådan faller innenfor.

Skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav b, har en bestemmelse om at skogfondsmidler som frigis til investeringer i avskrivbart driftsmiddel, kommer til fradrag i driftsmidlets kostpris. Det er for tiden ikke anledning til å bruke skogfond til investeringer i avskrivbart fysisk driftsmiddel, men gjennom forslaget om å åpne for investeringer i varmeproduksjon på bruket kan dette bli aktuelt. Det foreslås i den forbindelse en endring av bestemmelsen, som – sett i sammenheng med § 8–2 annet ledd innledningen og bokstav a – innebærer at dersom det frigis skogfondsmidler til investering i avskrivbart driftsmiddel *med* skattefordel etter bokstav a, tas den skattepliktige del av fondsutbetalingen til beskatning det aktuelle inntektsår. Hele fondsutbetalingen, eller driftsmidlets kostpris, vil dermed inngå i grunnlaget for beregning av årets avskrivninger. Dette vil også bidra til konsistens mellom avskrivningene og beregningen av skjermingsgrunnlaget i skjermingsmetoden. Skogfond som frigis til investering i avskrivbart driftsmiddel *uten* skattefordel etter bokstav a, foreslås inntektsført i sin helhet det året investeringen foretas. Avskrivninger foretas på vanlig måte av den fulle kostpris. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav b første punktum, som etter dette kan begrenses til å fastslå at utbetaling av fondsmidler (verken skattepliktige eller skattefrie deler) ikke skal gå til fradrag i kostprisen for et avskrivbart driftsmiddel.

Utgifter til utarbeiding av skogbruksplaner (driftsplaner i skogbruket) kan også dekkes med midler fra skogfondet. Etter forslaget over vil slike fondsutbetalinger, i motsetning til tidligere, ha

skattefordel. Skogbruksplaner regnes som et immaterielt driftsmiddel, som kan avskrives lineært ved at nettokostnadene fordeles til fradrag over 10 år. Det er i avsnittet over foreslått at det som hovedregel bør være slik at den skattepliktige del av fondsutbetalingen tas til beskatning i det aktuelle inntektsår, og til gjengjeld at ingen del av fondsutbetalingen går til fradrag i driftsmidlets kostpris (grunnlaget for beregning av årets avskrivninger). Dersom denne hovedregelen også skal omfatte skogbruksplaner, vil dette innebære en innstramning når det gjelder den skattepliktige del av fondsutbetalingen på 15 prosent, ved at denne kommer til beskatning i utbetalingsåret istedenfor å redusere kostprisen. Det foreslås derfor et særskilt unntak fra hovedregelen når det gjelder inntektsføringen av skattepliktig del av fondsutbetaling til skogbruksplan. Unntaket innebærer at øyeblikkelig skattlegging unnlates mot at kostprisen (avskrivningsgrunnlaget) for skogbruksplanen reduseres tilsvarende. Løsningen blir da at i den utstrekning skogbruksplanen finansieres med fondsmidler, skal 15 pst. av midlene gå til nedskrivning av planens kostpris, mens resten av kostprisen beholdes til fradrag i avskrivningssystemet. Som tidligere blir da ingen del av fondsutbetalingen til skogbruksplanen gjenstand for øyeblikkelig beskatning. Det nye blir at kostpris tilsvarende de skattefrie 85 pst. av fondsmidlene likevel beholdes som avskrivningsgrunnlag, for å ivareta denne skattefriheten. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav b nytt annet punktum.

16.4 Andre endringer i skatteloven § 8–2

Skogfondsmidler ble i den tidligere skogbruksloven av 21. mai 1965 kalt «skogavgift». Endringen til «skogfond» skjedde i forbindelse med den nye skogbruksloven av 27. mai 2005. Bakgrunnen for at terminologien ble lagt om var blant annet at midlene ikke er en avgift i vanlig forstand. I skatteloven § 8–2 er begrepet «skogavgift» benyttet. Terminologien i bestemmelsen bør derfor endres. Det vises til forslag vedrørende skatteloven § 8–2 annet ledd innledningen og bokstav a og b.

16.5 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra og med 2007. Systemet for utbetaling over skog-

fondskonto er slik at kostnadene må pådras før det kan sendes søknad om godkjenning og dekning. Som følge av at skogfond kan utbetales samme år som kostnadene pådras, eller året etter, oppstår det spørsmål om skogkultur med mer (det gjeldende investeringsområde for skattefordel) utført i 2006, men med utbetaling først i 2007, skal ha den nye skattefritakssatsen på 85 prosent, eller om satsen som gjelder for 2006 skal forlenges. Departementet mener det må være et viktig hensyn så langt som mulig å unngå to sett med fritakssatser for 2007 for samme type investeringer, nemlig ett for dekning av kostnader pådratt i 2007 og ett for kostnader pådratt i 2006. Den nye skattefritakssatsen på 85 prosent bør derfor gjelde generelt for skogfond utbetalt i 2007 til de nevnte formål. Med en slik bestemmelse slipper en å måtte vurdere om kostnadene er pådratt i 2006 eller 2007. Denne løsningen innebærer for øvrig at det ikke er behov for noen spesiell overgangsregel, idet alle utbetalinger til skogkulturformål og opprusting av skogsvei over skog-

fondskonto fra og med 2007 vil gå inn under den nye satsen.

For de nye områdene for skattefordel (skogbruksplanlegging, forsikring, kompetansehevende tiltak, oppmerking av eiendomsgrenser, nybygging og vedlikehold av vei, samt investering i bioenergitiltak) bør skattefordelen bare omfatte tiltak utført fra 2007. Se forslag til presisering av dette i ikraft-tredelsesbestemmelsen til lovendringen.

16.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer ikke administrative konsekvenser av betydning.

De foreslåtte omleggingene er anslått å gi et provenytnap på 50 mill. kroner påløpt og bokført i 2007.

17 Formuesverdsettelse av annen fast eiendom – maksimalgrense

17.1 Innledning

Formue skal etter skatteloven verdsettes til omsetningsverdi, men etter § 4–10 kan bolig- og fritidseiendom verdsettes lavere. Det følger av takseringsforskriften at ligningsverdien for boliger ikke skal settes høyere enn 30 pst. av markedsverdi. Departementet foreslår å endre skatteloven § 4–10 slik at den også gir adgang til å verdsette annen fast eiendom lavere enn omsetningsverdi. Maksimalgrensen for annen fast eiendom foreslås satt til 80 pst. av eiendommens markedsverdi.

17.2 Gjeldende rett

Hovedregelen er at skattepliktig formue, herunder fast eiendom, skal fastsettes til omsetningsverdi per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–1. Med fast eiendom menes bygg, dvs. boligbygg, forretningsbygg, industribygg, lager mv., og grunn (tomter, landbruksareal mv.). For noen eiendoms typer (bolig, skogbruk, kraftverk mv.) gjelder særlige verdsettelsesregler. Verdien av bolig- og fritidseiendommer kan etter skatteloven § 4–10 settes lavere enn omsetningsverdien. Skatteloven har ikke tilsvarende unntak for næringsbygg mv.

Det følger av takseringsforskriften at ved første gangs taksering av nybygde boligeiendommer, skal ligningsverdien verken overstige 30 pst. av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 pst. av eiendommens markedsverdi. Videre skal etablerte ligningsverdier for boligeiendommer som overstiger 30 pst. av markedsverdien settes ned, når skattyter har dokumentert markedsverdien. For nybygd næringsseiendom finnes bare mer spredte, lokale anvisninger på konkret verdsetting i nærheten av kostpris. Når det gjelder formuesverdsettelse av skogeiendom, se omtale i St.prp. nr. 1 (2006–2007).

For hvert år bestemmes det om de etablerte ligningsverdiene fra året før skal oppjusteres eller videreføres uendret. For 2007 er det i budsjettet lagt inn en generell oppjustering på 10 pst. både for bolig- og næringsseiendommer, se St.prp. nr. 1 (2006–2007).

17.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet foreslår at det innføres en maksimumsgrense for ligningsverdiens andel av markedsverdi (sikkerhetsventil) også for annen fast eiendom, det vil si med unntak for kraftverk som har et eget regelverk for fastsettelse av formuesverdi.

Denne maksimumsgrensen bør imidlertid settes vesentlig høyere enn for bolig og fritidsbolig. Maksimumsgrensen på 30 pst. for bolig- og fritidseiendom er blant annet satt på bakgrunn av at faktiske ligningsverdier på bolig og fritidsbolig i all hovedsak er lavere enn 30 pst. av markedsverdi. Det finnes lite informasjon om forholdet mellom ligningsverdi og omsetningsverdi på annen fast eiendom, men det er grunn til å tro at ligningsverdiene for annen fast eiendom er høyere enn for bolig. En lav maksimumsgrense (30 pst.) for verdsettelse av annen fast eiendom vil føre til økt forskjellsbehandling i forhold til skattlegging av andre formuesobjekter, som aksjer og bankinnskudd. En slik verdsettelse ville gi sterke incentiver til å investere i næringsseiendom framfor andre formuesobjekter, og det ville medføre dårlig ressursbruk. En lav maksimalgrense kan gi urimelig beskatning og svekke fordelingsvirkningene av formuesskatten, fordi det da ikke er noen sammenheng mellom reell størrelse på formuen og betalt formuesskatt. At det er gitt en særlig maksimumsgrense på 30 pst. for bolig- og fritidseiendom, tilsier ikke at samme grense bør legges til grunn for annen fast eiendom.

Departementet foreslår derfor å innføre en maksimumsgrense for ligningsverdien for annen fast eiendom på 80 pst. av markedsverdi. En slik grense vil over tid kunne bidra til både mer ensartet verdsettelse av disse eiendommene, og bedre samsvar mellom ligningsverdi og markedsverdi. En maksimumsgrense på 80 pst. vil om lag samsvare med formuesverdsettelsen av aksjer. Det innebærer stor grad av formell skattemessig likebehandling av annen fast eiendom og aksjer m.m. Ved økning i ligningstakstene vil også den reelle skattemessige likebehandlingen av disse formueskomponentene øke. Ved å redusere forskjeller i verdsetting av ulike formuestyper, vil motivene til skattemotiverte formuesplasseringer reduseres. Det vil gi sam-

funnsøkonomiske gevinster ved at investeringene får en bedre sammensetning, samtidig som formuesskattens fordelingsegenskaper forbedres.

Etter departementets oppfatning bør kraftanlegg ikke omfattes av denne endringen. Formuesverdsettelse av kraftverk skjer etter egne regler, og omfattes ikke av de årlige oppreguleringene av ligningsverdier. Innføring av sikkerhetsventil for denne typen eiendom er derfor ikke nødvendig.

Etter skatteloven § 4–1 er hovedregelen at all formue, herunder fast eiendom, skal verdsettes til omsetningsverdi. Av skatteloven § 4–10 følger det at verdien av boligeiendommer, herunder fritidseiendommer, kan settes lavere enn omsetningsverdi. Departementet foreslår å utvide denne bestemmelsen til å omfatte all fast eiendom. Lovendringen innebærer bare at loven gir adgang til å verdsette fast eiendom lavere enn omsetningsverdi, og den innebærer ingen plikt til å fravike lovens hovedregel om formuesverdsettelse. En eventuell maksimalgrense for verdsetting av fast eiendom for ligningsformål vil følge av Skattedirektoratets takseringsforskrift. Lovendringen innebærer ikke at det må innføres

maksimalgrense for all fast eiendom, eller at eventuelle maksimalgrenser for ulike eiendomstyper må være lik.

Det vises til foreslåtte endringer i skatteloven § 4–10 første ledd.

17.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det antas at svært få bygninger vil kunne få en ligningstakst over 80 pst. av markedsverdien selv med den foreslåtte takstøkningen på 10 pst. i 2007. Det legges derfor til grunn at forslaget ikke vil medføre nevneverdig provenytnyt i 2007.

17.5 Ikrafttredelse

Regjeringen foreslår at endringen trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2007.

18 Endret verdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler ved formuesskatteligningen

18.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om formuesverdsettelse av aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler. Etter gjeldende rett formuesverdssettes aksjer, grunnfondsbevis og verdipapirfondsandeler til 80 prosent av verdsettelsesgrunnlaget. Departementet foreslår å øke formuesverdsettelsen til 85 prosent av verdsettelsesgrunnlaget, dvs. at den såkalte verdsettelsesrabatten reduseres fra 20 prosent til 15 prosent. For andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond foreslås det å fjerne verdsettelsesrabatten helt.

18.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 4–12 første ledd verdsettes børsnoterte aksjer i hovedregelen til 80 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret.

Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper skal etter skatteloven § 4–12 annet ledd verdsettes til 80 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret. Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper skal i utgangspunktet verdsettes til 80 prosent av antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret, men kan kreves verdsatt til 80 prosent av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi per 1. januar i året før ligningsåret dersom skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi, jf. skatteloven § 4–12 tredje ledd.

Det gjelder særlige regler for fastsettelse av verdsettelsesgrunnlag for aksjer i nystiftede selskaper og selskaper der aksjekapitalen er endret i året før ligningsåret, jf. skatteloven § 4–13.

Etter skatteloven § 4–12 femte ledd verdsettes grunnfondsbevis til 80 prosent av kursverdien per 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 80 prosent av den antatte salgsverdi.

Formue i form av andeler i verdipapirfond verdsettes til 80 prosent av fastsatt andelsverdi per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 4–12 sjette ledd. Dette gjelder alle typer verdipapirfondsandeler.

18.3 Departementets vurderinger og forslag

18.3.1 Aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond

Den såkalte verdsettelsesrabatten for aksjer mv. ved formuesskatteligningen ble redusert fra 35 prosent til 20 prosent med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Departementet mener det er behov for økt likebehandling av ulike formuesobjekter, noe som tilsi-er at verdsettelsesrabatten reduseres ytterligere. Samtidig er det ikke ønskelig med større endringer i aksjebeskatningen før en har fått mer erfaring med de økonomiske virkningene av skatterefor-men og innføringen av skatt på uskjermet aksjeut-bytte fra 2006. Departementet foreslår derfor en moderat innstramning i formuesbeskatningen av aksjer mv., ved å redusere rabatten til 15 prosent.

Forslaget er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

For andeler i verdipapirfond som ikke er aksje-fond foreslås å avvike verdsettelsesrabatten helt, jf. avsnitt 18.3.2 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4–12 og 4–13. Departementet foreslår at endrin-gene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

18.3.2 Andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond

Etter gjeldende regler formuesverdssettes alle typer fondsandeler til 80 prosent av andelsverdien per 1. januar i ligningsåret. Verdsettelsesrabatten for fondsandeler ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Departementet foreslår at verdipapirfondsande-ler i hovedregelen skal verdsettes til 100 prosent av verdsettelsesgrunnlaget. Forslaget er i samsvar med en generell målsetting om større samsvar mel-lom markedsverdier og ligningsverdier ved for-muesskatteligningen, jf. St.prp. nr. 1 (2006 – 2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 1.2.

Som nevnt under avsnitt 18.3.1, er det imidlertid etter departementets oppfatning ikke ønskelig med større endringer i aksjebeskatningen før en har fått

mer erfaring med de økonomiske virkningene av skattereformen og innføringen av skatt på uskjermet aksjeutbytte fra 2006. Det foreslås derfor å videreføre verdsettelsesrabatten for andeler i aksjefond, det vil si verdipapirfond som hovedsakelig investerer i aksjer og grunnfondsbevis. Dette svarer godt med at direkte investeringer i aksjer og grunnfondsbevis gir verdsettelsesrabatt, mens direkte investeringer i andre finansielle instrumenter ikke gir verdsettelsesrabatt. Forslaget innebærer at den såkalte aksjerabatten ved formuesskatteligningen konsentreres om investeringer i form av egenkapital til næringslivet.

For øvrig er det et særlig problem i forbindelse med gjeldende regler om verdsettelsesrabatt for verdipapirfondsandeler at det gis reduksjon ved formuesverdsettelsen av andeler i pengemarkedsfond, mens bankinnskudd verdsettes i tråd med hovedregelen i skatteloven § 4–1 til omsetningsverdi (faktisk verdi) per 1. januar i ligningsåret. Disse to plasseringstypene har ellers mange likhetspunkter, og skattereglene gir her opphav til særlig store vridninger i sparesammensetningen, blant annet i form av ekstraordinær tegning av pengemarkedsfondsandeler rundt nyttår.

Departementet foreslår på bakgrunn av det ovennevnte at rabatten ved formuesverdsettelsen av andeler i andre fond enn aksjefond fjernes. For å unngå tilpasninger ved årsskiftet 2006/2007, blant annet i form av ekstraordinær tegning av pengemarkedsfondsandeler rundt nyttår, bør endringen få virkning fra og med inntektsåret 2006.

En endring som nevnt innebærer at det må trekkes en grense mellom på den ene side andeler i aksjefond, og på den annen side andeler i andre typer verdipapirfond. Avgrensningen må knyttes til hvordan verdipapirfondenes forvaltningskapital er plassert.

Som nevnt vil departementet begrense verdsettelsesrabatten ved formuesskatteligningen til investeringer i form av egenkapital til næringslivet. Dette tilsier at verdsettelsesrabatten for verdipapirfondsandeler begrenses til andeler i verdipapirfond som hovedsakelig har sin forvaltningskapital plassert i aksjer og grunnfondsbevis. Departementet foreslår likevel en forholdsvis vid definisjon av aksjefond, ved at grensen mellom aksjefond og andre fond settes slik at fond som har plassert 50 prosent eller mer av kapitalen i aksjer og grunnfondsbevis skal anses som aksjefond.

Det presiseres at begrepet aksjefond, slik det brukes i denne sammenhengen, skiller seg fra begrepet aksjefond slik det brukes i inntektsskattemessig sammenheng, jf. skatteloven § 10–1 tredje ledd.

Definisjonen av aksjefond innebærer at verdsettelsesrabatt bare vil gjelde for andeler i verdipapirfond som har plassert minst 50 prosent av forvaltningskapitalen *direkte* i aksjer og/eller grunnfondsbevis. Plassering av forvaltningskapital i derivater med aksjer eller grunnfondsbevis som underliggende objekt vil ikke gi grunnlag for verdsettelsesrabatt. Heller ikke plassering av forvaltningskapital i andeler i verdipapirfond som i sin tur eier aksjer og grunnfondsbevis, vil gi grunnlag for verdsettelsesrabatt.

Det foreslås at definisjonen tar utgangspunkt i plasseringen av forvaltningskapitalen per 31. desember i inntektsåret. For å unngå tilpasninger i form av at andelen av kapitalen som er plassert i aksjer og grunnfondsbevis økes rundt nyttår, foreslås det at definisjonen i tillegg knyttes til gjennomsnittlig plassering av forvaltningskapitalen i løpet av inntektsåret, regnet ved utgangen av hver måned.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 4–12 sjette ledd.

18.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Reduksjonen av verdsettelsesrabatten for aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond anslås å gi en provenyøkning på 280 mill. kroner påløpt og 225 mill. kroner bokført i 2007.

Avviklingen av verdsettelsesrabatten for andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond anslås å gi en provenyøkning på 90 mill. kroner påløpt i 2006 og bokført i 2007.

Forslaget om å redusere verdsettelsesrabatten for aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Heller ikke forslaget om å avvikle verdsettelsesrabatten for andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond antas å ha administrative konsekvenser av betydning. For fondsandeler som kjøpes gjennom norske forvaltningsselskaper vil det skje en innrapportering fra forvaltningsselskapet eller verdipapirregisteret. Det vil i utgangspunktet være opp til forvaltningsselskapet/verdipapirregisteret å klassifisere og innrapportere fondsandelene i riktig kategori. Departementet vil vurdere nærmere om det er behov for forskriftsendringer som presiserer denne innrapporteringsplikten.

Opplysninger om fondsandeler som kjøpes gjennom utenlandske forvaltere må skattyter selv påføre selvangivelsen. Det bør for slike fond stilles krav om at skattyter kan godtgjøre at vilkårene i definisjonen av aksjefond er oppfylt. Det antas at skat-

teetaten i praksis normalt vil kunne legge til grunn at en beskrivelse av det aktuelle fondet i vedtekter, årsberetning og lignende er tilstrekkelig for å godtgjøre at vilkårene for verdsettelsesrabatt er oppfylt.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 4–12 sjette ledd.

18.5 Ikrafttredelse

Forslaget om å redusere verdsettelsesrabatten for aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksjefond foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

For å unngå tilpasninger ved årsskiftet 2006/2007, foreslås det at avviklingen av verdsettelsesrabatten for andeler i verdipapirfond som ikke er aksjefond får virkning fra og med inntektsåret 2006.

19 Fritak for formuesskatt på engangserstatningsutbetaling til barn ved tap av forsørger

19.1 Innledning

Når barn mottar engangserstatning ved tap av forsørger, skatlegges ikke erstatningsbeløpet som inntekt på utbetalingstidspunktet. Barnet er imidlertid skattepliktig for avkastningen av erstatningsbeløpet etter hovedregelen for kapitalinntekt i skatteloven § 5-1, og den delen av erstatningen som er i behold vil være skattepliktig formue etter skatteloven § 4-1.

Etter gjeldende rett er barn som mottar engangserstatning for personskade etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3, fritatt for formuesskatt på beløpet frem til og med det året de fyller 21 år, jf. skatteloven § 4-22 første ledd. Departementet foreslår at denne regelen utvides til også å omfatte barn som mottar engangserstatning ved tap av forsørger. Det er vanlig å plassere engangserstatning til barn i livrenteforsikring, og skattefritaket vil gjelde også en slik plassering av erstatningskapitalen, forutsatt tilstrekkelig sammenheng mellom erstatningskapitalen og livrenten. Forslaget i kapittel 5 i proposisjonen om generell skatteplikt for formue i livrenteforsikring vil dermed ikke ha effekt for barn som har eller får plassert sin erstatningskapital som nevnt i en slik polise. Fra fylte 22 år vil de ordinære formuesskattereglene gjelde, dvs. også skatteplikt på livrentepoliser etter det nevnte forslaget, med mindre de foreslåtte unntaksreglene for visse poliser blir anvendelige.

19.2 Departementets vurderinger og forslag

Formuesfritaksregelen for barn som har fått erstatning for personskade i skatteloven § 4-22, er en lovfesting av Skattedirektoratets lempningspraksis i tilsvarende saker. Fritaksregelen er begrunnet i at de personskadde barna opplever en belastende situasjon, og at det anses uforholdsmessig tyngende å fastholde hele skatten for denne gruppen skattytere.

Lignende hensyn gjør seg gjeldende i tilfeller der barn mottar engangserstatning ved tap av for-

sørger. I tillegg til å oppleve en vanskelig situasjon som følge av dødsfallet, vil mange også oppleve at den økonomiske situasjonen forverres fordi en forsørger har falt fra. Barna vil ofte ha en begrenset skatteevne som følge av at de ikke selv har arbeidsinntekt. En eventuell formuesskatt må derfor dekkes av avkastningen av erstatningsutbetalingen eller av eventuell gjenlevende forelder.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at gjeldende regel om fritak for formuesskatt i skatteloven § 4-22 utvides til å omfatte engangserstatning ved tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3. Fritaket gjelder frem til og med det inntektsåret barnet fyller 21 år. Fritaket omfatter erstatningsbeløpet, uansett plasseringsmåte, forutsatt tilstrekkelig sammenheng mellom erstatningskapitalen og plasseringen, og vil derfor også kunne fritta en livrenteforsikring fra formuesbeskatning så lenge barnet ikke har fylt 22 år.

Departementet foreslår ingen endringer i dagens regler om ordinær skatteplikt for avkastning av erstatningskapitalen. Det vises i denne forbindelse til Ot. prp. nr. 1 (2005–2006) kapittel 7, avsnitt 7.3. Ved plassering i livrente vil således de vanlige regler for inntektsbeskatning av avkastning på livrente gjelde.

Departementet viser til forslag til nytt annet ledd i skatteloven § 4-22. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

19.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det legges til grunn at erstatningskapital i de relevante tilfeller i praksis har vært fritatt for formuesskatt også tidligere, gjennom formuesskattefritaket for livrenter, som nå oppheves, jf. avsnitt 5.4.2. Lovendringen har derfor isolert sett ingen provenyeffekt. Lovendringen antas ikke å medføre administrative utfordringer av betydning. Det antas under enhver omstendighet at disse kan avhjelpes gjennom en nærmere forskriftsregulering som gjeldende lov gir hjemmel til.

20 Endringer i oppgave- og betalingsfrister

20.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår å endre enkelte oppgave- og betalingsfristregler i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven), lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) og lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven 2005). Forslagene innebærer i korte trekk at

- oppgave- og betalingsfristen for 3. merverdiavgiftstermin forlenges med 10 dager, det vil si fra 10. til 20. august, jf. forslag om endring av merverdiavgiftsloven § 33.
- årsoppgave- og betalingsfristen for merverdiavgift for registreringspliktige næringsdrivende med liten omsetning forlenges fra 10. februar til 10. mars, jf. forslag om endring av merverdiavgiftsloven §§ 31a og 34.
- fristen for betaling av rentebefriende tilleggsforskudd for forskuddsskatt og forhåndsskatt, flyttes til 31. mai i ligningsåret for skattytere som ikke får utskrevet forhåndstutfylt selvangivelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 2, jf. forslag om endring av skattebetalingsloven §§ 21 og 27 nr. 4 og skattebetalingsloven 2005 §§ 4–7 og 7–1 første ledd.
- betalingen av etterskuddsskatten fremskyndes slik at den i sin helhet skal betales i to like store terminer med forfall 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret, jf. forslag om endring av skattebetalingsloven § 27 nr. 2, 3, 7 og 9 og skattebetalingsloven 2005 §§ 6–5 første og fjerde ledd og 11–5.

Forslagene er nærmere omtalt under avsnitt 20.3 til 20.6.

20.2 Høringen

De ovennevnte forslag til endringer ble sendt på høring 3. april 2006 med høringsfrist 3. juli 2006. I høringen ble det også foreslått å endre § 5 i forskrift 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave m.v. skal leveres, slik at fristen for innsending av lønns- og trekkoppgaver på maskin-

lesbart medium eller via Altinn ble forlenget fra 20. til 31. januar. Det ble derimot ikke foreslått å flytte oppgave- og betalingsfristen for forskuddstrekk, påleggstrekk og arbeidsgiveravgift for 6. termin fra 15. til 31. januar.

Følgende høringsinstanser har uttalt seg:

- Arbeids- og inkluderingsdepartementet
- Fiskeri- og kystdepartementet
- Fornyings- og administrasjonsdepartementet
- Justis- og politidepartementet
- Kommunal- og regionaldepartementet
- Landbruks- og matdepartementet
- Nærings- og handelsdepartementet
- Advokatforeningen
- Arbeidsgiverforeningen NAVO
- Bedriftsforbundet
- Den norske Revisorforening
- Finansnæringsens Hovedorganisasjon (FNH)
- Finansieringsselskapenes Forening
- Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)
- Handels- og Servicenæringsens Hovedorganisasjon (HSH)
- Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon (KS)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Norsk Bonde- og småbrukarlag (NBS)
- Norges Bondelag
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges Kommunerevisorforbund (NKRF)
- NTL-Skatt
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorenes Forening
- Sentralskattekontoret for storbedrifter
- Statistisk sentralbyrå
- Toll- og avgiftsdirektoratet
- Økonomiforbundet

I tillegg har Norsk Øko-Forum (NØF) avgitt høringsuttalelse.

Av de som har uttalt seg har Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Fiskeri- og kystdepartementet, Fornyings- og administrasjonsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Justis- og politidepartemen-

tet, Arbeidsgiverforeningen NAVO, Bedriftsforbundet, LO, Statistisk sentralbyrå, Toll- og avgiftsdirektoratet og NKRF ikke merknader til forslagene i høringen.

Merknadene til de øvrige instanser er omtalt i tilknytning til de enkelte forslag om lovendringer nedenfor.

Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger av betydning for forslaget om å forlenge fristen for innsending av lønns- og trekkoppgaver på maskinlesbart medium eller via Altinn fra 20. til 31. januar. Flere av høringsinstansene mener derimot at departementet også burde foreslå å flytte oppgave- og betalingsfristen for forskuddstrekk, påleggstrekk og arbeidsgiveravgift for 6. termin fra 15. til 31. januar. En slik flytting vil etter departementets syn kun ha en begrenset samordningseffekt ettersom oppgjørsfristen også for de fem andre terminene er den 15. i måneden etter terminslutt, og bør derfor vurderes i forbindelse med en noe bredere gjennomgang av oppgave- og betalingsfristreglene på skatte- og avgiftsområdet. Det foreslås derfor ingen lovendring på dette området. Endring av fristen for innsending av lønns- og trekkoppgave krever ingen lovendring, og vil derfor ikke bli nærmere omtalt her.

20.3 Terminoppgavefrister for merverdiavgift

20.3.1 Gjeldende rett

Etter merverdiavgiftsloven § 29 skal den som er avgiftspliktig, sende avgiftsmyndigheten oppgave over beløp som viser samlet omsetning og uttak, omsetning og uttak som det etter merverdiavgiftsloven §§ 16 og 17 ikke skal betales avgift av, utgående avgift, fradragsberettiget inngående avgift og avregning av utgående og inngående avgift.

Oppgaver som nevnt i merverdiavgiftsloven § 29 skal som hovedregel omfatte to kalendermåneder, 1. termin januar og februar, 2. termin mars og april, 3. termin mai og juni, 4. termin juli og august, 5. termin september og oktober og 6. termin november og desember, jf. merverdiavgiftsloven § 30 første ledd.

Hver termin har oppgavefrist 1 måned og 10 dager etter utløpet av terminen, jf. merverdiavgiftsloven § 33. Fristen for betaling sammenfaller med oppgavefristen, jf. merverdiavgiftsloven § 34.

20.3.2 Bakgrunn

Skattedirektoratet har anbefalt å utsette fristen for 1. og 3. termin med 20 dager ved elektronisk inn-

rapportering. Dette følger av at økt elektronisk innsending vil gi reduserte administrative kostnader for skatteetaten.

