



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2002–2003)

Skatte- og avgiftsopplegget 2003 –
lovendringer

Innhold

1	Innledning	7	6	Jordbruksfradraget	20
			6.1	Sammendrag	20
2	Endringer i lovbestemte beløps- grenser	9	6.2	Bakgrunnen for forslaget	20
2.1	Frادrag for fagforeningskontingenter	9	6.3	De avgitte høringsuttalelser	20
2.2	Gaver til visse frivillige organisasjoner	9	6.4	Departementets vurderinger og forslag	21
2.3	Forslag om økning av sjømanns- og fiskerfradraget	9	6.5	Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget	21
3	Endring i reglene om fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (FoU)	11	7	Endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd – skattemessige konse- kvenser av regnskapsmessig opp- og nedskrivning av fast eiendom – særregel for livsforsikringsselskap	22
3.1	Innledning og sammendrag	11		Innledning og sammendrag	22
3.2	Nærmere om den vedtatte ordningen og ESAs innvendinger	11	7.1	Bakgrunnen for regelen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum	22
3.3	Departementets vurderinger og forslag	12	7.2	Gjeldende rett	24
3.4	Presisering av kravet om god- kjennelse av prosjekter	13	7.3	Forholdet mellom forsikringsvirksom- hetsloven av 10. juni 1988 nr. 39 og skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum	24
3.5	Utvidelse av ordningen til å omfatte alle skattytere som driver virksomhet.	13	7.3.1	Forskrift om årsregnskap m.m. for forsikringsselskap 16. desember 1998	25
4	Arbeidsgivers dekning av ansattes helseutgifter	15	7.3.2	Forsikringsvirksomhetslovens bestemmelser om avsetninger til forsikringsfond	25
4.1	Innledning og sammendrag	15	7.3.3	Skatteloven § 8–5 første ledd – forsik- ringsselskapers fradragrett for fondsavsetninger	25
4.2	Gjeldende rett	15	7.3.4	Høring	25
4.3	Departementets vurderinger og forslag	15	7.4	Departementets vurderinger og for- slag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum	26
4.3.1	Generelt	15	7.5	Departementets vurderinger og for- slag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum	29
4.3.2	Nærmere om avgrensning av skatte- fritaket	16	7.6	Økonomiske og administrative konse- kvenser	29
4.3.3	Spesielt om behandlingsforsikringer	17	7.7		
4.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	17	8	Innstramming i reglene om sær- fradrag for usedvanlig store ut- gifter ved sykdom	30
4.3.5	Departementets forslag	17	9	Innstramming i reglane for skatte- fri dekning av kost, losji og reise ved arbeidspendling mellom utlandet og Noreg	31
5	Endringer i skogavgiftsordningen ..	18			
5.1	Innledning og sammendrag	18			
5.2	Gjeldende rett	18			
5.3	Departementets vurderinger og forslag	18			
5.4	Ikrafttredelse og overgangsbestem- melser	19			
5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	19			

9.1	Innleiing og samandrag	31	12.3	Ikrafttredelse	46
9.2	Gjeldande rett	31	12.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	46
9.3	Departementet sine vurderingar og forslag	32			
9.4	Økonomiske og administrative følgjer	33	13	Opphevelse av ordningen med personlige stedfortredere for Oljeskattenemnda	47
9.5	Når endringane tek til å gjelde	33			
10	Endringer i merverdiavgiftslovgivningen	34	13.1	Innledning	47
10.1	Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner – omsetning ved kommisjon	34	13.2	Gjeldende rett	47
10.2	Merverdiavgiftsplikt for NRKs allmennkringkastingsvirksomhet	34	13.3	Bakgrunnen for lovforslaget	47
10.3	Unntak for utleie av båtplasser	35	13.4	Departementets vurderinger og forslag	48
10.3.1	Innledning og bakgrunn for forslaget	35	13.5	Ikrafttredelse	48
10.3.2	Gjeldende rett	35	14	Beskatning av kraftforetak	49
10.3.3	Departementets vurdering og forslag	35	14.1	Endring og forestående revurdering av reglene om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg	49
10.4	Merverdiavgiftsunntak ved overdragelse av virksomhet	36	14.1.1	Forestående revurdering av kommunefordelingsreglene for eiendomsskattegrunnlaget	49
10.5	Fritak for merverdiavgift for alternative energikilder	37	14.1.2	Fastsettelsesmyndighet for kommunefordelingen for eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2003	49
10.5.1	Innledning	37	14.1.3	Departementets vurderinger og forslag om utsatt gjennomføring av korrigering av kommunefordeling for kraftanlegg som var satt i drift per 1. januar 2000 etter eiendomsskattelova § 8 A-1 annet ledd	49
10.5.2	Departementets vurderinger og forslag	37	14.2	Omtale av eiendomsskatt på anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft	50
10.6	Alternativ medisin	38	14.3	Forestående vurdering av kraftnæringen i samarbeid med Olje- og energidepartementet	50
10.6.1	Gjeldende rett	38			
10.6.2	Departementets vurderinger og forslag	38	15	Omtale av saker etter skatteloven § 11-21 og 11-22 – departementets praksis i 2001	52
11	Forslag om å gi Statens Innkrevingsentral særnamsmannskompetanse og utvidet motregningsadgang ved innfordring av ubetalt årsavgift for motorvogn	40	15.1	Innledning og sammendrag	52
11.1	Innledning	40	15.2	Generelt	52
11.2	Bakgrunn	40	15.3	Praksis etter skatteloven § 11-21, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern	53
11.2.1	Ny kravstype legges til SI	40	15.4	Praksis etter skatteloven § 11-22 første til tredje ledd	53
11.2.2	Særnamsmannskompetanse for SI	40	15.4.1	Generelt om materialet	53
11.2.3	Motregning	40	15.4.2	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet	53
11.3	Høringsinstansenes merknader	41	15.4.3	Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter	54
11.4	Departementets vurderinger og forslag	41			
11.4.1	Generelt	41			
11.4.2	Særnamsmannskompetanse	41			
11.4.3	Utvidet motregningsadgang	43			
11.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	43			
11.6	Ikrafttredelse	43			
12	Endring i reglene om registrering av småbåter	44			
12.1	Bakgrunn	44			
12.2	Departementets vurderinger og forslag	44			

15.4.4	Omdanning	54	16.3	Økonomiske og administrative konsekvenser	59
15.5	Transaksjoner med virkninger over landegrensene	54	16.4	Konklusjon	60
15.5.1	Innledning	54	17	Endring i ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)	61
15.5.2	Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet	55	18	Reduksjon av ligningstakstene for boligeiendommer og fritidseiendommer	62
15.5.3	Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser	56	19	Oppretting av lovtekst	62
15.6	Departementets vurderinger	56	19.1	Oppretting av ligningsloven § 8–10 nr. 1 og 4	62
15.6.1	Omstrukturering av innenlandsk virksomhet	56	20	Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven	62
15.6.2	Transaksjoner over landegrensene	57		Forslag til lover	62
15.7	Oppsummering	57		Vedlegg	
16	Vurdering av «lønnstilskuddsordning» for fergereederier	58	1	Gjengivelse av paragrafer med beløpsgrenser i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)	70
16.1	Innledning	58			
16.2	Mulige norske «nettolønnsordninger»	58			
16.2.1	Skatte- og avgiftsfritaksordning	58			
16.2.2	Ordning med refusjon av forskuddstrekk og fritak for arbeidsgiveravgift .	59			



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Ot.prp. nr. 1

(2002–2003)

Skatte- og avgiftsopplegget 2003 – lovendringer

*Tilråding fra Finansdepartementet av 20. september 2002,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Bondevik II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til:

- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eieendomsskatt til kommunane
- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster m.v.
- lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I denne proposisjonen inngår:

- Forslag om endringer i lovbestemte beløpsgrenser
- Forslag om endringer i reglene om fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (FoU)
- Forslag vedrørende arbeidsgivers dekning av ansattes helseutgifter
- Forslag om endringer i skogavgiftsordningen

- Forslag om endringer i jordbruksfradraget
- Forslag om særregel for livsforsikringsselskap med hensyn til skattemessige konsekvenser av regnskapsmessig opp- og nedskrivning av fast eiendom
- Forslag om innstramming i reglene om særfradrag for usedvanlig store utgifter ved sykdom
- Forslag om innstramming i reglene for skattefri dekning av kost, losji og reise ved arbeidspending mellom utlandet og Norge
- Forslag om endringer i merverdiavgiftslovgivningen
- Forslag om å gi Statens Innkreivingsentral særnamsmannskompetanse og utvidet motregningsadgang ved innfordring av ubetalt årsavgift for motorvogn
- Forslag om å avvikle plikten til å registrere småbåter i det sentrale småbåtregisteret
- Forslag om å oppheve ordningen med personlige stedfortredere for medlemmene i Oljeskattemndene
- Omtale av og forslag om endring av beskatningen av kraftforetak
- Omtale av departementets lempningspraksis etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22
- Omtale og vurdering av en «lønnstilskuddsordning» for fergereederier

- Omtale av en forskriftsendring vedrørende boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)
- Omtale av forslag om å redusere ligningstakstene for boligeiendommer og fritidseiendommer
- Forslag om oppretting av lovttekst
- Oversikt over fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

2 Endringer i lovbestemte beløpsgrenser

2.1 Fradrag for fagforeningskontingenter

Skattyter kan på visse vilkår kreve fradrag for betalt fagforeningskontingent, jf. skatteloven § 6–20. Fradraget er begrenset til 900 kroner. Beløpet på 900 kroner utgjør det maksimale fradrag for betalt fagforeningskontingent og gaver gitt til frivillige organisasjoner, jf. § 6–50 fjerde ledd annet punktum.

Næringsdrivende skattytere kan kreve fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon for tilsvarende beløp eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn, jf. § 6–19 annet ledd fjerde punktum.

Regjeringen foreslår å heve fradrag for kontingent til fagforening og yrkes- og næringsorganisasjon til 1 100 kroner med virkning fra og med inntektsåret 2003. Samtidig foreslås at fradraget blir et eget fradrag, det vil si at samordningen med fradraget for gaver til frivillige organisasjoner opphører, jf. punkt 2.2.

2.2 Gaver til visse frivillige organisasjoner

Fra og med inntektsåret 2000 har alle skattytere kunnet kreve fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, jf. skatteloven § 6–50 (Ot.prp. nr. 1 (1999–2000)). Det er en forutsetning at gaven minst utgjør 500 kroner det året gaven gis. Fradraget kan, sammen med fradrag for betalt fagforeningskontingent etter skatteloven § 6–20, ikke utgjøre mer enn 900 kroner. Fradragsretten omfatter bidrag til organisasjoner som blant annet driver helsefremmende arbeid for ulike grupper i samfunnet, religiøs virksomhet, utviklings- og katastrofehjelp eller arbeid for vern av kultur og menneskerettigheter.

I tråd med Sem-erklæringen ønsker regjeringen å styrke de frivillige organisasjonenes stilling. Det ble derfor varslet i St. meld. nr. 2 (2001–2002) Revidert nasjonalbudsjett punkt 3.3.3 at det ville foreslås endringer i bestemmelsen om fradrag for gaver til frivillige organisasjoner.

Regjeringen foreslår at den maksimale beløpsgrensen for fradrag økes til 6 000 kroner med virk-

ning fra og med inntektsåret 2003. Samtidig foreslås at fradraget blir et eget fradrag, det vil si at samordningen med fradraget for fagforeningskontingent opphører. Endringene medfører en vesentlig utvidelse av dagens ordning, ved at fradrag for fagforeningskontingent ikke lenger vil stenge for ytterligere fradrag for gave som nevnt.

Private stiftelser omfattes i dag ikke av fradragsordningen. Når den nye stiftelsesloven 15. juni 2001 nr. 59 trer i kraft, vil skillet mellom offentlig og private stiftelser falle bort. Dette vil medføre at en del av de private stiftelsene som i dag ikke oppfyller vilkårene etter skatteloven § 6–50, vil kunne omfattes av bestemmelsen. Det er ikke fastsatt når den nye stiftelsesloven trer i kraft, og private stiftelser vil derfor inntil videre falle utenfor ordningen.

Det er behov for en nærmere vurdering av hvilke stiftelser som bør komme inn under ordningen. Regjeringen ser det som ønskelig at fradragsordningen likebehandler frivillige organisasjoner med ulik organisasjonsform og at ordningen er mest mulig målrettet og effektiv. Regjeringen tar derfor sikte på å komme tilbake med forslag til endringer av skattelovens fradragsordning for gaver til frivillige organisasjoner.

2.3 Forslag om økning av sjømanns- og fiskerfradraget

Regjeringen foreslår å øke øvre grense for sjømanns- og fiskerfradraget med 10 000 kroner fra 70 000 kroner til 80 000 kroner.

Sjøfolk og fiskere har etter gjeldende regler krav på et særskilt fradrag i alminnelig inntekt med 30 prosent av henholdsvis inntekt om bord på skip i fart og av arbeidsinntekt av fiske eller fangst. Fradraget er i dag begrenset til 70 000 kroner.

Sjømannsfradraget gis når arbeid som sjømann er skattyterens hovedbeskjeftigelse i den tiden arbeidet pågår og når sjømannen har arbeidet om bord på et kvalifisert fartøy i til sammen minst 130 dager i inntektsåret. Statsloser anses ikke som sjøfolk i denne sammenheng. Fradraget gis ikke for inntekt ved arbeid om bord på ferger eller passasjerfartøy i rutetrafikk mellom norske havner når

rutens distanse mellom første og siste anløp er under 300 nautiske mil.

Fiskerfradraget gis personer som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten.

Fiskerfradraget og sjømannsfradraget er samordnet. Har skattyter i samme inntektsår vært beskjeftiget dels i fiske som gir rett til fiskerfradraget og dels i arbeid som gir rett til sjømannsfradraget, skal det samlede fradraget ikke overstige 70 000 kroner. Imidlertid er det tilstrekkelig at skattyteren

har arbeidet om bord som fisker og som sjømann til sammen i minst 130 dager i løpet av inntektsåret.

Forslaget om å øke øvre grense for fradragene med 10 000 kroner innebærer en skattelette på om lag 35 mill. kroner påløpt og 25 mill. kroner bokført i 2003.

Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003.

Det vises til vedlagt forslag til endring i skatteloven §§ 6–60 og 6–61.