En utsettelse av fristene har i hovedsak vært begrunnet med regnskapsføernes arbeidsbyrde. Dette gjelder særlig i forhold til 3. termin merverdiavgift med oppgave- og betalingsfrist 10. august. Fristen 10. august har gjort det vanskelig for mange i regnskapsførerbransjen å avvikle normal sommerferie og også å få kontakt med sine klienter før fristens utløp. For 1. termin med oppgave- og betalingsfrist 10. april har det vært anført at fristen faller i en periode med stor arbeidsbelastning for regnskapsførerne, og at fristen enkelte år kolliderer med påsken.

For å imøtekomme regnskapsføernes behov for sommerferie og kontakt med kunder før utløpet av oppgave- og betalingsfristen for 3. termin, foreslo departementet i høringen å forlenge fristen med 10 dager, det vil si fra 10. til 20. august. Dette uavhengig av leveringsform. Det ble ikke foreslått noen fristutsettelse for øvrige terminer.

20.3.3 Høringsinstansenes merknader

Advokatforeningen, Finansnæringens Hovedorganisasjon, Finansieringsselskapenes Forening, Norsk Bonde- og småbrukarlag, Næringslivets Hovedorganisasjon og Skattebetalerforeningen er positive til departementets forslag om å utsette oppgave- og betalingsfristen for 3. termin merverdiavgift med 10 dager.

Nærings- og handelsdepartementet, Den norske Revisorforening, NTL-Skatt, Norsk Øko-Form (NØF), Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Norges Bondelag, Skatterevisorenes Forening og Økonomiforbundet mener en utsettelse av fristen for 3. termin med 10 dager ikke er tilstrekkelig til å avhjelpe regnskapsføernes behov for ferieavvikling og kontakt med kunder. Disse høringsinstansene mener fristen bør flyttes til utgangen av august.

Den norske Revisorforening, NTL-Skatt, NARF, NØF og Skatterevisorenes Forening mener en utsettelse bør knyttes opp mot elektronisk levering. Det er vist til at behandlingen av papiroppgaver er langt mer ressurskrevende for skatteetaten, at elektronisk innberetning gir færre utfyllingsfeil, reduserer manuelt arbeid og at næringslivet gjennom romsligere frister for elektroniske oppgaver bør få del i den effektiviseringsgevinst som elektroniske oppgaver innebærer.

Advokatforeningen, NARF, NTL-Skatt og NØF mener at også oppgave- og betalingsfristen for 1. termin bør utsettes. *Advokatforeningen* uttaler at

«fristen 10. april fremstår som en dobbelforsterkende problemdato, all den tid årsoppgjørene ennå ikke er avsluttet samtidig som påskeferien enkelte år vil opptre i denne perioden.» *NARF* har videre anført behov for lengre oppgave- og betalingsfrist for 6. termin.

20.3.4 Departementets vurderinger

Oppgave- og betalingsfristene for merverdiavgift medfører at de avgiftspliktige gis en betydelig rentefri kreditt i perioden mellom terminslutt og fristens utløp. Staten har et tilsvarende rentetap i denne perioden. En utsettelse av fristen vil innebære ytterligere rentetap for staten. Av hensyn til renteffekten er det derfor lite ønskelig å utsette en eller flere av disse fristene. Utsatt oppgave- og betalingsfrist for enkelte merverdiavgiftsterminer står også i kontrast til målet om færre og mer oversiktlige oppgave- og betalingsfrister på skatte- og avgiftsområdet.

En utsettelse av en eller flere enkeltfrister bør derfor bare gjennomføres dersom det foreligger særlige grunner. På merverdiavgiftsområdet er det først og fremst regnskapsførernes arbeidsbyrde som er fremholdt som begrunnelse for utsettelse.

Departementet finner at hensynet til regnskapsførernes arbeidsbyrde rundt avviklingen av sommerferien og kontakt med kunder i denne perioden, gjør at fristen for 3. termin bør kunne utsettes med 10 dager, det vil si fra 10. til 20. august. Ytterligere lettelse i regnskapsførernes arbeidsbyrde bør etter departementets mening ikke ivaretas gjennom enkeltstående utsettelser av oppgave- og betalingsfristene.

Siden en utsettelse av oppgaveplikten også har betydning for betalingen av avgiften, mener departementet at en slik utsettelse fortrinnsvis bør gjelde uavhengig av leveringsmåte. Departementet ser at hensynet til mer effektiv saksbehandling, besparelser for skatteetaten med mer kan anføres som argumenter for ulike oppgave- og betalingsfrister, men har etter en helhetsvurdering likevel ikke funnet grunnlag for å ha differensierte frister avhengig av om levering skjer elektronisk eller ikke.

20.3.5 Departementets forslag

Departementet foreslår at fristen for levering av tomånedlig merverdiavgiftsoppgave for 3. termin, forlenges til 20. august uavhengig av leveringsmåte, jf. forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 33 første ledd. Forslaget medfører at fristen for betaling forskyves tilsvarende, jf. merverdiavgiftsloven § 34.

20.4 Årsoppgavefrister for merverdiavgift

20.4.1 Gjeldende rett

Registreringspliktige næringsdrivende med liten omsetning, det vil si med avgiftspliktig omsetning på inntil en million kroner, avgift ikke medregnet, kan etter søknad til fylkesskattekontoret levere årsoppgave istedenfor tomånedlig terminoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 31a og forskrift 29. juni 2001 nr. 800 (nr. 122) om levering av årsterminoppgave for registreringspliktig næringsdrivende med liten omsetning § 1. Av forskriften § 3 følger det at årsoppgaven må være kommet frem til avgiftsmyndighetene innen 1 måned og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si innen 10. februar. Avgiften forfaller til betaling på samme tidspunkt.

Næringsdrivende i primærnæringene skal levere årsoppgave med mindre departementet har samtykket i at det benyttes kortere terminer, jf. merverdiavgiftsloven §§ 31 og 40. Ved levering av årsoppgave er oppgave- og betalingsfristen 3 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp, det vil si 10. april.

Primærnæringsdrivende kan i sin årsoppgave ta med omsetning fra annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktig uttak i denne virksomhet ikke overstiger 30 000 kroner, jf. forskrift 5. oktober 1970 nr. 2 (nr. 38) om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk § 3 og forskrift 10. november 1970 nr. 9793 (nr. 40) om levering av årsoppgave i fiske § 2.

20.4.2 Bakgrunn

Etter innspill fra Skattedirektoratet sendte departementet på høring forslag om innføring av en felles frist for levering av årsoppgave for næringsdrivende innen primærnæringene og for næringsdrivende med liten omsetning. Fristen ble i høringen foreslått satt til 10. mars, det vil si midt i mellom fristen 10. februar for næringsdrivende med liten omsetning og fristen 10. april for de primærnæringsdrivende.

Forslaget var blant annet begrunnet med at en felles frist for de årsoppgavepliktige legger til rette for at næringsdrivende innen primærnæringene som også driver annen virksomhet, kan levere en felles årsoppgave for næringene.

20.4.3 Høringsinstansenes merknader

Advokatforeningen, Finansieringsselskapenes Forening, Næringslivets Hovedorganisasjon, NTL-Skatt, Norsk Øko-Forum (NØF) og Skattedirektoratet støtter forslagene.

NØF uttaler at de ikke kan «se hvilke hensyn som kan tilsi at det skal være lengre oppgave- og betalingsfrister for primærnæringene enn for andre næringer. Det er ikke lenger noen særlige regnskapsregler for primærnæringene, og fra 1.1.2006 gjelder de generelle bokføringsreglene også for disse næringene.»

Enkelte andre høringsinstanser har vært negative til forslaget om å fremskynde oppgave- og betalingsfristen for de primærnæringsdrivende. Dette gjelder blant annet *Nærings- og handelsdepartementet* som uttaler at det «er bekymret for at forslaget vil gi store negative konsekvenser for primærnæringene, som med dette vil få 1 mnd kortere frist for å avslutte ofte kompliserte regnskaper.»

Videre mener *Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF), Skattebetalerforeningen og Økonomiforbundet* at forslaget vil medføre økt arbeidspress for regnskapskontorer som har spesialisert seg på føring av landbruksregnskap. *NARF* uttaler at en fristendring for mange regnskapslag og regnskapsbyråer vil være virksomhetskritisk. *Økonomiforbundet* og *Skattebetalerforeningen* har pekt på at spesialiseringen har sin bakgrunn i at mange regnskapsførere tradisjonelt har spesialisert seg på føring av landbruksregnskap, men at mange nå som følge av at reglene er mer harmonisert, også har en stor andel næringsdrivende kunder som ikke har årsterminoppgaver.

Økonomiforbundet uttaler videre at de nevnte «kontorene vil måtte forholde seg til merverdiavgiftsfrister 10. februar, 10. mars og 10. april i tillegg til innrapportering av skattetrekk og arbeidsgiveravgift», og at «disse kontorene ikke under noen omstendighet vil kunne komme i gang med årsavslutning og årsoppgjør før etter 10. april og mange ganger ikke før etter påske.»

Norsk Bonde- og småbrukarlag uttaler at «mange årsoppgaver kommer senere enn tidligere. Ofte kommer ikke de siste papirer før i slutten av februar/begynnelsen av mars. Selv om de fleste bilag som gjelder MVA oppgjør kommer før, er det rasjonelt å vente til alt er kommet før en tar årsoppgjøret. Med frist 10. mars, vil det bli slik at en må prioritere å få ferdig MVA oppgaven først, og så gå på resten av årsoppgjøret senere. Spesielt for regnskapskontor vil dette føre til mindre rasjonelle rutiner, og dermed mer kostbar regnskapsføring.»

Norges Bondelag uttaler at deres kontakt med

regnskapsførerbransjen tyder på at det ikke er riktig som anført i høringen at forslaget vil bidra til en jevnere arbeidsbyrde for regnskapsførerne, men tvert imot bidra til å forverre en allerede belastende arbeidssituasjon.

20.4.4 Departementets vurderinger

Departementet kan ikke se at det lenger foreligger særlige regnskapsregler for primærnæringene som tilsier at føringen av merverdiavgiftsregnskapet vil være mer komplisert for disse næringene enn det som gjelder for andre merverdiavgiftspliktige. Departementet kan videre vanskelig se at det vil være urimelig å kreve at primærnæringene, i likhet med andre merverdiavgiftspliktige, må føre avgiftsregnskapet forut for årsoppgjøret for øvrig. Primærnæringene har i dag en forholdsvis lang kredittid for merverdiavgiften, sammenlignet med andre næringsdrivende som betaler inn merverdiavgift i to månedlige terminer. Med bakgrunn i innspillene i høringsrunden mener departementet likevel at det nå ikke bør foreslås noen endring av årsoppgave- og betalingsfristen for de primærnæringsdrivende.

20.4.5 Departementets forslag

Departementet foreslår at årsoppgave- og betalingsfristen for merverdiavgift for registreringspliktige næringsdrivende med liten omsetning forlenges fra 10. februar til 10. mars, jf. forslag til endring av merverdiavgiftsloven §§ 31a og 34.

20.5 Fristen for betaling av tilleggsforskudd

20.5.1 Gjeldende rett

Skattebetalingsloven §§ 21 og 27 nr. 4 har regler om at skattytere som har betalt inn for lite forskuddsskatt/forhåndsskatt i inntektsåret, kan innbetale tilleggsforskudd innen 30. april i ligningsåret. Gjennom betaling av tilleggsforskudd innen fristen 30. april kan skattyterne unngå eller redusere ellers rentebærende restskatt (for forskuddspliktige) eller rentebærende resterende skatt (for etter-skuddspliktige) som følge av for lite innbetalt forskuddsskatt/forhåndsskatt.

20.5.2 Bakgrunn

Selvangivelsesfristen for skattytere som leverer forhåndsutfylt selvangivelse, utløper 30. april uavhengig av om den leveres elektronisk eller på papir, jf.

lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 4–7 nr. 2.

Andre skattytere måtte tidligere levere selvangivelsen innen utgangen av februar. Fra og med 2004 ble disse reglene endret slik at hovedregelen nå er at selvangivelsen skal leveres innen 31. mai, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 1. Skattytere som leverer på papir, har likevel frist 31. mars, jf. ligningsloven § 4–7 nr. 8 og forskrift 26. januar 2004 nr. 304 om leveringsfrist for selvangivelse på papir.

For skattytere som omfattes av hovedregelen i ligningsloven § 4–7 nr. 1, utløper fristen for betaling av tilleggsforskudd (30. april) én måned før fristen for levering av selvangivelsen (31. mai).

I høringen ble fristen for innbetaling av tilleggsforskudd foreslått utsatt til 31. mai for skattytere som ikke leverer forhåndutfylt selvangivelse. Endringen ble i likhet med de øvrige forslag foreslått iverksatt med virkning fra og med 1. januar 2007.

20.5.3 Høringsinstansenes merknader

Høringsinstansene er positive til forslaget om utsatt frist for betaling av rentebefriende tilleggsforskudd, men enkelte instanser har hatt merknader til utformingen av forslaget og ikrafttredelsestidspunktet.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) og *Norsk Bonde- og småbrukarlag* mener fristen 30. april bør begrenses til skattytere som leverer forhåndutfylt selvangivelse og som omfattes av sommerutlegg. *NARF* begrunner dette med at ektefeller hvor den ene leverer forhåndutfylt selvangivelse og den andre levere selvangivelse for næringsdrivende, fortsatt vil falle uheldig ut. Disse får ikke foretatt en korrekt skatteberegning før begges selvangivelser er ferdigstilt.

Norges Bondelag og *Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)* peker på de samme problemstillingene, og *NKK* uttaler videre at det er viktig at «ordningen med to frister ikke iverksettes før man med sikkerhet kan identifisere skattyterne i de to gruppene i god tid før skatteavregningen foreligger.» Også *Kommunesektorens Interesse- og arbeidsgiverorganisasjon* stiller spørsmål ved om det i skatteregnskapet er mulig å skille de to gruppene skattytere fra hverandre ved maskinell behandling, og påpeker behovet for at skillelinjene mellom de to grupper er helt klare – både for skatteoppkreverne og for skattyterne. Dette for å unngå at skatteoppkreverne gir uriktige svar slik at skattyterne innbetaler tilleggsforskuddet for sent.

Økonomiforbundet ber om at fristen gjøres avhengig av selvangivelsesfristen. Dette begrunnes

med at en da unngår tvil om at de som er med på sommerutlegget av skatt er omfattet av fristen 31. mai, samt at de som har utsatt frist for selvangivelse også får samme utsettelse med betalingen av tilleggsforskudd.

Skattedirektoratet uttaler «at det av tekniske årsaker kan være vanskelig å gjennomføre det fremsette forslaget som tidligere antatt.» For å gjøre det enklere å identifisere skattyterne, foreslår *Skattedirektoratet* at «fristen for innbetaling av tilleggsforskudd 30. april knyttes opp mot de skattytere som i henhold til ligningsloven § 4–7 nr. 2 og forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndutfylt selvangivelse § 1 får utskrevet forhåndutfylt selvangivelse.» *Skattedirektoratet* uttaler at dette «forslaget vil medføre at noen skattytere som er forskuddspliktige næringsdrivende fortsatt vil ha frist for innbetaling av selvangivelse 31. mai, mens fristen for innbetaling av tilleggsforskudd likevel vil være 30. april.» For teknisk å kunne skille mellom hvem som har frist for tilleggsforskudd når, anbefaler *Skattedirektoratet* at endringen først settes i kraft etter at alle kommuner er over i nytt forvaltningssystem for skatteregnskap og innfordring, det vil si tidligst i 2008.

20.5.4 Departementets vurderinger

For skattytere som fra og med 2004 fikk selvangivelsesfrist 31. mai, utløper fristen for betaling av tilleggsforskudd før fristen for levering av selvangivelsen. Det er særlig for denne gruppen ønskelig å utsette fristen for betaling av tilleggsforskudd fra 30. april til 31. mai.

For teknisk å kunne avgrense gruppen skattytere foreslås forslaget om utsatt frist knyttet til det vilkår at de ikke får utskrevet forhåndutfylt selvangivelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 2 og forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndutfylt selvangivelse § 1. Forslaget innebærer at alle skattytere som ikke får utskrevet forhåndutfylt selvangivelse, får utsatt frist for betaling av tilleggsforskudd, det vil si også de næringsdrivende som har selvangivelsesfrist 31. mars. For alle andre vil fristen for betaling av tilleggsforskudd bli lik fristen i dag, det vil si 30. april, som også normalt vil være selvangivelsesfristen for dem.

Departementet mener at fristen for innbetaling av tilleggsforskudd ikke bør utsettes ytterligere i de tilfeller hvor det gis utsettelse av selvangivelsesfristen for enkelte eller grupper av skattytere etter ligningsloven § 4–7 nr. 5, 6 eller 7 slik som anført av *Økonomiforbundet*.

20.5.5 Departementets forslag

Det foreslås at fristen for innbetaling av tilleggsforskudd utsettes til 31. mai for skattytere som ikke får utskrevet forhåndstiltelt selvangivelse, jf. forslag til endring av skattebetalingsloven §§ 21 og 27 nr. 4, og tilsvarende endring i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven 2005) §§ 4–7 og 7–1 første ledd, som er vedtatt, men foreløpig ikke trådt i kraft.

Det vil ta tid å løse de tekniske problemer ved å operere med to normalfrister for tilleggsforskudd. Lovendringen bør derfor settes i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Det kan ikke regnes med ikrafttredelse før i 2008.

20.6 Fristen for betaling av etterskuddsskatt

20.6.1 Gjeldende rett

Skattepliktige som nevnt i skattebetalingsloven § 2 (etterskuddspliktige) skal betale skatten i løpet av året etter inntektsåret, jf. skattebetalingsloven § 27. Etterskuddspliktige er etter skattebetalingsloven § 2 norske og utenlandske selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter, i første rekke aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper, samt konkurs- og administrasjonsbo for slike subjekter. Fylkeskommunene og kommunene er også etterskuddspliktige.

Etterskuddsskatten betales i tre terminer. De to første terminene (forhåndsskatt) har forfall 15. februar og 15. april. Hver av disse terminene settes som hovedregel lik en tredjedel av den utlignede skatt ved siste ligning. Etter skattebetalingsloven § 27 nr. 3 annet ledd kan ligningssjefen etter krav fra den skattepliktige redusere forhåndsskatten når det er overveiende sannsynlig at den utskrevne forhåndsskatt vil overstige to tredjedeler av utlignet skatt med mer enn 20 prosent og 2000 kroner.

Tredje termin (resterende skatt) fastsettes til differansen mellom utlignet skatt og utskrevet forhåndsskatt. Resterende skatt forfaller til betaling tre uker etter at utleggingen av skattelisten er kunngjort.

20.6.2 Bakgrunn

Bestemmelsene om betaling av etterskuddsskatt ble endret ved lov 17. desember 1999 nr. 86. I korte trekk innebar endringen at resterende skatt skulle betales i én termin, og ikke to som tidligere. Videre ble terminene justert fra å utgjøre en fjerdedel til å

utgjøre en tredjedel av etterskuddsskatten. Den praktiske konsekvensen for de etterskuddspliktige var at en større del av skatten måtte betales på våren.

En slik innstramning var i tråd med departementets tidligere uttalelse i bl.a. St.prp. nr. 1 (1992 – 1993) side 82 om at etterskuddsordningen som sådan kontinuerlig bør vurderes med tanke på en tilnærming til forskuddsordningen. Dette begrunnes med at til forskjell fra forskuddsordningen fanges fastsatte skatteforpliktelser under etterskuddsordningen ikke opp av innbetalinger samtidig som inntekten opptjenes. Oppfyllelse vil derfor bero på skattyters evne og vilje til å betale skatten når den forfaller til betaling i løpet av året etter inntektsåret. Dette har ført til at restansene som andel av utlignede skatter har ligget betydelig høyere for etterskuddspliktige enn for forskuddspliktige.

Departementet foreslo i høringen å fremskynde betalingen av etterskuddsskatten slik at den med virkning fra og med inntektsåret 2006 i sin helhet skal betales i to like store terminer med forfall 15. februar og 15. april i året etter inntektsåret.

20.6.3 Høringsinstansene merknader

Finansieringsselskapenes Forening, Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK), Kommunesektorens interesse- og arbeidsgiverorganisasjon (KS) og NTL-Skatt støtter forslaget. Advokatforeningen finner lovforslaget fornuftig og uttaler at det «er en fordel både for de skattepliktige og myndighetene at skatterestansene reduseres, og at det er grunn til å tro at endringsforslaget er et egnet virkemiddel her.»

Nærings- og handelsdepartementet (NHD) mener at forslaget ikke er godt nok konsekvensutredet og viser til at forslaget medfører et betydelig rentetap for næringslivet. Videre uttales det at endringen er begrunnet med at det er høyere skatterestanser for de som er etterskuddspliktige enn for de forskuddspliktige, uten at NHD kan «se at det er gjort nærmere undersøkelser av hva som er årsaken til denne forskjellen.» NHD uttaler videre at det ikke er «vurdert om andre tiltak kunne vært iverksatt for å minske problemene med restanser for de etterskuddspliktige», og fraråder derfor at dette forslaget gjennomføres nå.

Næringslivets hovedorganisasjon vil på grunn av den skatteskjerpelse forslaget medfører og som følge av at det ikke er påvist at selve etterskuddsordningen er årsaken til høyere restanser for de etterskuddspliktige, fraråde at betalingsfristene endres.

Norsk Bondelag er også negativ til forslaget, og uttaler at

«[f]or å oppnå en korrekt innbetaling av selskaps beregnede skatt for inntektsåret forstår vi det slik at skatten skal innbetales med en halvpart 15. februar og en halvpart 15. april. Dette vil i så fall bety at selskapets skatteberegning skal foreligge 15. februar påfølgende år. Vi tror ikke det vil være mulig for selskapene å ferdigstille skatteberegningen til dette tidspunktet, og kan således ikke støtte dette forslaget.»

Norges Autoriserte Regnskapsførers Forening (NARF) fraråder en gjennomføring av departementets forslag som følge av negative konsekvenser for både de etterskuddspliktige, deres medhjelpere og skatteetaten, og uttaler at endringsforslaget vil

«som følge av de likviditetsmessige konsekvenser utvilsomt sette betydelig press på ferdigstillelsen av selvangivelser for etterskuddspliktige. Med det press som allerede er på bransjen, ser vi ikke hvordan dette presset skal kunne imøtekommes. I tillegg må det påregnes en betydelig økning i antall endringsanmodninger. Problemet er at man ikke innehar noe godt grunnlag å fastsette etterskuddsskatten på, da de færreste har ferdigstilt selvangivelser med tilhørende skatteberegning innenfor de frister som her antydes. Når dagens ordning har fungert, skyldes dette at den resterende skatten fanger opp avvikene.

For mange kan det bli nødvendig å løpende føre et regnskap som viser skattemessig resultat. Dette er ikke heldig. Etter vårt skjønn innebærer faktisk innføringen av fritaksmetoden, som de etterskuddspliktige omfattes av, et forhold som ytterligere kompliserer muligheten til å gjennomføre departementets forslag på en rasjonell måte. Det mest problematiske blir formodentlig likevel å kalkulere effekten av midlertidige forskjeller. Likeledes må kalkulering av korreksjonsskatt bli en ytterst komplisert oppgave.»

Finansnæringens Hovedorganisasjon og Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon (HSH) uttaler at forslaget innebærer en uheldig skatteskjerpelse og en likviditetsmessig belastning for skattyterne.

Finansnæringens Hovedorganisasjon, Økonomiforbundet, NARF og Skattebetalerforeningen mener et alternativ til departementet forslag kan være å sette en frist for en 3. termin til selvangivelsesfristen. *NARF* og *Skattebetalerforeningen* mener fristen bør settes til 30. juni slik at den blir sammenfallende med utsatt frist for levering av selvangivelsen. Også *HSH* mener departementet bør innføre en tredjetermin for forhåndsskatt.

Sentralskattekontoret for storbedrifter foreslår at det vurderes å benytte selvangivelsesfristen 31.

mars i året etter inntektsåret for papirselvangivelser og 31. mai i året etter inntektsåret ved elektronisk innlevering, som betalingstidspunkt for hele forhåndsskatten, eller eventuelt siste termin dersom det er ønskelig med oppdeling i terminer.

Om departementets forslag innføres, mener *NARF* at de etterskuddspliktige bør kunne anmode om endring av forhåndsskatten uten annet enn en grense slik som i dag på 2 000 kroner.

20.6.4 Departementets vurderinger

Forslaget om å fremskynde betalingen av etterskuddsskatten slik at den skal betales i to like store terminer 15. februar og 15. april medfører at det blir større grad av samsvar mellom opptjening av inntekt og betaling av skatt. Dette vil minke risikoen for at skattyters betalingsevne reduseres i tiden mellom opptjeningen av inntekten og betalingstidspunktet.

For de etterskuddspliktige innebærer en slik endring at kredittiden for skattekravet reduseres, noe som i praksis medfører en skatteskjerpelse for denne gruppen. Dagens ordning innebærer imidlertid en rentefri kreditt fra staten til de etterskuddspliktige. Det foreligger ingen god begrunnelse for en slik begunstiggelse. Videre dreier det seg om beskatning av midler som allerede er opptjent. Departementet kan derfor ikke se noen grunn til at endringen bør skape betalingsproblemer for de skattepliktige.

Departementet kan videre ikke se at innføringen av fritaksmodellen eller problemer med å kalkulere effekten av ulike regnskapsposter som påvirker skattegrunnlaget, vil skape problemer av en slik karakter at endringen ikke bør gjennomføres.

Etter departementets oppfatning bør forslaget ikke gi grunnlag for noen vesenlig større usikkerhet omkring størrelsen på skattegrunnlaget for de etterskuddspliktige enn for forskuddspliktige næringsdrivende som betaler inn forskudd samtidig som inntekten opptjenes. For etterskuddspliktige er skattegrunnlaget allerede etablert på innbetalingstidspunktet.

Ved for høye innbetalinger i forhold til utlignet skatt, vil rentereglene kompensere for eventuell likviditetsbelastning også for de etterskuddspliktige.

Videre vil de etterskuddspliktige ha mulighet til å endre den utskrevne forhåndsskatten dersom det viser seg at det er vesentlig avvik mellom utskrevet skatt og det som må forventes å bli utlignet skatt. Kriteriene for slik endring foreslås justert slik at også skattytere med mindre avvik enn 20 prosent mellom utskrevet skatt og det som må forventes å bli utlignet skatt, kan få endret forhåndsskatten. For-

holdsvi små avvik mellom utskrevet forhåndsskatt og forventet utlignet skatt, bør imidlertid fortsatt kunne avskjæres for å unngå administrative kostnader som følge av ny utskrivning. De nærmere kriteriene for endring bør etter departementets syn fastsettes i forskrift.

20.6.5 Departementets forslag

Departementet foreslår at etterskuddsskatten skal betales i to like store terminer på våren, med forfall henholdsvis 15. februar og 15. april, jf. forslag til endringer i skattebetalingsloven § 27 nr. 2, 7 og 9 og skattebetalingsloven 2005 §§ 6–5 første ledd og 11–5.

Samtidig foreslås vilkårene for endring av utskrevet forhåndsskatten endret, jf. forslag til endringer i skattebetalingsloven § 27 nr. 3 annet ledd og skattebetalingsloven 2005 § 6–5 fjerde ledd.

20.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

I 2007 vil staten få et rentetap på om lag 24 mill. kroner som følge av forslagene om utsatte oppgave- og betalingsfrister på merverdiavgiftsområdet. Forslaget om å fremskynde betalingen av etterskuddsskatten vil gi et rentetap for de etterskuddspliktige på om lag 305 mill. kroner. Videre vil forslaget om utsatt frist for betaling av rentebefriende tilleggsforskudd for forskuddsskatt og forhåndsskatt anta-

gelig medføre en rentegevinst for skattyterne på om lag 30 mill. kroner. Dette siste forslaget vil imidlertid tidligst tre i kraft fra 2008.

Samlet antas forslagene å øke statens renteinntekter med om lag 251 mill. kroner påløpt og 281 mill. kroner bokført i 2007. Forslaget vil i tillegg gi et bokført provenytap på 30 mill. kroner i 2008.

Forslagene antas ikke å ha noen vesentlige administrative konsekvenser for skatteetaten. Imidlertid vil utsatte frister og forenklinger for de oppgavepliktige antagelig medføre økt kvalitet på oppgavene og dermed mindre arbeid med oppretting av feil for både skatteetaten og regnskapsførerne.

20.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene på merverdiavgiftsområdet og forslaget om fremskyndet betaling av etterskuddsskatten trer i kraft straks. Forslaget om utsatt frist til 31. mai for betaling av rentebefriende tilleggsforskudd for forskuddsskatt og forhåndsskatt for skattytere som får utskrevet forhåndsutfylt selvangivelse, foreslås å tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer, jf. omtalen foran.

For endringene i den nye skattebetalingsloven av 2005 medfører ikrafttredelsen straks at endringene blir en del av ny lov fra ikrafttredelsestidspunktet. Endringene i ny skattebetalingslov trer imidlertid først i kraft gjennom vedtak i statsråd om ikrafttredelse av (hele eller deler av) den nye skattebetalingsloven.

21 Politiets tilgang til valutaregisteret

21.1 Innledning

Finansdepartementet legger fram forslag om endring i lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterloven). Lovendringen går ut på at politiet kan foreta søk i valutaregisteret uten at det er iverksatt formell etterforskning. Forslaget har bakgrunn i en evalueringsrapport fremlagt av Financial Action Task Force (FATF) 10. juni 2005, om Norges arbeid for å hindre hvitvasking og finansiering av terrorisme.

21.2 Bakgrunn

Valutaregisteret mottar en stor mengde opplysninger om grensekryssende transaksjoner; banktransaksjoner, korttransaksjoner og kontanttransaksjoner.

Finansinstitusjoner (norske banker og utenlandske banker med filial i Norge) og norske avdelinger av internasjonale kredittkortselskap skal rapportere til registeret. Bankene skal rapportere om transaksjoner inn og ut av Norge, med opplysninger om blant annet partene i transaksjonen og beløpets størrelse. Kortselskapene skal rapportere grensekryssende transaksjoner foretatt med internasjonale kreditt- eller betalingskort. Rapporteringen av transaksjonene fra finansinstitusjonene mv. registreres elektronisk i valutaregisteret. I tillegg skal deklarasjonspliktig inn- og utførsel av kontanter over NOK 25 000 (eller tilsvarende i annen valuta) registreres via toll- og avgiftsetaten. Også kjøp og salg av utenlandske sedler og mynter (valutaveksling) skal registreres.

Hvem som skal ha tilgang til opplysningene i valutaregisteret, er regulert i valutaregisterloven § 6 første ledd, som lyder slik:

«Politiet, skatteetaten, toll- og avgiftsetaten, Arbeids- og velferdsdirektoratet og Kredittilsynet skal ha elektronisk tilgang til opplysningene i registeret. Søk i registeret skal kun skje ut fra disse etatenes behov for opplysninger i forbindelse med iverksatt etterforskning og kontrollvirksomhet og tilsyn.»

I bestemmelsen er det presisert at opplysningene bare skal kunne innhentes i forbindelse med iverksatt etterforskning og kontrollvirksomhet og tilsyn. For politiets del innebærer denne presiseringen at det ikke kan innhentes opplysninger fra registeret for å vurdere om etterforskning skal iverksettes. I FATFs rapport fra 10. juni 2005 ble Norge kritisert fordi politiet ikke kan utføre søk i valutaregisteret før det er iverksatt etterforskning. FATF uttaler at i hvert fall hvitvaskingsenheten, og muligens også politiet/ØKOKRIM, bør ha elektronisk tilgang til valutaregisteret selv om formell etterforskning ikke er iverksatt.

21.3 Høring

På bakgrunn av FATFs rapport sendte departementet 16. januar 2006 på høring et forslag om endring i valutaregisterloven, med frist for å komme med uttalelser 21. april 2006. Forslaget ble sendt til 71 høringsinstanser, hvorav 39 har svart. I tillegg har Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) og Kemneren i Oslo på eget initiativ avgitt høringssvar. Et flertall av instansene som har avgitt uttalelse er positive til forslaget.

Følgende høringsinstanser har opplyst at de ikke har merknader til forslaget: Barne- og likestillingsdepartementet, Fiskeri- og kystdepartementet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Kommunal- og regionaldepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruks- og matdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Utenriksdepartementet, Miljøverndepartementet, Næringslivets Hovedorganisasjon, Statistisk sentralbyrå, Advokatforeningen, Bedriftsforbundet, Brønnøysundregistrene, Coop NKL BA, Forbrukerrådet, Konkurransetilsynet, Kredittilsynet, Norges Bank, Norges Rederiforbund, Norske pensjonskassers forening og Skattebetalerforeningen.

Nedenfor er noen generelle synspunkter fra høringsinstansene omtalt. Uttalelser om konkrete løsninger og detaljer er gjengitt i tilknytning til departementets vurderinger og forslag i avsnitt 21.4.

De høringsinstansene som ikke støtter departementets forslag, mener i hovedsak at det i for stor

grad åpner opp for at ansatte i politietaten får tilgang til opplysningene i valutaregisteret. *Fornyings- og administrasjonsdepartementet* mener forslaget åpner opp for mye, og at det bør foretas grundigere analyse av hvilket behov politiet har for en generell tilgang til registeret. *Finansnæringens hovedorganisasjon (FNH)* og *Sparebankforeningen* har avgitt felles høringsuttalelse. Disse foreningene er bekymret for at forslaget vil gi et betydelig antall ansatte i politi- og lensmannsetaten tilgang til meget omfattende personopplysninger, og mener derfor at en utvidelse av politiets tilgang til valutaregisteret krever en mer inngående vurdering, spesielt av personvernkonsekvensene. En utvidet tilgang bør uansett begrenses i forhold til departementets forslag. Det mest nærliggende er at utvidelsen begrenses til hvitvaskingsenheten i ØKOKRIM. *Finansieringsselskapenes Forening* er uenig i de avveiningene som departementet har foretatt i høringsnotatet, og mener blant annet at det ikke er tatt tilstrekkelig hensyn til den enkeltes personvern og privatliv. Foreningen mener videre at det er betenkelig at opplysningene i valutaregisteret skal gjøres tilgjengelig for et stort antall offentlig ansatte uten noe konkret formål og uten noen synlig begrensning av adgangen.

Datatilsynet har forståelse for at det er ønskelig å samordne denne bestemmelsen med intensjonen i hvitvaskingsloven, og at Norge i den sammenheng har visse internasjonale forpliktelser. *Datatilsynet* fremholder at Norge ikke er pålagt å foreta den foreslåtte endringen for å kunne oppfylle disse forpliktelsene og at en utvidet søkemulighet vil ha klar innvirkning på de registrertes personvern. Når vilkårene for tilgang utvides, bør samtidig gruppen innenfor politiet med tilgang begrenses. *Datatilsynet* er av den oppfatning at effektivitetshensyn ikke kan begrunne en utvidelse av tilgangen til valutaregisteret for politiet som etat, mens det i realiteten er hvitvaskingsenheten i ØKOKRIM som har det største behovet. *Datatilsynet* peker på at kravene om opplysningenes relevans er bærende prinsipper i personvernretten. Slik lovbestemmelsen nå er utformet, fremstår det som om politiet gis en generell mulighet til å søke elektronisk i valutaregisteret etter eget forgodtbefinnende. Det må derfor primært inntas et nytt vilkår i lovbestemmelsen for når søk kan gjennomføres, slik at kravet til relevans og «need to know» gjenspeiles.

Riksadvokaten, Rikstrygdeverket (nå Arbeids- og velferdsdirektoratet), *Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet, Landsorganisasjonen i Norge* og *Den norske revisorforeningen* støtter forslaget om å gi politiet utvidet tilgang til valutaregisteret.

Politidirektoratet støtter forslaget om en en-

dring som innebærer at det kan foretas søk i registeret uten at det er iverksatt formell etterforskning. Direktoratet er også av den klare oppfatning at politiets tilgang til registeret ikke bør begrenses til ansatte i ØKOKRIM. Effektivitetshensyn tilsier at det i hvert politidistrikt bør finnes personer som kan søke i registeret.

ØKOKRIM støtter den foreslåtte endringen, og har vanskelig for å se hvilke konkrete personvernshensyn som med særlig styrke tilsier at politiets tilgang til registeret ikke skal være på samme nivå som de kontrollorganene som i dag er gitt tilgang til registeret.

Politiets sikkerhetstjeneste (PST) stiller seg fullt ut bak departementets forslag. *PST* peker på at man etter gjeldende rett får tilgang til opplysningene i valutaregisteret for sent. *PSTs* primære oppgave er å forebygge terror eller terrorfinansiering og annen aktivitet som truer rikets sikkerhet. Det vil være langt bedre å forebygge en terroraksjon enn ved etterforskning å kunne fastslå hvem som utførte aksjonen. Informasjon fra valutaregisteret kan gi viktig informasjon for en beslutning om etterforskning skal iverksettes og kan bidra til å gi bedre trusselvurderinger og analyser.

Norsk Øko-forum (NØF), NKK og Kemneren i Oslo støtter forslaget, og mener i tillegg at de kommunale skatteoppkreverne bør gis direkte tilgang til valutaregisteret. *NKK* peker blant annet på at arbeidet med skatteinnfordring og arbeidsgiverkontroll berører stadig flere saker med internasjonal tilknytning, og at omfanget av transaksjoner til og fra utlandet er økende. *Kemneren i Oslo* peker blant annet på at tilgang til valutaregisteret vil ha store positive effekter når det gjelder å bekjempe økonomisk kriminalitet. Direkte tilgang vil også redusere ligningskontorenes og skatteoppkreverkontorenes ressursbruk. *NØF* mener i tillegg at valutaregisterlovens formål blir best ivaretatt dersom også skatteoppkreverne gis direkte tilgang til valutaregisteret.

21.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter valutaregisterloven § 6 første ledd er det kun adgang til søk i registeret i forbindelse med iverksatt etterforskning og kontrollvirksomhet og tilsyn. For politiets del innebærer dette at opplysningene i registeret kun kan innhentes etter at det formelt er iverksatt etterforskning, og ikke for å vurdere om etterforskning skal iverksettes. Det er denne begrensningen i politiets mulighet til å utføre søk i valutaregisteret som er kritisert i FATFs rapport.

Departementet foreslår en lovendring som vil gi politiet adgang til å utføre søk i registeret uten at det er iverksatt formell etterforskning. Departementet antar at elektronisk tilgang til valutaregisteret vil ha særlig stor betydning når ØKOKRIM mottar en hvitvaskingsmelding i henhold til hvitvaskingsloven § 7 annet ledd. Tilgang til registeret kan i slike tilfeller medvirke til at etterforskning blir iverksatt, men søk i registeret kan også vise at en mistanke om lovbrudd er uberettiget, og således forhindre at det iverksettes unødvendig etterforskning.

Forslaget går ut på at kravet om iverksatt etterforskning i valutaregisterloven § 6 første ledd tas ut. Dette innebærer at politiet og ØKOKRIM får samme tilgang til opplysningene i valutaregisteret som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten har. Endringen innebærer imidlertid ikke, slik enkelte høringsinstanser feilaktig har anført, at et stort antall offentlig ansatte kan drive søk uten noe konkret formål. Politiets søk i registeret skal bare skje i samsvar med valutaregisterlovens formål (jf. § 1), som ledd i arbeidet med å forebygge og bekjempe kriminalitet. I praksis vil det være definerte grupper innenfor politiet/ØKOKRIM som etterforsker denne type kriminalitet. Politidirektoratet har opplyst at det kun er medarbeidere som har tjenestelige behov for tilgang og som har fått opplæring i bruken som skal kunne søke i registeret. Direktoratet har presisert at det ikke er slik at enhver polititjenestemann har adgang til å søke i valutaregisteret.

Departementet antar at den foreslåtte lovendringen vil bidra til å effektivisere arbeidet med å forebygge og bekjempe kriminalitet. Departementet legger videre vekt på uttalelsen fra Politiets sikkerhetstjeneste om at valutaregisteret kan gi viktig informasjon for beslutningen om etterforskning skal iverksettes, og at politiet må være i forkant for å kunne forebygge aktivitet som truer rikets sikkerhet. Søk i valutaregisteret kan ifølge Politiets sikkerhetstjeneste også gi bedre og mer presise trusselvurderinger og analyser. Uten den foreslåtte utvidelse av politiets tilgang til søk i valutaregisteret, vil sikkerhetstjenesten ikke kunne bruke opplysningene i valutaregisteret i sin analyse- og rådgivningstjeneste.

Etter gjeldende rett har politiet som etat, ikke bare ØKOKRIM, elektronisk tilgang til valutaregisteret. Denne ordningen er begrunnet med at også politiet utenom ØKOKRIM har arbeidsoppgaver som medfører behov for tilgang til registeret. Enkelte av høringsinstansene har tatt til orde for at den utvidede tilgangen som foreslås bør begrenses

til å gjelde bare ØKOKRIM. I hvilken utstrekning politietaten som sådan skal ha tilgang til valutaregisteret ble vurdert i forbindelse med innføringen av registeret, jf. Ot.prp. nr. 35 (2003–2004) avsnitt 7.4. Det ble lagt til grunn at det var naturlig at politiet som etat fikk tilsvarende tilgang til registeret som de øvrige etatene. Departementet foreslår å videreføre dette. Effektivitetshensyn tilsier også at den utvidede tilgangen bør gjelde politiet som etat, og ikke knyttes opp til organisatoriske forhold innad i etaten. Politiet som etat vil da få samme adgang til å søke i valutaregisteret som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

Departementet forutsetter imidlertid at tilgangen begrenses til de medarbeidere som har tjenstlige behov for å kunne søke i valutaregisteret. Det er ikke praktisk å nedfelle en slik begrensning i selve lovteksten, men det blir et ansvar for politietaten å sørge for administrative tiltak som ivaretar begrensningen.

Norsk Øko-forum, NKK og Kemneren i Oslo har tatt til orde for at også skatteoppkreverne bør gis direkte tilgang til valutaregisteret. Dette ble vurdert i forbindelse med innføringen av valutaregisteret, jf. Ot.prp. nr. 35 (2003–2004) kapittel 7. Å gi skatteoppkreverne tilgang til valutaregisteret har ikke vært gjenstand for høring og vurdering i forbindelse med den foreslåtte utvidelsen av politiets tilgang. Departementet vil ha forslaget angående skatteoppkreverne til observasjon og mulig senere vurdering.

21.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Lovforslaget vil gi utvalgte ansatte i politiet økt tilgang til registeret, slik at det kan utføres søk i registeret selv om formell etterforskning ikke er iverksatt. Toll- og avgiftsdirektoratet har opplyst at en slik endring innebærer en mindre teknisk justering, men at dette ikke vil medføre vesentlige kostnader.

Lovendringsforslaget vil ikke påvirke bankenes og andres rapporteringsplikt til valutaregisteret.

21.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft straks.

22 Utvidelse av bestemmelsen om dekning av sakskostnader i ligningsloven § 9–11

22.1 Innledning

Finansdepartementet foreslår å utvide bestemmelsen om dekning av sakskostnader i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 9–11. Utvidelsen innebærer at det på nærmere vilkår skal tilkjennes dekning av sakskostnader pådratt i forbindelse med klagebehandling som ikke har ført frem i overligningsnemnd, fylkesskattenemnd og Riksskattenemnd når skattyter får medhold i etterfølgende domstolsavgjørelse.

22.2 Gjeldende rett

Ligningsloven § 9–11 regulerer skattyters rett til dekning av sakskostnader. Første ledd lyder:

«Når overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for vesentlige sakskostnader når kostnadene var pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.»

Etter bestemmelsens ordlyd er det et hovedvilkår for å tilkjenne dekning av sakskostnader at endringen til gunst for skattyter har skjedd i overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda. Det er også bare disse organer som har myndighet til å vedta dekning av sakskostnader.

Endringsspørsmål som følger av en domstolsavgjørelse skal etter § 9–5 nr. 2 bokstav a, jf. § 9–8 nr. 2 avgjøres av ligningsnemnda med mindre det gjelder en domstolsavgjørelse som forutsetter en annen behandling etter kapittel 8 eller 9. Bestemmelsen i § 9–11 gir dermed normalt ikke rett til dekning av sakskostnader som er pådratt i forbindelse med forutgående klagebehandling i overligningsnemnda og eventuelt høyere nemnd når skattyter får medhold i en domstolsavgjørelse.

22.3 Departementets vurderinger og forslag

Sivilombudsmannen har bedt Finansdepartementet vurdere å utvide skattyters rett til realitetsbehandling av sakskostnadskrav etter ligningsloven § 9–11 nr. 1 til også å gjelde sakskostnader pådratt i forbindelse med forutgående klagebehandling i overligningsnemnda når skattyter senere får medhold ved domstolsavgjørelse.

Departementet ser at det kan være behov for å endre ligningsloven, slik at en skattyter som får medhold i domstolen, får dekket de sakskostnadene ved forutgående klagebehandling som han ville fått dekket dersom klagebehandlingen hadde gitt samme resultat som dommen.

Skattyter kan i en domstolsavgjørelse etter reglene i tvistemålsloven i noen tilfeller få tilkjent erstatning for sakskostnader pådratt ved den forutgående administrative klagebehandlingen. Tvistemålslovens regler om sakskostnader har imidlertid et annet formål og andre vilkår enn ligningslovens regler om sakskostnader. Departementet er derfor av den oppfatning at tvistemålslovens regler ikke kan erstatte behovet for å kunne få dekket sakskostnader etter ligningsloven.

Departementet foreslår at bestemmelsen om dekning av sakskostnader i ligningsloven § 9–11 utvides slik at sakskostnader pådratt i forbindelse med forutgående klagebehandling i overligningsnemnda, fylkesskattenemnda og Riksskattenemnda dekkes i de tilfellene skattyter har fått medhold i en domstolsavgjørelse. De øvrige vilkårene for å få dekket sakskostnader skal være de samme som i de sakene der en høyere nemnd har endret avgjørelsen til gunst for skattyteren. Det forutsettes at det ikke gis dekning for sakskostnader som er pådratt ved klagebehandlingen, men som allerede er tilkjent skattyter i rettssaken.

Departementet foreslår at krav om sakskostnader etter lovendringen skal behandles av det ligningsorgan som har fått underkjent sitt vedtak av domstolen. Klageretten vil følge av § 9–11 tredje ledd.

Fristen for å levere krav om dekning av sakskostnader er tre uker etter at meldingen om nemndas vedtak er kommet fram, jf. § 9–11 annet ledd.

Det foreslås at fristen for å fremme krav om dekning av sakskostnader pådratt i forbindelse med endringssak når skattyter senere har fått medhold ved domstolsavgjørelse, skal være tre uker etter at melding om endringsvedtak som følger av domstolsavgjørelsen er kommet frem.

Det vises til forslag til endring i § 9–11 første ledd.

I kapittel 3 er det foreslått nødvendige lovendringer som følge av forslaget til omorganisering av skatteetaten. Utvidelsen av retten til dekning av sakskostnader er der tilpasset etatsstrukturen etter omorganiseringsforslaget. Det vises til forslaget til ny § 9–11 i ligningsloven om sakskostnader.

22.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget til lovendring vil føre til merarbeid for ligningsmyndighetene. Det er imidlertid grunn til å tro at omfanget vil være begrenset da lovforslaget vil få betydning for et lite antall saker. De sakene som omfattes av lovforslaget vil innebære utbetalinger av sakskostnader til skattyterne. Det antas at dette normalt vil dreie seg om mindre beløp.

Departementet legger til grunn at den foreslåtte lovendring ikke vil innebære betydelige økonomiske eller administrative konsekvenser for ligningsmyndighetene.

22.5 Ikrafttredelse

Det foreslås at lovendringen trer i kraft straks med virkning for de saker som bringes inn for domstolen etter ikrafttredelsestidspunktet.

23 Endringer i skattebetalingsloven

23.1 Opprettinger i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav er ikke satt i kraft. Loven gjelder fra den tid Kongen bestemmer og vil erstatte lov 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt og en rekke regler om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav i annet regelverk.

23.2 Skattebetalingsloven § 1–1

Gjeldende skattebetalingslov § 47 nr. 4 lyder:

«Beløp som arbeidsgiver pålegges å betale ved vedtak om summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9–5 nr. 8 innkreves etter reglene i denne lov. Departementet gir forskrift om gjennomføringen av innkreving, fordeling i skatte-regnskapet m.v.»

Forskriftshjemmelen er ikke videreført i ny skattebetalingslov, da det ikke er behov for forskriftshjemmel der i tillegg til hjemlene i ligningsloven § 9–5 nr. 8 og folketrygdloven § 23–2 siste ledd.

For å unngå tvil om at det er skatteoppkreveren som innkrever krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør, og at innkrevingen skal skje etter reglene i skattebetalingsloven, foreslår departementet at slike krav tas inn i lovens innledende bestemmelser om lovens virkeområde.

Det vises til forslag til endring av § 1–1 annet ledd bokstav a og d.

Ved en inkurie er ikke tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven flyttet fra merverdiavgiftsloven til skattebetalingsloven. Det foreslås at dette rettes opp ved at tvangsmulkt etter merverdiavgiftsloven tas inn i lovens anvendelsesområde i § 1–1 tredje ledd bokstav c, og at forfall for disse kravene reguleres i § 10–51 bokstav g. Videre må merverdiavgiftsloven § 52 tredje ledd oppheves.

Det vises til forslag til endringer i § 1–1 tredje ledd bokstav c, § 10–51 bokstav g og § 19–3 nr. 8.

23.3 Skattebetalingsloven § 2–2

I § 2–2 første ledd er det bestemt hvem som er betalingsmottaker og innkrevingsmyndighet for merverdiavgift. Arveavgift reguleres i annet ledd. I første punktum reguleres det hvor arveavgift skal betales, men ved en inkurie er det ikke sagt hvem som er innkrevingsmyndighet for kravet i de tilfellene som ikke omfattes av bestemmelsens annet punktum. Dette foreslås rettet opp ved at det tas inn i lovteksten at det er skattefogdkontoret (skattekontoret, jf. forslag i avsnitt 3.5) som er innkrevingsmyndighet for krav på arveavgift.

Det vises til forslag til endring av § 2–2 annet ledd første punktum.

23.4 Skattebetalingsloven § 4–1

Skattebetalingsloven § 4–1 første ledd bokstav c definerer arbeidsgiver som den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk i. Bestemmelsen er ment å tilsvare gjeldende skattebetalingslov § 3 første ledd bokstav b.

I gjeldende lov omfattes også den som utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som «*kan gjøres til gjenstand for trekk etter pålegg*» av begrepet arbeidsgiver. Utleggstrekk er ved en inkurie ikke videreført i den nye lovteksten. Det foreslås derfor at utleggstrekk tas inn i § 4–1 første ledd bokstav c.

Som følge av den foreslåtte endringen av definisjonen av «arbeidsgiver» i § 4–1 første ledd bokstav c, er det ikke nødvendig å bruke begrepet «trekkpliktig» eller «trekkansvarlig» om den som utbetaler lønn eller annen godtgjørelse som kan gjøres til gjenstand for utleggstrekk. For å unngå unødvendige forskjeller i språkbruken, foreslås det derfor at «trekkpliktige» erstattes med «arbeidsgivere» i § 14–5, og at «den trekkansvarlige» erstattes med «arbeidsgiveren» i § 16–20 tredje ledd.

Det vises til forslag til endringer i § 4–1 første ledd bokstav c, § 14–5 annet og tredje ledd og § 16–20 tredje ledd.

23.5 Skattebetalingsloven § 4–7

Gjeldende skattebetalingslov § 21 regulerer skatt- yters rett til å betale tilleggsforskudd innen 30. april i det året ligningen foretas. Denne regelen er forut- satt i den nye loven § 7–1 ved at slike innbetalinger skal medtas ved avregningen. Departementet er kommet til at regelen bør fremgå eksplisitt i en egen bestemmelse tilsvarende dagens § 21. Rege- len foreslås inntatt i § 4–7. Det vises for øvrig til av- snitt 20.5 der det foreslås endringer i reglene om til- leggsforskudd. Nåværende § 4–7 blir ny § 4–8.

Det vises til forslag til endringer i §§ 4–7 og 4–8.

23.6 Skattebetalingsloven §§ 5–1 til 5–4

§ 5–1 regulerer skattekort. § 5–1 tredje ledd be- stemmer at trekktabeller og skjemaer fastsettes av Skattedirektoratet. Det er behov for ytterligere for- skriftsbestemmelser med utfyllende regler om skattekort. Det foreslås derfor en forskriftshjem- mel i § 5–1 tredje ledd som gir departementet myn- dighet til å gi regler til utfylling av paragrafen.

§§ 5–2 til 5–4 har ikke forskriftshjemler. Det er behov for utfyllende bestemmelser også til disse paragrafene. Det foreslås en forskriftshjemmel i hver av paragrafene som gir departementet myn- dighet til å gi regler til utfylling av paragrafene.

Det vises til forslag til endringer i § 5–1 tredje ledd, § 5–2 nytt fjerde ledd, § 5–3 nytt tredje ledd og § 5–4 nytt fjerde ledd.

23.7 Skattebetalingsloven § 5–7

Skattebetalingsloven § 5–7 omhandler ytelser som det ikke skal foretas forskuddstrekk i. § 5–7 første ledd bokstav b bestemmer at det ikke skal foretas forskuddstrekk i «*livrente, pensjon og vartpenger for desember måned*». Bestemmelsen viderefører for- skrift 14. september 1956 nr. 9866 om gjennomfø- ring av forskuddstrekk § 17 nr. 9.

Introduksjonsstønad i henhold til lov 4. juli 2003 nr. 80 er nå tatt inn den ovennevnte forskriften § 17 nr. 9 og skal behandles på linje med livrente, pen- sjon og vartpenger. Det foreslås derfor at introduk- sjonsstønad tas inn i skattebetalingsloven § 5–7 første ledd bokstav b.

Lov 29. april 2005 nr. 21 om supplerende stønad til personer med kort butid i Noreg trådte i kraft 1. januar 2006. Supplerende stønad skal skattlegges som pensjonsinntekt. Regelen om forskuddstrekk

for stønaden følger av § 5–6 første ledd bokstav b. Det er naturlig at også unntaket for trekkplikt i de- sember, jf. § 5–7 første ledd bokstav b, skal gjelde på samme måte som for pensjon. Det foreslås der- for at supplerende stønad tas inn skattebetalingslo- ven § 5–7 første ledd bokstav b.

Det vises til forslag til endring av § 5–7 første ledd bokstav b.

23.8 Skattebetalingsloven § 9–1 og § 10–41

§ 10–41 regulerer forfallstidspunktet for toll, mer- verdiavgift og særavgifter som oppstår ved innførsel. Av bestemmelsens første ledd fremgår det at krav som oppstår på innførselstidspunktet skal be- tales ved fortolling. Det følger av omtalen av be- stemmelsen i Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) at «*kravet forfaller til betaling samtidig med at avgiftsplikten oppstår, dvs. ved fortolling*». Toll- og avgiftsplikten oppstår på innførselstidspunktet, og som hovedre- gel skal også fortolling skje på dette tidspunktet. Det finnes imidlertid eksempler på at tollplikten oppstår uten fortolling. I smuglingstilfeller skjer det for eksempel ikke noen fortolling knyttet til innførselen. Videre kan en tollekspedisjon som ikke er fortolling, utløse tollplikten. Departementet fore- slår derfor at ordlyden presiseres slik at forfall er «*samtidig med at tollplikten oppstår*».

Det vises til forslag til endring av § 10–41 første ledd.

Forfallsbestemmelsene for dagsoppgjørsoord- ningen fremgår ikke direkte av skattebetalingslo- ven, men departementet er i § 10–41 tredje ledd gitt hjemmel til i forskrift å gi slike bestemmelser. De- partementet finner det imidlertid ønskelig at regle- ne om forfall fremgår direkte av loven. Nærmere bestemmelser om betalingsmåte er tatt inn i § 9–1 annet ledd.

Det vises til forslag til § 10–41 nytt tredje ledd og § 9–1 nytt annet ledd. Nåværende § 9–1 annet ledd blir nytt tredje ledd.

23.9 Skattebetalingsloven § 10–51

Bestemmelsen regulerer forfall for andre skatte- og avgiftskrav og har i bokstav f en oppramsing av særskilte tilleggskrav. De ordinære hjemlene for ileggelse av administrative tillegg til særavgiftene og merverdiavgift er ved en inkurie ikke innarbeid- et i bestemmelsen. Det foreslås at dette rettes opp ved at henvisninger til særavgiftsloven § 3, motor-

vognavgiftsloven § 3 og merverdiavgiftsloven § 64 tas inn i oppramsingen i § 10–51 bokstav f.

Det vises til forslag til endringer i § 10–51 bokstav f.

23.10 Skattebetalingsloven § 10–52

§ 10–52 regulerer betalingsfristen for ansvarskrav. Ansvarskrav etter kapittel 16 skal betales to uker etter at melding om kravet er sendt.

Det følger av § 4–1 annet ledd at «*Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter denne lov oppfylles.*» Solidaransvaret etter § 4–1 omfatter både ansvar for forskuddstrekk og utleggstrekk og ansvar for arbeidsgiveravgift. At bestemmelsen også gjelder for arbeidsgiveravgift følger av henvisningen i folketrygdloven § 24–3 tredje ledd. Ansvar for arbeidsgiveravgift er imidlertid ikke regulert i kapittel 16. Det fremgår derfor ikke av loven slik den lyder i dag, hva som er betalingsfristen for den solidaransvarlige når man gjør ham ansvarlig for arbeidsgiveravgift. Det foreslås at det tas inn en henvisning til § 4–1 annet ledd i § 10–52 slik at betalingsfristen for ansvar for arbeidsgiveravgift blir den samme som for trekkansvar.

Det vises til forslag til endring av § 10–52.

23.11 Skattebetalingsloven § 10–60

§ 10–60 regulerer betalingsfristen for tilbakebetaling av tilgodebeløp. Det følger av § 10–60 første ledd annet og tredje punktum at tilbakebetalingen også skal omfatte forsinkelsesrenter som er betalt av refusjonsbeløpet. Forsinkelsesrenter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller. Det kan også være innbetalt renter etter § 11–2 og § 11–5 som skal tilbakebetales. Ordlyden slik den er utformet er derfor for snever. Departementet foreslår å endre ordlyden fra «forsinkelsesrenter» til «renter», slik at også renter etter § 11–2 og § 11–5 omfattes.

Det vises til forslag til endring av § 10–60 første ledd, annet og tredje punktum.

23.12 Skattebetalingsloven § 11–2

Den nye skattebetalingsloven inneholder felles renteregler for alle de skatte- og avgiftskravene loven gjelder for. § 11–2 regulerer rente ved vedtak om endring mv.

Den objektive renteregelen i § 11–2 er ment å

gjelde også for arveavgift, og skal blant annet erstatte dagens regel om renteplikt i arveavgiftsloven § 22 første ledd annet punktum.

Skattefogdkontoret mottar ikke alltid melding om en avgiftspliktig overføring innen den fristen som følger av arveavgiftsloven § 25. Dersom skattefogdkontoret ikke har kjennskap til overføringen, blir det ikke fattet noe foreløpig vedtak eller vedtak etter skjønn, jf. aal. § 30 A. Når skattefogdkontoret på et senere tidspunkt får informasjon om overføringen, er det således ikke et endringsvedtak som fattes, men et førstegangsvedtak.

§ 11–2 gjelder renter ved «*vedtak om endring mv.*» For å klargjøre at bestemmelsen også gjelder i de tilfellene der arveavgiftsvedtak fattes etter lovens ordinære forfallsregler, foreslås at disse tilfellene reguleres uttrykkelig i sjette ledd. Nåværende sjette ledd blir nytt syvende ledd, og henvisningen i annet ledd til unntak som følger av tredje til sjette ledd endres til unntak som følger av tredje til syvende ledd.

Det vises til forslag til endringer i § 11–2 annet, sjette og syvende ledd.