3 Endring i reglene om fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling (FoU)

3.1 Innledning og sammendrag

Ved lov 21. desember 2001 nr. 113 ble det vedtatt ny § 16–40 i skatteloven om fradrag i skatt for kostnader til prosjekter vedrørende forskning og utvikling (FoU). Til grunn for lovendringen lå forslag i Ot. prp. nr. 1 (2001–2002) fra regjeringen Stoltenberg, samt utvidelse av det opprinnelige forslaget i Ot. prp. nr. 21 (2001–2002) fra Regjeringen Bondevik II. For en nærmere redegjørelse om bakgrunnen for og innholdet av bestemmelsen, vises det til disse dokumentene. Lovendringen skjedde på bakgrunn av Hervik-utvalgets forslag i NOU 2000:7 om å innføre en ordning med skattefradrag for kostnader til FoU, samt Stortingets senere vedtak om oppfølging av utvalgets innstilling.

I forbindelse med notifikasjon av ordningen overfor EFTA Surveillance Authority (ESA) har overvåkningsorganet reist innvendinger mot de vedtatte reglene. Det er vist til at intensiteten i støtten overskrider det maksimalt tillatte i ESAs retningslinjer til EØS-avtalen med hensyn til såkalt «utvikling før konkurransestadiet» (precompetitive activity).

Departementet legger til grunn at innsigelsene fra ESA gjør det nødvendig med endringer i skatteloven § 16–40 for å oppnå endelig godkjenning av ordningen. Det fremmes nå forslag om å beholde den vedtatte avgrensningen av hvilke skattytere som kan omfattes av ordningen, men der det innføres to ulike fradragssatser for å imøtekomme ESAs krav. Fradragssatsen på 20 prosent opprettholdes for de bedrifter som også oppfyller tilleggsvilkår med hensyn til bedriftsstørrelse og uavhengighet (ikke konserntilknytning) for virksomheten. Dette åpner i henhold til ESAs retningslinjer for høyere støtteintensitet uten å komme i strid med forbudet mot ulovlig statsstøtte. For foretak som ikke oppfyller disse tilleggsvilkårene, reduseres fradragssatsen til 18 prosent. Departementet antar at de fleste bedrifter som ville vært omfattet etter de vedtatte reglene fortsatt vil kvalifisere til 20 prosent fradrag.

Endelig fremmes det forslag om en presisering i lovteksten av at også fradrag for kostnader til innkjøpte forskningstjenester forutsetter en godkjenning av prosjektet fra Norges forskningsråd.

Endringene gis virkning fra og med inntektsåret 2002.

Videre foreslår departementet en utvidelse av ordningen med virkning fra og med inntektsåret 2003. Fra 2003 foreslår departementet at ordningen skal omfatte alle foretak uten noen begrensning med hensyn til størrelse mv. For foretak som tilfredsstiller ESAs definisjon av SMB foreslås det en sats for fradraget på 20 prosent. For alle andre skattytere gis det fradrag med en sats på 18 prosent. Den utvidede ordningen vil bygge på de samme regler som den vedtatte ordningen hva angår krav til godkjenning fra Norges forskningsråd, hvilke former for forskning som omfattes, og hvordan fradraget beregnes.

3.2 Nærmere om den vedtatte ordningen og ESAs innvendinger

Skatteloven § 16–40 gir skattytere som oppfyller nærmere fastsatte kriterier rett til fradrag i skatt for kostnader til FoU-prosjekter godkjent av Norges forskningsråd. Fradraget er begrenset til 20 prosent av faktiske kostnader innenfor gitte kostnadsrammer. Ved egenutført forskningsarbeid beregnes fradraget av en maksimal kostnadsramme på inntil 4 millioner kroner per år. Ved godkjent forskningsprosjekt som innebærer samarbeid og innkjøp av forskningstjenester fra forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, utvides kostnadsrammen til 8 millioner kroner per år. For rett til fradrag må skattyter oppfylle to av følgende tre kriterier med hensyn til størrelsen på virksomheten: mindre enn 80 millioner kroner i årlig salgsinntekt, mindre enn 40 millioner kroner i balansesum og færre enn 100 ansatte.

Bestemmelsene i skatteloven § 16–40 er trådt i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2002. I Ot. prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 5.8.4 viser departementet til at det kunne bli nødvendig med formell notifikasjon av de nye reglene overfor ESA med avklaring av om disse er forenelige med statsstøttereguleringen i EØS-avtalen. Etter utarbeidelse av nødvendige forskrifter notifiserte departementet for-

melt ESA om den nye ordningen ved brev av 8. april 2002. Gjennom korrespondanse med norske myndigheter har ESA reist innvendinger mot den vedtatte ordningen. Dette har medført at ordningen ennå ikke har latt seg iverksette. Det vises her til at implementering av reglene forut for godkjenning vil kunne medføre sanksjoner fra ESAs side. I brev av 22. juli 2002 anfører ESA at de norske reglene vil komme i strid med ESAs retningslinjer for statsstøtte med hensyn til høyeste tillatte intensitet i støtten.

I henhold til EØS-avtalen kapittel 2 gjelder det et generelt forbud mot statsstøtte som kan virke vridende på konkurransen. I vedlegg XV til avtalen er inntatt nærmere bestemmelser om dette. Videre er det fastsatt utfyllende regler i ESAs retningslinjer til fortolkning av regelverket. Det framgår av disse at det gjelder særskilte unntak fra forbudet mot statsstøtte både med hensyn til støtte til FoU og små og mellomstore bedrifter (SMB). Dette er begrunnet med at det på disse områdene gjør seg gjeldende særlige hensyn som kan forsvare statsstøtte innenfor visse grenser.

Det følger av ESAs retningslinjer at støtte til FoU ikke må overskride angitte prosentsetninger avhengig av hvilken form for forskning eller forskningsstadium kostnaden knytter seg til. Jo nærmere forskningen ligger markedet, jo lavere er intensiteten i den støtten som tillates. For «industriell forskning» (industrial research) er grensen på 50 prosent, mens den er på 25 prosent for «utvikling før konkurransediakt» (precompetitive activity). Hvor FoU-støtten gis til SMB-foretak slik disse er definert i ESAs retningslinjer, økes de nevnte take- ne for støtte med 10 prosentpoeng.

SMB-foretak er i ESAs retningslinjer definert som foretak med mindre enn 250 ansatte, og med en årlig omsetning og balansesum på henholdsvis 320 og 216 millioner kroner (beløpsgrensene er omregnet fra euro med en kurs på NOK 8). I motsetning til den vedtatte ordningen, må samtlige av vilkårene være oppfylt (kumulative vilkår). Videre gjelder det i henhold til ESAs retningslinjer et krav om uavhengighet (ikke konserntilknytning). Et foretak anses ikke som uavhengig dersom 25 prosent eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene er kontrollert av et (eller flere) foretak som faller utenfor definisjonen av SMB i ESAs retningslinjer.

Som det framgår ovenfor er det fastsatt begrensninger med hensyn til hvilke skattytere som omfattes av den vedtatte ordningen. Ordningen omfatter FoU-aktivitet i form av «industriell forskning» (industrial research), og «utvikling før konkurransediakt» (precompetitive activity). Norske myndigheter har i notifikasjonen av ordningen overfor

ESA lagt til grunn at den vedtatte ordningen i utgangspunktet vil innebære statsstøtte, men at den samtidig vil omfattes av unntaket for støtte til FoU. Det har ikke blitt anført at ordningen vil komme inn under unntaket for SMB.

I sitt brev av 22. juli 2002 anfører ESA at de vedtatte reglene vil være i strid med retningslinjene som følge av en for høy støtteintensitet med hensyn til «utvikling før konkurransediakt» (precompetitive activity). Grensene for statsstøtte beregnes i ESAs retningslinjer brutto (før skatt). Når støtten gis i form av et skattefradrag innebærer dette nettostøtte fordi skattefradraget i den vedtatte ordningen utgjør en ikke skattepliktig statsstøtte. Ved omregning til bruttostøtte har ESA beregnet at de vedtatte reglene tilsvarer en bruttostøtte på 27,8 prosent. Høyeste tillatte støtte til «utvikling før konkurransediakt» er som nevnt 25 prosent.

3.3 Departementets vurderinger og forslag

Departementet legger til grunn at det er nødvendig med en lovendring for å kunne oppnå formell godkjenning av ordningen fra ESA. Ved utarbeidelsen av forslag til de nødvendige endringene i loven har departementet lagt vekt på å velge en løsning som kan medvirke til å få etablert ordningen raskest mulig og med færrest mulig endringer. Det vises her til at ordningen er forutsatt å skulle få virkning fra og med inntektsåret 2002, og at ordningen fortsatt ikke er kommet i gang. Dette har skapt usikkerhet blant de aktuelle søkerne. Videre vises det til de forventninger med hensyn til nivået på støtten og avgrensningen av ordningen som de vedtatte reglene har skapt. Departementet antar videre at foretak kan ha tilpasset og/eller pådratt seg kostnader i til- lit til de vedtatte reglene.

Av hensyn til mulighetene for en hurtig iverksettelse av ordningen har departementet også lagt vekt på at endringene bør begrenses av hensyn til framdriften i prosessen med å få ordningen godkjent av ESA. ESA har i sitt brev av 22. juli 2002 åpnet for en godkjenning av ordningen før de nødvendige lovendringene er vedtatt. Dette forutsetter imidlertid at norske myndigheter avgir en forsikring om at ordningen vil bli tilpasset de krav som ESA stiller i nevnte brev med hensyn til intensiteten i støtten. Etter departementets syn tilsier dette at det ikke bør bringes inn flere nye elementer i ordningen enn strengt nødvendig. En forutsetning for et slikt «forhåndssamtykke» fra ESA vil være at det gis en nærmere beskrivelse av de endringer som vil bli foretatt.

I henhold til ESAs retningslinjer gjelder særskilte prosedyrer for behandling av saker vedrørende notifikasjoner. Blant annet må endelig vedtak fattes innenfor særskilte frister. I brev av 22. august 2002 forlenget ESA fristen til 25. september 2002 til å fatte vedtak i saken. På denne bakgrunn har departementet i brev av 9. september 2002 til ESA erklært at de vedtatte reglene vil bli endret i tråd med de vilkår ESA stiller under forutsetning om vedtak i Stortinget. Det er i brevet redegjort for de endringsforslag for 2002 som departementet fremmer i foreliggende proposisjon. Dersom dette var blitt unnlatt, ville ESAs vedtak blitt fattet på grunnlag av den informasjon som forelå innenfor den opprinnelige gjeldende fristen.

Departementet legger til grunn at denne framgangsmåten vil muliggjøre at Norges forskningsråd begynner behandling av søknader og godkjenner prosjekter under forbehold om Stortingets endelige vedtak så snart ESA godkjenner de foreslåtte endringene.

Basert på det ovenstående fremmer departementet forslag om endring av skatteloven § 16–40 som innebærer to alternative avgrensninger av de foretak som skal omfattes av ordningen. I alternativ 1 opprettholdes dagens vilkår samtidig som fradraget reduseres til 18 prosent. Også ved alternativ 2 må skattyter oppfylle dagens vilkår. I tillegg må virksomheten ligge innenfor ESAs definisjon av SMB herunder oppfylle kravet til uavhengighet. Dersom vilkårene i alternativ 2 er oppfylt gis det fradrag med 20 prosent av kostnadene til FoU.

Departementet antar at de fleste foretak vil kunne kreve fradrag med samme fradragprosent som i den tidligere vedtatte ordningen. Det vises i denne sammenheng til at takene i ESAs definisjon av SMB ligger så vidt mye høyere enn i den vedtatte ordningen, slik at de fleste som oppfyller to vilkår også vil oppfylle det tredje. Dersom noen av de aktuelle søkerne ikke oppfyller de foreslåtte tilleggsvilkårene antas dette hovedsakelig å ha sammenheng med vilkåret om uavhengighet.

Etter den vedtatte ordningen må vilkårene med hensyn til foretakets størrelse være oppfylt ved inntektsårets utløp. Denne løsningen foreslås videreført i kravene for fradrag på 18 prosent. Fradrag med sats på 20 prosent vil forutsette at foretaket også oppfyller vilkårene i ESAs definisjon av SMB. Departementet legger til grunn at en må bygge på ESAs retningslinjer til EØS-avtalen ved fastsettelsen av det nærmere innholdet i disse kriteriene, og foreslår at dette gjøres i forskrift fastsatt av departementet. I henhold til note i ESAs retningslinjer innebærer dette blant annet at en ved vurderingen av grensebeløpene for salgsinntekt og balansesum

skal legge til grunn siste godkjente årsregnskap. For ny virksomhet hvor det ennå ikke foreligger godkjent årsregnskap, skal avgjørelsen bygge på et pålitelig anslag fastsatt i løpet av regnskapsåret.

Takene for årlig omsetning og balansesum er i ESAs retningslinjer fastsatt i euro. Etter departementets vurdering vil det være uhensiktsmessig å innta de aktuelle beløpsgrensene basert på ESAs definisjon av SMB i loven. På denne bakgrunn foreslår departementet at den nærmere regulering av beløpsgrensene fastsettes i forskrift.

3.4 Presisering av kravet om godkjenning av prosjekter

I henhold til skatteloven § 16–40 vil det kunne gis fradrag både ved prosjekter i forbindelse med egenutført FoU og ved innkjøp av forskningstjenester fra forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd. Departementets forutsetning har hele tiden vært at det også ved fradrag for innkjøpte forskningstjenester gjelder et krav om godkjenning fra Norges forskningsråd av prosjektet, slik det også var for den tidligere FUNN-ordningen. Dette har også vært lagt til grunn av forskningsrådet i den kontakt som dette har hatt med forskningsinstitusjoner og aktuelle søkere i den tiden som har gått siden reglene ble vedtatt. Dette fremgår imidlertid ikke uttrykkelig av den gjeldende lovteksten. Departementet foreslår derfor en presisering av at dette vilkåret også gjelder ved innkjøp av forskningstjenester.

3.5 Utvidelse av ordningen til å omfatte alle skattytere som driver virksomhet

For å forsterke næringslivets satsning på FoU fremmer departementet forslag om en utvidelse av ordningen til å omfatte alle skattytere som driver virksomhet, uten begrensninger med hensyn til virksomhetens størrelse. Utvidelsen skal gjelde fra og med inntektsåret 2003. Det vises her til at en slik utvidelse vil medføre at også større, innovative bedrifter innenfor konkurranseutsatt virksomhet blir omfattet.

For den utvidede ordningen foreslår departementet ingen endringer når det gjelder kravene til godkjenning av prosjekter og forskningsinstitusjoner, hvilke former for forskning som skal være omfattet av ordningen og hvordan fradraget skal beregnes.