23.13 Skattebetalingsloven § 14–2

I forslaget til ny skattebetalingslov som ble sendt på høring var det foreslått å gi tvangsfullbyrdsesloven kapittel 3 tilsvarende anvendelse så langt det passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger.

I høringsrunden ble det fremsatt motforestillinger mot å gi kapittel 3 anvendelse, fordi kapittelet vil gi innkrevingsmyndighetene hjemmel til å få dekket omkostninger som man ved innkreving av skatt og avgift hittil ikke har tatt seg betalt for. Dette gjelder omkostninger tilsvarende et beløp lik rettsgebyret for kostnader ved skriving av begjæringen, hjemlet i tvangsfullbyrdsesloven § 3–1, jf. § 2 første ledd nr. 2 i forskrift 4. desember 1992 nr. 898 om saksøktes sakskostnadsansvar ved tvangsfullbyrdelse.

Med denne begrunnelsen ble tvangsfullbyrdsesloven kapittel 3 ikke gitt tilsvarende anvendelse, jf. § 14–2, se Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) avsnitt 18.2. Departementet la til grunn at kapittel 3 ikke ville ha betydning for særnavnsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Det ble imidlertid presisert at bestemmelsene i tvangsfullbyrdsesloven kapittel 3 likevel vil ha betydning «*når det gjelder kreditors rett til å få dekket sakskostnader.*»

Departementet er kommet til at unntaket i praksis innebærer at innkrevingsmyndighetene ved

bruk av særnamskompetansen ikke vil kunne kreve dekket rettsgebyr og andre faktiske kostnader på den måten som følger av tvangsfullbyrdelsesloven § 3–1. Dette er ikke tilsiktet. Departementet mener at det er behov for at tvangsfullbyrdelsesloven kapittel 3 gis anvendelse også når innkrevingsmyndighetene benytter sin særnamskompetanse etter skattebetalingsloven kapittel 14. Departementet foreslår derfor at § 14–2 endres slik at kapittel 3 ikke lenger unntas fra de regler som gis tilsvarende anvendelse. Departementet legger opp til å videreføre praksis med at innkrevingsmyndighetene ikke krever dekning av saksomkostninger med hjemmel i § 2 første ledd nr. 2 i forskrift 4. desember 1992 nr. 898. Endringen er således ikke ment som en utvidelse av hvilke omkostninger som skal kreves dekket av skyldner.

Det vises til forslag til endring av § 14–2.

23.14 Skattebetalingsloven § 14–11

I skattebetalingsloven § 14–11 fjerde ledd er det henvist til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 annet ledd og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 6 annet ledd. Disse bestemmelsene er opphevet ved ny skattebetalingslov og videreført i henholdsvis § 16–41 og § 16–40. Det foreslås at henvisningene rettes i tråd med dette.

Det vises til forslag til endring av § 14–11 fjerde ledd.

23.15 Skattebetalingsloven § 19–3

Folketrygdloven § 24–1 femte ledd bestemmer at Skattedirektoratet beregner tilskudd fra kommunen og fylkeskommunen når ligningen er avsluttet og henviser til skattebetalingsloven § 43 nr. 3. Lovhenvisningen må endres slik at den viser til den nye skattebetalingsloven § 8–2 første og femte ledd.

Folketrygdloven § 24–3 tredje ledd viser til skattebetalingsloven § 3 annet ledd. Henvisningen må endres til § 4–1 annet ledd.

Det vises til forslag til endringer i § 19–3 punkt 15.

23.16 Ikrafttredelse

Endringsloven til den nye, ikke ikraftsatte, skattebetalingsloven foreslås satt i kraft straks. Virkningen av det er at de enkelte endringer blir en del av ny skattebetalingslov med en gang. Disse enkelte endringene får imidlertid først virkning gjennom senere vedtak i statsråd om ikraftsetting av den nye skattebetalingsloven.

24 Endringer i dokumentavgiftsloven

24.1 Dokumentavgift ved erverv av bygning på fremmed grunn

24.1.1 Innledning

I Revidert nasjonalbudsjett 2006 ble det varslet at departementet ville vurdere endringer i dokumentavgiftsregelverket for å klargjøre reglene om avgiftsberegning ved kjøp av bygning på fremmed grunn, jf. Ot.prp. nr. 77 (2005–2006) avsnitt 12.2. I slike tilfeller erverves hjemmel til bygningen og tilhørende festerett til tomta. På bakgrunn av departementets vurdering foreslås endringer i Stortingets vedtak om dokumentavgift § 1 og dokumentavgiftsloven § 7. Endringene innebærer at det tas inn direkte i avgiftsvedtaket at festeretter som overdras sammen med hjemmel til bygning på fremmed grunn er avgiftspliktige. Forslaget medfører ingen realitetsendringer for avgiftsberegningen.

24.1.2 Gjeldende rett

Etter Stortingets vedtak om dokumentavgift § 1 skal det betales avgift av enhver tinglyst hjemmelsoverdragelse av fast eiendom. Avgiften beregnes av den faste eiendoms salgsverdi. Med dette menes den pris en vil kunne få for eiendommen på det åpne marked, uten noen form for interessefelleskap mellom selger og kjøper.

Ved tinglysning av festeretter skal det som utgangspunkt ikke betales dokumentavgift. Ved overdragelse av bygning på fremmed grunn, med tilhørende festerett til tomta, beregnes imidlertid avgiften av den totale kjøpesummen for eiendomsretten til bygningen og festeretten til tomta. Verdien av festeretten anses i denne sammenheng som en integrert del av salgsverdien av den faste eiendom. Praksis er en konsekvens av regelverket, da en ikke vil kunne tinglyse rettighetene separat, jf. tinglyssloven § 15 annet ledd, som legger til grunn at innehaver av festeretten til tomta også er eier av bygningene på tomta.

24.1.3 Departementets vurderinger og forslag

Det er departementets utgangspunkt at avgiftsberegningen ved tinglysning av hjemmel til bygning på festet grunn har vært i samsvar med dokumentav-

giftsregelverket. Innehaver av hjemmel til bygning på fremmed grunn med tilhørende festerett til tomta får i realiteten tilnærmet lik råderett som om vedkommende også hadde eiendomsretten til tomta. Av hensyn til reell likhet for avgiften blir disse tilfellene derfor også avgiftsberegnet likt. I den grad en bygning på festet tomt er mindre verdt enn en bygning på selveiet tomt, vil dette gi seg utslag i eiendommens salgsverdi. For å få en endelig oppklaring av rettsstillingen knyttet til avgiftsberegningen ved overføring av bygning på fremmed grunn, mener departementet likevel det er behov for presiseringer i regelverket.

Inntil nå har verdien av festeretten blitt avgiftsberegnet som en integrert del av verdien av den faste eiendom. Av hensyn til et enklere regelverk anser imidlertid departementet det hensiktsmessig at festeretter som overdras sammen med bygning på fremmed grunn gjøres avgiftspliktig direkte. Tinglysingen av de to rettighetene vil likevel fortsatt skje i ett og samme dokument, og avgiftsberegnes under ett. En oppnår på denne måten den ønskede klargjøring av at verdien av festeretten og eiendomsretten i realiteten utgjør et samlet avgiftsgrunnlag, slik det har vært til nå. Endringen foreslås inntatt i Stortingets vedtak om dokumentavgift § 1 første ledd. For å hindre at dette medfører endringer i avgiftsberegningen, foreslås dokumentavgiftsloven § 7 annet ledd opphevet. Dette er i realiteten en bestemmelse som ikke er i bruk. Videre gjøres endringer i loven § 7 første ledd, slik at den er i tråd med den nye ordlyden i vedtaket. Det understrekes imidlertid at det med dette ikke innføres generell avgiftsplikt for dokument som overfører festeretter. Tinglysning av stiftelse av festerett (før tomten bebygges) vil fortsatt ikke medføre avgiftsplikt.

24.1.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget innebærer ingen realitetsendringer knyttet til avgiftsberegningen, og medfører derfor ingen økonomiske eller administrative konsekvenser.

24.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft 1. januar 2007.

24.2 Dokumentavgiftsfritak for samboere

24.2.1 Innledning

I Innst. S. nr. 210 (2005–2006) ba Finanskomiteen om at Regjeringen utredet mulighetene for å gi fritak for dokumentavgift ved overføring av fast eiendom mellom samboere ved samlivsbrudd. Bakgrunnen for innstillingen var et forslag fremmet av representantene Hans Olav Syversen og May Helen Grimstad om å fritta samboere med felles barn for dokumentavgift ved overføring av fast eiendom til hverandre. Forslaget var begrunnet i hensynet til barna, og deres mulighet til å bli boende i sine hjem selv om foreldrene gikk fra hverandre. På bakgrunn av departementets utredning fremmes nå forslag om å innføre fritak for dokumentavgift ved salg av felles bolig mellom samboere ved samlivsbrudd.

24.2.2 Gjeldende rett

Tinglysing av overføring av fast eiendom mellom ektefeller er etter Stortingets vedtak om dokumentavgift § 2 bokstav e fritatt fra avgift. Dette gjelder også overføringer ved den annen ektefelles død, ved skifte av felleseie i forbindelse med separasjon eller skilsmisse, og ved overføringer fra en ektefelles konkursbo til den annen ektefelle, jf. dokumentavgiftsloven § 8. Samboere har til nå ikke blitt gitt noen tilsvarende former for fritak.

24.2.3 Departementets vurderinger og forslag

Av hensyn til de likheter det er mellom samboerskap og ekteskap mener departementet det er gode grunner for en viss likebehandling i forhold til dokumentavgiften. De økonomiske belastninger ved oppløsning av et samboerskap vil langt på vei være de samme som ved oppløsning av ekteskap, og en hardere beskatning av samboere i denne situasjonen oppleves derfor urimelig for mange. Særlig for par med barn kan et fritak fra dokumentavgiften ha stor betydning, da det kan bidra til at den ene av partene lettere kan beholde den felles bolig.

Det foreslås at fritaket avgrenses til å gjelde overføring av felles bolig ved samlivsbrudd. Eienedom utover deres felles bolig, for eksempel fritidseiendom, omfattes ikke. Med samlivsbrudd menes i denne sammenheng et endelig opphør av samboerskapet. Også samlivsbrudd på grunn av dødsfall omfattes. Derimot regnes det ikke som samlivsbrudd dersom en av partene tilbringer tid utenfor hjemmet grunnet utdanning, arbeid, sykdom, opphold i institusjon eller lignende.

Videre foreslås at fritaket kun gjøres gjeldende for samboere i betydningen to personer som lever sammen i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold. Dette avgrenser fritaket mot andre samboerformer hvor likhetshensynet til ekteskapet ikke gjør seg gjeldende. I tillegg til dette hovedvilkåret foreslås to alternative tilleggsvilkår, enten felles folkeregistrert adresse i minst to år forut for samlivsbruddet, eller at paret venter, har eller har hatt felles barn.

Det første tilleggsvilkåret er et krav om botid, med et spesifikt krav til dokumentasjon. Vilkåret har videre betydning for begrensningen av fritaket til kun å gjelde felles bolig, da det forutsettes at boligen som overføres ved samlivsbruddet vil samsvare med parets siste felles folkeregistrerte adresse. Det andre tilleggsvilkåret, knyttet til felles barn, vil i prinsippet bare få betydning dersom det første tilleggsvilkåret ikke er oppfylt. I disse tilfellene stilles det ikke krav til felles folkeregistrert adresse, men dette vil likevel kunne få betydning i vurderingen av om paret faktisk har levd sammen i et ekteskapslignende forhold.

Fritaket foreslås inntatt i dokumentavgiftsloven § 8, hvor det tilsvarende fritaket for ektefeller er hjemlet.

24.2.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Innføringen av fritaket innebærer en viss mengde merarbeid for tinglysingsmyndighetene. Videre anslås fritaket på usikkert grunnlag å gi et årlig provenytap på 100 millioner kroner.

24.2.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at lovendringen trer i kraft 1. januar 2007.

25 Merverdiavgift på infrastrukturtenester – havner

25.1 Innledning

Infrastrukturtenester for jernbane og lufthavner ble merverdiavgiftspliktige fra 1. januar 2005, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd nr. 8 og 9, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 - lovendringer avsnitt 30.1.

Infrastrukturtenester i offentlige havner ble derimot ikke gjort merverdiavgiftspliktige. Problemene ved at kommunale havner er utenfor merverdiavgiftssystemet, ble langt på vei ansett å kunne løses ved at havnene ble omfattet av den generelle kompensasjonsordningen for kommunesektoren.

25.2 Dagens rettstilstand og problemer knyttet til denne

Kommunale havnevesen er ofte skilt ut som kommunale foretak. Normalt vil noe av aktiviteten være innenfor merverdiavgiftsområdet. Dette gjelder eksempelvis varesalg som strøm og vann til anløpende skip, og omsetning av tjenester som renovasjon eller transport av folk og gods. Utleie av maskiner eksempelvis til lasting eller lossing er også avgiftspliktig virksomhet. Denne plikten til å beregne merverdiavgift av omsetningen korresponderer med rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i den merverdiavgiftspliktige virksomheten, jf. merverdiavgiftsloven § 21.

Utleie av fast eiendom er derimot ikke merverdiavgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. Når havnen eksempelvis leier ut lagerplass eller vinteropplag for småbåter, er slik virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet. Siden en god del av de avgifter havnen oppkrever anses som vederlag for salg av rettigheter til fast eiendom, er store deler av havnenes virksomhet utenfor merverdiavgiftsområdet. Dette vil eksempelvis være virksomhet som er finansiert av havneavgifter som anløpsavgift, kaiavgift eller vareavgift, jf. lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann mv. kapittel VI og tilhørende forskrifter om havneavgifter. Tilsvarende gjelder der havnen krever vederlag for virksomhet som ellers er ment dekket av havneavgiftene.

Selv om utleie av fast eiendom etter hovedregelen er utenfor merverdiavgiftsområdet, kan den som leier ut lokaler som brukes i merverdiavgifts-

pliktig virksomhet registreres frivillig i merverdiavgiftsmanntallet. Det vil da foreligge fradragsrett for inngående merverdiavgift for denne delen av utleievirksomheten.

De kommunale havnene får dermed kompensasjon for anskaffelser som foretas i den delen av virksomheten som er finansiert av havneavgifter, mens de må registrere seg som merverdiavgiftspliktige for den del av virksomheten hvor det tas vederlag eksempelvis for omsetning av varer og renovasjon. Havner som leier ut lokaler til registrerte virksomheter, vil i tillegg måtte forholde seg til de regler som gjelder for frivillig registrering for denne delen av utleievirksomheten. Det betyr at havnene i dagens situasjon må operere med ulike merverdiavgiftsregimer, noe som er arbeidskrevende å forholde seg til.

25.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet mener det er uheldig at infrastrukturtenester knyttet til havner er utenfor merverdiavgiftssystemet, og at slik havnevirksomhet bør gjøres merverdiavgiftspliktig. Havnene vil dermed unngå å drive delt virksomhet i forhold til merverdiavgiften, noe som i dag medfører ekstra arbeid og administrative kostnader. De administrative kostnadene ved delt virksomhet var også en viktig grunn til at eksempelvis hotellovernatting ble tatt inn i merverdiavgiftsområdet.

Som nevnt ble slik havnevirksomhet inkludert i kompensasjonsordningen for kommuner. I en del tilfeller får imidlertid ikke havnene utbetalt kompensasjonsbeløpet som deres kjøp av merverdiavgiftspliktige varer og tjenester har gitt opphav til. Noe av bakgrunnen for dette er at havnene ikke anses som egne juridiske enheter etter kommunelovgivningen. Dermed er det kommunen som sender inn kompensasjonsoppgaven for havnen, og som også får utbetalt kompensasjon fra fylkesskattekontoret. Da det er kommunene sentralt som har finansiert den delen av merverdiavgiftskompensasjonen som knytter seg til havnene, fordi de er trukket i sine frie overføringer, er det enkelte kommuner som ikke tilbakefører havnens andel av den kompensasjon som kommunen har fått utbetalt. På grunn av

disse forhold kan kommunale havner fortsatt ha et avgiftsmotiv for egenproduksjon, og kompensasjonsordningen virker ikke etter hensikten.

Departementet foreslår nå at også infrastruktur-tjenester knyttet til bruk av offentlige havner blir merverdiavgiftspliktige fra 1. januar 2007. Havnene vil fra samme tidspunkt ikke lenger være omfattet av kompensasjonsordningen. Forslaget vil gjelde kommunale havner omfattet av lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann m.v. på virksomhetsområder hvor det oppkreves havneavgifter eller vederlag i samsvar med denne lovens kapittel VI. Det vil si på de områder hvor det i dag gis kompensasjon for merverdiavgift etter kompensasjonsloven.

Havne- og farvannsloven og forskrift 2. desember 1994 nr. 1070, kan også omfatte avgifter som betales av eiere av fritidsbåter som er for betaling for båt plass i kommunale småbåthavner. Forslaget er imidlertid ikke ment å innebære noen endring av regelverket for utleie av båt plasser til fritidsbåter som ble unntatt merverdiavgiftsplikt fra 1. januar 2003, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer.

Dersom det er behov for ytterligere avgrensinger, vil det bli vurdert en nærmere regulering i forskrift.

Forslaget innebærer at virksomheter registrert i merverdiavgiftsmanntallet for vare- eller persontransport i Norge, vil kunne fradragføre inngående merverdiavgift på havneavgiftene og vederlag som kommer i stedet for havneavgiftene. Utenlandske skip i utenriks fart vil derimot som et utgangspunkt måtte søke fakturert merverdiavgift refundert, jf. merverdiavgiftsloven § 26 a. På tilsvarende måte som for luftfartøy, jf. Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer avsnitt 30.1.3.2, vurderer departementet en endring i forskrift 23. februar 1970 nr. 1 (Nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet, på Svalbard eller Jan Mayen § 15, som innebærer at det ikke skal beregnes merverdiavgift i slike tilfeller.

Etter gjeldende rett framgår unntaket for de omhandlede infrastruktur tjenester av unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd. På denne bakgrunn foreslår departementet at lovendringen gjennomføres ved at det innføres et unntak fra unntaket for fast eiendom i merverdiavgiftsloven § 5 a første ledd tilsvarende som for merverdiavgift på infrastruktur tjenester knyttet til luft-havner og jernbane. Departementet viser til forslag til merverdiavgiftsloven § 5 a annet ledd ny nr. 10. Kompensasjonsloven § 4 tredje ledd siste setning foreslås samtidig opphevet.

25.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Ved å innføre merverdiavgift på rett til å disponere kommunale havner skal de som yter slike tjenester beregne merverdiavgift på vederlaget for denne bruken. Samtidig vil de kunne trekke fra inngående merverdiavgift på kjøp av varer og tjenester til bruk i den nye merverdiavgiftspliktige virksomheten.

Innføring av merverdiavgiftsplikt på infrastruktur tjenester i havnene fra 1. januar 2007 er antatt å gi et netto provenytap for staten på om lag 70 mill. kroner påløpt og bokført i 2007. Dette er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.2.3.

Havnene er allerede registrert i merverdiavgiftsmanntallet siden de driver annen merverdiavgiftspliktig virksomhet. Virksomhetene vil dermed i stor grad allerede være kjent med de administrative oppgavene knyttet til merverdiavgiftsplikten. Ved at de kommunale havnene ikke lenger må forholde seg til ulike merverdiavgiftsregimer, vil forslaget innebære administrative forenklinger for havnene.

26 Endring i særavgiftsloven

26.1 Urettmessig bruk av merket mineralolje – solidaransvar for eier og bruker av fritidsbåt

Fra 1. januar 2007 er det foreslått at fritidsbåter skal omfattes av avgiften på mineralolje til fremdrift av motorvogn (dieselavgift). Det vises til nærmere omtale i St.prp. nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.5.8. Forslaget innebærer at det fra dette tidspunktet ikke lenger vil være tillatt å benytte merket (lavavgiftsbelagt) mineralolje til fremdrift av fritidsbåter.

Ved urettmessig bruk av merket mineralolje til fremdrift av motorvogn er det i dag fastsatt standardiserte avgiftssatser etter motorvognens tillatte totalvekt, jf. forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om

særavgifter § 3–11-7. Registrert eier og bruker av kjøretøyet er solidarisk ansvarlige for avgiften, jf. lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 4 annet ledd.

Departementet vil på samme måte som for kjøretøy fastsette særskilte standardiserte avgiftssatser ved urettmessig bruk av merket mineralolje til fremdrift av fritidsbåter. Departementet foreslår derfor at eier og bruker av fritidsbåt tilsvarende blir solidarisk ansvarlige for avgift ved urettmessig bruk av merket mineralolje til fritidsbåt, jf. forslag til § 4 annet ledd nytt annet punktum.

Departementet foreslår også at begrepet «kjøretøy» i særavgiftsloven § 4 annet ledd endres til «motorvogn» slik at det blir samsvar med avgiftsvedtakets ordlyd, jf. forslag til § 4 annet ledd første punktum. Endringen har ingen realitetsbetydning.

27 Endring i lov om Statens pensjonsfond som følge av innføring av NO_x-avgift

Fra 1. januar 2007 foreslås det innført avgift på utslipp av NO_x, jf. St.prp.nr. 1 (2006–2007) Skatte-, avgifts- og tollvedtak avsnitt 3.12. Avgiften vil blant annet omfatte utslipp fra petroleumsvirksomhet på sokkelen.

Statens inntekter fra petroleumssektoren skal i sin helhet inngå i Statens pensjonsfond – Utland. I

lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond er det listet opp hvilke inntekter og utgifter som utgjør kontantstrømmen til fondet. For å sikre at også NO_x-avgiften fra petroleumssektoren inngår i denne kontantstrømmen, foreslås det å innta et nytt strekpunkt i loven § 3. Det vises til forslag til endring av denne paragrafen.

28 Oppretting av lovtekst

28.1 Skatteloven § 2–1 åttende ledd og utenriktjenesteloven § 20 annet ledd

Hva som skal ansees å være skattemessig bosted for visse offentlig ansatte som er utsendt til utlandet reguleres i dag både av skatteloven § 2–1 åttende ledd og av utenriktjenesteloven § 20 annet ledd. Skatteloven § 2–1 åttende ledd lyder:

«Utenriktjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og *regulativ-lønnet kontorfunksjonær* ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet.» (vår kursivering)

Utenriktjenesteloven § 20 annet ledd siste punktum lyder:

«I skatterettslig henseende anses utsendt utenriktjenestemann og utsendt administrativt personell som bosatt i utlandet.»

Bestemmelsen omfatter utenriktjenestemenn og visse administrative ansatte som er knyttet til en utenriksstasjon. Bestemmelsen gjelder ikke for utenriktjenestemenn som er akkreditert fremmede stater, men med tjenestested i Norge, eller medlemmer av delegasjoner som ikke har fast tjenestested i utlandet.

I forbindelse med den tekniske revisjonen av skatteloven ble det vedtatt at skattebestemmelser i en rekke særlover, herunder utenriktjenesteloven av 1958 § 17 annet ledd siste punktum om skattemessig bosted, skulle overføres til ny skattelov. Det vises til Ot.prp. nr. 86 (1997–98) kapittel 2.3.2.3.

Bestemmelsen om skattemessig bosted i den gamle utenriktjenesteloven av 1958 ble således opphevet ved lov 26. mars 1999 nr. 14.

Ved vedtagelse av ny utenriktjenestelov i 2002 ble imidlertid en bestemmelse om skattemessig bosted gjeninnført i den nye loven § 20 annet ledd.

Departementet anser det som uheldig og unødvendig at skattebestemmelser med samme innhold og formål er dubleret i to ulike lover. Ekstra uheldig blir det når ordlyden ikke er identisk i de to lovene, slik at unødig tolkningstvil kan oppstå. Finansdepartementets syn er at materielle skattebestemmelser som den omhandlede bør stå i skatteloven, ikke i særlovgivning for den yrkesgruppe som bestem-

melsen omhandler, slik også endringen av utenriktjenesteloven av 1958 i forbindelse med den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 var uttrykk for.

Finansdepartementet har i samråd med Utenriksdepartementet kommet til at det bør fremmes forslag om å fjerne skattebestemmelsen i utenriktjenesteloven § 20 annet ledd annet punktum og at ordlyden i skatteloven § 2–1 åttende ledd rettes i samsvar med nåværende ordlyd i utenriktjenesteloven § 20 annet ledd. Forslaget medfører ingen realitetsendring. Det vises til forslag om endring av skatteloven § 2–1 åttende ledd og om oppheving av utenriktjenesteloven § 20 annet ledd.

28.2 Skatteloven § 7–2 (2)

Skatteloven § 7–2 annet ledd sier at dersom boligen leies ut mv. i større utstrekning enn det som følger av første og annet ledd, er leieinntektene mv. skattepliktige. Opprinnelig inneholdt skatteloven § 7–2 et annet ledd om bruk i eierens næringsvirksomhet, og nåværende annet ledd var da tredje ledd. Ved lov 9. desember 2005 nr. 113 ble skatteloven § 7–2 endret. Tidligere § 7–2 annet ledd ble opphevet, og tidligere tredje ledd ble gjeldende annet ledd. Første ledd i bestemmelsen angir i seg selv skatteplikt utenfor fritaksrammene, og det kan ikke være tvil om at leien i sin helhet blir skattepliktig utenfor de oppstilte fritakene, uavhengig av gjeldende annet ledd. Dette annet ledd er dermed unødvendig.

Departementet foreslår derfor at skatteloven § 7–2 annet ledd oppheves. Gjeldende tredje ledd blir nytt annet ledd, og gjeldende fjerde ledd blir nytt tredje ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

28.3 Skatteloven § 14–1 tredje ledd

Ved endringslov 10. juni 2005 nr. 46 ble regnskapsloven § 1–7 første ledd endret. Slik regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum lød før endringen kunne Finansdepartementet gjøre unntak fra be-

stemmelsen om at regnskapsåret følger kalenderåret. Kompetansen var delegert til Skattedirektoratet som etter søknad kunne innvilge unntak. Direktoratets praksis gikk ut på at søknader ble innvilget for foretak med sesongmessig virksomhet der regnskapsmessig avslutning 31. desember ville gi vesentlig dårligere informasjon.

Etter forslag fra regnskapslovutvalget ble det vedtatt å lovfeste adgangen til å anvende avvikende regnskapsår i samsvar med direktoratets praksis, jf. regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum. Unntaksregelen om rett til avvikende regnskapsår for datterselskaper av utenlandsk foretak ble vedtatt flyttet fra dagjeldende forskrift til regnskapsloven § 1–7 første ledd nytt tredje punktum.

Skatteloven § 14–1 tredje ledd definerer inntektsperioden for regnskapspliktig skattyter som etter regnskapsloven § 1–7 første ledd annet punktum benytter annet regnskapsår enn kalenderåret.

Den manglende henvisningen til regnskapsloven § 1–7 første ledd tredje punktum i skatteloven § 14–1 tredje ledd, skyldes at sistnevnte bestemmelse ikke ble endret i samsvar med de foretatte endringene i regnskapsloven § 1–7 første ledd. Departementet foreslår derfor oppretting av lovteksten slik at regnskapspliktige skattytere som har rett til å benytte avvikende regnskapsår med hjemmel i regnskapsloven § 1–7 første ledd tredje punktum, også omfattes av henvisningen i skatteloven § 14–1 tredje ledd.

Regnskapsloven § 1–7 første ledd ble endret med virkning fra 1. juli 2005. Skatteloven § 14–1 tredje ledd foreslås derfor endret med virkning fra samme tidspunkt. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14–1 tredje ledd.

28.4 Folketrygdloven § 23–3 annet ledd bokstav c, d og e

Etter innføringen av skjermingsmetoden skal det fra og med inntektsåret 2006 ikke lenger beregnes personinntekt for personlige aksjonærer og personlige deltakere i deltakerlignede selskaper. Skatteloven § 12–10 som omhandler vilkårene for å få beregnet personinntekt fra virksomhet er derfor endret, slik at bestemmelsen nå bare omhandler eiere av enkeltpersonforetak. Etter folketrygdloven § 23–3 annet ledd skal enkelte næringsinntekter bare undergis trygdeavgift etter den mellomste satsen. Bestemmelsens nr. 2 bokstav c, d og e viser til skatteloven § 12–10 første ledd bokstav a og b. Etter endringer i skatteloven § 12–10 er slik henvisning til bokstavpunkter i § 12–10 ikke lenger korrekt. Korrekt henvisning nå er til § 12–10 i sin helhet, og bestemmelsen bør endres i samsvar med dette. Det vises til forslag til endring av folketrygdloven § 23–3 annet ledd bokstav c, d og e. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

29 Omtale av saker om skattefritak på nærmere vilkår etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2005

29.1 Innledning

I medhold av skatteloven § 11–22, kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer og visse selskapsandeler fritas for skattlegging, eller skattlegges etter lavere satser enn fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Loven stiller vilkår om at realisasjonen må være ledd i en omorganisering eller omlegging av virksomhet med sikte på å gjøre denne mer rasjonell og effektiv. Skatteloven § 11–21 tredje ledd gir departementet hjemmel til å fatte enkeltvedtak om skattefritak ved overføringer mellom selskaper innenfor konsern med mer enn 90 pst. felles bakenforliggende eierfelleskap. Etter fast praksis gis det ikke samtykke til endelig skattefritak etter noen av de nevnte fritakshjemlene. Når skattefritak innvilges, gis gjennomgående samtykke til utsettelse av skattlegging i form av vilkår som skal sikre skattemessig kontinuitet.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

På denne bakgrunn la departementet fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om praksis til og med 1996 etter den tidligere omdanningsloven 9. juni 1961 nr. 15. For de senere år har det vært tatt inn årlige orienteringer i Ot.prp. nr. 1. Ved den tekniske revisjonen av skatteloven i 1999 ble bestemmelsene i omdanningsloven overført til den nye skatteloven. Omtalen nedenfor gjelder enkelt saker som er avgjort av departementet i 2005 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 30 søknader avgjort i 2005, mot 40 året før. 7 av sakene gjaldt transaksjoner med virkning over landegrensene.

29.2 Generelt

Gevinst ved realisasjon av formuesobjekt er som hovedregel skattepliktig inntekt. For aksjeinntekter i selskapssektoren gjelder likevel fritaksmeto-

den, jf. endringslov 10. desember 2004 nr. 77 med ny § 2–38 i skatteloven med virkning fra 26. mars 2004. Gevinst og tap ved overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper som er objekt for fritaksmetoden, utløser ikke gevinstbeskatning eller fradragrett for tap hvor overdragende part er selskap eller innretning som er subjekt etter fritaksmetoden. Realisasjon av aksjer og selskapsandeler hvor overdragende part er personlige skattytere, vil fortsatt kunne utløse gevinstbeskatning. Transaksjoner som innebærer realisasjon av andre type objekter enn aksjer mv. som er objekt etter fritaksmetoden, er fortsatt undergitt de generelle regler om gevinstbeskatning selv om overdragende skattyter er subjekt etter fritaksmetoden.

I enkelte slike tilfeller kan gevinstbeskatning være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i vesentlig grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen av virksomhet. En måte å bøte på dette er å ha fritaksmekanismer i skattesystemet. Slike fritaksmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende bestemmelser i kapittel 11 i Finansdepartementets skattelovforskrift 19. november 1999 nr. 1158 (skattelovforskriften). Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke skattefritak i det enkelte tilfelle. Slike regler gjelder for fusjon og fisjon, jf. skatteloven §§ 11–1 flg., visse former for omdanning av virksomhet, jf. skatteloven § 11–20, samt for konserninterne overføringer, jf. skatteloven §§ 11–20 og 11–21 med tilhørende forskrifter i skattelovforskriften § 11–20 flg. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuelt fritak må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 tredje ledd kan Finansdepartementet samtykke i at næringsseiendeler overføres fra et aksjeselskap/allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap/allmennaksjeselskap uten at overføringen utløser beskatning. Tilsvarende gjelder overføringer mellom deltakerlignede selskaper etter skatteloven § 10–40. Forutsetningen er

at selskapene tilhører samme konsern og at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmene som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom norske selskaper som nevnt, selv om morselskapet er hjemmehørende i fremmed stat, og når likestilt selskap eller sammenslutning er morselskap, jf. skatteloven § 10–1. Departementets vedtak i 2005 etter denne bestemmelsen behandles under avsnitt 29.3 nedenfor.

Etter skatteloven § 11–22 kan Finansdepartementet samtykke i at inntekt ved realisasjon av fast eiendom, virksomhet, aksjer eller selskapsandeler, skal være fritatt for skattlegging eller skattlegges etter lavere satser enn de alminnelig fastsatte. Bestemmelsen i § 11–22 kan, i motsetning til det som gjelder for § 11–21 tredje ledd, bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. I tillegg er det en forutsetning for skattefritak at omstendighetene i særlig grad taler for det, og det er påtakelig at det vil lette omorganiseringen eller omleggingen. Departementets vedtak i 2005 fastsatt med hjemmel i skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under avsnittene 29.4 og 29.5 nedenfor.

29.3 Praksis etter skatteloven § 11–21 tredje ledd – overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

29.3.1 Generelt om praksis

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11–21 tredje ledd supplerer de generelle reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skatteloven § 11–21 første ledd, jf. skatte洛夫forskriften § 11–21. Enkeltvedtak kan benyttes i særlige tilfeller der konserninterne overføringer av ulike årsaker bør kunne gjennomføres på andre vilkår enn de som er fastsatt i forskriften. Departementet har behandlet 8 søknader, som alle gjaldt fritak for gevinst ved realisasjon av såkalte fusjons- eller fisjonsfordringer, i hovedsak ved konvertering av slike fordringer til aksjekapital i debitorselskapet. En søknad ble avslått.

29.3.2 Realisasjon av fordringer etablert ved trekantfusjoner/fisjoner etter fordringsmodellen

Aksjelovene åpner for at det i forbindelse med fusjon og fisjon kan ytes vederlag i aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Etter aksjelovene kan slike trekantfusjoner/fisjoner gjennomføres etter en fordringsmodell. I slike tilfeller etablerer morselskapet en fordring på datterselskapet med regnskapsmessig verdi og pålydende verdi tilsvarende den egenkapital det overtakende datterselskap blir tilført. Slike trekantfusjoner/fisjoner kan gjennomføres uten skattlegging etter reglene i skatteloven §§ 11–1 til 11–10. Disse reglene gjelder ikke for den etterfølgende realisasjon av fordringen.

Ut fra en tolkning av kravet i skatteloven § 11–7 første ledd om skattemessig kontinuitet for overtakende selskap ved fusjoner/fisjoner, har departementet lagt til grunn i hovedsak følgende med hensyn til den skattemessige behandling:

- Skattemessig inngangsverdi på fordringen skal være lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved trekantfusjonen/fisjonen. Den skattemessige inngangsverdi fastsettes uavhengig av fordringens pålydende.
- Realisasjon av fordringen, herunder konvertering til aksjekapital i datterselskapet, utløser skatteplikt for gevinst (og fradragrett for tap) på fordringen på kreditorselskapenes hånd, uavhengig av fordringens næringstilknytning.
- Også på debitorselskapets hånd er det skatteplikt for gevinst (og fradragrett for tap) ved realisasjon av fordringer som nevnt, jf. departementets uttalelse inntatt i Utv. 2003 s. 1282.
- Innføring av fritaksmetoden for aksjeinntekter i selskapssektoren medfører ikke endring av ovennevnte utgangspunkter for den skattemessige behandling av slike fordringer, jf. uttalelse inntatt i Utv. 2005 s. 373. Det er derfor fortsatt behov for å fatte enkeltvedtak for slike transaksjoner.

Søknadene om skattefritak for *kreditors* gevinst ved konvertering av fordringer er innvilget på vilkår om skattemessig kontinuitet ved at realisasjon av vederlagsaksjene tildelt ved konverteringen utløser beskatning av en forholdsmessig andel av den fritatte gevinst ved konverteringen. Differansen mellom skattemessig inngangsverdi på fordringen og virkelig verdi på tildelte vederlagsaksjer kommer da til beskatning. Den latente skatteplikt ved realisasjon av vederlagsaksjene forutsettes behandlet som midlertidige forskjeller mellom regnskaps-

messige og skattemessige verdier i kreditor/morselskapet. Motsvarende settes vilkår om at debitorselskapet ikke kan kreve tapsfradrag ved konverteringen. Etter innføring av fritaksmetoden er det etablert en praksis med fastsetting av vilkår som skal forhindre dobbeltbeskatning etter mønster av tilsvarende regler i skattelovforskriften § 11–21. På den ene side fastsettes at den latente skatteplikt ved realisasjon av vederlagsaksjene kan nedjusteres med eventuell skattepliktig gevinst hos overtakende datterselskap ved realisasjon av eiendeler overført ved den forutgående trekantfusjon/fisjon. På den andre side fastsettes at i den utstrekning den latente skatteplikt på vederlagsaksjene blir utløst ved realisasjon, kan datterselskapet foreta forholdsmessig oppskrivning av den skattemessige inngangsverdi på overførte eiendeler med det skattlagte beløp. Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs på de tildelte vederlagsaksjer, skal maksimalt tilsvare den skattemessige inngangsverdi på den realiserte fusjonsfordringen.

Det er også innvilget skattefritak for gevinst i kreditorselskapet som følge av hel eller delvis innløsning av fusjons- eller fisjonsfordringer mot kontantoppgjør. I disse tilfellene er det satt vilkår om at realisasjon av kreditorselskapets eksisterende aksjer i debitorselskapet på innløsningstidspunktet, skal medføre skatteplikt for den fritatte gevinst ved innløsning av fordringen. Med unntak av særvilkår om innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, er det fastsatt lignende vilkår som ved konvertering av fordringen til aksjekapital som angitt over.

Basert på de skattemessige utgangspunkter som angitt over, kan realisasjon av etablerte fusjons- eller fisjonsfordringer også utløse gevinst i selskapet som er *debitor* for fordringen med motsvarende gevinst hos kreditor. I disse tilfellene vil det være overført negativ skattemessig egenkapital ved den forutgående trekantfusjon/fisjon. Søknader om skattefritak for gevinst i debitorselskapet har vært innvilget på vilkår som innebærer at partene må akseptere utgangspunktet om skattemessig verdi på fordringen som grunnlag for de forutsatte skattekonsekvenser, og for øvrig på vilkår om at realisasjon av fordringen innebærer bortfall både av debitorselskapets skatteplikt og kreditorselskapets fradragsrett for tap knyttet til realisasjon av fordringen.

En søknad om skattefritak ved konvertering av fusjonsfordring til aksjekapital er avslått med den begrunnelse at det på konverteringstidspunktet ikke forelå konserntilknytning mellom morselskapet og datterselskapet. Slik konserntilknytning er en forutsetning for anvendelse av hjemmelen i skatteloven § 11–21 tredje ledd. I et tilfelle som gjaldt fle-

re transaksjoner og der søknad om skattefritak for øvrig ble innvilget, ble anmodning om overføring av fusjons- og fisjonsfordringer til annet konsernselskap enn debitorselskapet mot vederlag i aksjer, avslått med henvisning til at overføringen kan behandles etter de generelle regler om konserninterne overføringer, jf. skattelovforskriften §§ 11–21 flg.

29.4 Praksis etter skatteloven § 11–22

29.4.1 Innledning

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter skatteloven § 11–22 inndelt i ulike grupper. I dette avsnitt behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge og transaksjoner mellom parter hjemmehørende i Norge. I avsnitt 29.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene. For ordens skyld nevnes at det ikke har vært behandlet noen saker etter bestemmelsen i skatteloven § 11–22 fjerde ledd om skattefritak for mottatt tilskudd til strukturrasjonalisering eller lignende.

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

Det var 5 saker i denne gruppen. Tre søknader ble avslått.

- En sak som ble avslått gjaldt skatteplikt for de personlige aksjonærene i et selskap i forbindelse med overføring av aksjene i selskapet som tingsinnskudd i et annet børsnotert selskap mot vederlag i aksjer i sistnevnte selskap. Avslaget ble begrunnet med at skatteloven § 11–22 er forutsatt benyttet i tilfeller der skattereglene hindrer en ønskelig omorganisering. Skattereglene ble ikke ansett for å være til hinder for omorganisering fordi denne kunne gjennomføres uten umiddelbar beskatning ved anvendelse av de lovfestede reglene om fusjon i skatteloven kapittel 11.
- En annen sak som ble avslått dreide seg om ombytting av de ansattes aksjer i et selskap A til aksjer i selskap B. Bakgrunnen var at det var en forutsetning for å oppnå ekstern finansiering til oppkjøp av et utenlandsk selskap, at selskap A var et heleid datterselskap av selskap B. Avsla-

get ble begrunnet med at det foreligger langvarig praksis for at finansielle fordeler, eksempelvis i form av lettere tilgang til kapital, ikke anses som tilstrekkelig grunnlag for å innvilge skattefritak.

- En tredje sak som ble avslått gjaldt en aksjonær i et NOKUS-selskap B (norsk kontrollert selskap i et lavskattelend). Vedkommende var bosatt i utlandet, og kunne derfor ikke benytte seg av overgangsregel E til skatteloven § 2–38. Aksjonæren eide selskap A og ønsket å overføre eierandelene i B til et nystiftet datterselskap av selskap A. Dette ville utløse beskatning av gevinst som tidligere var fritatt i medhold av § 11–22. Hensikten med transaksjonen var å oppnå en norsk holdingmodell etter overgangsregel E. Søknaden ble avslått blant annet under henvisning til kravet om rasjonaliserings- og effektiviseringsgevinster ved omorganiseringen og at fordeler av administrativ eller finansiell art ikke er tilstrekkelig for å få samtykke.

Samtykke ble innvilget i en sak som dreide seg om fritak for skatteplikt for én av to personlig aksjonærer i et selskap som skulle overføre sin andel av aksjene i selskapet som tingsinnskudd i et annet selskap mot vederlag i aksjer i dette selskapet. Det ble satt vilkår blant annet om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene skulle settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte aksjene på realisasjonstidspunktet, og at tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene som i beløp overstiger aksjenes inngangsverdi, skattlegges som utbytte på skattyters hånd.

Det ble innvilget samtykke i en sak som gjaldt flere kraftproduserende selskapers overføring av eiendeler og rettigheter som ikke omfattes av særeglene i skatteloven § 18–6 tredje ledd, til et overtakende produksjonsselskap mot vederlag dels i form av utstedelse av vederlagsaksjer og dels i form av oppskrivning av pålydende på eksisterende aksjer i selskapet. Det ble i hovedsak oppstilt følgende vilkår:

- Den skattemessige gevinst ved overføringene (den fritatte gevinst) skulle beregnes og rapporteres til ligningsmyndighetene.
- Den fritatte gevinst skulle komme forholdsmessig til beskatning ved realisasjon av aksjer/vederlagsaksjene i det mottakende selskap.
- Den latente skatteplikt for de overdragende selskaper skulle behandles som midlertidig forskjell mellom regnskaps- og skattemessige verdier i selskapene.
- Innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, i overtakende selskap skulle avspeile de skattemessige verdier av det overførte.

- Overtakende selskap viderefører skattemessige verdier og forpliktelser knyttet til det overførte.
- Ved eventuell beskatning av den fritatte gevinst ved realisasjon av aksjer/vederlagsaksjer kan skattemessig inngangsverdi på de overførte eiendeler som vedtaket gjelder, oppskrives forholdsmessig tilsvarende de beskattede beløp.
- Bestemmelsen i skattelovforskriften § 11–21-7 om sikkerhetsstillelse gis tilsvarende anvendelse.

29.4.3 Omdanning

Departementet har i medhold av skatteloven § 11–22 behandlet en søknad om skattefri omdanning, dvs. overføring av eiendeler mv. i forbindelse med endring av et foretaks organisasjonsform. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige verdier på de eiendeler som overføres til det nystiftede selskapet, med tilhørende skattemessige forpliktelser, videreføres der. Skattemessig verdi på vederlaget i form av tildelte selskapsandeler i det nye selskapet settes samlet på eiernes hender lik en forholdsmessig andel av den skattemessige verdi av det som overføres til selskapet. Realisasjon av eierandelene i det nye selskapet, herunder utmelding med tilbakebetaling av andelskapital, skal utløse beskatning av en forholdsmessig del av den ved transaksjonen fritatte gevinst. Fritaksmetoden kommer ikke til anvendelse ved realisasjon av tildelte eierandeler med latent skatteansvar som nevnt.

29.4.4 Andre søknader etter § 11–22

Søknader som ble avslått:

En sak dreide seg om et tilfelle der søkeren, sammen med en annen person, drev utleie av to eiendommer i sameie. Søkeren hadde overtatt den andre personens andel i sameie A mot at den andre fikk søkerens andel i sameie B. Ligningskontoret hadde lagt til grunn at eiendelene i sameiet A var realisert. Søknaden om skattefritak ble avslått som for sent fremsatt da transaksjonen var gjennomført før søknaden om skattefritak ble fremmet. I tillegg ble angitt at oppløsning av et tingsrettslig sameie som nettolignes etter skatteloven § 10–40 annet ledd, og som per definisjon ikke driver næringsvirksomhet, faller utenfor lovens virkeområde.

En søknad om skattefritak for gevinst utløst ved overføring av eiendeler fra morselskap til heleid datterselskap ble avslått da overføringen kunne gjennomføres uten beskatning etter reglene om konserninterne overføringer.

I en sak ble det søkt om fritak for de norske aksjonærene i et utenlandsk selskap for antatt skattepliktig gevinst ved tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital i selskap i form av aksjer i et utenlandsk datterselskap. Departementet la til grunn at utdelingen var skattepliktig som utbytte i den grad utdelingen skjer med aksjekapital som ikke er innbetalt. Søknaden ble avslått med den begrunnelsen at fritakshjemmelen ikke gjelder for skatt på utbytte.

I en sak var det blant annet søkt om fritak for beskatning av gevinster, herunder valutagevinster, oppstått dels ved debitorskifte av obligasjonslån og dels ved førtidig innløsning av obligasjonslån. Søknaden ble avslått under henvisning til at gevinstene ikke knyttet seg til realisasjon av aksjer eller virksomhet, som er en forutsetning for anvendelse av skatteloven § 11–22.

Søknader som ble innvilget eller hvor den underliggende skatteplikt helt eller delvis ble ansett bortfalt som følge av innføringen av fritaksmetoden:

En sak gjaldt søknad om fritak for beskatning av den fritatte gevinst ved forutgående konsernintern overføring gjennomført i 1998, som ville bli utløst for overdragende selskap som følge av at en planlagt emisjon i mottakende datterselskap ville innebære brudd på vilkåret om fortsatt konserntilknytning, jf. skattelovforskriften § 11–2-10 første ledd. Departementet samtykket i at emisjonen kunne gjennomføres uten at beskatning ble utløst. Det ble blant annet satt vilkår om at den gjenværende latente skatteplikt for den fritatte inntekten etter skattelovforskriften § 11–21-10, forfaller forholdsmessig til beskatning ved morselskapets realisasjon av aksjene i datterselskapet. Reglene i skattelovforskriften § 11–21-7 om sikkerhetsstillelse for det latente skatteansvar ble gitt tilsvarende anvendelse. For den andel av den fritatte gevinst som var knyttet til overføring av aksjer mv. ved den forutgående konserninterne overføring, ble det uttalt at innføring av fritaksmetoden innebærer at den underliggende latente inntektsskatteplikt anses bortfalt. Imidlertid ble det forutsatt at den latente skatteplikt knyttet til overføring av aksjer fortsatt skulle behandles som midlertidig forskjell mellom regnskaps- og skattemessige verdier i forhold til reglene om beregning av korreksjonsinntekt, så lenge overgangsreglene til fritaksmetoden har effekt.

En annen sak gjaldt ulike konsernselskapers latente gevinster knyttet til forutgående konserninterne overføringer av aksjer og hvor det dels direktes i medhold av skattelovforskriften § 11–21-10,

dels i medhold av departementets tidligere vedtak etter skatteloven § 11–22, var oppstilt krav om fortsatt konserntilknytning som vilkår for skattefritak. Grunnlaget for søknad om fortsatt skattefritak for de aktuelle aksjegevinster som følge av ulike brudd på vilkårene om konserntilknytning, ble ansett bortfalt ettersom de aktuelle gevinster ikke lenger kunne anses inntektsskattepliktig som følge av den innførte fritaksmetoden. Departementet uttalte imidlertid at de overdragende selskapers latente skatteansvar for de tidligere fritatte gevinster knyttet til de oppstilte konsernbruddvilkår, fortsatt skulle behandles som midlertidige forskjeller mellom regnskaps- og skattemessige verdier ved beregning av korreksjonsinntekt så lenge overgangsreglene til fritaksmetoden har effekt.

En sak gjaldt søknad om fortsatt fritak for beskatning av den fritatte gevinst ved forutgående vedtak etter skatteloven § 11–22 som ville bli utløst ved brudd på fastsatte vilkår om opprettholdelse av den konserntilknytning som ble etablert mellom selskaper ved de tidligere transaksjoner. Konserntilknytningen ville bli brutt ved at det overdragende selskap ved den forutgående transaksjon skulle kjøpe tilbake aksjer i morselskapet for det tidligere etablerte konsern. Samtykke ble gitt på vilkår om at den av departementet tidligere fritatte gevinst, kommer til beskatning ved senere brudd på den konserntilknytning som oppsto ved tilbakekjøpet.

Det er gitt samtykke til skattefritak i en sak som gjaldt overføring av forsikringsvirksomhet drevet gjennom et aksjeselskap i Norge til dets utenlandske morselskap som skulle videreføre virksomheten i Norge som en filial her. Det ble blant annet satt vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for eiendeler og virksomhet videreføres i den norske filialen, og at filialen trer inn i de skattemessige forpliktelser som måtte være knyttet til det overførte. Dersom hele eller deler av virksomheten i Norge ikke lenger blir løpende beskattet til Norge, skal denne delen av virksomheten bli gjenstand for et skattemessig gevinstoppgjør. Det ble stilt vilkår om sikkerhetsstillelse for denne latente skatteplikt etter samme regler som ved konserninterne overføringer, jf. skattelovforskriften § 11–21-7. Søknaden ble avslått for den del som gjaldt overføring av fremførbart underskudd og ubenyttet godtgjørelsesfradrag.

En søknad gjaldt skattefritak for flere oljeselskaper for gevinst som utløses ved overføring av andel i anlegg underlagt landbeskatning til et interessentskap, samt ved omfordeling av eierandeler i interessentskapet. Det ble gitt fritak blant annet på vilkår om at skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag på eiendeler underlagt landbe-

skatning videreføres uendret i det enkelte selskap som har foretatt den aktuelle investeringen.

En søknad gjaldt skattefritak i forbindelse med overføring av sameieandeler i bruttolignet sameie forut for oppløsning av sameiet ved naturaldeling med seksjonering i en boligdel og en forretningsdel. Etablering av eierbrøk tilsvarende sameiernes eierandel i sameiegenstanden ved oppløsning av sameiet, forutsatte en forutgående overføring av eierandel fra sameier A til sameier B. Denne overføring skulle gjennomføres som et tingsuttak uten vederlag i form av en utbytteutdeling fra sameier A til sameier B. B var eneksjonær i A. Søknaden gjaldt den uttaksbeskatning denne overføringen ville utløse på As hånd. Samtykke ble gitt på vilkår om at A reduserer sitt saldogrunnlag med verdien av den andel som overføres, og at Bs skattemessige inngangsverdi på den overførte andel settes lik skattemessig verdi på overdragelsestidspunktet hos A.

29.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

29.5.1 Innledning

De generelle reglene om skattefri fusjon og fisjon, om skattefri omdanning av virksomhet og konserninterne overføringer, er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere individuelle fritak i medhold av skatteloven § 11–22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Fritak er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Nedenfor gjennomgås sakene med virkninger over landegrensene.

29.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet

Det har vært 4 søknader om skattefritak for personlige aksjonærer i norske selskaper hvor samtlige aksjer i selskapet skulle overføres til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap (konserndannelse i utlandet). To søknader ble avslått. Begrunnelsen for avslag var i det ene tilfellet at det ikke i tilstrekkelig grad var sannsynliggjort at omorganiseringen ville medføre konkrete effektiviserings- og rasjonaliserings-

effekter av særlig betydning. I det andre tilfellet var begrunnelsen for avslaget at det ikke forelå tilstrekkelig mulighet for norske myndigheters innsyn og kontroll i forhold som vedrørte det utenlandske overtakende selskap.

Etter innføringen av fritaksmetoden i selskapssektoren vil det bare være behov for skattefritak i de tilfellene der det er personlige aksjonærer som overfører aksjer i et norsk selskap til et utenlandsk. I de saker hvor det ble samtykket til skattefritak, ble det satt vilkår om at overdragende norske aksjonærer skal videreføre skattemessig inngangsverdi mv. på de overførte aksjer som inngangsverdi på vederlagsaksjene i det utenlandske selskap. Ved tilbakebetaling av aksjekapital knyttet til vederlagsaksjene i det utenlandske selskapet skal ethvert beløp som overstiger vederlagsaksjenes inngangsverdi skatlegges som utbytte på aksjonærenes hender.

I tillegg ble det i samsvar med tidligere praksis satt følgende vilkår som anses nødvendige for å sikre det norske skattefundamentet:

- Gevinst ved senere realisasjon av mottatte vederlagsaksjer i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. For det tilfellet at norske aksjonærs senere realisasjon av vederlagsaksjer etter skatteavtalen med vedkommende land vil være skattepliktig der, begrenses ovennevnte vilkår til den fritatte gevinst skattefritaksvedtaket gjelder.
- Vederlagsaksjene skal anses realisert dersom de personlige aksjonærenes bosted i Norge bringes til opphør, jf. skatteloven § 2–1, eller dersom disse i henhold til skatteavtale etablerer bosted i fremmed stat.

29.5.3 Andre typer transaksjoner over landegrensene

Departementet har samtykket i skattefritak i et tilfelle der en ønsket å «fusjonere» et norsk selskap med selskapets nordiske søsterselskaper, og med det svenske søsterselskapet som det overtakende. Det svenske selskapet skulle etableres som et europeisk selskap (SE-selskap – Societas Europaea – jf. lov 1. april 2005 nr. 14) som skulle videreføre virksomheten i de overdragende selskaper som filialer i de respektive landene. Omorganiseringen skulle gjennomføres ved at det norske selskapet overfører alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til det overtakende svenske selskapet. Det ble gitt skattefritak for den gevinst denne overføringen ellers ville utløse, i hovedsak på følgende vilkår:

- Den norske filialen viderefører skattemessige inngangsverdier og avskrivningsgrunnlag for de eiendeler og den virksomhet i Norge som overtas. Filialen trer inn i de skattemessige forpliktelsene som måtte være knyttet til det overdratte.
- Dersom hele eller deler av virksomheten i Norge videreføres på en slik måte at den ikke lenger er løpende skattepliktig til Norge, skal den delen av virksomheten bli gjenstand for et skattemessig gevinststoppgjør.
- Reglene i skattelovforskriften § 11–21-7 om sikkerhetsstillelse ble gitt tilsvarende anvendelse for den skatt som vil kunne utlignes dersom det svenske eierselskapet realiserer hele eller deler av virksomheten i den norske filialen.

En sak gjaldt skattefritak for gevinst som utløses ved omdanning av et norsk selskaps filial i utlandet til aksjeselskap hjemmehørende i det samme landet. Virksomhet i selskapets utenlandske filial skulle overføres til et nystiftet datterselskap av det norske selskapet og mot vederlag i aksjer i mottakende selskap. Søknaden ble innvilget blant annet på vilkår om at skattemessig inngangsverdi på vederlagsaksjene skulle settes lik skattemessig inngangsverdi på de realiserte eiendelene. Den fritatte gevinsten forfaller i sin helhet til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning til det utenlandske selskapet, eller dersom det norske selskapet ikke lenger er hjemmehørende i Norge. Reglene i skattelovforskriften § 11–21-7 om sikkerhetsstillelse ble gitt tilsvarende anvendelse.

Departementet har innvilget en søknad om skattefritak for to norske selskaper for en transaksjon som innebar likvidasjon av selskapenes to heleide utenlandske datterselskaper (NOKUS-selskaper), som ledd i hjemflytting og omdanning av disse til norske aksjeselskaper. Likvidasjonsutbyttet mottatt av de norske morselskapene skulle videreføres til deres nystiftede, heleide, norske datterselskaper som tingsinnskudd mot vederlag i aksjer. Det ble satt vilkår blant annet om at samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser måtte overfø-

res til de norske datterselskapene og at de utenlandske selskapene ble avvirket. Videre skulle skattemessige verdier, herunder positive og negative skatteposisjoner med unntak av skattemessig opparbeidet underskudd, videreføres i de norske datterselskapene.

29.6 Departementets vurderinger

Antallet søknader har falt ganske betydelig de senere år. Innføring av fritaksmetoden for aksjeskatning i selskapssektoren antas å ha redusert behovet for skattefritak i noen av de tidligere aktuelle saks kategorier. Dette gjelder særlig sakene om overføring av aksjer og eierandeler i norske eller utenlandske selskaper, herunder sakene om konserndannelser i utlandet. I den utstrekning overdragende part i slike tilfeller er selskap som er subjekt etter fritaksmetoden, er det ikke lenger behov for skattefritak. Hvor overdragende part er personlige aksjonærer vil skattefritak fortsatt være aktuelt. Det samme gjelder ulike transaksjoner som innebærer realisasjon av andre type objekter enn aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden, i den utstrekning transaksjonsformen ikke omfattes av de generelle regler om skattefritak i skatteloven kap. 11. Fortsatt vil det også være behov for skattefritak etter skatteloven § 11–21 tredje ledd ved realisasjon av fordringer etablert ved forutgående trekantfusjoner/fisjoner.

Departementet har i tidligere orienteringer til Stortinget uttalt at skattefritak for transaksjoner som i dag krever søknadsbehandling i størst mulig grad bør lovfestes, og at en har som mål å foreta en bred lovregulering av fritakspraksis. Som det ble redegjort for i Ot.prp. nr.1 (2005–2006) er grunnlaget for dette arbeid til dels vesentlig endret som følge av innføring av fritaksmetoden og av skjermingsmetoden for aksjonærer og for deltakere i deltakerlignede selskaper. Det videre arbeid vil kreve at det høstes erfaring med de nye reglene.

30 Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst.S. nr. 41 (1995–1996) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

II

Stortinget ber regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragsbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen fremlegge forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandling av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–1997) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragsbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–1997).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragsbeløp i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget for 2005.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

- 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 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skatting av undersjøiske petroleumforekomster
- lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
- lov om endringer i lov 3. mai 2002 nr. 13 om utenriktjenesten
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endring i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter
- 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 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster
- lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift
- lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning
- lov om endringer i lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen
- lov om endringer i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard
- lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt
- lov om endringer i lov 3. mai 2002 nr. 13 om utenrikstjenesten
- lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.
- lov om endringer i lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
- lov om endringer i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond

i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter

I lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter gjøres følgende endringer:

I

§ 4 annet ledd skal lyde:

Registrert eier og bruker av *motorvogn* er soli-

darisk ansvarlige for avgift etter denne paragraf. *For fritidsbåt er eier og bruker solidarisk ansvarlige.*

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2007.

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

§ 27 nr. 2 annet ledd skal lyde:

Hver av terminene settes som hovedregel lik *halvparten* av den utliknede skatt ved siste likning, eventuelt forhøyet eller redusert med en prosent-sats som fastsettes for det enkelte år av vedkom-mende departement.

§ 27 nr. 3 annet ledd skal lyde:

Likningssjefen kan etter krav fra den skatteplik-tige *frafalle forhåndsskatten* når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utliknet skatt for ved-kommende *inntektsår*. *Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom ut-skrevet forhåndsskatt og utlignet skatt, kan liknings-sjefen etter krav fra den skattepliktige endre utskriv-ningen. Departementet kan i forskrift gi nærmere be-stemmelser om hva som i denne sammenheng vil ut-gjøre et større avvik.*

§ 27 nr. 7 skal lyde:

7. Resterende skatt tillegges renter etter regler som fastsettes av departementet. Rentebeløpet forfaller til betaling sammen med resterende skatt.