Departementet foreslår at den generelle satsen for beregning av fradraget settes til 18 prosent, og at fradraget ikke anses som skattepliktig inntekt, jf. Ot. prp. nr. 1 (2001–2002) pkt. 5.7. Intensiteten av støtten vil dermed ligge innenfor det maksimalt tillatte i henhold til ESAs retningslinjer også med hensyn til «utvikling før konkurransetadiet». For foretak som faller inn under definisjonen av SMB i ESAs retningslinjer gjelder det som nevnt utvidede grenser for intensiteten i støtten. Satsen for beregning av fradraget foreslås for disse satt til 20 prosent.

Departementet legger til grunn at en må bygge på ESAs retningslinjer til EØS-avtalen ved fastsettelsen av det nærmere innholdet i kriteriene til SMB, og at dette reguleres nærmere i forskrift. Som for forslaget til endring for 2002 foreslår departementet også at det nærmere innhold av beløpsgrensene for SMB-foretak fastsettes i forskrift, jf. ovenfor under pkt. 3.3.

Provenytapet knyttet til den vedtatte ordningen ble i Ot. prp. nr. 21 (2001–2002) beregnet til 510 mill. kroner per år. Den foreslåtte utvidelsen av ordningen er anslått å ville gi en økning av provenytapet med om lag 400 mill. kroner per år.

Det vises til separat forslag for endring av skatteloven § 16–40 fra og med 2003. I tråd med ønsket om en raskest mulig godkjenning og iverksettelse av den vedtatte ordningen vil departementet legge opp til en særlig notifikasjon overfor ESA hva angår forslaget til utvidelse av ordningen fra og med inntektsåret 2003. Av hensyn til prosedyren for notifikasjon av nye bestemmelser foreslår departementet at lovendringene vedrørende utvidelse av ordningen skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Basert på den kontakt som har vært med ESA i saken legger departementet til grunn at de foreslåtte reglene for utvidelse av ordningen ikke vil komme i konflikt med EØS-avtalens bestemmelser om forbud mot statsstøtte.

4 Arbeidsgivers dekning av ansattes helseutgifter

4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å innføre en fullmaktshjemmel i skatteloven § 5–15 annet ledd til å gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers dekning av behandlingsutgifter under sykdom og av behandlingsforsikringer for sine ansatte.

Foranledningen til forslaget er at Regjeringen i St.prp. nr. 1 Tillegg nr. 4 (2001–2002) varslet at Finansdepartementet ville komme tilbake med forslag om at en arbeidsgiver innenfor visse rammer skal kunne tilby sine ansatte dekning av kostnader til behandling av sykdom, uten at dette kommer til beskatning på den ansattes hånd og uten at det skal svares arbeidsgiveravgift av ytelsen. Videre fattet Stortinget 21. juni 2002 på bakgrunn av Innst. S. nr. 271 (2001–2002) følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med Statsbudsjettet for 2003 legge frem forslag om å unnta private behandlingsforsikringer for arbeidsgiveravgift og personskatt med virkning fra 1. januar 2003.»

Skattefrihet for premie til privat behandlingsforsikring bør ses i sammenheng med spørsmålet om skattefrie direkte dekning av helseutgifter, ettersom dette i prinsippet er to parallelle måter arbeidsgiver kan dekke ansattes helsekostnader på. Det er videre mest hensiktsmessig å utforme et felles regelverk for de to ordningene.

Reguleringen må bli så detaljert at den ikke vil passe direkte inn i en lovtekst. Problemstillingene som må vurderes er mange, og et forslag til forskrift vil sendes på høring. Forslaget her går derfor ut på å innføre en forskriftshjemmel. Departementet vil arbeide videre med detaljutformingene av reglene utover høsten, men slik at ordningen vil få virkning fra 1. januar 2003. Ordningen vil innebære at både arbeidsgivers direkte dekning av behandlingsutgifter for pådratt skade/sykdom og arbeidsgivers dekning av premie til arbeidstakers behandlingsforsikring innenfor visse rammer skal være skattefrie på arbeidstakers hånd og fritatt fra arbeidsgiveravgift.

4.2 Gjeldende rett

Etter gjeldende regler vil arbeidsgivers dekning av utgifter til behandling av syke arbeidstakere eller av behandlingsforsikring være skattepliktig for arbeidstaker og arbeidsgiveravgiftspliktig på arbeidsgivers hånd. Tilskuddet fra arbeidsgiver blir altså behandlet på lik linje med ordinær lønn til arbeidstakeren og skattlagt som inntekt av arbeid. Dette gjelder selv om behandlingen bringer arbeidstakeren raskere tilbake til arbeidet som friskmeldt. Grunnen er at behandlingsutgifter ikke regnes som tjenesteutgifter, men som en del av privatøkonomien til arbeidstakeren.

Arbeidsgiver har etter de gjeldende regler fradragsrett for dekning av ansattes helseutgifter på lik linje med andre lønnskostnader. Det legges til grunn at denne fradragsretten skal opprettholdes etter innføringen av de nye reglene.

4.3 Departementets vurderinger og forslag

4.3.1 Generelt

Ved innføringen av en regel om skattefritak for arbeidsgivers dekning av behandlingsutgifter/-forsikring er det flere sider som må vurderes. Til fordel for et skattefritak kan følgende momenter anføres:

1. Rimelighetsbetraktninger.
2. Formålet om et mer effektivt offentlig helsevesen gjennom konkurranseutsetting.
3. Målet om å bringe arbeidstakere raskere tilbake til arbeidet.

Departementet ser at det for mange vil kunne oppleves som urimelig at dersom arbeidsgiver påtar seg å betale for en behandling som det offentlige helsevesenet i utgangspunktet tilbyr, men ikke kan besørge umiddelbart, vil arbeidsgiver og arbeidstaker bli ilagt henholdsvis arbeidsgiveravgift og personskatt på verdien av ytelsen. Beløpet det må betales skatt av kan bli svært høyt, med den konsekvens at den ansatte rett og slett ikke ser seg i stand til å ta i mot et tilbud fra sin arbeidsgiver om

sykebehandling. Videre kan det anføres at staten ikke bør «tjene» på at arbeidsgivere betaler for en helsebehandling som det offentlige en gang i fremtiden ville vært forpliktet til å finansiere.

En skattefritaksordning for arbeidsgiverdekning av helsebehandling kan også være med på å stimulere private helsebehandlingsalternativer, slik at man får en konstruktiv konkurranse mellom det offentlige og det private helsevesen som på sikt kan styrke det offentlige helsevesen. Dette forutsetter imidlertid at det foreligger et potensial for å øke det totale behandlingstilbudet, for eksempel ved en effektivisering av behandlingen i forhold til i dag.

Et tredje formål er å bringe syke og skadde arbeidstakere raskere tilbake i arbeid. Dette vil være en fordel både for den enkelte arbeidstaker og for arbeidsgiveren, og kan føre til redusert utbetaling av sykepenger og økt lønnsomhet i bedriften. En rask behandling vil også øke muligheten for et optimalt behandlingsresultat.

På den annen side kan det også reises innvendinger mot det skisserte skattefritaket.

Det vil kunne anføres at et skattefritak vil medføre vanskelige avgrensningsspørsmål og et press på å utvide skattefritaket til andre persongrupper eller behandlingsformer enn formålene bak ordningen tilsier. Det kan også forventes at et fritak generelt vil øke presset på å få innført skattefritak for andre typer naturalytelser/utgiftsgodtgjørelser av privat karakter som arbeidsgiver kan tenkes å dekke for arbeidstaker.

Ordningen vil ikke omfatte skattytere som ikke er i arbeidsforhold (arbeidsledige, pensjonister, næringsdrivende, studenter, hjemmевærende personer, barn mv.). Det må nok videre antas at arbeidsgiverne vil prioritere å dekke behandlingsutgifter for nøkkelpersoner i bedriften. Det legges opp til at ordningen kun skal omfatte behandling av oppståtte skader og sykdommer. Dermed kan det bli et press mot at også forebyggende tiltak, for eksempel i form av ordinære konsultasjoner/rutineundersøkelser som ikke konstaterer sykdom, skal være skattefrie for den ansatte.

Arbeidsgivere generelt vil formodentlig ikke være interessert i å dekke alle mulige typer sykdomsutgifter for sine ansatte. Ordningen vil derfor i noen grad kunne justere seg selv slik at den ikke blir misbrukt ut fra rene skatteformål. En risiko er imidlertid at arbeidsgiver tilbyr dekning av helseutgifter i stedet for økning i lønn. En slik løsning vil både arbeidsgiver og arbeidstaker spare skatt på. I så fall vil ikke arbeidsgiver ha et incentiv til å begrense hvilke typer helsekostnader arbeidstaker skal få dekket.

Dette er spørsmål departementet vil vurdere og

søke å løse under det videre arbeidet med utforming av forskriften.

Samlet sett anser Regjeringen de positive sidene som mest tungtveiende og går derfor inn for et avgrenset skattefritak på dette området.

4.3.2 Nærmere om avgrensning av skattefritaket

Det må foretas en avgrensning i forhold til hvilke typer behandling skattefritaket skal gjelde. For eksempel bør det avgrenses mot eksperimentell behandling og behandling som ikke er medisinsk begrunnet.

Det må videre vurderes nærmere hvilke typer skader og sykdommer som skal omfattes av ordningen. Fritaket må trolig være ganske generelt utformet, men bør avgrenses til utgifter til behandling av pådratte lidelser. Det vil være en målsetning at ordningen blir enkel å administrere. Departementet er av den oppfatning at ordningen ikke skal omfatte ordinære legekonsultasjoner om hverdagsplager eller andre tiltak av forebyggende karakter overfor friske personer. Forebyggende behandling vil imidlertid etter nærmere kriterier kunne være dekket av det gjeldende skattefritaket for bedriftshelsetjeneste. Finansiering av medlemskap i private klinikker bør ikke være omfattet av skattefritaket for så vidt gjelder fast medlemsavgift. Individuelle honorarer ved behandling i private klinikker bør imidlertid aksepteres som skattefrie på lik linje med andre behandlingskostnader for pådratte lidelser.

Dessuten må det tas stilling til om utgifter i forbindelse med medisinbruk skal omfattes av den skattefrie dekningsadgangen. De praktiske sidene ved det, blant annet kontrollhensyn, må vurderes nærmere.

Det må også vurderes om det skal være noen form for kvalifisering av sykdommen. Det kan for eksempel vurderes om det skal settes krav til forventet tidsforløp for lidelsen. En annen mulighet er å sette et kvalitativt krav til lidelsens art, for eksempel at det må gjelde en lidelse som man kun kan få helbredet ved operasjon eller andre former for inngrep. Det kan også tenkes en løsning hvor man stiller krav til at behandlingskostnadene må overstige et visst beløp før behandlingen omfattes av ordningen. Uansett bør det søkes å få til en kvalifisering som medfører at småplager/småskader ikke omfattes av ordningen.

Departementet vil arbeide videre med dette med sikte på forskriftsregulering.

Når det gjelder hvilke typer utgifter skattefritaket skal gjelde, vil arbeidsgivers utbetaling av full lønn og sykepenger selvsagt falle utenfor.

Det bør videre avgrenses mot fordyret kost, kle-sinnkjøp, ombygging av hus, spesialbil mv. på grunn av sykdom. Slike forhold reiser vanskelige grensedragninger mot ordinært privatforbruk uansett helsetilstand.

Som behandlingsutgifter må en godta ikke bare selve honorarene og oppholdsutgiftene hos leger og behandlingsinstitusjoner, men også for eksempel reiseutgiftene til og fra behandlingsstedet. Antakelig bør skattefritaket også omfatte dekning av visse medisinerutgifter og helseutgifter som pådras etter tilbakekomst i arbeidet, for eksempel til trening, terapi mv. Departementet viser også til at det på grunn av våre EØS-rettslige forpliktelser ikke vil være aktuelt å begrense skattefritaket til behandling og reiser innenlands.

4.3.3 Spesielt om behandlingsforsikringer

Når det gjelder arbeidsgivers dekning av premie til privat behandlingsforsikring for å redusere sykefravær og sykelønnsutbetalinger, vil også dette, i tråd med Stortingets vedtak, fritas for arbeidsgiveravgift og gjøres skattefritt på arbeidstakers hånd fra 1. januar 2003. Arbeidsgiver vil fortsatt få fradrag for utgiftene til premie. Forsikringsutbetalinger ved oppståtte sykdomstilfeller vil være skattefrie allerede etter gjeldende regler.

Den naturlige avgrensningen med hensyn til forsikringsdekning bør etter departementets oppfatning være at skattefriheten bare bør gjelde hvor også direkte dekning av behandlingsutgifter fra arbeidsgiveren vil være skattefrie. Dermed vil blant annet kravene til hvilken type behandling som skal kvalifisere og kravet om at det skal dreie seg om en pådratt lidelse, gjelde tilsvarende for helsepoliser under den skattefrie ordningen. Dette vil likestille forhold der arbeidsgiveren velger en forsikringsordning for sine ansatte, med forhold der arbeidsgivere ser seg bedre tjent med selvassuransse, eventuelt forsikring gjennom eget konsernselskap (captive).

Et spørsmål er om skattefritaket bør begrenses til forsikringsordninger som omfatter alle ansatte i bedriften. Sosiale hensyn kan tale for en slik løsning. Men et slikt vilkår ville i så fall tvinge arbeidsgiveren til en fordyrende forsikring av alle ansatte, selv om forsikringsbehovet etter arbeidsgivers vurdering bare gjelder et utvalgt nøkkelpersonell. Ved direkte skattefrie dekning av behandlingsutgifter kan det ikke stilles noe krav om at alle syke ansatte

får en slik finansiell støtte fra arbeidsgiveren. Departementet er derfor av den oppfatning at det bør være skattefritak også for mer selektive forsikringsordninger i foretaket.

Det bør imidlertid vurderes nærmere om det bør stilles opp særlige vilkår for skattefritak når situasjonen er den at aksjeselskapet vil forsikre sin arbeidende eier. Her vil en ikke ha det korrektiv som ligger i arbeidsgivers interesse i kostnadsbegrensning. Denne vurderingen bør for øvrig også foretas i forhold til et selskaps direkte betalinger av helseutgifter for sine arbeidende eiere.

4.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Det er stor usikkerhet om provenyvirkningene av endringene. Det skyldes både mangelfullt data-grunnlag og usikkerhet om fremtidig økning av slike ordninger som følge av skattefritaket. På usikkert grunnlag anslås det samlede påløpte provenytapet i 2003 til i størrelsesorden 100 mill. kroner. Det er da lagt til grunn at ordningene avgrenses til medisinsk behandling. På noe sikt vil trolig provenytapet, særlig knyttet til behandlingsforsikringer, kunne bli vesentlig større.

Reduksjonen i skatteinntekter vil i noen grad kunne motsvares av at staten får en viss innsparing i utgifter til sykepenges ved at ventetiden kan reduseres og sykemeldingsperioden forkortes. Dette kan også være en fordel for bedriftene og gi økt inntjening. Størrelsen på innsparingspotensialet er imidlertid usikkert, blant annet fordi kvaliteten på ventetidsdataene er relativt dårlig. Det må også tas i betraktning at det allerede finnes en ordning for kjøp av helsetjenester i trygdeetatens regi. Denne ordningen er innrettet nettopp med sikte på å få gitt raskere behandling til sykmeldte ved å utnytte ledig kapasitet i helsevesenet.

Ordningen vil medføre noe merarbeid for ligningsmyndighetene, blant annet i form av kontrollvirksomhet.

4.3.5 Departementets forslag

Departementet foreslår å endre skatteloven, slik at departementet gis fullmakt til å gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsutgifter og arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsforsikringer. Det vises til vedlagte utkast til endring i skatteloven § 5–15 annet ledd.

5 Endringer i skogavgiftsordningen

5.1 Innledning og sammendrag

Finansdepartementet foreslår visse endringer av skattereglene for skogavgift slik at dagens system der det anvendes skogavgiftsbeløp inntektsføres etter et trappesystem, erstattes med en flat sats for inntektsføring på 40 prosent. Dette innebærer et fast skattefritak på 60 prosent for investeringer i skogbrukstiltak som nevnt under skatteloven § 8–2, annet ledd bokstav a. Skattefordelen under skogavgiftsordningen ved anvendelse av skogavgift til investering i nye skogsveier foreslås fjernet.

5.2 Gjeldende rett

Etter skogbruksloven av 21. mai 1965 plikter skogeieren å svare skogavgift av brutto avvirkningsverdi det enkelte år. Avgiften fastsettes av Landbruksdepartementet for hvert driftsår, og skal etter loven ikke settes lavere enn 2 prosent. Etter gjeldende bestemmelser kan skogeieren velge avgiftssats i intervallet 5 til 25 prosent. For å kunne benytte lavere sats enn 8 prosent kreves det imidlertid dokumentasjon fra skogeieren som bekrefter at skogen er i en slik tilstand at en lav avgiftssats vil gi en tilstrekkelig avsetning til skogkultur. Gjennomsnittlig avsetningsbeløp ligger på mellom 9 og 10 prosent. Avgiftsbeløpet trekkes i tømmeroppkjøret og innsettes på en individuell skogkonto. Det er ingen øvre grense for innstående totalbeløp og heller ingen frist for anvendelse. Skogeieren får ikke renter på innstående beløp. Skogavgiften skal brukes til å fremme skogkultur, skogproduksjon og skogdrift til fordel for den skogen virket er levert fra.

Innsatt skogavgift kommer til fradrag ved beregning av årets overskudd, og skal som hovedregel komme til inntekt det året den utbetales. Når skogavgiften nyttes til skogkultur og skogsveier eller til alternative avvirkningsfremmende tiltak i vernede områder skal bare en del av det utbetalte beløp tas til inntekt. Avhengig av beløpsstørrelsen utgjør den skattepliktige andelen fra 65 til 95 prosent av det utbetalte beløp det enkelte år, jf skatteloven § 8–2 annet ledd bokstav a, slik:

- 65 prosent av de første 50 000 kroner
- 75 prosent av de neste 50 000 kroner

- 90 prosent av de neste 400 000 kroner
- 95 prosent av det overskytende beløpet

Systemet med skogavgift fungerer således som en avsetningsordning med delvis skattefritak for visse anvendelser av avsatt beløp.

5.3 Departementets vurderinger og forslag

Finansdepartementet er av den oppfatning at gjeldende ordning med inntektsføring etter et trappesystem er lite hensiktsmessig, og foreslår at dette erstattes av en flat skattefordelssats. Dette vil innebære en forenkling av dagens regelverk samtidig som en slik omlegging vil sikre likebehandling av alle skogeiere uavhengig av investeringsnivået. Satsen for inntektsføring foreslås satt til 40 prosent. Det vil si et fast skattefritak på 60 prosent av de frigitte skogavgiftsmidlene. Det vises herunder blant annet til Stortingets anmodningsvedtak nr. 191 (2001–2002) av 6. desember 2001 der Stortinget ber Regjeringen legge frem et forslag om endring av skogavgiftsordningen hvor beløpsgrensen oppheves og skattefordelen utvides.

Departementet foreslår også at skattefordelen ved investeringer i nye skogsveier fjernes. Forslaget har dels en miljøbegrunnelse, dels vil det sikre at en større del av skattelempningen for gjeldende skogavgiftsordning tilfaller investeringer til oppbygging av ny skog. Samtidig vil bibehold av adgangen til direkte utgiftsføring av skogsveier, jf skatteloven § 8–2 fjerde ledd, sikre en fortsatt lempelig beskatning av slike investeringer.

Dagens ordning med bruk av skogavgift med skattefordel også til opprusting av eksisterende skogsveier berøres ikke av forslaget. Slik opprusting innebærer ikke vesentlige nye miljøinngrep. Det nye skattefritaket på 60 prosent vil her gjelde fra 2003. Dette omfatter også senere opprusting av veier som er bygget etter overgangen til de nye skattereglene, slik at selve nyanlegget ikke medførte noen skattefordel.

Nærmere avgrensning av hva opprusting skal omfatte, vil bli utformet i Finansdepartementets forskrift til skatteloven.

5.4 Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser

Departementet foreslår at disse endringene trer i kraft fra og med 2003.

Systemet for utbetaling over skogavgiftskonto er slik at kostnadene må pådras før det kan sendes søknad om godkjenning og dekning. For veianlegg må det før anleggsstart foreligge byggeløyve fra kommunen. Som følge av at skogavgiften kan utbetales samme år som kostnadene pådras eller året etter, oppstår det visse overgangsspørsmål.

Det ene spørsmålet er om skogkultur og opprusting av gammel vei utført i 2002, men med skogavgiftsutbetaling først i 2003, skal ha den nye skattefritakssatsen på 60 prosent, eller om de graderte satsene som gjelder for 2002 skal forlenges. Departementet mener det må være et viktig hensyn så langt som mulig å unngå to sett med fritakssatser for 2003 for samme type investeringer, nemlig ett for avgiftsdekning av kostnader pådratt i 2003 og ett for kostnader pådratt i 2002. Den nye skattefritakssatsen på 60 prosent bør derfor gjelde generelt for skogavgift utbetalt i 2003 til de nevnte formål. Ved dette slipper en å måtte vurdere om kostnadene er pådratt i 2002 eller 2003. Denne løsningen innebærer for øvrig at det ikke er behov for noen spesiell overgangsregel, idet alle avgiftsutbetalinger til skogkulturformål og til veiopprusting over skogavgiftskonto i 2003 vil gå inn under den nye satsen.

Det andre overgangsspørsmålet knytter seg til avviklingen fra 2003 av adgangen til å nytte skogavgift med skattefordel til anlegg av ny vei. Det oppstår her spørsmål både om skjæringstidspunktet for bortfallet og om hvilken sats som skal benyttes.

Departementet finner det hensiktsmessig og mest i samsvar med praksis når det gjelder bortfall av skattefordeler, at en legger til grunn fremleggesdatoen for lovforslaget. Dette innebærer at vei-prosjekter som har fått byggeløyve før 3. oktober 2002 skal omfattes av den gamle ordningen med

skattefordel for skogavgiftsmidler også til bygging av ny vei. Når det gjelder hvilken sats som skal benyttes for nye veianlegg som omfattes av denne overgangsordningen, finner departementet at de graderte satsene for 2002 bør anvendes selv om utbetalingen fra skogavgiftskonto skjer i 2003. Kontrollbehovet antas ikke å gi vesentlig merarbeid ved at gamle satser anvendes for nye veier dette året. Overgangsreglene vil også gjelde for pådratte veikostnader i 2003, når de øvrige vilkårene er til stede. Overgangsreglene gjelder imidlertid bare ut 2003. Frigivelse av skogavgiftsmidler i 2004 eller senere til ny vei vil derfor ikke ha noe skattefritak, selv om byggeløyve er gitt før 3. oktober 2002.

Ved anvendelse av overgangsreglene for nye veier må det tas hensyn til at skogbrukeren i 2003 også kan få frigitt andre skogavgiftsmidler som følger de nye skattereglene om 40 prosent inntektsføring. Slike frigitte midler med 60 prosent skattefritak må anses å ligge i bunnen ved anvendelse av de graderte satsene for inntektsføring etter overgangsreglene for nye veier i 2003.

Det vises til forslag til overgangsregel.

5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Provenytapet av dagens skogavgiftsordning utgjør samlet sett om lag 23 millioner kroner.

Forslaget om å erstatte dagens trappesatser for inntektsføringen med en flat skattefordelssats, slik at 40 prosent av anvendt skogavgift inntektsføres, og samtidig fjerne skattefordelen ved investeringer i nye skogbilveier, vil gi et ytterligere inntektstap på budsjettet for 2003 på 9 mill. kroner.

Forslaget innebærer en klar forenkling, og forventes derfor å gi administrative forbedringer både for offentlige myndigheter og for skogeieren.

6 Jordbruksfradraget

6.1 Sammendrag

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om at jordbruksfradraget skal økes med et inntektsavhengig tillegg. Dessuten foreslås at det kommer klart til uttrykk i loven at ingen har krav på mer enn ett fradrag, og at ektefeller i samme husholdning som driver hver sin driftsenhet, bare skal kunne gjøre krav på fradrag for den driftsenheten de bor på.

6.2 Bakgrunnen for forslaget

Stortinget har i forbindelse med behandlingen av årets jordbruksavtale sluttet seg til at det skal gis 100 millioner kroner i påløpt skattelette til landbruket for 2002 og ytterligere 100 millioner kroner fra 2003, gjennom en økning av jordbruksfradraget. Utvidelsen skal skje ved at det gjeldende fradraget på 36 000 kroner beholdes som et bunnfradrag og i tillegg gis det et prosentfradrag av overskytende inntekt opp til en øvre fradragsgrense. Regjeringen skulle komme tilbake med forslag til utforming av fradraget i budsjettet for 2003.

På denne bakgrunn foreslår departementet at økningen i inntektsfradraget for 2002 settes til 9 prosent av næringsinntekten fra jord- og hagebruk ut over 36 000 kroner opp til et samlet fradrag på 47 500 kroner. For 2003 foreslås det at fradraget fastsettes til 19 prosent av næringsinntekten ut over 36 000 kroner opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner.

Regjeringen har lagt til grunn at endringen i jordbruksfradraget er et ledd i en prosess med sikte på omstilling og effektivisering av landbruket. Departementet har i tillegg vurdert om det også kan være grunn til å foreta visse justeringer av andre skatteordninger for landbruket blant annet med tanke på forenklinger av skattesystemet og økt skattemessig likebehandling i forhold til øvrige næringer. I et brev av 18. juli 2002 til Norsk Bonde- og Småbrukarlag, Norges Bondelag og Skattedirektoratet ble det anmodet om organisasjonenes og direktoratets vurderinger med hensyn til endringer av tre spesielle skatteordninger for landbruket.

Dette gjelder reglene for inntektsbeskatning av våningshus på gårdsbruk, fradrag for føderåd og realisasjon av landbrukseiendom. Departementet vil på et senere tidspunkt komme tilbake med en nærmere vurdering av enkelte særregler for landbruket.

I brevet ble organisasjonene og direktoratet også anmodet om synspunkter på en presisering av bestemmelsen i skatteloven vedrørende jordbruksfradraget, som blant annet ville klargjøre at ingen skal kunne gjøre krav på mer enn ett fradrag. Departementet redegjorde herunder som følger:

«På bakgrunn av at det har vært noe usikkerhet knyttet til rekkevidden av jordbruksfradraget vurderer departementet å foreslå en endring av bestemmelsen i skatteloven § 8–1 sjette ledd i Ot.prp.nr 1.

Dette gjelder klargjøring av at en og samme skattyter ikke skal kunne gjøre krav på mer enn ett fradrag. Finansdepartementet legger til grunn at ikke under noen omstendighet, og spesielt ikke etter at ordningen nå utvides, skal noen få mer enn ett jordbruksfradrag selv om vedkommende deltar i flere driftsenheter. Dette må også gjelde under ett for ektefeller i samme husholdning. I de fleste tilfeller vil dette følge av bokravet i § 8–1 sjette ledd annet punktum, men det har vist seg at en klargjøring i loven er nødvendig blant annet som følge av at det i forarbeidene er gitt uttrykk for at bokravet i noen tilfeller kan praktiseres lempelig. For øvrig vil departementet vurdere behovet for en nærmere omtale av bokravet i proposisjonen, evt om det bør gis en forskrift om dette.»

6.3 De avgitte høringsuttalelser

Skattedirektoratet støtter forslag om klargjøring av at ingen skal kunne gis mer enn ett jordbruksfradrag. Dette vil redusere tilfellene som har krevd ekstraarbeid under likningsbehandlingen på grunn av uklare regler.

Norsk Bonde- og Småbrukarlag har ikke kommentarer til forslaget til klargjøring/presisering av retten til inntektsfradrag.

Norges Bondelag legger til grunn at det bare rent unntaksvis vil være slik at en person vil ha rett

til mer enn ett jordbruksfradrag. Ut fra jordbruksfradragets formål om å bedre de økonomiske rammebetingelsene for næringen som sådan, er det ikke uten videre uriktig eller urimelig at de som faktisk driver separate driftsenheter kan motta mer enn ett jordbruksfradrag. På den annen side er bondelaget enig i at det kan være vanskelige avveininger å vurdere om den samlede virksomheten til en og samme bruker utgjør en eller flere driftsenheter. Når det gjelder ektefeller, kan bondelaget ikke se at disse ikke skal få hvert sitt jordbruksfradrag dersom de formelt og reelt driver hver sin driftsenhet. Dette er også forutsatt i Lignings ABC s 572. At jordbruksfradraget økes er ingen grunn til å endre vilkårene for fradraget.

Når det gjelder bokravet i skatteloven § 8–2 sjettede ledd spesielt uttaler Norges Bondelag at dette bør fjernes. Bakgrunnen er at ligningsmyndighetene i en del tilfeller nekter fradrag fordi den nye eieren etter deres mening bor for langt unna til å nyte godt av den lempelige praksis som forarbeidene åpner for. Det er heller ikke vanlig at en fradragsregel i skatteretten inneholder krav om at næringsutøveren må bo på eiendommen virksomheten utøves fra. Når det gjelder vilkår om produksjonstilskudd, er det heller ikke lenger noe krav om at mottakeren må bo på eiendommen. Vilkåret for produksjonstilskudd er fra og med 2002 gjort nøytralt med hensyn til foretaksform, slik at for eksempel et aksjeselskap kan få tilskudd på linje med en personlig næringsdrivende. Det antas at disse også bør likebehandles med hensyn til jordbruksfradrag, og reglene om bosetting er vanskelig å forene med juridiske personer.