§ 27 nr. 9 skal lyde:

Er den innbetalte forhåndsskatt større *enn utlik-net* skatt, har den skattepliktige krav på rentegodt-gjørelse etter regler som fastsettes av departemen-tet.

II

§ 21 skal lyde:

21. Forskottsskatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når den utskrevne forskottsskatt må antas å bli utilstrekkelig til dek-ning av den skatt som vil bli fastsatt ved likningen. Innbetaling som her nevnt kan foretas også etter ut-løpet av inntektsåret, men ikke senere enn *31. mai* i det år ligningen foretas. *For skattytere som får ut-skrevet forhåndsfyllt selvangivelse etter ligningslo-ven § 4–7 nr. 2, er fristen for betaling av tilleggsfor-skudd 30. april.*

§ 27 nr. 4 skal lyde:

4. Forhåndsskatt kan innen *31. mai* innbetales med et høyere beløp enn det som er utskrevet når dette anses utilstrekkelig til å *dekke den* skatt som vil bli utliknet.

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft fra den tid Kon-gen bestemmer.

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

§ 24 nytt annet ledd skal lyde:

Skattekontoret er avgiftsmyndighet i de tilfellene som ikke omfattes av første ledd. Arveavgiftsfastsettelsen foretas ved det skattekontoret departementet bestemmer.

§ 24 tredje ledd første og annet punktum oppheves.

§ 25 første ledd første punktum skal lyde:

Når bo etter avdød eller forsvunnet person ikke er overtatt av tingretten, skal melding om arv gis til *skattekontoret* innen seks måneder etter dødsfallet eller etter at dødsformodningsdag er endelig fastsatt.

§ 25 annet ledd første punktum skal lyde:

Melding om avgiftspliktig gave eller utdeling av uskiftemidler skal gis til *skattekontoret* innen en måned etter at midlene er ytet, jf. § 2 tredje ledd.

§ 25 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Hvis meldingen ikke har kunnet gjøres fullstendig, skal *skattekontoret* sette en frist for ny melding med de manglende opplysninger.

§ 25 femte ledd skal lyde:

Når forholdene i særlig grad tilsier det, kan *skattekontoret* innrømme lempninger i meldeplikten.

§ 27 fjerde ledd skal lyde:

Den som har fått utsatt forfall etter reglene i § 20 A plikter innen tre måneder å melde fra til *skattekontoret* hvis retten til avdragsbetaling faller bort, jf. § 20 A femte ledd.

§ 32 første og annet ledd skal lyde:

Ved utbetaling eller utlevering av avgiftspliktige midler plikter tingretten å holde tilbake det nødvendige for å dekke vedkommende avgift for så vidt forfallstiden ikke er utsatt i henhold til skattebetalingsloven § 10–31 tredje ledd.

Er forfallstiden utsatt eller erverves rådigheten over midlene først på et senere tidspunkt enn utlodningen, plikter retten etter anmodning fra *skattekontoret* å holde tilbake avgiftspliktige midler som sikkerhet for avgiften.

§ 35 første ledd nytt siste punktum skal lyde:

Klage leveres skattekontoret.

II

Endringene under I gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid.

Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

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

§ 31a skal lyde:

31a Registreringspliktig næringsdrivende som har liten omsetning kan *etter søknad* levere årsoppgave. *Årsoppgaven må være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen 2 måneder og 10 dager etter kalenderårets utløp.*

Departementet kan gi forskrifter om avgrensning og gjennomføring av bestemmelsen i første ledd.

§ 33 første ledd skal lyde:

Oppgaven må være kommet frem til avgiftsmyndigheten innen 1 måned og 10 dager etter utløpet av hver termin eller fra tidspunktet for virksomhetens opphør. *Fristen for 3. termin, mai og juni, er likevel 20. august.* Oppgave som sendes i posten, anses fremkommet i rett tid hvis den er poststempelt innen utløpet av fristen.

§ 34 første ledd skal lyde:

Avgift forfaller til betaling ved utløpet av oppgavefristen etter §§ 31, 31 a, 33 og 40.

II

§ 5a annet ledd ny nr. 10 skal lyde:

10. omsetning av rett til å disponere kommunal havn mot havneavgifter eller vederlag i samsvar med kapittel VI i lov 8. juni 1984 nr. 51 om havner og farvann m.v.

III

§ 27 første ledd første punktum skal lyde:

Næringsdrivende som driver omsetning som går inn under denne lovs kap. IV eller den som er avgiftspliktig etter § 10 annet, tredje, fjerde og femte ledd, § 11 og § 12 fjerde ledd, skal uoppfordret og uten opphold sende skriftlig melding om virksomheten til skattekontoret.

§ 28 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Registrert virksomhet skal forbli registrert i minst 2 hele kalenderår etter registreringen eller etter at omsetning og avgiftspliktig uttak er sunket under den beløpsgrense som er nevnt i første ledd,

med mindre virksomheten er opphørt eller skattekontoret av særlige grunner finner å kunne slette den.

§ 46 tredje ledd første punktum skal lyde:

Andre næringsdrivende enn de som er nevnt i første ledd skal når avgiftsmyndighetene forlanger det, gi de opplysninger om virksomheten som kreves.

§ 48 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan foreta undersøkelser eller forlange opplysninger om navngitt registreringspliktig eller frivillig registrert næringsdrivendes midler som has til forvaltning og om avkastning av disse, om innskudds- og gjeldskonto, deposita og andre økonomiske mellomværende med navngitt næringsdrivende som nevnt.

§ 49a første ledd første punktum skal lyde:

Næringsdrivende og offentlig organ som har gitt en utenlandsk næringsdrivende et oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid, skal uoppfordret gi skattekontoret opplysninger om oppdraget og enhver oppdragstaker som i tilknytning til hovedoppdraget utfører oppdrag.

§ 50 første ledd oppheves.

§ 50 annet til femte ledd blir første til fjerde ledd.

Ny § 56 skal lyde:

Forhøyelse etter § 54 og fastsettelse etter § 55 kan endres av skattekontoret, Skattedirektoratet og Klagenemnda for merverdiavgift. Det samme gjelder vedtak etter § 28 om registrering eller sletting i avgiftsmanntallet når det samtidig er truffet vedtak etter § 55 som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket. Skattedirektoratets endringskompetanse etter første og annet punktum er begrenset til vedtak hvor etterberegnet beløp er under 15 000 kroner, renter ikke medregnet.

Dersom det foreligger nye opplysninger som viser at det tidligere vedtaket er uriktig, kan vedtaket endres til ugunst for den avgiftspliktige i inntil ti år etter utløpet av vedkommende termin.

Dersom det ikke foreligger nye opplysninger, må varsel om endring til ugunst for den avgiftspliktige gis innen to år etter tidspunktet for vedtaket.

§ 57 første og annet ledd skal lyde:

Vedtak etter kap. XIII og § 73 kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift. *Det samme gjelder vedtak etter § 28 om registrering eller sletting i avgiftsmanntallet når det samtidig klages over vedtak etter første punktum som har direkte sammenheng med registrerings- eller slettingsvedtaket.*

Klage til nemnda tas ikke under behandling uten samtykke av nemndas leder dersom klagegjensstandens verdi er under 15 000 kroner, renter ikke medregnet. Denne avgjørelsen kan ikke påklages. Dersom klagegjensstandens verdi er mellom 4 000 og 15 000 kroner, renter ikke medregnet, avgjøres klagen av Skattedirektoratet. Departementet avgjør hvilket organ som skal være klageinstans for andre vedtak etter denne lov.

§ 57 annet til femte ledd blir tredje til sjette ledd.

Ny § 57a skal lyde:

Dersom Klagenemnda for merverdiavgift endrer et vedtak til gunst for klageren, avgjør skattekontoret saker om dekning av sakskostnader etter forvaltningsloven § 36 første ledd.

Skattekontorets vedtak etter første ledd kan påklages til Klagenemnda for merverdiavgift.

§ 58 nytt tredje ledd skal lyde:

Klage over vedtak som nevnt i § 57 første ledd tas ikke under behandling uten samtykke fra klagenemndas leder dersom klagegjensstandens verdi er under

4 000 kroner, renter ikke medregnet. Denne avgjørelsen kan ikke påklages.

§ 58a første ledd første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet og skattekontoret kan på anmodning fra avgiftspliktig avgi forhåndsuttalelse om de avgiftsmessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes.

§ 58d første ledd skal lyde:

Skattedirektoratets og skattekontorenes avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

§ 61 nytt første ledd skal lyde:

Søksmål mot staten anlegges ved saksøkers alminnelige verneting etter reglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven).

Nåværende § 61 første og annet ledd blir annet og tredje ledd.

§ 67 oppheves.

IV

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2007.

Endringene under III gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag til lov om endringer i lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering

I lov 16. januar 1970 nr. 1 om folkeregistrering gjøres følgende endringer:

I

Ny § 1 skal lyde:

Det skal være ett sentralt folkeregister for Norge. I Det sentrale folkeregister registreres alle personer som:

- a) er eller har vært bosatt i Norge,*
- b) er født i Norge,*
- c) har fått tildelt fødselsnummer eller D-nummer.*

§ 2 skal lyde:

Staten sørger for *folkeregistreringen* og bærer kostnadene ved *denne virksomheten*.

Ny § 3 skal lyde:

Skattekontoret er folkeregistermyndighet i første instans. Departementet fordeler oppgaver mellom skattekontorene.

Skattedirektoratet er sentral folkeregistermyndighet.

§ 4 tredje punktum skal lyde:

Departementet gir nærmere regler om tildeling og endring av fødselsnummer og D-nummer.

§ 5 skal lyde:

Departementet kan bestemme at det skal iverksettes landsomfattende eller lokale undersøkelser med sikte på å kontrollere, revidere og supplere opplysningene i folkeregisteret.

§ 6 skal lyde:

Ved undersøkelser som nevnt i § 5, plikter enhver som er bosatt eller er midlertidig tilstede i *en kommune*, å gi *registermyndigheten* følgende opplysninger om seg selv og sin husstand: Fullt navn, fødselsdato, fødested, kjønn og sivilstand, foreldreansvar for barn, utdanning, yrke, arbeidsgiver, bosted i kommunen (for midlertidig tilstedeværende også i *hvilken kommune* de er bosatt), trossamfunn, statsborgerforhold og for personer som er tilflyttet *kommunen* i løpet av de siste fem år, også når og hvorfra de er flyttet inn. *Opplysning* om tilhørighet i Den norske Kirke kan tas inn i det sentrale register som nevnt i § 1 første ledd.

Enhver som avgir hus eller husrom til beboelse for andre, plikter videre å gi oppgave til *registermyndigheten* over de personer han avgir hus eller husrom til, antall leiligheter, deres størrelse og husleien. Det samme plikter gårdens bestyrer eller forretningsfører.

Etter *departementets* nærmere bestemmelse kan også andre opplysninger kreves gitt om forhold som står i nær tilknytning til opplysningsplikten i første og annet ledd.

Ny § 7 skal lyde:

Den som endrer bosted i Norge, plikter innen 8 dager etter flyttingen å melde dette til Skattekontoret.

§ 8 skal lyde:

Når en person som er bosatt eller som har oppholdt seg i Norge minst 6 måneder flytter til utlandet for å bosette seg der eller for å oppholde seg der i minst 6 måneder, skal han før utreisen melde fra til *skattekontoret*. Den som har meldt fravær, plikter også å melde fra til *skattekontoret* når han vender tilbake.

Den som kommer fra *utlandet* for å bosette seg i Norge, skal innen 8 dager etter ankomsten personlig melde seg for *skattekontoret* og vise fram pass eller annet legitimasjonspapir. Det samme gjelder personer som kommer fra utlandet for å oppholde seg *her* i minst 6 måneder. Den meldepliktige kan pålegges å skaffe og levere inn flytteattest. *Departementet* kan bestemme at det helt eller delvis kan

gjøres unntak fra denne meldeplikten for utlendinger (enhver som ikke er norsk statsborger) som ved innreisen også har meldeplikt til annen offentlig myndighet.

§ 9 oppheves.

§ 10 første ledd annet punktum skal lyde:

Denne plikt faller bort når den som flytter, viser bevitnelse fra *skattekontoret* for at han selv har gitt påbudt melding.

§ 11 skal lyde:

På henvendelse fra *skattekontoret* plikter alle personer over 15 år som oppholder seg i Norge til enhver tid å gi de opplysninger om seg og sin husstand som er nevnt i §§ 6–10.

Har en person gitt uriktige, ufullstendige, unøyaktige eller innbyrdes motstridende meldinger eller opplysninger, plikter han etter oppfordring å møte personlig for *skattekontoret* for å gi nærmere forklaring om forholdet. Er det grunn til å tvile på *riktigheten av opplysninger som gis eller er gitt, kan registermyndigheten kreve* at vedkommende på egen kostnad skaffer de attester eller andre beviser som trengs.

Registermyndigheten kan om nødvendig kreve politiets bistand til å innhente opplysninger etter denne lov.

§ 12 første ledd skal lyde:

Etter pålegg fra *registermyndigheten* plikter offentlige myndigheter uten hinder av lovbestemt taushetsplikt å gi de meldinger og opplysninger som er nødvendige for *registerføringen*.

§ 13 første ledd første punktum skal lyde:

Enhver som i stillings medfør eller som i medhold av denne loven eller bestemmelser gitt i medhold av loven, har høve til å gjøre seg kjent med opplysninger i *folkeregisteret* om noens private forhold, er pliktige til å bevare taushet om det han får kjennskap til.

§ 13 første ledd tredje punktum skal lyde:

Etter begjæring fra personer og private institusjoner kan *skattekontoret* bestemme at opplysning om sivilstand, ektefelle, barn og foreldre i særlige tilfelle kan unntas fra taushetsplikt.

§ 13 første ledd fjerde punktum skal lyde:

Et avslag kan påklages til *Skattedirektoratet* av den som har satt frem begjæringen.

§ 13 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om i hvilken utstrekning begjæring om utlevering av opplysninger som nevnt i dette ledd skal etterkommes.

§ 13 tredje ledd første punktum skal lyde:

Tjenestemenn som i stillings medfør har adgang til *folkeregisteret*, skal ved tiltredelsen underskrive erklæring om taushetsplikt.

§ 14 første ledd første punktum skal lyde:

Uten hinder av taushetsplikten etter § 13 kan det i medhold av lov eller regler fastsatt av *departementet* gis opplysninger fra *folkeregisteret* til offentlige myndigheter til bruk i deres virksomhet.

§ 14 tredje ledd første punktum skal lyde:

Når det finnes rimelig, og det ikke medfører skade for vedkommendes interesser, kan *Skattedirektoratet* bestemme at opplysninger uten hinder av taushetsplikten i § 13 skal gis til forskning.

§ 14 fjerde ledd skal lyde:

Det kan etter regler som fastsettes av *departementet* kreves godtgjørelse for opplysninger som *registermyndigheten* gir.

§ 14a skal lyde:

En kommune kan innen rammen av de regler som fastsettes av *departementet*, kreve at *skattekontoret* foretar undersøkelser i statistisk øyemed. Kommunene kan pålegges å dekke utgiftene ved særlige tiltak.

§ 15 skal lyde:

Departementet fastsetter nærmere bestemmelser til utfylling og gjennomføring av denne lov.

§ 16 tredje ledd skal lyde:

Den skyldige plikter å erstatte de utgifter som hans forhold har påført *skattekontoret*.

§ 18 første og annet punktum skal lyde:

Medlemmer av Regjeringen og Stortinget, statssekretærer og politiske rådgivere i departementene og ved statsministerens kontor, anses bosatt i *den kommune* der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i *kommunen*.

II

Endringene under I gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endringer:

I

§ 3 c femte ledd nytt femte til åttende punktum skal lyde:

Skattebetalingsloven § 32 a gjelder ikke for krav etter dette ledd. Retten til motregning går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse. Skattebetalingsloven § 31 nr. 4 gjelder tilsvarende

når kravet på tilbakebetaling rettes mot pantlover eller den som har fått seg overdratt fordringen. Krav på tilbakebetaling kan også rettes mot skattyter etter de samme regler.

§ 3 d skal lyde:

Med de begrensninger som følger av denne lov, blir de områder som er nevnt i § 1, å anse som ett distrikt (sokkeldistriktet).

Det gis fradrag for netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld. I dette inngår summen av rentekostnader og valutatap fratrukket valutagevinster

på gjelden. Fradraget settes til andelen av selskapets netto finanskostnader som svarer til 50 prosent av forholdet mellom skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sakkeldistriktet og gjennomsnittlig rentebærende gjeld gjennom inntektsåret. Hvis valutagevinster overstiger summen av rentekostnader og valutatap på rentebærende gjeld, skal en tilsvarende andel av netto finansinntekter tas til inntekt.

Ved anvendelsen av foregående ledd skal følgende formuesobjekter tilordnes sakkeldistriktet, når de er anskaffet eller pådratt som ledd i, eller senere tatt i bruk i virksomhet som nevnt i § 5, og per 31. desember i inntektsåret ikke er realisert eller tatt ut av slik virksomhet:

- a) Driftsmiddel som nevnt i § 3 b,
- b) Driftsmiddel som nevnt i skatteloven § 14–40 første ledd, og kostnader som er påløpt til erverv av slikt driftsmiddel per 31. desember i inntektsåret,
- c) Leiet flyttbar produksjonsinnretning som den skattepliktige leietaker krever behandlet etter de særlige reglene fastsatt i medhold av § 3 i,
- d) Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, jf. skatteloven § 6–25,
- e) Annet ervervet immaterielt formuesobjekt enn ervervet forretningsverdi.

Selskapets overskytende netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld som ikke kommer til fradrag i sakkeldistriktet etter bestemmelsene foran, føres til fradrag i det alminnelige skattestedet (landdistriktet). Overskytende netto finansinntekter tas tilsvarende til inntekt i landdistriktet.

Hvis det etter bestemmelsene foran ikke foreligger formuesobjekter tilordnet sakkeldistriktet, føres selskapets netto finanskostnader påløpt på rentebærende gjeld til fradrag i landdistriktet. Netto finansinntekter tas tilsvarende til inntekt i landdistriktet.

Renteinntekter og andre finansielle inntekter, øvrige valutagevinster og valutatap og finansielle ytelser som ikke kan henføres til noen bestemt inntektskilde, tas til inntekt eller føres til fradrag i landdistriktet.

Netto finanskostnader som etter annet til sjette ledd skal føres til fradrag i landdistriktet, men som ikke kommer til fradrag i landdistriktet fordi det ikke er inntekt å føre fradraget mot i inntektsåret, kan føres til fradrag i alminnelig inntekt i sakkeldistriktet. Bestemmelsene i § 3 c første til fjerde ledd gjelder tilsvarende for underskudd som skriver seg fra kostnader som etter denne bestemmelsen er tilordnet sakkeldi-

striktet. Fradraget etter første punktum i alminnelig inntekt i sakkeldistriktet gis før fradrag for underskudd etter § 3 c sjette ledd.

§ 3 h skal lyde:

Ved aktivering av rentekostnader som del av kostpris på driftsmiddel som nevnt i § 3 b, kan beløp som aktiveres ikke overstige netto finanskostnader som kommer til fradrag i sakkeldistriktet etter § 3 d annet ledd. Årets aktiverte rentekostnader medregnes ikke i skattemessig nedskrevet verdi per 31. desember i inntektsåret av formuesobjekter tilordnet sakkeldistriktet etter § 3 d annet ledd.

§ 3 j oppheves

§ 6 nr. 1 bokstav e skal lyde:

Oljeskattenemnda eller Klagenemnda avgjør hva som skal anses som skattepliktig inntekt og fradragsberettiget kostnad for finansielle poster som nevnt i § 3 d annet til syvende ledd.

Når klage etter bokstav c) er avgjort, treffes avgjørelse om fordeling mellom distrikter i riket av formue og inntekt, herunder utgifter, underskudd eller tap, som ikke er tatt med ved ligningen etter bokstav a), jf. bokstav c), etter bestemmelsene i lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven).

II

Ved ikrafttredelse av endringene under I gjelder følgende overgangsregel:

Selskap som i vilkår for samtykke etter petroleumsskatteloven § 10 har fått nøytralisert effekten av regnskapsmessig merverdi ved å inntektsføre i transaksjonsåret nåverdien av beregnede rentekostnader i beregningsperioden, kan kreve fradrag ved ligningen for inntektsåret 2007 for et beløp som svarer til den beregnede nåverdieffekten for årene fra og med 2007 til og med utløpet av beregningsperioden. Forrige punktum gjelder bare for vilkår som nevnt fastsatt i vedtak etter § 10 truffet etter 10. mai 2004. Selskapet må framsette krav overfor Oljeskattekontoret om fradrag etter denne bestemmelsen senest ved innlevering av selvangivelsen for inntektsåret 2007.

III

Endringene under I og II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Forslag

til lov om endringer i lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift

I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endringer:

I

§ 7 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Avgift av dokument som overfører hjemmel til bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomte, beregnes tilsvarende.

§ 7 annet ledd oppheves.

Nåværende § 7 tredje til sjette ledd, blir nye annet til femte ledd.

§ 8 nytt annet ledd skal lyde:

Første ledd bokstav a gjelder tilsvarende ved overføring av felles bolig mellom samboere ved samlivsbrudd. Med samboere menes i denne lov to personer som har levd sammen i et ekteskapslignende eller partnerskapslignende forhold, og hatt felles folkeregistrert adresse i minst to år forut for samlivsbruddet, eller venter, har eller har hatt felles barn.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2007.

Forslag

til lov om endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning gjøres følgende endringer:

I

§ 9–11 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

På vilkår som nevnt i første punktum, skal overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda tilkjenne dekning av sakskostnader når skattyter har fått medhold ved domstolsavgjørelse.

§ 9–11 annet ledd skal lyde:

2. Skattyteren må levere krav om dekning etter nr. 1 første punktum innen tre uker etter at meldingen om nemndas vedtak er kommet fram. *Krav om dekning etter nr. 1 annet punktum må leveres innen tre uker etter at meldingen om endringsvedtak som følger av domstolsavgjørelse er kommet fram.*

II

Ny § 2–1 skal lyde:

§ 2–1 Ligningsmyndighet i første instans

Skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans. Landet er delt i regioner med ett skattekontor i hver region.

Ny § 2–2 skal lyde:

§ 2–2 Skatteklagenemnder

1. *Det er en skatteklagenemnd for hvert skattekontor. Skatteklagenemndenes medlemmer oppnevnes av fylkestingene i vedkommende region.*
2. *Departementet oppnevner særskilte skatteklagenemnder for behandling av bestemte skattytergrupper.*
3. *Departementet gir forskrifter om oppnevning, sammensetning og organisering av skatteklagenemndene.*

Ny § 2–3 skal lyde:

§ 2–3 Sentrale ligningsmyndigheter

Skattedirektoratet og Riksskattenemnda er sentrale ligningsmyndigheter. Riksskattenemnda består av en leder og fire andre medlemmer som oppnevnes av departementet.

Ny § 2–4 skal lyde:

§ 2–4 Særskilte ligningsmyndigheter

For skattyter som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum i område som nevnt i petroleumsskatteloven § 1, er Oljeskattekontoret, Oljeskattenemnda og Klagenemnda for petrole-

umsskatt særskilte ligningsmyndigheter, jf. petroleumsloven § 6. Departementet kan gi nærmere forskrifter til denne paragrafen.

§ 2–5 innledningen og bokstav b og c skal lyde:

Utelukket fra å gjøre tjeneste som medlem av nemnd som nevnt i §§ 2–2 til 2–4 er

- b) *skatteoppkrevere* samt tjenestemenn ved deres kontorer, jf. skattebetalingsloven § 2–1,
- c) tjenestemenn i *Skattedirektoratet og ved skattekontorene*,

§ 2–6 nr. 1 og 2 skal lyde:

1. Enhver stemmeberettiget person som bor i *det aktuelle fylket* er valgbar og plikter å gjøre tjeneste etter valg eller oppnevning som medlem av, eller varamedlem til, nemnd som nevnt i § 2–2 nr. 1.
2. Rett til å kreve seg fritatt for valg eller oppnevning som nevnt i § 2–2 nr. 1 har
 - a. den som vil ha fylt seksti år ved funksjonstidens begynnelse og
 - b. den som har vært medlem av et ligningsorgan hele den foregående valgperiode.

§ 2–7 skal lyde:

§ 2–7 Samtidige verv

Ingen kan samtidig være medlem av, eller varamedlem til, flere enn ett ligningsorgan som nevnt i §§ 2–2 til 2–4.

§ 2–8 nr. 1 skal lyde:

1. Medlemmer av nemnd som nevnt i §§ 2–2 til 2–4, og varamedlemmer velges eller oppnevnes for fire år.

§ 3–1 skal lyde:

§ 3–1 *Veiledningsplikt*

Skattekontoret skal på forespørsel gi veiledning om utfylling av skjemaer som gjelder ligningen. Når arbeidssituasjonen tillater det, skal *skattekontoret* dessuten gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som har betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning.

§ 3–2 skal lyde:

§ 3–2 *Muntlig henvendelse*

1. Den som ønsker det, skal, når ikke særlige grunner taler mot det gis anledning til å samtale om sin ligning eller opplysningsplikt med en tjenestemann på *skattekontoret*.

2. *Skattekontoret* kan kreve skriftlig bekreftelse på muntlige opplysninger når vedkommende plikter å gi opplysningene eller ønsker å påberope at han har gitt dem.

§ 3–4 nr. 3 og nr. 4 skal lyde:

3. *Skattekontoret eller Skattedirektoratet* bestemmer ut fra hensynet til en forsvarlig saksbehandling hvordan skattyteren skal gjøres kjent med dokument eller deler av dokument etter denne paragraf. Den som ber om det, skal få kopi eller utskrift av dokumentet.
4. *Skattekontorets* avslag på krav etter nr. 1 kan påklages til *Skattedirektoratet* når avslaget er begrunnet i nr. 2 c og e eller kravet ble satt fram under forberedelse av en sak for *skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda*. Avslag som nevnt i første punktum gitt av *Oljeskattekontoret* kan påklages til *Skattedirektoratet* etter de samme vilkår. Klage leveres innen tre uker til *skattekontoret eller for saker som nevnt i annet punktum, til Oljeskattekontoret*.

§ 3–6 nr. 3 annet punktum skal lyde:

For pålegg gitt av *Oljeskattekontoret* treffer *Skattedirektoratet* denne avgjørelsen.

§ 3–8 nr. 1 bokstav e og f skal lyde:

- e. en overordnet tjenestemann ved *skattekontoret* eller *Skattedirektoratet* er ugild i saken,
- f. han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av *skatteklagenemnda* eller

Ny § 3–9 skal lyde:

§ 3–9 *Saksforberedelse*

1. *Skattekontoret* forbereder sak som skal avgjøres av *skatteklagenemnda*.
2. *Skattedirektoratet* er sekretariat for *Riksskattenemnda* og fremmer saker for *nemnda*.
3. Når *skatteklagenemnda* avgjør saker i møte, har *skattekontoret* rett – og hvis *nemnda* krever det – plikt, til å møte og gi uttalelse. Det samme gjelder *Skattedirektoratet* ved møter i *Riksskattenemnda*.

Ny § 3–10 skal lyde:

§ 3–10 *Nemndsavgjørelse*

1. *Skatteklagenemnda* treffer avgjørelse i avdeling som består av tre av *nemndas* medlemmer. Avgjørelsen treffes skriftlig eller i fulltallig møte.
2. Dersom det er dissens i avdelingen eller *nemndas* leder bestemmer det, treffes avgjørelse i møte der avdelingen utvides med to medlemmer, hvorav en er *nemndas* leder.

3. *Skatteklagenemnder oppnevnt av departementet etter § 2–2 nr. 2 og Riksskattenemnda treffer avgjørelse i møte hvor minst halvparten av nemndas medlemmer deltar, og hvor lederens stemme gjør utslaget i tilfelle av stemmelikhet.*
4. *Skattedirektoratet kan godkjenne at skatteklagenemnder oppnevnt av departementet etter § 2–2 nr.2 treffer avgjørelse i enkeltsak etter bestemmelsene i nr. 1.*

§ 3–11 nr. 2, 3 og 4 skal lyde:

2. *Skattekontoret sender gjenpart av vedtaket til skattyteren med opplysning om den adgang han har til å klage på vedtaket.*
3. *Skattekontoret kan rette skrive- eller beregningsfeil i vedtaket.*
4. *Der skattekontoret avgjør endrings sak og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring, eller skattyters klage fullt ut tas til følge, gjelder § 8–3 nr. 5 tilsvarende. Hvis tilleggs skatt ilegges, følges reglene i nr. 1 til 3.*

§ 3–13 nr. 2 bokstav f siste punktum oppheves.

§ 3A-1 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet og *skattekontoret* kan på anmodning fra en skattyter avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes.

§ 3A-3 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratets og *skattekontorets* avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

Ny § 4–6 skal lyde:

§ 4–6 *Hvor selvangivelse skal leveres*

Selvangivelse som omfatter skattyterens samlede formue og inntekt, og alle påbudte vedlegg, skal leveres til skattekontoret. Skattytere som nevnt i § 2–4 skal levere selvangivelse til Oljeskattekontoret.

§ 4–7 nr. 3, 5, 6 og nr. 7 skal lyde:

3. Skattyter som *nevnt i § 2–4* skal levere selvangivelse med vedlegg innen utgangen av april i året etter inntektsåret.
5. Godtgjør noen at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse med vedlegg innen fristen, skal *skattekontoret* etter skriftlig søknad gi utsetting.
6. *Skattekontoret* kan etter søknad fra regnskapsfører eller revisor som bistår næringsdrivende

med utfylling av selvangivelse med vedlegg, gi utsettelse av leveringsfristen for en mindre andel av søkerens klienter. Søknaden må gjelde navngitte skattytere. Utsettelse på dette grunnlag kan ikke gis lengre enn til 30. juni i året etter inntektsåret.