6.4 Departementets vurderinger og forslag

Økningen av jordbruksfradraget ble lagt til grunn i forbindelse med behandlingen av jordbruksavtalen, og ingen av organisasjonene har hatt noe å bemerke til dette.

Det vises til forslag til nytt annet punktum i skatteloven § 8–1 sjettede ledd

Departementet foreslår dessuten en tilføyelse i skatteloven § 8–1 sjettede ledd der det klargjøres at en og samme skattyter ikke skal kunne gjøre krav på mer enn ett fradrag. Dette må antas være en forutsetning for ordningen, blant annet fordi det er oppsatt krav om at produsenten må ha vært bosatt på og drevet driftsenheten mer enn halve året.

Når det gjelder ektefeller, kan disse eie og drive

hver sin driftsenhet. Som følge av bokravet vil de likevel bare ha krav på jordbruksfradrag for den driftsenheten de bor på. Den andre driftsenheten vil derfor ikke gi jordbruksfradrag til innehaveren.

I Ot.prp. nr 1 (2000–2001) er uttalt om bokravet:

«Departementet bemerker at det kan tenkes tilfeller der dette kravet bør praktiseres med en viss lempe. For eksempel kan det være tilfeller der et barn overtar driften av eiendommen. Eiendommen har bare en boenhet, som foreldrene fortsetter å disponere. At barnet tar bolig i rimelig nærhet, men altså utenfor selve bruket, bør kunne aksepteres.»

Uttalelsen kan ha gitt grunnlag for usikkerhet og ført til ulik praksis. Det presiseres derfor at en slik lempelig praktisering av bokravet er forutsatt begrenset til tilfeller som omtalt i proposisjonen og mulige tilsvarende situasjoner i forbindelse med generasjonsskifte. Et eksempel kan være at bruket fortsatt bebos av den gamle bruker, uten at den nye bruker flytter til bruket. Den nye bruker bør da kunne få jordbruksfradrag på samme måte som om han/hun selv hadde bodd der. Dette bør gjelde også om det er flere boenheter på bruket, slik at den gamle brukerens fortsatte bopel der ikke stenger for den nye brukerens tilflytting. Ved opphør av den gamle brukerens bopel på bruket må imidlertid den nye brukeren selv sørge for å ta bopel der, for å kunne beholde jordbruksfradraget.

Det vises til forslag til nytt sjettede og sjuende punktum i skatteloven § 8–1 sjettede ledd.

6.5 Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget

En økning av jordbruksfradraget vil ikke ha vesentlige administrative konsekvenser. En klargjøring av rekkevidden av fradragsretten vil innebære en viss administrativ forenkling for likningsmyndighetene.

Økningen av jordbruksfradraget i 2002 anslås å gi en påløpt skattelette på 100 millioner kroner. Endringen antas ikke å ha bokført virkning for 2002 i og med at utformingen av fradraget ikke vil være kjent før tidligst i slutten av inntektsåret. Økningen i jordbruksfradraget i 2002 vil trolig først føre til reduserte skatteinntekter i 2003. Provenytapet av den ytterligere opptrappingen i 2003 anslås til 100 millioner kroner både påløpt og bokført i 2003. Det samlede bokførte provenytapet i 2003 som følge av økningen i jordbruksfradraget vil da kunne anslås til om lag 200 millioner kroner.

7 Endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd – skattemessige konsekvenser av regnskapsmessig opp- og nedskrivning av fast eiendom – særregel for livsforsikringselskap

7.1 Innledning og sammendrag

Av skatteloven § 14–4 annet ledd fremgår det at skattyters årsregnskap skal legges til grunn for den tidsmessige plassering av inntekt og fradrag, såfremt regnskapet er oppgjort i samsvar med regnskapsloven og ikke annet er særskilt bestemt i skatteloven. Med mindre skatteloven innehar bestemmelser som avviker fra regnskapsbestemmelsene, er det med andre ord skattyters finansregnskap som avgjør spørsmålet om når inntekter og utgifter skal gis virkning for fastsetting av skatten.

Skatteloven § 6–10 er en slik særregel i forhold til skatteloven § 14–4 annet ledd. Bestemmelsens *første ledd* slår fast at det gis fradrag for avskrivning for verdiforringelse ved slit eller elde på betydelige driftsmidler etter reglene i skatteloven §§ 14–30 flg. Videre fastslår samme bestemmelse *fjerde ledd første punktum*:

«Ved avskrivning etter første ledd tas det ikke hensyn til ekstraordinære opp- eller nedskrivninger av verdien av faste eiendommer.»

Skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum sier med andre ord at eventuelle regnskapsmessige opp- og/eller nedskrivninger av verdien på fast eiendom, ikke skal få skattemessig virkning. Eventuelle regnskapsmessige verdiendringer på fast eiendom må således tilbakeføres/korrigeres ved beregning av skattepliktig inntekt.

Skatteloven § 6–10 fjerde ledd *annet* punktum fastslår imidlertid:

«Dette gjelder likevel ikke for livsforsikringselskaper, private tjenestepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, for så vidt angår opp- eller nedskrivninger av egne faste eiendommer overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond.»

Selskap som er omfattet av denne unntaksbestemmelsen skal derfor inntekts- og utgiftsføre regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av sine faste eiendommer, med skattemessig virkning. Bestemmelsens ordlyd forutsetter imidlertid at de fas-

te eiendommene verdiendringen gjelder, er overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond. Slik form for overføring skjedde da bestemmelsen kom inn i skatteloven, men er senere opphørt. Det vises altså til en forsikringsteknisk ordning som ikke lenger eksisterer.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en endring av ordlyden i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum. Endringsforslaget innebærer en videreføring av bestemmelsens innhold, men med en tilpasning av ordlyden til dagens forhold. Videre foreslås en teknisk endring av ordlyden i skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum skatteloven.

7.2 Bakgrunnen for regelen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum

Særregelen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum for livsforsikringselskap mv. kom inn ved lov 4. juni 1976 som et nytt tredje punktum i den da gjeldende skattelov 1911 § 50 annet ledd bokstav b. Bestemmelsen har sin bakgrunn i den tidligere forsikringstilsynsloven av 29. juli 1911, som fra 1961 hadde hatt regler om overføring av enkelte av forsikringselskapenes egne faste eiendommer til forsikringsfondet etter takst. Denne overføringen ble tinglyst med panterett i eiendommene for den fastsatte sum, for å sikre dekning av selskapenes fremtidige forpliktelser overfor kundene.

Den tidligere forsikringstilsynsloven av 29. juli 1911 nr. 1 omtalte ordningen med forsikringsfond i § 77:

«Ethvert livsforsikrings-selskap skal i sin årsbalanse under passiva særskilt opta et forsikringsfond, omfattende den samlede præmiereserve, som mindst skal utgjøre et beløp saa stort som forskjellen mellem kapitalverdien av selskapets i henhold til samtlige løpende livsforsikringskontrakter overtagne forpligtelser og kapitalværdien av de nettopræmier, som forsikringstagerne maatte ha at erlægge i fremtiden...»

Ved lov av 16. juni 1961 ble det tatt inn en bestemmelse vedrørende overføring av faste eiendommer til fondet:

«§ 80.

De til dekning av forsikringsfondet avsatte midler skal anbringes på følgende måte:

.....

9. i fast eiendom her i riket som tilhører selskapet, med overføring til forsikringsfondet etter takst i henhold til bestemmelsene om lånetakst under punkt 5; ...»

Videre ble det i § 82 fastsatt nærmere bestemmelser om krav til formen for overføring:

«De verdipapirer, som tjener til dekning av forsikringsfondet, skal av selskapet forsynes med datert påtegning om, at de tilhører dette fond. Vil et selskap ha nogen del av forsikringsfondet dekket ved egen fast eiendom, overensstemmende med § 80 nr 6 og 9, skal der tinglese erklæring om at eiendommen tilhører dette fond. Når sådan påtegning eller tinglese er skjedd, skal forsikringstagerne ha fortrinnsrett for sine krav etter forsikringskontrakten i vedkommende verdipapir eller eiendom, således at disse ikke kan tjene til fyldestgjørelse av andre krav, før forsikringstagernes krav er dekket. Erklæringen skal dessuten gå ut på, efter nr 6 at forsikringsfondet har panterett i eiendommen for den fastsatte sum og etter nr 9 at eiendommen er overført til forsikringsfondet.»

Forsikringstilsynsloven skilte således mellom båndlagte og frie eiendeler, hvor enkelte av forsikringsselskaperens eiendeler ble båndlagt og overført til forsikringsfondet for å sikre selskapets forpliktelser i en insolvenssituasjon.

Fordi livsforsikringsselskaperens investeringer i faste eiendommer som regel foretas med langt tidsperspektiv, forelå det samtidig et behov for å godskrive den stadige verdistigningen på eiendommene til samme generasjon forsikrede som hadde innbetalt midlene gjennom premier. Om hensikten bak regelen gjengir Forsikringsrådet (nå Kredittilsynet) i eget Rundskriv nr. 7/74 en uttalelse fra aktuarforeningen inntatt i Ot.prp. nr. 45 av 1957:

«Hensikten med å gi selskapene anledning til å plassere forsikringsfondets midler direkte i fast eiendom har hovedsakelig vært å sikre forsikringstakernes poliser en større grad av verdifasthet om pengeverdien skulle synke. Da vil eiendommens verdi stige. Skal hensikten oppnås, må i så fall verdistigningen kunne inntektsføres skattefritt, og forsikringstakerne må når forsikringssummen forfaller kunne få utbetalt et tillegg til forsikringssummen uten at tilleggsut-

betalingen må gå over selskapets overskudd med derav følgende beskatning.»

Forsikringsrådet sluttet seg til uttalelsen og påpekte at hensikten med å tilordne verdistigningen til den betalende generasjon av forsikringstakere bare i liten grad var oppnådd. Det ble vist til at mange selskaper hadde latt sine faste eiendommer stå med uforandret verdi, så vel når det gjelder beløpene som medregnes ved båndleggingen, som regnskapstallene. Forsikringsrådet fastsatte derfor i samme rundskriv at følgende fremgangsmåte for fremtiden måtte følges:

«Fast eiendom overført til forsikringsfondet i henhold til forsikringstilsynslovens § 80, punktum 9, må omtakseres så ofte det finnes nødvendig og minst hvert 10. år.»

Båndlagt og bokført verdi i selskapets regnskap skulle etter dette være lik den sist avholdte lånetakst, med mindre Forsikringsrådet godkjente noe annet.

For å kunne inntektsføre oppskrivningene også skattemessig, men uten inntektsbeskatning, tok Forsikringsrådet opp spørsmålet om endring av skatteloven § 50 annet ledd bokstav b annet punktum med Finansdepartementet. Det ble vist til at bestemmelsen ble ansett å ha en meget uheldig virkning anvendt på livsforsikringsselskaper og deres eiendommer overført til forsikringsfond.

Finansdepartementet fremmet etter dette endringsforslag i Ot.prp. nr. 54 (1975–76), hvor det gjengis fra side 3 og 4:

«Som følge av bestemmelsen i skatteloven § 50 annet ledd bokstav b oppstår uoverensstemmelse mellom livsforsikringsselskaperens regnskapsmessige og skattemessige inntekt, idet oppskrivningsbeløpet ikke samtidig medtas ved inntektslikningen. Dette resulterer i at hele verdistigningen slår ut i en skattemessig, men ikke regnskapsmessig, gevinst når eiendommen selges. Gevinstbeløpet kan ikke avsettes og nyttes til bonus eller garanterte tillegg til forsikringstakerne, idet avsetningene etter skatteloven § 51 tredje ledd begrenses av det regnskapsmessige overskudd.»

Finansdepartementet var enig med Forsikringsrådet i at det spesielle forhold det her ble pekt på, falt utenfor det som skatteloven § 50 annet ledd bokstav b tar sikte på å regulere. Fra nevnte proposisjon gjengis videre:

«Når det imidlertid gjelder livsforsikringsselskaperne og deres faste eiendommer i forsikringsfondet, foreligger et klart påbud om opp eller nedskrivninger fra et galt kontrollorgan.

Påbudet er begrunnet i et legitimt behov hos selskapene for å kunne utnytte verdistigningen på et tidligere tidspunkt enn ved realisasjon. Livsforsikringskontrakter er som oftest langsiktige, med et sterkt moment av sparing. Departementet er enig i at de forsikredes midler så vidt mulig bør gjøres verdifaste til fordel for den samme generasjon som har innbetalt midlene i form av premier. Dette kan bare oppnås gjennom en slik fremgangsmåte som Forsikringsrådet nå har foreskrevet. Bestemmelsen i skatteloven § 50 annet ledd bokstav b fratrukket livsforsikringsselskapene muligheten til å nytte oppskrivningsbeløpet til fradragsberettigede avsetninger. Departementet vil derfor foreslå at loven endres slik at oppskrivning av fast eiendom som er overført til forsikringsfondet regnes som skattepliktig inntekt for selskapet. En legger vekt på at endringen vil ivareta forsikringstakernes interesser mer enn selskapenes.»

Skatteloven av 1911 § 50 annet ledd bokstav b fikk på denne bakgrunn et nytt tredje punktum med følgende ordlyd:

«Bestemmelsen i foregående punktum skal ikke gjelde for livsforsikringsselskaper, private tjenestepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser, for så vidt angår opp- eller nedskrivninger av egne faste eiendommer overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond.»

Gjennom denne lovendringen som ble vedtatt med virkning fra inntektsåret 1976, ble livsforsikringsselskapene pålagt å gi regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av selskapenes faste eiendommer overført til forsikringsfond, virkning også ved beregning av selskapets skattepliktige inntekt. Oppskrivningene på selskapenes faste eiendommer ble imidlertid ikke inntektsbeskattet, idet selskapene kunne nyttiggjøre seg av oppskrivningsbeløpet til fradragsberettigede avsetninger i henhold til tidligere skattelov 1911 § 51 tredje ledd annet punktum (nå skatteloven § 8–5 første ledd).

7.3 Gjeldende rett

7.3.1 Forholdet mellom forsikringsvirksomhetsloven av 10. juni 1988 nr. 39 og skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum

Gjeldende forsikringsvirksomhetslov av 10. juni 1988 nr. 39 har ikke videreført regelen fra forsikringstilsynsloven av 1911 om tinglyst overføring til forsikringsfondet av livsforsikringsselskapenes faste

eiendom. Fondsbeløpene er i stedet sikret ved prioritet foran andre fordringer unntatt massekrav dersom selskapet blir insolvent. Om begrunnelsen for å oppheve båndleggingen gjengis fra Ot.prp. nr. 42 (1986–87) om lov om forsikringsvirksomhet side 53–54:

«Som nevnt foreslår Harlem-utvalget i § 11–4 at forsikringskravene ved insolvens i livsforsikringsselskap skal ha prioritert stilling «for et beløp tilsvarende det som er avsatt i forsikringsfondet». Forsikringskravene skal bare stå tilbake for massekrav, dvs. krav mot selskapet som er oppstått mens selskapet er under administrasjon, f.eks. omkostninger i forbindelse med skadeoppgjør ved en avvikling av selskapet. De regler som gjelder i dag, går ut på at bestemte aktiva skal øremerkes for forsikringsfondet (dvs. premiereserven). Forsikringskravene er fortrinnsberettigede til dekning i disse aktiva. Reglene om dette står i lovens § 82. De er tungvinte å praktisere, og Harlem-utvalget foreslår dem som nevnt avskaffet. Etter § 82 første ledd skal verdipapirer som skal tjene til dekning av forsikringsfondet, forsynes med en påtegning om at de tilhører fondet. For fast eiendom må tinglysing foretas. Etter § 82 fjerde ledd skal Departementet oppnevne en utenforstående tillitsmann, som skal påse at verdipapirene får den foreskrevne påtegning, og at de oppbevares særskilt. Tillitsmannen må som hovedregel ha Kredittilsynets samtykke til senere frigivelse av verdipapirene.

Den fortrinnsrett Utvalget foreslår i § 11–4, er ingen fortrinnsrett til bestemte aktiva. Regelen innebærer bare at forsikringskravene skal dekkes før andre krav (bortsett fra massekrav).»

Departementet sluttet seg i proposisjonen til Utvalgets forslag.

Bestemmelsen i § 50 annet ledd bokstav b i skatteloven 1911 ble ikke revidert ved innføringen av forsikringsvirksomhetsloven av 1988 og heller ikke endret i forbindelse med skattereformen i 1992. Særregelen som ble videreført i skatteloven 1999 § 6–10 fjerde ledd annet punktum beskriver derfor ikke lenger den faktiske situasjon med hensyn til hva som skjer med livsforsikringsselskapers faste eiendommer og hvordan selskapenes fremtidige forpliktelser overfor forsikringskundene sikres.

Overligningsnemnda traff 28. juni 1996 vedtak i en sak hvor Sentralskattekontoret for Storbedrifter hadde nektet et livsforsikringsselskap fradrag for nedskrivninger ved fastsettelsen av selskapets ligning for inntektsåret 1995. Overligningsnemnda fastholdt ligningen under henvisning til at bestemmelsens ordlyd ikke dekket de faktiske forhold og

derfor ikke kunne komme til anvendelse. Staten v/ Sentralskattekontoret for Storbedrifter ble deretter saksøkt av angjeldende selskap, men søksmålet ble senere trukket fordi eiendommen det gjaldt ble solgt og tapet realisert.

Departementet er kjent med at praksis etter Overligningsnemndas vedtak har utviklet seg slik at de fleste livsforsikringsselskap nå tilbakefører eventuelle regnskapsmessige opp- eller nedskrivninger ved beregning av skattepliktig overskudd. Det er imidlertid fremkommet at det ikke foretas noen tilsvarende tilbakeføring med hensyn til verdiendringenes påvirkning på selskapenes avsetninger til forsikringsfond, jf. skatteloven § 8–5 første ledd første punktum. Det har derigjennom oppstått en asymmetri i skatteregnskapet som ved oppskrivning fører til økte avsetninger og større skattefradrag i selskapets overskudd, enn det som blir resultatet ved en tilsvarende inntektsføring av oppskrivningen.

7.3.2 Forskrift om årsregnskap m.m. for forsikringsselskap 16. desember 1998

Livsforsikringsselskap er i henhold til forskrift om årsregnskap m.m. for forsikringsselskap 16. desember 1998, gitt med hjemmel i regnskapsloven av 17. juli 1998 nr. 56 § 9–1 tredje ledd, pålagt å vurdere selskapets bygninger og faste eiendommer til virkelig verdi, jf. forskriftens § 3–14 første ledd. Av samme forskriftsbestemmelse femte ledd følger at slik verdivurdering skal foretas minst hvert tredje år. Denne særregelen for livsforsikringsselskap innebærer et unntak fra regnskapslovens hovedprinsipp om historisk kost som regnskapsmessig vurderingsregel. Særregelen er begrunnet i at investeringer i fast eiendom innen livsforsikring betraktes som langsiktige finansielle investeringer på linje med selskapenes øvrige langsiktige finansielle investeringer, og at dette bør reflekteres i den avkastning/verdiskapning som tildeles kundene.

Som en konsekvens av denne regnskapsmessige særregelen vil den regnskapsmessige verdireguleringen av livsforsikringsselskapenes faste eiendommer inngå i selskapenes årsresultat og blant annet påvirke selskapenes avsetninger til forsikringsfond og fordelingen av et eventuelt overskudd mellom selskapene og deres kunder.

7.3.3 Forsikringsvirksomhetslovens bestemmelser om avsetninger til forsikringsfond

Forsikringsvirksomhetsloven av 10. juni 1988 fastsetter i § 8–2 følgende om livsforsikringsselskapenes plikt til å avsette midler til forsikringsfond:

«Et livsforsikringsselskap skal i sin årsbalanse føre opp et forsikringsfond til dekning av selskapets forpliktelser etter forsikringsavtalene. Det skal også omfatte avsetninger med sikte på tilleggsytelser utover kontraktsforpliktelsene, jfr. § 8–1.»

Hva som inngår i fondsavsetningene er nærmere regulert i årsregnskapsforskriften for forsikringsselskaper § 4–28. Kredittilsynet har videre i Rundskriv 71/90 fastsatt regler om tilbakeholdelse av overskuddsmidler og utbyttebegrensninger for livsforsikringsselskaper. I følge rundskrivet skal avsetningene tas av summen av selskapets inntekter etter fradrag for selskapets driftskostnader. Forsikringsteknisk foretas avsetningene i to omganger, først gjennom pliktige avsetninger og deretter gjennom avsetninger i form av tilbakeføring av eventuelt overskudd.

7.3.4 Skatteloven § 8–5 første ledd – forsikringsselskapers fradragrett for fondsavsetninger

Skatteloven hjemler i § 8–5 første ledd skattemessig fradrag for forsikringsselskapenes avsetninger til forsikringsfond. Bestemmelsen er en videreføring av skatteloven 1911 § 51 tredje ledd annet punktum. Departementet legger til grunn at det i utgangspunktet foreligger en selvstendig skatterettslig begrensning for hvilke avsetninger som gir rett til fradrag etter skatteloven § 8–5 første ledd, men viser til at fradraget i praksis synes å være sammenfallende med forsikringsvirksomhetslovens avsetningsordning fastsatt i lovens § 8–2.

7.4 Høring

Departementet sendte ved brev av 21. juni 2002 ut høringsnotat med forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum med høringsfrist 15. august 2002. Forslaget gikk ut på å videreføre bestemmelsen, men tilpasse ordlyden til gjeldende regelverk med hensyn til livsforsikringsselskapenes regnskapsmessige opp- og nedskrivning av selskapenes faste eiendommer.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening, Konkurransetilsynet, Nærings- og Handelsdepartementet, Justisdepartementet, Universitetet i Oslo og Skattedirektoratet hadde ingen merknader til forslaget.

Kredittilsynet uttaler at de ikke har noen motforestillinger mot at skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum endres. Tilsynet påpeker at en en-

dring som foreslått kun vil få virkning på fordeling av skattekostnaden mellom utsatt skatt og betalbar skatt, og således være et spørsmål om hvilken skattekreditt man ønsker å gi eierne av livsforsikrings-selskap. Det vises også til at Overligningsnemndas vedtak av 28. juni 1996 har medført en praksis som gir de samme konsekvenser som om skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum hadde blitt opphevet. Kredittilsynet viser til et tidligere brev av 13. november 1998 til departementet hvor de uttaler at årsregnskapsforskriften for forsikrings-selskaper forutsetter at skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum kommer til anvendelse. Det vises til at vurderingsregelen for livs-selskapenes faste eiendommer i årsregnskapsforskriften § 3–14 i motsatt fall ville måtte tas opp til ny vurdering. Det ble videre påpekt at en opphevelse av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum ville føre til uoverensstemmelse mellom skattemessig og regnskapsmessig inntekt, hvilket ble ansett som uheldig.

Norske Pensjonskassers Forening (NPF) er enig i at skatteloven § 6–10 fjerde ledd må endres, men foreslår at livsforsikrings-selskapene skattemessig skal inntektsføre/utgiftsføre den andel av verdiendringen av fast eiendom som tilsvarende den andel av disponibelt overskudd som tildeles forsikringsfondene. *Finansnæringens Hovedorganisasjon (FNH)* mener likeledes at det skattemessig må skilles mellom kundenes og selskapets/eiernes andel av opp- og nedskrivningen av selskapenes faste eiendommer.

Ligningsutvalget er enige med departementet i at det er behov for å endre skatteloven § 6–10 fjerde ledd, men har innvendinger av lovteknisk art, både vedrørende forslaget til endring av bestemmelsens første og annet punktum. *Den Norske Revisorforening* har likeledes forslag til endring av ordlyden i skatteloven § 6–10 fjerde ledd, men ingen kommentar vedrørende bestemmelsens materielle innhold.

7.5 Departementets vurderinger og forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum

I tråd med departementets høringsnotat av 21. juni 2002 legger departementet fram forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum. Forslaget innebærer en videreføring av bestemmelsens innhold, men med en tilpasning av ordlyden til gjeldende regelverk for livsforsikrings-selskapenes regnskapsmessige opp- og nedskrivning av selskapenes faste eiendom.

Bestemmelsen i skatteloven § 14–4 annet ledd om at skattyters årsregnskap skal legges til grunn for den tidsmessige plasseringen av skattbare inntekter og fradrag, har ført til at de regnskapsmessige verdireguleringer på selskapenes faste eiendommer også har inngått i grunnlaget for livsforsikrings-selskapenes avsetningsfradrag hjemlet i skatteloven § 8–5 første ledd. Urealiserte verdiendringer påvirker med andre ord, gjennom avsetningsfradraget, resultatet som legges til grunn ved beregningen av forsikrings-selskapenes skattepliktige overskudd. Selv om selskapene ikke inntektsfører oppskrivningen skattemessig, får de altså likevel skattemessig fradrag for den delen av oppskrivningen som kommer kundene til gode etter skatteloven § 8–5 første ledd.

Departementet legger til grunn at livsforsikrings-selskap med videre i utgangspunktet ikke har anledning til å la regnskapsmessige verdiendringer som gjelder selskapenes faste eiendommer, inngå i avsetningene til forsikringsfond med rett til skattemessig fradrag etter skatteloven § 8–5 første ledd, uten at det er foretatt en tilsvarende skattemessig inntekts- eller utgiftsføring av verdiendringen. Departementet viser til forarbeidene til skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum (skatteloven 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum), jf. omtalen av Ot.prp. nr. 54 (1975–76) i punkt 2, som støtter opp om en slik forståelse. Det fremgår av proposisjonen at avsetningsfradraget i skatteloven § 8–5 første ledd (skatteloven 1911 § 51 tredje ledd annet punktum) var av avgjørende betydning for at unntaksbestemmelsen i § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum ble innført. Det fastslås således at bestemmelsen i daværende skattelov § 50 annet ledd bokstav b annet punktum «... *fratar livsforsikrings-selskapene muligheten til å nytte oppskrivningsbeløpet til fradragsberettigede avsetninger. Departementet vil derfor foreslå at loven endres slik at oppskrivning av fast eiendom som er overført til forsikringsfond regnes som skattepliktig inntekt for selskapet.*»

Departementet legger på bakgrunn av ovennevnte til grunn at livsforsikrings-selskapene heller ikke etter det som er å anse som gjeldende rett, kan unnlate å inntektsføre oppskrivninger skattemessig, uten at også avsetningene til forsikringsfond korrigeres tilsvarende. Departementet antar imidlertid at dagens uklarheter i praksis har oppstått som følge av at livsforsikrings-selskapene ikke har ansett det som opplagt at selskapenes avsetninger til forsikringsfond også skulle vært korrigert skattemessig for eventuelle regnskapsmessige opp- eller nedskrivninger av selskapenes faste eiendommer. Forholdet mellom skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum og skatteloven § 8–5 første ledd ble

heller ikke berørt i ovennevnte sak for Lignings- og Overligningsnemnda, og forsikringsteknisk sett anses avsetninger til forsikringsfond ikke å kunne tilbakeføres, idet de betraktes som endelige i forhold til forsikringskundene. I den grad det er foretatt en regnskapsmessig oppskrivning og denne inngår i beregningsgrunnlaget for avsetninger, synes det således på bakgrunn av de forsikrings- og regnskapstekniske regler for forsikringsselskap, vanskelig å skulle skille ut deler av avsetningen av hensyn til en korrekt fastsettelse av skattepliktig inntekt.

Departementet har for øvrig i sin vurdering av en eventuell endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum lagt vekt på de øvrige forhold som fremkommer av nevnte lovproposisjon. Det vises til departementets uttalelser i proposisjonen, hvorfra gjengis:

«Finansdepartementet er enig med Forsikringsrådet i at det spesielle forhold en her har pekt på, faller utenfor det som skatteloven § 50 annet ledd bokstav b (nå skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum – vår tilføyelse) tar sikte på å regulere. Motiveringen bak bestemmelsen er å forhindre vilkårlige skattemessige manipulasjoner. Når det imidlertid gjelder livsforsikringsselskapene og deres faste eiendommer i forsikringsfondet, foreligger et klart påbud om opp- eller nedskrivninger fra et legalt kontrollorgan. Påbudet er begrunnet i et legitimt behov hos selskapene for å kunne utnytte verdistigningen på et tidligere tidspunkt enn ved realisasjon. Livsforsikringskontrakter er som oftest langsiktige, med et sterkt behov for sparing.»

Departementet sier seg deretter i proposisjonen enig i at de forsikredes midler så vidt mulig bør gjøres verdifaste til fordel for den samme generasjon som har innbetalt midlene i form av premier. Det konkluderes således med at:

«Departementet vil derfor foreslå at loven endres slik at oppskrivning av fast eiendom som er overført til forsikringsfondet regnes som skattepliktig inntekt for selskapet. En legger vekt på at endringen vil ivareta forsikringstakerens interesser mer enn selskapenes.»