7. Skattedirektoratet kan forlenge fristen etter nr. 1 og nr. 2 med inntil en måned for grupper av *skattytere*.

§ 4–9 nr. 5 skal lyde:

5. Selskapsoppgave og andre pliktige oppgaver skal leveres til *skattekontoret*. *Selskapsoppgave* som skal behandles av *Oljeskattekontoret* skal leveres dit.

§ 6–2 nr. 5 annet punktum skal lyde:

Dog skal oppgaver fra person bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskaper m.v. være innsendt før virksomheten innen riket opphører, med mindre *skattekontoret* har gitt tillatelse til at oppgaver leveres på et senere tidspunkt.

§ 6–3 nr. 4 skal lyde:

4. Pelsdyrnæringens Markedsutjevningsfond skal ukrevet sende årsoppgave over medlemskonti- enes saldo og bevegelse til *skattekontoret*.

§ 6–8 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Oppgaven skal leveres innen 31. januar til *skattekontoret*.

§ 6–9 annet punktum skal lyde:

Oppgavene skal innen 31. januar leveres til *skattekontoret*.

§ 6–10 nr. 5 første punktum skal lyde:

Rederi eller arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord på fartøy, skal ukrevet gi *skattekontoret* opplysninger på skjema fastsatt av *skattekontoret* om arbeidstaker bosatt i utlandet i tjeneste på norsk registrert fartøy, herunder fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS).

§ 6–11 nr. 2 og 3 skal lyde:

2. Med mindre annet er bestemt, leveres oppgave som nevnt i nr. 1 til *skattekontoret*.
3. *Skattekontoret* kan pålegge selskapet å levere ny oppgave over aksjonærene og deres skattekom- muner når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

§ 7–1 nr. 2 skal lyde:

2. *Skattekontoret* kan fastsette en lokal takserings- regel når lokale forhold tilsier at en takserings-

regel fravikes for en gruppe skattytere eller når takseringsregel for hele landet ikke er fastsatt.

§ 8–1 nr. 2 skal lyde:

2. ligning av sjømenn bosatt i *utlandet*, som ikke har sendt selvangivelse, skal i alminnelighet baseres på de samme forhold som ble lagt til grunn ved forskuddsutskrivingen.

§ 8–4 nr. 1 skal lyde:

1. *Skattekontoret* treffer alle avgjørelser vedrørende ligningen etter dette kapittel som ikke i lov eller forskrift er lagt til annen ligningsmyndighet.

§ 8–4 nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nr. 2.

§ 8–4 nr. 2 skal lyde:

2. Ved den særskilte sentrale ligningsmyndighet som angitt i § 2–4, følger avgjørelsesmyndigheten under ligningen petroleumsskattelovens regler.

§ 8–5 skal lyde:

§ 8–5 *Særskilt avgjørelsesmyndighet*

De verdier som er nevnt i skatteloven § 18–7 første ledd bokstavene b og c og fordelingen av dem mellom kommunene fastsettes av *den skatteklagenemnda som departementet bestemmer*, etter oppgave fra Norges vassdrags- og energiverk. Før Norges vassdrags- og energiverk gir sin oppgave, skal det ha gitt eieren av elektrisitetsverket og vedkommende *skatteklagenemnd* anledning til å uttale seg. *Skatteklagenemndas* avgjørelser etter denne paragraf kan ikke påklages.

§ 8–6 skal lyde:

§ 8–6 *Stedet for ligning*

Ligningen foretas ved det skattekontoret som departementet bestemmer.

§ 8–8 nr. 2 siste ledd skal lyde:

Departementet kan bestemme at det skal legges ut skattelister for bestemte grupper skattytere, og hvor slike lister skal legges ut.

§ 8–8 nr. 3 første ledd første og annet punktum skal lyde:

Skattelisten legges ut på *skattekontoret* til alminnelig ettersyn i tre uker. *Skattekontoret* kan bestemme at skattelisten også skal legges ut på annet kontor hvor *skattekontoret* er representert.

§ 8–8 nr. 3 annet ledd første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet kan gjøre skattelisten tilgjengelig på Internett i den perioden listen er lagt ut på *skattekontoret*.

§ 8–9 nr. 1 annet punktum skal lyde:

Melding om fastsetting *av formue og inntekt fastsatt etter reglene i skatteloven §§ 10–40 til 10–45*, sendes selskapets styre og daglig leder.

§ 8–9 nr. 2 skal lyde:

Enhver skattyter kan kreve *at skattekontoret gir opplysninger om hvordan* ligningsmyndighetene er kommet fram til fastsettingene.

§ 8–10 nr. 2 oppheves. Nåværende nr. 3 blir nr. 2

§ 8–10 nr. 2 første punktum skal lyde:

Den som krever forhåndslingning kan kreve at *skattekontoret* straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet.

Ny § 9–2 nr. 1 skal lyde:

1. *Skattyteren kan klage*

- a. *til skattekontoret over ligning etter kapittel 8,*
- b. *til skatteklagenemnda over skattekontorets vedtak i endringssak etter kapittel 9 eller*
- c. *til Skattedirektoratet over avgjørelser som medfører at samme inntekt eller formue blir skattlagt til flere kommuner.*

§ 9–2 nr. 3 skal lyde:

3. Klage leveres til *skattekontoret*. Klage over vedtak fattet av ligningsmyndighet som nevnt i § 2–4 leveres til *Oljeskattekontoret*.

§ 9–2 nr. 6 skal lyde:

6. Har skattyteren innenfor klagefristen bedt om opplysninger som han må få fra *skattekontoret* for å klage, kan han levere endelig klage innen tre uker etter at *skattekontoret* har sendt de nødvendige opplysninger.

Ny § 9–2 nr. 9 skal lyde:

9. *Klagen kan ikke tas under behandling som klagesak dersom det er gått mer enn ett år siden ligningen ble lagt ut, eller vedtak i endringssak er truffet.*

§ 9–3 nr. 4 annet punktum skal lyde:

Klage som nevnt i nr. 2 leveres til *skattekontoret*.

§ 9–5 skal lyde:

§ 9–5 *Endring uten klage*

1. *Skattekontoret* kan ta opp ethvert endrings-spørsmål som gjelder
 - a. avgjørelse under den ordinære ligning eller forhåndslingning eller

- b. vedtak i endringssak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig.
2. *Skattekontoret* skal ta opp spørsmål om endring
 - a. som følger av, eller forutsettes i, en domstolsavgjørelse,
 - b. når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen som følge av senere inntrufne omstendigheter eller
 - c. som følger av avtale som nevnt i lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v.
 3. *Skattekontoret* kan kreve at *skatteklagenemnda* overprøver *skattekontorets vedtak* i endringssak.
 - 4.
 5. *Skattedirektoratet* kan kreve at *Riksskattenemnda* overprøver vedtak truffet av *skatteklagenemndene*. Departementet gir forskrift om når vedtak kan bringes inn for overprøving.
 6. Innenfor fristene etter § 9–6 kan ligningsmyndighetene på ethvert trinn i saksbehandlingen utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyterens ligning. *Skattyteren* kan i slike tilfeller kreve at disse spørsmålene behandles på nytt av *skattekontoret* som endringssak. For disse spørsmålene gjelder varslingsreglene i § 9–7 tilsvarende.
 7. Før spørsmål om endring tas opp etter nr. 1 eller nr. 3–6 skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått. Etter tilsvarende vurdering kan slik sak henlegges av den som skal treffe vedtak. Bestemmelsene i første og annet punktum gjelder ikke der *skattekontoret* behandler endringssak, og skattyter ikke har kommet med innsigelser til varsel om endring.
 8. Når arbeidsgiver har levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til ansatte, og det medfører uforholdsmessig byrde å gjennomføre ordinære endringssaker for den enkelte, kan *skattekontoret* gjøre vedtak om at det, i stedet for å foreta endring av ligning på den enkelte ansattes hånd, skal foretas et summarisk oppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd (summarisk fellesoppgjør). Vedtaket kan påklages av arbeidsgiver etter reglene i § 9–2.

Summarisk fellesoppgjør kan vedtas innen de frister som er gitt i § 9–6 nr. 1.

Departementet gir forskrift om beregning og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør.

§ 9–8 skal lyde:

§ 9–8 *Vedtaksmyndighet*

1. Endringsspørsmål som tas opp av skattyteren ved klage etter § 9–2 eller av ligningsmyndighetene etter § 9–5 avgjøres av de organer som er angitt i de nevnte bestemmelser, med mindre det gjelder en domstolsavgjørelse som forutsetter en annen behandling etter kapittel 8 eller 9.
2. Saker etter dette kapitlet behandles og avgjøres av det skattekontor og den skatteklagenemnd som departementet bestemmer.

§ 9–9 nr. 1 skal lyde:

1. Når *skattekontoret* tar opp endringsspørsmål etter § 9–5 nr. 1 kan tillegg eller fradrag i formue eller inntekt tas i betraktning ved ligningen etter kapittel 8 for et senere inntektsår i stedet for at ligningen for vedkommende inntektsår blir endret.

Ny § 9–11 skal lyde:

§ 9–11 *Dekning av sakskostnader*

1. Når *skatteklagenemnda* endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal *skattekontoret* tilkjenne skattyteren hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at meldingen om nemndas vedtak er kommet fram.
2. Når *Riksskattenemnda* endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den samtidig tilkjenne hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles i *Riksskattenemnda* er kommet fram.
3. Når *skattekontoret* endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, som følger av eller forutsettes i en domstolsavgjørelse, skal *skattekontoret* samtidig tilkjenne hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles av *skattekontoret* er kommet fram.
4. Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det vil være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.
5. Skattyteren kan påklage *skattekontorets* avgjørelse til *skatteklagenemnda* innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram. *Riksskattenemndas* avgjørelse kan ikke påklages. Det samme gjelder *skatteklagenemndas* avgjørelse av klage etter første punktum. Bestemmelsene i nr. 1

og 4 får tilsvarende anvendelse ved endring av avgjørelse om dekning av sakskostnader.

§ 10–1 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattyter som leverer *selvangivelse, næringsoppgave eller pliktig selskapsoppgave med vedlegg etter fristen, skal svare en forsinkelsesavgift.*

Annet og tredje punktum oppheves. Nåværende fjerde og femte punktum blir nytt annet og tredje punktum.

§ 10–2 nr. 2 annet og tredje punktum oppheves.

§ 10–6 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet og *skattekontoret* kan pålegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. etter kapittel 6 å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt.

§ 10–7 nr. 1 første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan pålegge oppdragsgiver som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter § 6–10 nr. 1–3 ansvar for forfalt men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk fra en oppdragstaker, når den manglende betaling må antas å skyldes at opplysningene ikke ble gitt i rett tid.

§ 10–8 nr. 5 skal lyde:

5. Vedtak om gebyr truffet av *skattekontoret* kan påklages til *Skattedirektoratet*. Den *skatteklagenemnd* som departementet bestemmer, er klageorgan for vedtak truffet av *Skattedirektoratet*. Vedtak om gebyr truffet av *skatteoppkreveren*, kan påklages til *skattekontoret*. Klagefristen etter denne bestemmelsen er tre uker.

§ 11–1 nr. 2 skal lyde:

2. *Søksmål skal anlegges ved saksøkers alminnelige verneting etter reglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile saker (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av skattekontoret for dette distriktet.*

§ 11–2 nr. 3 første punktum skal lyde:

Søksmål etter nr. 1 reises mot *lederen* i det ligningsorgan som har truffet avgjørelsen eller *mot lederen av skattekontoret dersom kontoret* har truffet avgjørelsen.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning for saker som bringes inn for domstolen etter ikrafttredelsestidspunktet.

Endringene under II gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Forslag

til lov om endring i lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen

I lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen gjøres følgende endring:

I

§ 2 første ledd skal lyde:

CO₂-avgift beregnes av petroleum som brennes og naturgass som slippes ut til luft samt av CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft, på innretning som nyttes i forbindelse med utvinning eller transport av petroleum

- a) i indre norsk farvann, på norsk sjøterritorium og på kontinentalsokkelen, jf. petroleumsløven § 1–6 bokstav l),

- b) i tilstøtende havområder utenfor kontinentalsokkelen i den utstrekning utvinning av petroleum er forbeholdt Norge etter avtale med annen stat,
- c) i havområder utenfor kontinentalsokkelen for så vidt gjelder norsk anlegg for transport av petroleum ,
- d) *i riket for så vidt gjelder anlegg som omfattes av petroleumsskatteløven § 3 b) tredje punktum.*

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med 1. januar 2007.

Forslag

til lov om endring i lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard gjøres følgende endring:

I

Ny § 6–3 skal lyde:

Skattefradrag for inntektsårene 2006 og 2007

Personer som innen utløpet av inntektsåret har vært skattemessig bosatt på Svalbard i minst 12 måneder, gis et skattefradrag på 7 200 kroner ved den endelige fastsettelsen av årets inntekts- og formuesskatt.

Skattefradraget gis ikke med høyere beløp enn summen av inntekts- og formuesskatt.

Denne paragraf gjelder ikke for ansatte i virksomheter som følger særskilt praksis med forenklet felles oppgjør for ansattes skatt.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for inntektsårene 2006 og 2007.

Forslag til lov om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd

I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd gjøres følgende endringer:

I

- § 23–3 annet ledd nr. 2 bokstav c, d og e skal lyde:
- c) personinntekt fastsatt etter *skatteloven § 12–10 vunnet* i næring der det svares produktavgift som nevnt i § 23–5,
 - d) personinntekt fastsatt etter *skatteloven § 12–10 vunnet* ved jordbruk med binæringer og skogbruk,
 - e) personinntekt fastsatt etter *skatteloven § 12–10 for* pass og stell av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret, eller som har særlig behov for omsorg og pleie, når barnepasset skjer i barnepasserens hjem.

II

§ 23–3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 39 600 kroner. Avgiften må ikke overstige mer enn 25 pst av den del av inntekten som overstiger 39 600 kroner.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Forslag til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt gjøres følgende endringer:

I

- § 2–1 åttende ledd skal lyde:
- (8) Utsendt utenriksstjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, og *utsendt administrativt personell* ved utenriksstasjon, anses som bosatt i utlandet.

II

§ 9–3 sjette ledd nytt annet og tredje punktum skal lyde:

Gevinstskattefritaket etter første punktum omfatter realisasjon til arveberettiget slektning av selgerens ektefelle. Fritaket gjelder også landbrukseiendom eiet i sameie mellom personer som alle er innenfor familierekretsen som nevnt i første og annet punktum, når eiendommen overdras til en av sameierne eller til annet familiemedlem innenfor kretsen.

Tidligere annet til fjerde punktum blir nytt fjerde til sjette punktum.

§ 9–3 sjette ledd nytt sjuende punktum skal lyde:

Gevinst ved vern av skog i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturvernloven, er fritatt for skatteplikt.

§ 14–5 fjerde ledd bokstav g annet punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift om overgangsregler og om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i første punktum ved anvendelse av endrede regnskapsregler om behandling av utlån og garantier i årsregnskapet, *herunder gi bestemmelser om at beregnede og resultatførte renteinntekter etter nevnte regnskapsregler, skal legges til grunn ved beskatningen.*

III

§ 14–1 tredje ledd skal lyde:

For næringsdrivende regnskapspliktig skattyter, som etter regnskapsloven § 1–7 første ledd annet og tredje punktum benytter et annet regnskapsår enn kalenderåret (avvikende regnskapsår), fastsettes inntekten til det beløpet den har utgjort i det siste regnskapsåret som er utløpt før 1. januar i det året ligningen utføres.

IV

§ 2–3 tredje og fjerde ledd oppheves.

§ 4–12 sjette ledd skal lyde:

Andel i aksjefond verdsettes til 80 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret. Andel i verdipapirfond som ikke er aksjefond verdsettes til andelsverdien 1. januar i ligningsåret. Med aksjefond menes verdipapirfond der minst 50 prosent av forvaltningskapitalen per 31. desember i inntektsåret og i gjennomsnitt i løpet av inntektsåret, regnet ved utgangen av hver måned, er plassert i aksjer og/eller grunnfondsbevis. Andeler i verdipapirfond som forvaltes av utenlandsk selskap anses ikke som aksjefondsandeler, med mindre skattyter kan godtgjøre at de er omfattet av definisjonen i tredje punktum.

§ 7–2 annet ledd oppheves.

Nåværende tredje og fjerde ledd blir nytt annet og tredje ledd

§ 18–3 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b. I tillegg gis det fradrag for en friinntekt, tilsvarende gjennomsnittet av de skattemessige verdier av driftsmidlene pr. 1. januar og 31. desember i inntektsåret, herunder ervervet forretningsverdi og immaterielle rettigheter knyttet til kraftproduksjonen i kraftverket, multiplisert med en normrente fastsatt av departementet i forskrift. *Ved beregning av fradrag etter foregående punktum blir kostnader som skal behandles som en del av kostprisen for driftsmidler som nevnt, å hensynta fra og med det inntektsåret oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke eller innfri kostnaden.*

V

Ny § 2–3 tredje ledd skal lyde:

(3) Person som tidligere har hatt skatteplikt etter § 2–1, men som ikke lenger anses som bosatt i riket, er skattepliktig for inntekt ved realisasjon av følgende

formuesobjekter innen fem år etter utløpet av det kalenderår bostedsskatteplikten til Norge bortfalt:

- a) aksje eller andel i norsk selskap,*
- b) opsjon eller annet finansielt instrument knyttet til aksje eller andel i norsk selskap,*
- c) tegningsrett til aksje i norsk selskap,*
- d) grunnfondsbevis i norsk sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kredittforening eller selveiende finansieringsforetak.*

Dersom skatteplikt samtidig følger av bestemmelsene i § 10–70, skal skattlegging etter paragrafen her ikke gjennomføres.

VI

§ 4–2 annet ledd skal lyde:

(2) Uten hensyn til bestemmelsen i første ledd c, skal livrenteforsikring som nevnt i forsikringsavtaleloven § 10–2 e medtas ved fastsettelse av skattepliktig formue, forutsatt at forsikringen er tegnet i selskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet. Dette omfatter likevel ikke rettigheter etter folketrygdloven, lov om foretakspensjon og lov om innskuddspensjon, samt rettigheter etter offentlige tjenstepensjonsordninger og andre pensjonsordninger som er pålagt i lov eller i medhold av lov. Det samme gjelder kollektiv livrenteforsikring som nevnt i forsikringsavtaleloven § 10–1 g, samt uforfalt krav i tilknytning til uførepensjon under utbetaling.

Annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 4–3 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Uten hensyn til bestemmelsen i første ledd c, gis det fradrag for verdien av plikt til å yte livrente som er skattepliktig formue etter § 4–2 annet ledd.

§ 4–16 overskrift og første ledd første punktum skal lyde:

§ 4–16 *Livsforsikringspolise mv.*

(1) Verdien av livsforsikringspolise som ikke omfattes av § 4–2 første ledd j, jf. § 4–2 tredje ledd, samt livrenteforsikring som nevnt i § 4–2 annet ledd, settes til gjenkjøpsverdien.

§ 5–12 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) Fordel ved arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente, som ikke er omfattet av bestemmelsen i § 6–45, fastsettes i forhold til det enkelte medlems andel av den årlige premien til ordningen.

§ 5–40 tredje ledd skal lyde:

(3) Bestemmelsen i annet ledd og § 5–41 gjelder tilsvarende for ytelser fra annen pensjonsordning i ar-

bedsforhold enn pensjonsforsikring og for individuelle pensjonsavtaler eller fripoliser utgått fra slike avtaler.

§ 5–40 fjerde ledd skal lyde:

(4) Dersom utbetaling fra individuell pensjonsavtale eller fripolise utgått fra slik avtale, eller utbetaling fra innskuddspensjonsordning i arbeidsforhold ikke er skattepliktig, skal beløpet skattlegges med den skattesats som Stortinget fastsetter, og etter nærmere regler gitt av departementet.

Skatteloven § 5–40 femte og sjette ledd oppheves.

§ 5–41 annet ledd skal lyde:

(2) Departementet kan gi forskrift om beskatning av utbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler hvor sparebeløpet eller premien er innbetalt før 12. mai 2006 og kollektive livrenter hvor premien er innbetalt før 1. januar 2007.

Skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c og d oppheves. Nåværende e, f og g blir c, d og e.

§ 12–2 første ledd bokstav d skal lyde:

d. utbetaling under individuell pensjonsavtale der det er gitt fradrag for premie, innskudd eller tilskudd til premiefond. Det samme gjelder utbetaling under individuell pensjonsavtale der innskutt beløp har vært unntatt fra beskatning på betingelse av at det er innbetalt til individuell pensjonsavtale.

§ 14–3 første ledd nytt annet punktum skal lyde:

Premie som nevnt i § 5–12 sjette ledd skattlegges det år arbeidsgiver foretar innbetaling av premie til den kollektive livrenteordningen.

VII

Overgangsregel til skatteloven § 4–2 annet ledd:

(1) Ved fastsettelse av skattepliktig formue unntas følgende eiendeler:

- a) *rettigheter i henhold til avtale om individuell pensjonsforsikring eller pensjonsspareavtale etter skatteloven (IPA), når avtalen er inngått før 12. mai 2006.*
- b) *Individuell livrenteforsikring, når skattyter godtgjør at livrenten er ervervet i sammenheng med utbetaling av tilkjent erstatning for personskade utmålt etter skadeerstatningsloven kapittel 3, forutsatt at erstatningssummens størrelse er fastsatt med bindende virkning før 6. oktober 2006 og erstatningssummen helt eller delvis er brukt til kjøp*

av livrente innen 30. juni 2007. Dette unntaket gjelder likevel ikke livrente ervervet med midler fra tilkjent erstatning utmålt etter skadeerstatningsloven § 3–2 a.

(2) Det gis ikke fradrag etter skatteloven § 4–3 annet ledd for verdien av plikt til å yte livrente som nevnt i første ledd.

Overgangsregel ved oppheving av skatteloven § 5–41 annet ledd:

Bestemmelsene om beskatning av livrenter i skatteloven § 5–41 kommer ikke til anvendelse for kollektive livrenter i arbeidsforhold etablert før 2007.

Overgangsregler ved oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd c:

(1) Individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven opphører 12. mai 2006. Selskapet skal sørge for at det utstedes en fripolise som sikrer forsikringstakers opptjente rettigheter etter avtalen. Vilklårene i Finansdepartementets skattelovforskrift § 6–47 slik den lød før 12. mai 2006 skal gjelde for de utstedte fripolisene.

(2) Ved opphør av individuell pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i første ledd skal forsikringstaker ha rett til å tegne ny avtale på samme vilkår som den opphørte avtalen uten å gi nye helseopplysninger. Forsikringstaker må benytte seg av denne adgangen innen 31. juli 2007. Gebyr ved etablering av ny avtale kan ikke settes høyere enn gebyr ved flytting av individuell livsforsikring eller pensjonsavtale.

(3) Ved opphør av pensjonsavtale etter skatteloven som nevnt i første ledd har forsikringstaker rett til å få utbetalt gjenkjøpsverdien av forsikringen dersom denne utgjør mindre enn to ganger folketrygdens grunnbeløp. Forsikringstakeren må benytte seg av denne adgangen innen 31. juli 2007.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av overgangsreglene til oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c.

Overgangsregler ved oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav d:

(1) Fortsettelsesforsikringer inngått før 1. januar 2007 opphører 1. januar 2007. Selskapet skal sørge for at det utstedes en fripolise som sikrer forsikringstakers opptjente rettigheter etter avtalen.

(2) Ved opphør av fortsettelsesforsikring som nevnt i første ledd skal forsikringstaker ha rett til å tegne ny avtale på samme vilkår som den opphørte avtalen uten å gi nye helseopplysninger. Forsikringstaker må benytte seg av denne adgangen innen 31. juli 2007. Gebyr ved etablering av ny avtale kan ikke settes høyere enn gebyr ved flytting av individuell livsforsikring eller pensjonsavtale.

(3) Ved opphør av fortsettelsesforsikring som

nevnt i første ledd har forsikringstaker rett til å få utbetalt gjenkjøpsverdien av forsikringen dersom denne utgjør mindre enn to ganger folketrygdens grunnbeløp. Forsikringstakeren må benytte seg av denne adgangen innen 31. juli 2007.

(4) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av overgangsreglene til oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav d.

VIII

§ 4–10 sin overskrift skal lyde:

Fast eiendom, herunder andel i boligselskap

§ 4–10 første ledd skal lyde:

(1) Verdien av *fast eiendom* kan settes lavere enn omsetningsverdien.

§ 4–12 skal lyde:

§ 4–12. Aksje, grunnfondsbevis og andel i verdipapirfond

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 85 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 85 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før ligningsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 85 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i ligningsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(4) Departementet kan

- gi forskrift om beregning av aksjeverdien i annet ledd, og om dokumentasjonskrav etter tredje ledd,
- fastsette skjema til bruk ved beregningen,
- ved forskrift bestemme at ikke-børsnoterte aksjer som er undergitt annen kursnotering, verdsettes som bestemt i første ledd,
- ved forskrift gi bestemmelser om samordning av verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper mellom forskjellige likningskontorer og skattefogdkontorer.

(5) Grunnfondsbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 85 prosent av kursverdien 1. januar i ligningsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til 85 prosent av den antatte salgsverdi.

(6) Andel i aksjefond verdsettes til 85 prosent av andelsverdien 1. januar i ligningsåret. Andel i

verdipapirfond som ikke er aksjefond verdsettes til andelsverdien 1. januar i ligningsåret. Med aksjefond menes verdipapirfond der minst 50 prosent av forvaltningskapitalen per 31. desember i inntektsåret og i gjennomsnitt i løpet av inntektsåret, regnet ved utgangen av hver måned, er plassert i aksjer og/eller grunnfondsbevis. Andeler i verdipapirfond som forvaltes av utenlandsk selskap anses ikke som aksjefondsandeler, med mindre skattyter kan godtgjøre at de er omfattet av definisjonen i tredje punktum.

§4–13 første ledd første punktum skal lyde:

For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før ligningsåret, settes aksjeverdien til 85 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

Overskriften til § 4–22 skal lyde:

Skattefrihet for *visse engangserstatningsutbetalinger til barn*

§ 4–22 annet ledd skal lyde:

2) *Skattyter som fyller 21 år eller mindre i inntektsåret, og som har fått engangserstatning for tap av forsørger etter reglene i skadeserstatningsloven kapittel 3, er fritatt for formuesskatt på erstatningsbeløpet.*

Nåværende § 4–22 annet ledd blir tredje ledd.

§ 5–15 første ledd bokstav a nr. 1 tredje punktum skal lyde:

Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1947 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement

§ 6–19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Fradrag kan enten gis med inntil 2 700 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Fradrag kan samlet gis med inntil 2 700 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av året.

§ 6–32 første ledd første og annet punktum skal lyde:

(1) Minstefradraget fastsettes til et beløp som svarer til 36 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd a, c eller d eller annet ledd (lønnsinntekt). Minstefradraget fastsettes til

et beløp som svarer til 26 prosent av summen av inntekt som omfattes av § 6–31 første ledd b (pensjonsinntekt).

§ 8–1 femte ledd første punktum skal lyde:

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 45 000 kroner per driftsenhet per år.

§ 8–1 femte ledd tredje punktum skal lyde:

For inntekt over 45 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 32 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 142 000 kroner.

§ 8–1 åttende ledd skal lyde:

(8) Fradrag etter § 8–1 sjette og sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 71 500 kroner. Fradrag etter § 8–1 femte og sjette eller sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 142 000 kroner.

Ny § 10–70 skal lyde:

§ 10–70 Skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting

(1) Gevinst på eiendel som nevnt i annet ledd, og som skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2–1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig som om aksjen eller andelen var realisert siste dag før dette tidspunkt, jf. § 14–25. Tilsvarende gjelder ved overføring av eiendel som nevnt i annet ledd til ektefelle som er skattemessig bosatt i annen stat.

(2) Skatteplikt etter denne paragraf omfatter gevinst på:

- aksje, andel og grunnfondsbevis i norsk selskap som nevnt i § 2–2 første ledd a–e,
- andel i norsk selskap som nevnt i § 2–2 annet ledd,
- aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap som nevnt i bokstav a eller b, og
- tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel som nevnt i bokstav a, b eller c.

(3) Tap er fradragsberettiget ved utflytting til annen EØS-stat, i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig etter denne paragraf. Det gis ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat. Tapet fastsettes i ligningen for utflyttingsåret, jf. § 14–25, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert. Departementet kan gi forskrift om vilkår for rett til tapsfradrag.

(4) Samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer og andeler som fratrukket fradragsberettigede tap ikke

overstiger 500 000 kroner omfattes ikke av skatteplikten etter denne paragraf.

(5) Ved gevinstberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. Bestemmelsene i §§ 10–30 til 10–36 og § 10–44 gjelder så langt de passer. Når det ikke foreligger en kjent markedsverdi, fastsettes denne ved skjønn. Departementet kan gi forskrift om verdsettelsen.

(6) Skattyter som har bosatt seg i riket etter fødselen og som ikke omfattes av § 2–1 tredje ledd b, kan kreve at inngangsverdien for aksjer og andeler som vedkommende eide ved innflyttingen fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt skattyteren ble bosatt i riket etter § 2–1 første ledd og skatteavtale med annen stat. Når den fastsatte inngangsverdien er høyere enn utgangsverdien etter femte ledd, gis det ikke fradrag for tap.

(7) Skattyter kan gis utsettelse med innbetaling av utlignet skatt dersom det stilles betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen. Ved flytting til annen EØS-stat gis utsettelse uten sikkerhetsstillelse når Norge i medhold av folkerettslig overenskomst kan kreve utlevert opplysninger fra denne staten om skattyterens inntekts- og formuesforhold, samt bistand til innføring. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den utlignede skatt ikke medtas ved avregningen for inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om vilkår for utsettelse og sikkerhetsstillelse etter dette ledd.