I proposisjonen vises det for øvrig til at en regel som fratru livsforsikringsselskapene muligheten til å gi regnskapsmessige opp- og nedskrivninger av selskapenes faste eiendommer skattemessig virkning, fører til uoverensstemmelse mellom selskapenes regnskapsmessige og skattemessige inntekt. Fordi oppskrivningsbeløpet ikke medtas ved inntektslikningen, vil hele verdistigningen slå ut i en skattemessig, men ikke regnskapsmessig, gevinst

når eiendommen selges. Det vises deretter til at gevinstbeløpet ikke kan avsettes fordi avsetningene etter skatteloven § 51 tredje ledd begrenses av det regnskapsmessige overskudd.

Departementet mener at de forhold som er beskrevet ovenfor og de hensyn som ble vektlagt i forarbeidene til bestemmelsen i skatteloven 1911 § 50 annet ledd bokstav b tredje punktum (nå skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum), jf. Ot.prp. nr. 54 (1975–76), fortsatt gjør seg gjeldende. Det vises til at en eventuell opphevelse av bestemmelsen, på grunn av de særlige forhold som gjelder innen livsforsikring, ville gjøre det nødvendig også å vurdere innføringen av et særskilt fritak for gevinstbeskatning ved selskapenes realisasjon av eiendommene. Et slikt fritak vil imidlertid ikke ivareta et fortsatt behov for å la verdistigning komme den betalende generasjon av forsikringstakere til gode. Departementet er således av den oppfatning at en videreføring av bestemmelsen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum, men med en tilpasning av ordlyden til dagens forhold, er den beste løsningen.

En videreføring av bestemmelsen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum vil innebære at eventuelle oppskrivninger på livsforsikringsselskapenes faste eiendommer skal inngå i selskapets skattepliktige overskudd. På grunn av fradraget for avsetninger til forsikringsfond vil imidlertid oppskrivningsbeløpet, i all hovedsak, ikke bli inntektsbeskattet. Avhengig av selskapets disponering av et eventuelt overskudd, vil den del som *ikke* tilbakeføres forsikringskundene av overskuddet, men som går til utbetaling av utbytte eller til å styrke selskapets egenkapital, likevel måtte komme til beskatning. Dette vil imidlertid ikke kunne utgjøre mer enn maksimalt 35 prosent av oppskrivningsbeløpet, jf. Kredittilsynets Rundskriv 71/90 omtalt i punkt 7.3.3. Ved en nedskrivning vil derimot hele nedskrivningsbeløpet komme direkte til fradrag med sitt fulle beløp i selskapets resultat, med skattemessig virkning. En nedskrivningssituasjon vil med andre ord gi en gunstigere skattemessig posisjon også for selskapet i forhold til de alminnelige skatteregler.

FNH uttaler i sin høringsuttalelse av 23. august 2002 til departementet blant annet:

«Av høringsnotatet fremgår [...] at den foreslåtte endringen av skatteloven vil medføre at selskapet blir skattlagt for sin andel av opp- og nedskrivning, uten at det er foreslått å skille på kundenes og selskapets andel ved beskatning. I gjeldende regelverk for tradisjonelle livselskaper med overskuddsdeling vil det ikke være enkelt å opprette et slikt skille. Dersom man skul-

le søke å få til et skille mellom eiers regnskap og kundenes regnskap, når det gjelder opp- og nedskrivning på fast eiendom, vil følgelig problemstillingen måtte utredes nærmere. Forslaget til endring av skatteloven gir symmetri mellom regnskap og skatt for kundemidler, men ikke for selskapets midler. FNH mener at det bør ses nærmere på dette forholdet sett på bakgrunn av fremtidige endringer i regnskapsreglene som det arbeides med for forsikring, som innebærer at det vil bli et klarere skille mellom selskapets og kundenes midler. Frem til det eventuelt vil kunne fremlegges et utredningsarbeid på dette området, bør gjeldende praksis som innebærer at livselskapene legger til grunn et realisasjonsprinsipp for den skattemessige vurderingen av regnskapsmessig opp- og nedskrivning av fast eiendom videreføres.»

Det samme forhold tas opp av NPF i deres høringsuttalelse av 22. august 2002. NPF gir i utgangspunktet uttrykk for forståelse for at departementet ønsker å endre skatteloven § 6–10 fjerde ledd, men uttaler samtidig:

«Departementets forslag vil imidlertid føre til at livsforsikringsselskaper og pensjonskasser – i motsetning til andre eiendomsinvestorer – skattlegges løpende for den del av verdioppskrivningen (tilsvarende skattefradrag for verdinedskrivning) som tilføres selskapets egenkapital innenfor 35 % -regelen. Selskapene vil følgelig ha en skattemessig ulempe ved verdiøkning og en fordel ved nedskrivning av fast eiendom jamført med andre investorer. Slik asymmetri vil evt. kunne medføre rent skattemessig motiverende tilpasninger. Vi vil derfor foreslå en modell hvoretter livsforsikringsselskaper skattemessig inntektsfører en andel av verdioppskrivning (kostnadsfører nedskrivning) av fast eiendom tilsvarende den andel av disponibelt overskudd som tildeles forsikringsfondene. En slik regel vil skattemessig sidestille livsforsikringsselskap og pensjonskasser med andre eiendomsinvestorer.»

Departementet vil ikke anbefale at det etableres en skatteregel som skiller mellom selskapets og kundenes regnskap slik at det kun er et beløp tilsvarende den andel av verdiendringen som går til kundefondet, som skal kunne inntekts- eller utgiftsføres skattemessig. En slik regel vil skape (nye) midlertidige forskjeller og komplisere regelverket for livsforsikringsselskap ytterligere. Overskuddsdelingen mellom selskapet og deres kunder vil for øvrig kunne variere mellom de ulike selskaper og det enkelte år, hvilket gjør det vanskelig å utforme en generell regel som er håndterbar for så vel sel-

skapene som ligningsmyndighetene. Departementet utelukker likevel ikke at det vil kunne bli naturlig med et slikt skille også skattemessig som følge av eventuelt nye regnskapsregler innen livsforsikringsvirksomhet.

Kredittilsynet har i sin høringsuttalelse av 28. juni 2002 brukt et eksempel hvor skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum endres slik at man skattemessig legger til grunn en verdiendring som tilsvarer den del av verdiendringen som skal gå til kundene. Tilsynet konkluderer med at det kun er fordelingen mellom utsatt og betalbar skatt som påvirkes av hvordan skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum er utformet. Fra brevet hitsettes:

«Så langt vi kan forstå er spørsmålet om endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum således et spørsmål om hvilken skattekreditt man ønsker å gi selskapene. Størrelsen på forsikringsfond, herunder overskuddsdeling mellom kunder og eiere, påvirkes ikke av hvordan skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum er utformet. Heller ikke andre poster i regnskapet, det være seg i resultatregnskapet eller balansen, påvirkes.»

Departementet fastholder etter dette forslaget om å ha en generell skatteregel som slår fast at regnskapsmessig opp- og nedskrivning av livsforsikringsselskapers og pensjonskassers faste eiendommer også skal ha virkning for skatten, uten å skille mellom kundenes og selskapets (og dereved dets eieres) andel av et eventuelt overskudd. Videre finner departementet ikke å kunne anbefale at livsforsikringsselskapene viderefører et realisasjonsprinsipp med hensyn til den skattemessige behandling av verdiendringer på selskapenes faste eiendommer. Så lenge urealiserte verdiendringer på eiendommene inngår i grunnlaget for avsetninger som gir rett til skattemessig fradrag etter skatteloven § 8–5 første ledd, må det også, for å unngå skattemessig asymmetri, foretas en tilsvarende inntekts- eller utgiftsføring av verdiendringene. Ulempen ved en tidligere beskatning av selskapet i en oppskrivningssituasjon, må anses oppveiet av fordelingen i en nedskrivningssituasjon ved at nedskrivningsbeløpet vil komme til fradrag i sin helhet i selskapets skattepliktige overskudd.

Ved en regel som foreslått oppnås det full symmetri med hensyn til den skattemessige inntekts- og utgiftsføring av resultatførte verdiendringer, samtidig som symmetrien også ivaretas i nødvendig grad i forholdet mellom eventuell inntektsføring av oppskrivninger og skattefradraget for fondsavsetninger. En videreføring av bestemmelsen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum vil

for øvrig fjerne midlertidige forskjeller mellom resultatregnskapet og skatteregnskapet med hensyn til verdiendringer på selskapenes faste eiendommer og utslaget av verdiendringene på selskapets avsetninger til forsikringsfond i forhold til skattefradraget i skatteloven.

Departementet fastholder på denne bakgrunn forslaget om å opprettholde særregelen for livsforsikringsselskap og pensjonskasser i skatteloven § 6–10 fjerde ledd, men foreslår at den del av bestemmelsen som fastsetter «for så vidt angår opp- eller nedskrivninger av egne fast eiendommer overført til vedkommende selskaps eller kasses forsikringsfond» sløyfes.

Det foreslås for øvrig at bestemmelsen endres slik at den eksplisitt uttrykker hva som skal gjelde for livsforsikringsselskapene og de omhandlede pensjonskassene.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum.

7.6 Departementets vurderinger og forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum

Skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum lyder:

«Ved avskrivning etter første ledd tas det ikke hensyn til ekstraordinære opp- eller nedskrivninger av verdien av faste eiendommer.»

Bestemmelsen er en videreføring av skatteloven 1911 § 50 annet ledd bokstav b annet punktum, som på samme måte fastslo at det ikke kunne tas hensyn til ekstraordinære opp- eller nedskrivninger av verdien av faste eiendommer. Skattyter har med andre ord, ved beregningen av skattepliktig inntekt, ikke anledning til å bygge på resultatregnskapet med hensyn til avskrivningsfradragene for fast eiendom, men er henvist til skattelovens regler om avskrivningsfradrag «for verdiforringelse i form av slit og eller elde på betydelige driftsmidler», jf. skatteloven § 6–10 første ledd og skattelovens regler i kapittel 14 om tidfesting av inntekt og fradrag i inntekt. Av forarbeidene til bestemmelsen fremgår at den blant annet ble gitt for å forhindre vilkårlige skattemessige manipulasjoner, jf. Ot.prp. nr. 54 (1975–76) side 3 og 4.

Ordlyden bygger på den tidligere regnskapsloven, som tillot både opp- og nedskrivning av fast ei-

endom. Bestemmelsen fastslår at det skattemessige avskrivningsgrunnlaget ikke endres som følge av «ekstraordinære opp- eller nedskrivninger». Begrepet «ekstraordinære» henspiller med andre ord til regnskapsmessige poster, samt «opp- og nedskrivninger» som regnskapsmessige verdireguleringer i motsetning til skattemessige avskrivninger. Lov om regnskap 17. juli 1998 nr. 56 tar imidlertid utgangspunkt i historisk kost-prinsippet og tillater som hovedregel ikke oppskrivning av anleggsmidler, herunder fast eiendom. I henhold til lovens § 5–3 tredje ledd er det kun nedskrivning til virkelig verdi «ved verdifall som ikke forventes å være forbigående» som er et alternativ ved siden av alminnelige avskrivninger, jf. samme bestemmelse annet ledd.

Departementet foreslår at begrepene «ekstraordinær opp- eller nedskrivning av verdien av fast eiendom» i skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum byttes ut med «regnskapsmessige verdiendringer som gjelder fast eiendom». Departementet antar at henvisningen til «regnskapsmessige» verdiendringer generelt er mer klargjørende enn «ekstraordinære» opp- eller nedskrivninger. Videre vil begrepet «verdiendringer» omfatte så vel nedskrivninger som reversering av tidligere nedskrivninger.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 6–10 fjerde ledd første punktum.

7.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslaget ikke vil få administrative eller provenymessige konsekvenser av betydning.

I den grad selskapene fra 1996/97 skattemessig har fradragsført fondsavsetninger, hvor regnskapsmessig oppskrivning på fast eiendom har inngått uten tilsvarende inntektsføring, vil den foreslåtte endringen kunne innebære tidligere beskatning av selskapets eiere. Dette blant annet som en konsekvens av at ordningen med tinglyst overføring av eiendommene til selskapenes forsikringsfond er opphørt, slik at regnskapsmessige verdiendringer nå inngår i selskapets årsresultat. Departementet legger til grunn at eventuell ulempe for selskapene ved en slik ordning oppveies av tilsvarende utsatt beskatning ved nedskrivning av eiendommene. Det vises for øvrig til at særregelen i skatteloven § 6–10 fjerde ledd annet punktum fortsatt har til hensikt å tilgodese forsikringstakerne og ikke forsikringsselskapets eiere, jf. Ot.prp. nr. 54 (1975–76) og omtale under punkt 7.2 ovenfor.

8 Innstramming i reglene om særfradrag for usedvanlig store utgifter ved sykdom

Etter skatteloven § 6–83 kan skattytere som har hatt usedvanlig store utgifter på grunn av egen eller forsørgede personers sykdom eller varige svakhet, kreve særfradrag i alminnelig inntekt. Utgiftene regnes som usedvanlig store når de utgjør et beløp tilsvarende to tredeler av seks månedsfradrag for alder etter § 6–81 første ledd bokstav a, eller høyere. To tredeler av seks månedsfradrag utgjør nå 6 120 kroner. Dersom skattyter sannsynliggjør at utgiftene er minst 6 120 kroner, vil han/hun normalt få et standardisert fradrag tilsvarende seks månedsfradrag for alder (9 180 kroner). Dette standardiserte fradraget gis til alle skattytere som har godkjente sykdomsutgifter mellom 6 120 kroner og 9 180 kroner. Dersom skattyters utgifter overstiger 9 180 kroner, gis særfradrag for faktiske godkjente sykdomsutgifter uten noen beløpsbegrensning.

Regjeringen foreslår i St.prp. nr. 1 (2002–2003) kapittel 2 å sette en øvre beløpsmessig grense for særfradrag for store sykdomsutgifter. Den øvre grensen skal tilsvare fullt særfradrag for alder, det vil si 12 månedsfradrag for alder, jf. skatteloven

§ 6–81 første ledd bokstav a. Dette utgjør 18 360 kroner. Endringen foreslås gjennomført lovteknisk ved en endring i skatteloven § 6–83 første ledd annet punktum.

Lovforslaget er ikke ment å endre gjeldende praksis med å innrømme et standardisert fradrag tilsvarende seks månedsfradrag for skattytere som har godkjente utgifter mellom to tredeler av seks månedsfradrag og seks månedsfradrag. Særfradrag ut over dette standardiserte fradraget gis til skattytere som har godkjente utgifter ut over dette fradragetsbeløpet, men fradraget skal da tilsvare de faktiske godkjente utgiftene, oppad begrenset til 18 360 kroner. Bestemmelsen inneholder etter dette en øvre grense for fradrag for faktiske utgifter på tolv ganger månedsbeløpet samt et standardisert fradragetsbeløp på seks ganger månedsbeløpet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6–83 første ledd annet punktum. Lovendringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003.