(8) Retten til utsettelse med betaling av skatten etter bestemmelsen i forrige ledd bortfaller ved gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge og ved opphør av virksomhet i selskap med andel som nevnt i første ledd jf. andre ledd bokstav b. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

(9) Den beregnede skatten reduseres eller bortfaller etter følgende regler:

- Dersom skattyter realiserer aksjen eller andelen til en lavere verdi enn verdien fastsatt etter femte ledd, kan skattyteren kreve å få redusert utlignet skatt på aksjen eller andelen som om gevinsten var fastsatt etter faktisk realisasjonsverdi. Realisasjonsverdien kan ikke settes lavere enn inngangsverdien. Lavt eller ikke beskattet utbytte de foregående fem år legges til realisasjonsverdien. Valg av realisasjonsverdien gjelder ikke ved tap eller ved gaveoverføringer som nevnt i forrige ledd. Departementet kan gi forskrift til utfylling av denne bokstav.
- Dersom gevinsten er skattepliktig til annen stat, gis fradrag i skatt etter denne paragraf etter reglene i skatteloven § 16–20 til § 16–28 så langt de passer.
- Skatteplikten bortfaller hvis skattyteren ikke har realisert aksjen eller andelen innen fem år etter at

skatteplikten opphørte etter § 2–1 tredje ledd eller skatteavtale med annen stat.

- d) *Skatteplikten bortfaller hvis skattyteren igjen blir bosatt i riket etter § 2–1 eller skal anses bosatt i Norge etter skatteavtale.*

Nåværende § 10–70 blir ny § 10–80.

Ny § 14–25 skal lyde:

§ 14–25 Gevinst og tap på aksjer og andeler mv. ved utflytting

Gevinst og tap på eiendel som nevnt i § 10–70 annet ledd tas til inntekt eller fradras siste dag før skatteplikten til riket opphører etter bestemmelsene i § 2–1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

§ 14–70 første ledd bokstav c og annet ledd annet til fjerde punktum oppheves.

§ 14–72 skal lyde:

§ 14–72 Betinget skattefritak ved innløsning av festet tomt

(1) Gevinst av vederlag ved innløsning av feste-tomt, kan kreves fritatt for beskatning så langt skattyteren bruker vederlaget til erverv av annen tomt som bortfestes, eller i erverv av eller påkostning på areal, bygg eller anlegg som brukes i skattyterens næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet. Dette gjelder likevel ikke bolig- og fritidseiendom. Departementet kan i forskrift gi regler til presisering og avgrensning av reinvesteringsområdet etter annet og tredje punktum.

(2) § 14–70 tredje, fjerde og åttende ledd gjelder tilsvarende.

§ 17–1 første ledd bokstav e første punktum skal lyde:

- e) er født i 1947 eller tidligere og som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av departementet, eller tilsvarende avtalefestet pensjon hvor dette er bestemt i tariffavtale hvor staten er part, eller i tariffavtale godkjent av departementet.

§ 17–1 tredje ledd skal lyde:

(3) Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges *en og en halv* prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statsskatteligningen, utover 200.000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

IX

Skatteloven § 8–2 annet ledd innledningen og bokstav a og b skal lyde:

Tidligere avsatte *skogfondsmidler* som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:

- a) *Frigitte skogfondsmidler* som brukes til skogkultur, bygging og opprusting av skogsveier, som mervedlikehold av skogsbilvei, miljøtiltak, skogbruksplanlegging med miljøregistrering, forsikring mot stormskader og brann på skog, kompetansehevende tiltak, oppmerking av eiendoms-grenser og nødvendige håndtlangerutgifter i forbindelse med jordskifte av skog, samt investeringer i bioenergitiltak i tilknytning til bruket og som bidrar til varmeleveranser basert på eget råstoff eller lokale skogressurser, tas til inntekt med 15 prosent.
- b) *Skogfondsmidler som utbetales til investering i avskrivbart driftsmiddel, skal ikke gå til fradrag i driftsmidlets kostpris (avskrivningsgrunnlag). Skattepliktig del av utbetaling til skogbruksplan skal likevel gå til fradrag i planens kostpris, mot at skattlegging unnlates.*

X

Overskriften i § 10–50 skal lyde:

Samvirkeforetaks bonus og avsetning til andelskapital

§ 10–50 første ledd annet punktum skal lyde:

I tillegg kan det gis fradrag for avsetning til felles-eid andelskapital med inntil 15 prosent av inntekten.

Nåværende § 10–50 første ledd annet punktum blir tredje punktum.

Nåværende § 10–50 første ledd tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

XI

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2005.

Endringen under III trer i kraft straks med virkning fra og med 1. juli 2005.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2006.

Endringen under V trer i kraft straks med virkning fra 13. juni 2006 til og med inntektsåret 2008.

Endringene under VI og VII trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2007.

Endringene under VI skal likevel tre i kraft straks med virkning for inntektsåret 2006, for så vidt gjelder anvendelse av endring av skatteloven § 4–2 annet ledd på ny avtale om individuell livrenteforsikring som inngås etter 5.oktober 2006 og for eksisterende livrenteavtaler der det foretas innbetalinger etter dette tidspunkt.

Endringen under VI skal likevel tre i kraft straks med virkning fra og med 12. mai 2006 for så vidt gjelder oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c og endring av skatteloven § 12–2 første ledd bokstav d.

Endringen under VII skal likevel tre i kraft straks med virkning fra og med 12. mai 2006 for så vidt gjelder overgangsregler til oppheving av skatteloven § 6–47 første ledd bokstav c.

Endringene under VIII trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007.

Endringene under IX trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2007. Endringene i anvendelsesområder med skattefordel etter § 8–2 annet ledd bokstav a gjelder ikke for tiltak utført før 2007.

Endringene under X trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

XII

Overgangsbestemmelse:

Ved ikrafttredelse av endringen under II gjelder følgende overgangsregel til § 9–3 sjette ledd sjuende punktum:

Har skattyter brukt verneerstatning til reinvestering i nytt objekt, bortfaller plikten etter § 14–70 tredje ledd annet punktum til å fradra gevinsten i det nye objektets kostpris.

Forslag

til lov om endring i lov 3. mai 2002 nr. 13 om utenriktjenesten

I lov 3. mai 2002 nr. 13 om utenriktjenesten gjøres følgende endring:

I

§ 20 annet ledd oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endring i lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv.

I lov 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon for merverdiavgift til kommuner og fylkeskommuner mv. gjøres følgende endring:

I

§ 4 tredje ledd siste punktum oppheves.

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2007.

Forslag

til lov om endring i lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge

I lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge gjøres følgende endring:

I

§ 6 første ledd skal lyde:

Politiet, skatteetaten, toll- og avgiftsetaten, Ar-

beids- og velferdsdirektoratet og Kredittilsynet skal ha elektronisk tilgang til opplysningene i registeret. Søk i registeret skal kun skje ut fra disse etatenes behov for opplysninger i forbindelse med forebygging og bekjempelse av kriminalitet, kontrollvirksomhet og tilsyn.

II

Endringen under I trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

I

§1–1 annet ledd bokstav a skal lyde:

- a) skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven (formues- og inntektsskatt), skatt på formue og inntekt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard (svalbardskatt) og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder forskuddstrekk, forskuddsskatt og restskatt etter kapitlene 5 til 7 i loven her, samt krav på skatt fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9–5 nr. 8

§1–1 annet ledd bokstav d skal lyde:

- d) arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9–5 nr. 8

§ 1–1 tredje ledd bokstav c skal lyde:

- c) tvangsmulkt etter § 5–16, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 43, lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 52 og ligningsloven § 10–6

§ 1–3 nytt annet ledd skal lyde:

- (2) Første ledd gjelder tilsvarende når kravet rettes mot panthaver eller den som har fått seg overdratt fordringen. Kravet kan også rettes mot skattyter etter reglene i første ledd.

§ 2–2 annet ledd første punktum skal lyde:

- (2) Arveavgift skal betales til og innkreves av skattefogdkontoret for det fylket hvor kravet er fastsatt.

§ 4–1 første ledd bokstav c skal lyde:

- c) arbeidsgiver: Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.

§ 5–1 tredje ledd skal lyde:

- (3) Trekktabeller og skjema for skattekort fastsettes av Skattedirektoratet. *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5–2 nytt fjerde ledd skal lyde:

- (4) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5–3 nytt tredje ledd skal lyde:

- (3) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5–4 nytt fjerde ledd skal lyde:

- (4) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler til utfylling av denne paragrafen.*

§ 5–7 første ledd bokstav b skal lyde:

- b) livrente, pensjon, vartpenger, introduksjonsstønad og supplerende stønad til person med kort bostid i Norge for desember måned. Fritaket gjelder ikke beløp som først kan heves etter årets utgang.

§ 6–5 første ledd skal lyde:

- (1) For upersonlige skattytere fastsettes forskuddsskatten lik den utlignede skatt ved siste ligning.

§ 6–5 fjerde ledd skal lyde:

- (4) Ligningskontoret kan etter krav fra skattyteren *frafalle forskuddsskatten*, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår. *Dersom det er overveiende sannsynlig at det vil oppstå et større avvik mellom utskrevet forskuddsskatt og utlignet skatt, kan ligningskontoret etter krav fra skattyter endre utskrivningen. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om hva som i denne sammenheng vil utgjøre et større avvik.*

§ 9–1 nytt annet ledd skal lyde:

- (2) *Krav belastet dagsoppgjørordningen skal betales kontant. Tollregionen kan bestemme at oppgjøret også kan skje ved elektronisk betaling via bank.*

Nåværende § 9–1 annet ledd blir nytt tredje ledd.

§ 10–1 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Annet ledd gjelder ikke utbetalinger etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav c femte ledd. Retten til motregning går likevel foran rettigheter stiftet ved pantsettelse eller overdragelse.*

§ 10–30 skal lyde:

§ 10–30. Innenlands merverdiavgift

Innenlands merverdiavgift for en periode forfaller til betaling samme dag som det skal leveres omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 31, 31a, 33 og 40.

§ 10–41 første ledd skal lyde:

(1) Toll og avgifter som oppstår ved innførsel, og som ikke belastes tollkreditten eller dagsoppgjøringsordningen, jf. § 14–20, *forfaller til betaling samtidig med at tollplikten oppstår.*

§ 10–41 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) *Skatte- og avgiftskrav belastet dagsoppgjøringsordningen forfaller til betaling første virkedag etter fortolling. Tollregionen kan fastsette en nærmere frist for når på forfallsdagen betaling må ha skjedd.*

§ 10–51 bokstav f skal lyde:

f) tilleggsskatt etter ligningsloven § 10–2, tilleggssavgift etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift §§ 64 og 73, lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver § 44, lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter § 3 og § 4 første ledd, lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter § 3, og tilleggstoll etter tolloven § 69

§ 10–51 ny bokstav g skal lyde:

g) *tvangsmulkt etter lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 52*

§ 10–52 skal lyde:

§ 10–52. Ansvarskrav

Ansvarskrav etter kapittel 16, *ansvarskrav etter § 4–1 annet ledd* og ansvarskrav etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. § 8 fjerde ledd skal betales senest to uker etter at melding om kravet er sendt, jf. tvangfullbyrdelsesloven § 4–18.

§ 10–60 første ledd skal lyde:

(1) Når det er betalt for mye skatt eller avgift, skal beløpet og renter etter § 11–4 tilbakebetales den skatte- eller avgiftspliktige så snart som mulig, og senest tre uker etter at vedtaket som medførte tilbakebetaling ble truffet, når ikke annet er be-

stemt i lov eller forskrift. Tilbakebetalingen skal også omfatte renter som er betalt av refusjonsbeløpet. Renter som er påløpt, men ikke betalt, bortfaller.

Overskriften i § 11–2 skal lyde:

§ 11–2 *Renter ved vedtak om endring, arveavgift betalt etter forfall mv.*

§ 11–2 annet ledd skal lyde:

(2) Renten er beregnet fra forfallstidspunktet for kravene etter §§ 10–1 til 10–41, fram til det treffes vedtak om endring mv, med de unntak som følger av tredje til syvende ledd.

§ 11–2 nytt sjette ledd skal lyde:

(6) *Dersom arveavgift i medhold av § 10–31 fjerde ledd blir betalt senere enn den forfallstid som følger av § 10–31 første og annet ledd, skal det betales rente av avgiftsbeløpet for tiden fra ordinært forfall og fram til endelig avgiftsfastsettelse skjer.*

Nåværende § 11–2 sjette ledd blir nytt syvende ledd.

§ 11–5 første ledd første punktum skal lyde:

Restskatt etter § 7–1 annet ledd tillegges rentetillegg.

§ 11–5 annet ledd oppheves.

Nåværende § 11–5 første ledd tredje punktum blir nytt annet ledd.

§ 14–2 skal lyde:

§ 14–2 *Forholdet til tvangfullbyrdelsesloven*

Tvangfullbyrdelsesloven gjelder tilsvarende så langt den passer ved innkrevingsmyndighetenes gjennomføring av utleggsforretninger. Dette gjelder likevel ikke §§ 5–1 til 5–5 og §§ 7–1 til 7–8.

§ 14–5 annet ledd første punktum skal lyde:

(2) Ved utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne skal *arbeidsgivere* som har plikt til å ha skattetrekkkonto, følge de reglene som gjelder for oppgjør mv. for forskuddstrekk, jf. kapittel 5.

§ 14–5 tredje ledd skal lyde:

(3) Det beløpet som er trukket går ikke inn i *arbeidsgiverens* konkursbo, og er heller ikke gjenstand for utlegg eller andre tvangsforføyninger fra enkeltforfølgende fordringshaveres side.

§ 14–11 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke overfor personer som er ansvarlige for avgiften etter §§ 16–40 og 16–41.

§ 16–20 tredje ledd skal lyde:

(3) Felles ansvarskrav fra flere kommuner kan ved motregning, jf. § 16–1 annet ledd, motregnes i krav som *arbeidsgiveren* har på hver enkelt av skattekreditorene.

§ 19–3 nr. 8 om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift første avsnitt skal lyde:

§ 24 tredje ledd, § 27 annet ledd tredje punktum, §§ 34 til 38, § 52 tredje ledd, § 59 og § 59 a oppheves.

§ 19–3 nr. 10 om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. første avsnitt skal lyde:

§ 3 bokstav c nr. 5 femte til åttende punktum oppheves.

Nåværende § 19–3 nr. 10 første til fjerde avsnitt blir annet til femte avsnitt.

§ 19–3 nr. 15 om endringer i lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) nytt første avsnitt skal lyde:

§ 24–1 femte ledd skal lyde:

Når ligningen er avsluttet, beregner Skattedirektoratet tilskott fra kommunen og fylkeskommunen, se skattebetalingsloven § 8–2 første og femte ledd.

Nåværende § 19–3 nr. 15 første avsnitt blir annet avsnitt.

§ 19–3 nr. 15 nytt tredje avsnitt skal lyde:

§ 24–3 tredje ledd skal lyde:

Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4–1 annet ledd, hviler pliktene etter paragrafen her på den som har plikt til å foreta for-kottstrekk.

Nåværende § 19–3 nr. 15 annet til sjette avsnitt blir fjerde til åttende avsnitt.

II

§ 2–2 skal lyde:

§ 2–2 *Skattekontorene – merverdiavgift og arveavgift*

(1) Merverdiavgift skal betales til og innkreves av *skattekontoret*. Se likevel § 2–4 første ledd om merverdiavgift som oppstår ved innførsel.

(2) Arveavgift skal betales til og innkreves av *skattekontoret*. Ved offentlig skifte skal arveavgift

som ikke blir tilbakeholdt av tingretten, innkreves av og betales til *skattekontoret*.

§ 2–3 skal lyde:

§ 2–3 *Skattekontorene – formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet, artistskatt, petroleumsskatt og svalbardskatt*

(1) Formues- og inntektsskatt for skattytere som ikke har varig tilknytning til riket og sjømenn bosatt i utlandet skal betales til og innkreves av *det skattekontoret departementet bestemmer*.

(2) Artistskatt skal betales til og innkreves av *det skattekontoret departementet bestemmer*.

(3) Petroleumsskatt skal betales til og innkreves av *det skattekontoret departementet bestemmer*.

(4) Formues- og inntektsskatt til Svalbard og lønnstrekk av inntekt på Svalbard skal betales til og innkreves av *det skattekontoret departementet bestemmer*.

§ 2–8 annet ledd annet punktum skal lyde:

Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og *skattekontorenes* oppgaver.

§ 3–3 nytt femte ledd skal lyde:

(5) *Klage over skattekontorets vedtak settes fram for skattekontoret*.

§ 4–4 første ledd første punktum skal lyde:

Skattyter plikter å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendige for at *skattekontoret* skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk og forskuddsskatt i samsvar med bestemmelsene i denne del av loven.

§ 4–4 tredje ledd skal lyde:

(3) Skattyter som ikke etterkommer plikten til å sende melding eller pålegg om å gi opplysninger, eller som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, har ikke krav på å få endret *skattekontorets* avgjørelse vedrørende forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

§ 4–5 første til femte ledd oppheves og erstattes av nytt første ledd. Nåværende sjette ledd blir nytt annet ledd.

§ 4–5 første og annet ledd skal lyde:

(1) *Forskuddsutskrivingen foretas av skattekontoret*.

(2) Skattedirektoratet kan uttøve de funksjoner som tilligger *skattekontorene*.

§ 5–1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Før inntektsårets begynnelse skal *skattekontoret* skrive ut skattekort som angir forskuddstrekets størrelse og hvordan forskuddstrekk skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. *Skattekontoret* kan når som helst i løpet av inntektsåret skrive ut nytt skattekort når det er gjort feil ved utskrivningen, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke skrive ut nytt skattekort.

(2) *Skattekontoret* kan kreve at skattekort som kontoret har skrevet ut, skal leveres tilbake.

§ 5–3 annet ledd første og annet punktum skal lyde:

Skattyteren skal fritas for trekk resten av året når *skattekontoret* finner det overveiende sannsynlig at det som allerede er innbetalt, er tilstrekkelig til dekning av den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret. Er inntekten falt bort eller foreligger det andre særlige forhold som gjør det overveiende sannsynlig at det som er innbetalt som forskuddstrekk er vesentlig mer enn den skatt og trygdeavgift som vil bli utlignet for inntektsåret, kan *skattekontoret* bestemme at det overskytende skal betales tilbake til skattyteren.

§ 5–13 tredje punktum skal lyde:

Også *skattekontoret* eller Riksrevisjonen kan foreta slike ettersyn og kreve fremlagt dokumenter som nevnt.

§ 5–14 fjerde ledd skal lyde:

(4) Også *skattekontoret* og den som har fått fullmakt fra *skattekontoret* eller skatteoppkreveren til å foreta bokettersyn etter § 5–13, kan kreve opplysninger etter første til tredje ledd.

§ 5–16 første ledd skal lyde:

(1) Skattedirektoratet og *skattekontoret* kan pålegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter § 5–14, å oppfylle sin plikt under en daglig løpende tvangsmulkt.

§ 6–3 fjerde ledd skal lyde:

(4) *Skattekontoret* kan til enhver tid forhøye eller sette ned forskuddsskatten når det er begått feil ved den opprinnelige utskrivningen.

§ 6–3 sjette ledd skal lyde:

(6) *Skattekontoret* kan frita skattyter fra plikten til å innbetale gjenstående terminer av forskuddsskatt eller treffe bestemmelse om tilbakebetaling av forskuddsskatt, når vilkårene i § 5–3 annet ledd foreligger.

§ 6–4 første ledd bokstav a skal lyde:

a) når skattyter ikke tidligere har vært tatt opp til skattlegging ved *skattekontoret*, eller

§ 6–5 tredje ledd skal lyde:

(3) *Skattekontoret* kan forhøye eller sette ned den utskrevne forskuddsskatten når det er gjort feil ved utskrivningen.

§ 6–5 fjerde ledd første punktum skal lyde:

(4) *Skattekontoret* kan etter krav fra skattyteren frafalle forskuddsskatten, når det er overveiende sannsynlig at det ikke vil bli utlignet skatt for vedkommende inntektsår.

§ 6–6 annet ledd skal lyde:

(2) *Skattekontoret* kan beslutte at beregningsgrunnlaget for forskuddsskatten skal forhøyes eller reduseres med et prosentvis tillegg eller fradag for bestemte grupper skattytere, når det som følge av konjunkturutviklingen eller av andre grunner må ventes en alminnelig stigning eller nedgang i inntekten for denne gruppen i forhold til inntekten ved siste ligning.

§ 9–1 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om betalingsordningen for skatte- og avgiftskrav, herunder om finansinstitusjoners plikt til å avise betalingsoppdrag med manglende opplysninger, og om hvor kontant betaling kan skje.

§ 9–3 skal lyde:

§ 9–3 *Betaling av petroleumsskatt*

(1) Petroleumsskatt skal betales ved overføring av beløpet til *konto for petroleumsskatt hos det skattekontor departementet bestemmer*. Bestemmelsene i § 9–1 gjelder ikke.

(2) Betaling anses for å være skjedd når beløpet er godskrevet *skattekontorets* bank, *jf. første ledd*. Ved overføring innen samme bank anses betaling for å være skjedd når beløpet er godskrevet *skattekontorets* konto. En fastsatt betalingsfrist anses for å være avbrutt når beløpet er godskrevet *skattekontorets* konto. Bestemmelsene i § 9–2 gjelder ikke.

§ 14–3 skal lyde:

§ 14–3 *Forretning for utleggspant*

(1) *Skattekontorene* kan holde forretning for utleggspant for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for. *Skatteoppkreverne* kan holde forretning for utleggspant i sitt distrikt for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

(2) En skatteoppkrever kan på anmodning holde forretning for utleggspant for skatte- og avgifts-

krav som en annen skatteoppkrever eller et *skattekontor* har innkrevingsansvaret for. På tilsvarende måte kan et *skattekontor* holde utleggsforretninger for *skatteoppkrevere*.

§ 14–4 første ledd skal lyde:

(1) Skatteoppkreverne og *skattekontorene* kan nedlegge utleggstrekk i hele landet for skatte- og avgiftskrav som de har innkrevingsansvaret for.

§ 14–5 første ledd første punktum skal lyde:

Utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreverne og *skattekontorene* gjelder også for det organet som utbetaler dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4 og sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8.

§ 14–6 annet ledd annet punktum skal lyde:

Skattyteren kan kreve at *skattekontoret* beregner størrelsen på det beløpet som skal betales.

§ 15–1 tredje ledd skal lyde:

(3) I skattesaker treffes avgjørelser etter første ledd av skatteutvalget etter innstilling fra skatteoppkreveren. I saker som gjelder ettergivelse av skatt for mer enn 200 000 kroner, blir likevel avgjørelsen å treffe av departementet etter forslag fra skatteutvalget. *Departementet fastsetter hvilket utvalg den enkelte kommune hører under*, og kan i forskrift gi bestemmelser om den enkelte kommunes representasjon i *skatteutvalget*. For skattytere som utelukkende skal betale statsskatt, kan departementet bestemme at avgjørelse som nevnt i dette ledd kan legges til andre organer.

§ 17–2 første ledd skal lyde:

(1) Rettslig prøving av andre avgjørelser etter skattebetalingsloven rettes mot staten som saksøkt. Søksmål anlegges for retten i det distriktet hvor det angrepne vedtak er truffet i første instans når *skatteoppkrever eller tollregion er innkrevingsmyndighet*. Søksmål i saker hvor *skattekontorene er*

innkrevingsmyndighet, skal anlegges ved saksøkers alminnelige verneting etter reglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Bestemmelsene i § 17–1 tredje og sjette ledd gjelder tilsvarende.

III

§ 4–7 skal lyde:

§ 4–7 Tilleggsforskudd

Forskudd på skatt kan innbetales med høyere beløp enn det som er utskrevet når det utskrevne forskudd må antas å bli utilstrekkelig til dekning av den skatt som vil bli fastsatt ved ligningen. Slik innbetaling kan foretas også etter utløpet av inntektsåret, men ikke senere enn 31. mai i ligningsåret. For skattytere som får utskrevet forhåndsutfyllt selvangivelse etter ligningsloven § 4–7 nr. 2, må tilleggsforskudd være innbetalt innen 30. april.

Nåværende § 4–7 blir ny § 4–8.

§ 7–1 første ledd skal lyde:

(1) Når ligningen er gjennomført, skal forskuddstrekk, utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd innbetalt innen *fristene i § 4–7* i ligningsåret gå til fradrag i utlignet skatt. Avregningen foretas av skatteoppkreveren for den kommunen hvor ligningen skal skje, jf. ligningsloven § 8–6.

IV

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II gjelder fra den tid Kongen bestemmer. Kongen kan sette i kraft de enkelte bestemmelsene til forskjellig tid. Departementet kan gi overgangsbestemmelser.

Endringene under III trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond

I lov 21. desember 2005 nr. 123 om Statens pensjonsfond gjøres følgende endring:

I

§ 3 annet ledd nytt tredje strekpunkt skal lyde:

- *avgiftsinntekter ved utslipp av NO_x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.*

II

Endringen under I trer i kraft 1. januar 2007.

Vedlegg 1

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

§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.

annet ledd

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For 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

- a. kontanter, sjekker, bankremitter eller andre likvide midler medregnes bare med den del som overstiger 3 000 kroner, (Beløpsgrensen i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)
- b. privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold

første ledd

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

- a. Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppstå ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

§ 5–15 Skattefri arbeidsinntekt

første ledd

Som inntekt regnes ikke:

bokstav a

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefriheten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av 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 nedergave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond eller lignende

4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra 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 husflidarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nr. 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nr. 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

første ledd

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 12 800 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–47 Trygdedes tilskudd m.v. til forsikrings- og pensjonsordninger

første ledd

Det gis fradrag for

- c. premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradrag

get 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 begunstigelse skal gis tilsvarende anvendelse for individuell pensjonsavtale, (Beløpsgrensen i bokstav c ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998)

- d. premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den 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 ikke samlet overstige 40 000 kroner. (Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2001.)
- e. premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum.

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner mv.

fjerde ledd

Frdrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 12 000 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

§ 6–60 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk

første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fiske og fangsten, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

*§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk**første ledd*

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten om bord, begrenset til 80 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

*§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.**første ledd*

- a. Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
- b. Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygden eller mottar stønad etter lov om supplerende stønad til personar med kort butid i Noreg. Tar skattyter bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
- c. Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

annet ledd

Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførepensjon etter folketrygdloven § 12–16, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 614 kroner pr. påbegynt måned.

tredje ledd

Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførepensjon, tidsbegrenset uførestønad eller uførepensjon etter folketrygden eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt, ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd.

(Beløpsgrensene i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2005.)

*§ 7–2 Utleieinntekt mv.**fjerde ledd*

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt. Forrige punktum gjelder ikke for utleiehytter.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 7–10 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

Ved overgang fra skattefritak til skatteplikt for leieinntekter mv. jf. § 7–2, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år utleieinntekt har vært fritatt for beskatning.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

*§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.**tredje ledd*

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbruksseiendom, herunder ikke medregnet verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

femte ledd

Ved fastsettelsen av årets positive, alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekter fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 36.000 kroner per driftsenhet per år. I tillegg til jordbruksinntekten kan det i fradragsgrunnlaget velges å ta med nettoinntekt fra produksjon av biomasse til energiformål, herunder vedproduksjon. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 71 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer

som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensen i første punktum ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2001. Beløpsgrensen i tredje punktum ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2006).

sjette ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 71.500 kroner. Fradraget kan bare kreves av reineier som har drevet reindriftsvirksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2006.)

syvende ledd

Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra skiferproduksjon i Finnmark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 36 000 kroner per år. For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner. Fradraget kan bare kreves av skiferdriver som har drevet virksomhet over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Ektefeller kan til sammen ikke kreve mer enn ett fradrag. Dersom fordelingen av fradraget sammen med fordel av eventuell annen støtte etter EØS-reglene om bagatellmessig støtte overstiger 250 000 kroner, skal fradraget reduseres slik at den samlede støtten ikke overskrider 250 000 kroner. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

åttende ledd

Fradrag etter § 8–1 femte, sjette og sjuende ledd kan til sammen ikke overskride 71 500 kroner.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2003.)

§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere annet ledd

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

§ 14–40 Hvilke driftsmidler som kan saldoavskrives

(1) Følgende driftsmidler avskrives etter §§ 14–41 til 14–48:

- a) Varige og betydelige driftsmidler. Et driftsmiddel regnes som varig når det ved ervervet antas å ha en brukstid på minst tre år. Det regnes som betydelig når kostpris er 15 000 kroner eller høyere, inkludert merverdiavgift dersom det ikke foreligger fradragsrett.
- b) Ervervet forretningsverdi med kostpris på 15 000 kroner eller høyere.

(2) Driftsmiddel med kortere brukstid enn tre år eller lavere kostpris enn 15 000 kroner kan fradragsføres i anskaffelsesåret eller avskrives.

(3) Påkostning på driftsmiddel som avskrives skal føres inn på saldo selv om påkostningen er mindre enn 15 000 kroner.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–47 Rest på saldo

(1) Avskrivningsgrunnlag og tapssaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før reduksjon med årets fradragsføring, er mindre enn 15 000 kroner, kan i sin helhet fradragsføres i dette året.

(2) Negativ saldo i gruppe a, c og d og gevinstsaldo på gevinst- og tapskonto som ved utløpet av inntektsåret, før årets inntektsføring, er mindre enn 15 000 kroner, skal i sin helhet inntektsføres i dette året.

(Beløpsgrensene ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 14–81 Gjennomsnittsligning av skogbruk femte ledd

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at summen av faktiske årsinntekter for de siste fire årene overstiger summen av gjennomsnittslignede inntekter for samme tidsrom med mer enn 15 000 kroner, skal differansen skattlegges ved endring av ligning. Ved endringen skal differansen fordeles forholdsmessig til skattlegging for de årene faktisk årsinntekt overstiger 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*

Frdraget 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 lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt gjelder beløpsgrensene i dette ledd for hver av dem. Sparebeløp fra barn som lignedes under ett med foreldrene, jf. § 2–14, kommer bare til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 16–40 Skattefradrag for kostnader til forskning og utvikling (FoU-fradrag)

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis fradrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a) Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b) Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(Beløpsgrensene ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

*§ 17–10 Begrensning i samlede skatter**første ledd*

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal ormuesskatten til staten og dernest formuesskatten

til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)