9 Innstramming i reglane for skattefri dekning av kost, losji og reise ved arbeidspendling mellom utlandet og Noreg

9.1 Innleiing og samandrag

Når ein skattytar pendlar mellom den eigentlege bustaden og ein bustad ved arbeidsstaden, gjeld det nærare reglar om frådrag for meirutgifter til kost, losji og reiser som skattytaren dekkjer sjølv, og om skattefritak for ytingar frå arbeidsgivaren i samband med pendlinga, til dømes fritt losji og fri reise. Ved arbeidspendling frå utlandet har reglane for arbeidsgivardekning blitt praktiserte meir liberalt enn ved ordinær vekependling mv. innanlands. Departementet foreslår å stramme inn dette, slik at skattereglane for pendling frå utlandet blir meir lik dei tilsvarande reglane for innanlands arbeidspendling.

Når arbeidsgivaren dekkjer meirutgifter til arbeidspendling, er det rimeleg at dekninga blir skattefri for arbeidstakaren så langt som frådragsretten gjeld. Av praktiske grunnar let ein også bruttoskattane (medlemsavgift og toppskatt) av dekningsbeløpet gå inn under skattefritaket, sjølv om frådragsretten ved eigendekning berre gjeld nettoskattane. Dette kallast nettometoden. Denne løysinga er for lengst etablert ved innanlands arbeidspendling, til døme ved vekependling mellom ein distriktskommune og ein større by. Dei frådragsattsane som gjeld for eigendekning, gjeld og som skattefrie satsar ved kontant godtgjersle frå arbeidsgivaren. Held arbeidsgivaren gratis ytingar (fri kost, fritt losji mv.), blir det heller ikkje noko inntektstillegg hos arbeidstakaren for desse naturalytingane, med unntak for kostsparing i heimen. Men dekning av utgifter som det ikkje er frådragsrett for, skattleggjast som løn. Det same gjeld dekning av dagleg arbeidsreise mellom bustaden ved arbeidsstaden og sjølve arbeidsstaden. Denne løysinga ved innanlands arbeidspendling vil departementet føre vidare.

Ved arbeidspendling frå utlandet har det utvikla seg ein praksis om at arbeidsgivardekninga kan bli skattefri sjølv om ho går lengre enn det frådragsretten rekk. Bruken av nettometoden går og lengre enn i dei typiske innanlandske pendlerhøva. Vidare har mange utlendingar med midlertidig arbeidsopphald her i riket eit standardfrådrag som skal avskjere frådrag for pendlarutgifter. I praksis får dei

utanlandske arbeidstakarane likevel skattefritak for dekning frå arbeidsgivaren for slike pendlarutgifter.

Departementet foreslår at dette blir stramma inn, til føremon for meir likebehandling av innanlands og utanlands arbeidspendling.

Av di (verdien av) standardfrådrag ved utanlands arbeidspendling kan vere lågare enn dei faktiske pendlarutgiftene som arbeidsgivaren dekkjer, foreslår departementet og at det skal bli mogleg å velje frådragsrett for vanlege pendlarutgifter i staden for standardfrådraget. Skattefritaket for dekning frå arbeidsgivaren av slike pendlarutgifter vil då rekkje like langt som denne frådragsretten, også ved arbeidspendling frå utlandet.

Forslaga til justeringar i reglane har vore på høyring. Det er ikkje kome sterke innvendingar mot forslaga. Forslaga er likevel noe endra på grunnlag av dei innspela som har kome.

9.2 Gjeldande rett

Utgangspunktet etter skattelova er at ytingar frå arbeidsgjevar blir handsama som arbeidsinntekt hos arbeidstakaren, og såleis går inn i den allmenne inntekta og personinntekta til denne. Kostnader som arbeidstakaren har for å skaffe inntekta, kan han trekke frå ved fastsetjinga av den allmenne inntekta, men som utgangspunkt ikkje i personinntekta.

Frå dette utgangspunktet gjeld ein del unntak når arbeidsgjevaren dekkjer arbeidskostnader særskild. Mellom anna bestemmer skattelova § 5–11 andre ledd, bokstav a, at overskot på godtgjersle til dekning av utgifter i samband med utføringa av arbeid er skattepliktig som arbeidsinntekt. Etter skattelova § 12–1 første ledd bokstav a omfattar personinntekt arbeidsinntekt. Det blir såleis føreset at det berre er overskot på slik godtgjersle som skal reknast som personinntekt. Ved fastsetjinga av den allmenne inntekta blir berre eventuelt overskot eller underskot rekna med. Denne måten å handsame arbeidsgjevar si dekning av utgiftene på blir kalla «nettometoden».

Godtgjersle til dekning av eller refusjon av kostnader til kost og losji under arbeidsopphald utanfor heimen og til besøksreise til heimen blir handsama etter nettometoden. Det same gjeld ved tenestereise. Derimot skal godtgjersle til dekning av kostnader til dagleg reise mellom heim og arbeid (arbeidsreise) bli handsama etter bruttometoden, det vil seie at heile godtgjersla skattleggjast som løn, og frådrag i allmenn inntekt følgjer særskilde sjablonreglar.

I praksis har ein til no ikkje følgd dei same grensene for når fri kost og losji og/eller gratis reise mellom bustad og arbeidsstaden eller bustad på arbeidsstaden og bustad i utlandet, blir handsama etter nettometoden, som for tilfelle der arbeidstakaren har rett til frådrag for utgiftene i kraft av å vere pendlar. Det same har vore praksis når arbeidsgjevaren har betalt godtgjersle for slike kostnader. Såleis går det praktiserte skattefritaket for godtgjersle lengre enn elles når godtgjersla gjeld pendling frå utlandet. I tillegg blir nettometoden brukt utan omsyn til om arbeidstakaren får standardfrådrag for utanlandsk arbeidstakar etter skattelova § 6–70, eller ikkje.

Person som er busett mellombels, det vil si ikkje meir enn fire år, i Noreg, kan velje å krevje standardfrådrag for utanlandske arbeidstakarar i staden for frådrag for konkrete kostnader. Dei avgrensa skattepliktige etter skattelova § 2–3 første ledd bokstav d, og andre ledd får standardfrådraget, men kan etter gjeldande rett ikkje velje frådrag for konkrete kostnader i staden. Den som får standardfrådrag, kan ikkje samstundes krevje frådrag for kostnader til kost og losji under arbeidsopphald utanfor heimen og til besøksreise til heimen. Men ved godtgjersle som nemnd blir det altså både skattefritak for dekning av pendlerkostnadene og standardfrådrag for dei same kostnadene.

9.3 Departementet sine vurderingar og forslag

Etter departementet si oppfatning er det ikkje rimeleg at fri kost og losji og/eller gratis reise mellom bustad og arbeidsstaden eller bustad på arbeidsstaden og bustad i utlandet, eller godtgjersle for slike kostnader, blir handsama etter nettometoden, i tilfelle der arbeidstakaren ikkje har rett til frådrag for kostnadene i allmenn inntekt i kraft av å vere pend-

lar, eller får standardfrådrag. Denne gunstige særbehandlinga av arbeidspendling frå utlandet er ikkje rimeleg, og heller ikkje påkravd av omsyn til EØS-avtalen. Departementet foreslår at særbehandlinga blir fjerna til føremon for meir likebehandling av innanlands og utanlands arbeidspendling.

Departementet går derfor inn for å presisere at fri kost og losji, fri reise mellom bustad på arbeidsstaden og bustad i utlandet, eller godtgjersle for slike kostnader, berre skal handsamast etter nettometoden i dei tilfella der arbeidstakaren ville hatt rett til frådrag for desse utgiftene. Det vil seie at arbeidstakaren oppfyller krava til å kunne reknast som pendlar, og ikkje har standardfrådraget.

Det blir som følgje av dette foreslått å gi departementet forskriftsheimel til utfylling av reglane om godtgjersle for utgift i skattelova § 5–11 første ledd og naturalytingar i skattelova § 5–12.

Ved utfylling av reglane vil ein i så fall forskriftsfeste at kostnader til kost, losji og arbeidsreise til og frå arbeidsstaden, for arbeidstakar som ikkje er pendlar, ikkje vil bli rekna som kostnader knytt til utøving av arbeid, og at godtgjersle for slike kostnader dermed er skattepliktig arbeidsinntekt. I tillegg vil ein presisere at godtgjersle for utgift til dekning av kostnader til kost, losji og besøksreiser til heimen er skattepliktig arbeidsinntekt for arbeidstakar som er pendlar og som får standardfrådrag for utanlandsk arbeidstakar. Vidare vil det bli forskriftsfesta at fordel som består i helt eller delvis fri kost, losji og/eller transport mellom bustad på arbeidsstaden og annen bustad for arbeidstakar som ikkje er pendlar og for arbeidstakar som får standardfrådrag for utanlandsk arbeidstakar, er skattepliktig så langt ikkje skattefritak følgjer av skattelova § 5–15.

I tillegg foreslår ein å opne for at dei avgrensa skattepliktige etter skattelova § 2–3 første ledd bokstav d og anna ledd skal kunne velje mellom standardfrådrag og ordinære frådrag for konkrete utgifter. Dette krev endring i skattelova § 6–70. Grunngevinga for dette forslaget er at når ein stengjer for å få eventuelle naturalytingar, utgiftsgodtgjersle og refusjonar handsama etter nettometoden samstundes som ein får standardfrådrag, er det rimeleg at også de avgrensa skattepliktige får høve til å velje mellom standardfrådrag og ordinære frådrag for konkrete utgifter.

I høve der reise frå eller til heimen har karakter av å vere tenestereise, skal nettometoden gjelde framleis, upåverka av forslaget her.

9.4 Økonomiske og administrative følger

Konsekvensen for dei som får standardfrådrag og dei som elles ikkje har krav på frådrag for pendlarutgiftene, blir at eventuelle naturalytingar, utgiftsgodtgjersle og refusjonar heilt ut blir rekna som løn. Ytingane går derfor inn i den skattepliktige inntekta, både allmenn inntekt og personinntekt, til arbeidstakaren. Det må då betalast skatt på allmenn inntekt, trygdeavgift og eventuell toppskatt av yttinga.

Ein ventar ikkje at endringane vil innebere meirarbeid av betydning, korkje for arbeidsgjevarane eller for skattestyresmaktene. I praksis vil endringane truleg føre til at nokon seier frå seg standardfrådraget til fordel for å få naturalytingar, utgiftsgodtgjersle og refusjonar behandla etter netto-metoden, eventuelt frådrag for faktiske utgifter.

Dersom svært mange krev frådrag for faktiske utgifter i staden for standardfrådraget, vil dette kunne medføre noko meirarbeid for skattestyresmaktene.

Den samla skatteaukinga er på svært usikkert grunnlag berekna til 20 mill. kroner i året og 15 mill. kroner på budsjettet for 2003.

9.5 Når endringane tek til å gjelde

Departementet foreslår at endringane tek til å gjelde straks med verknad frå og med inntektsåret 2003.

Det visast til vedlagt forslag til endring i skattelova §§ 5–11 tredje ledd, 5–12 fjerde ledd siste punktum og 6–70 første ledd bokstav b og ny bokstav c.

10 Endringer i merverdiavgiftslovgivningen

10.1 Veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoner – omsetning ved kommisjon

Etter merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d første punktum er veldedige og allmenntilgjengelige institusjoner og organisasjoners omsetning av prospektkort, brosjyrer, kalendere og andre gjenstander av ubetydelig verdi utenfor merverdiavgiftsområdet. Forutsetningen for dette unntaket er at dette skjer leilighetsvis og er ledd i vedkommende institusjons eller organisasjons virksomhet. Etter § 5 første ledd nr. 1 bokstav d annet punktum er også disse omsetning av varer til betydelig overpris utenfor avgiftsområdet. Unntakene innebærer at også fradragsretten er avskåret.

Unntaket i § 5 første ledd nr. 1 bokstav d annet punktum kom som følge av at Stortinget i Innst. S. nr. 236 (1998–99) ba «[...] Regjeringen legge frem forslag om at Unicef-kort fritas for merverdiavgift, slik at kortsalget fra og med 1999 blir avgiftsfritt». I Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) Skatte- og avgiftsopplegget 2000 – Lovendringer ble det lagt frem et mer generelt utformet forslag som ble vedtatt med virkning fra 1. juli 1999, se Innst. O. nr. 12 (1999–2000) Innstilling fra finanskomiteen mv. Ordlyden i unntakene omfatter kun salg organisasjonen mv. selv forestår, og ikke salg fra kommisjonærer for organisasjonens mv. regning.

Merverdiavgiftssystemet bør være nøytralt så langt som mulig i forhold til de ulike aktørene i markedet. Ulikt regelverk ved omsetning fra organisasjonene mv. og når disse benytter kommisjonærer, kan føre til en annen tilpasning enn den som ville funnet sted uten en slik ulikhet i regelverket. Etter departementets syn er dette uheldig.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at unntakene i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav d utvides til å gjelde også når organisasjonene mv. benytter kommisjonærer. Forslaget innebærer at kommisjonærers omsetning av prospektkort, brosjyrer, kalendere og andre gjenstander av ubetydelig verdi – forutsatt at dette skjer leilighetsvis og er ledd i oppdragsgiverens virksomhet – og varer til betydelig overpris, på vegne av organisasjonene mv., er utenfor merverdiavgiftsområdet.

Departementet viser til forslag om nytt tredje

punktum i § 5 første ledd nr. 1 bokstav d i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2003.

På usikkert grunnlag antas det at en endring som foreslått vil gi ubetydelige budsjettmessige konsekvenser.

10.2 Merverdiavgiftsplikt for NRKs allmennkringkastingsvirksomhet

I forbindelse med behandlingen av forslaget i Dokument nr. 8:34 (2001–2002) om å gi Norsk rikskringkasting (NRK) fritak for merverdiavgift (nullsats) vedtok Stortinget 9. april 2002 følgende anmodning, jf. Innst. S. nr. 116 (2001–2002):

«Stortinget ber Regjeringen senest i forslag til budsjett for 2003, innarbeide en ordning som vil fjerne prisbarrieren mellom egenproduksjon og eksterntproduksjon, enten ved en refusjonsordning eller ved å innføre NRK i merverdiavgiftssystemet.»

Finansdepartementet legger til grunn at hovedformålet med Stortingets anmodningsvedtak er å fjerne den prisbarrieren som merverdiavgiften representerer for NRK ved valget mellom å utføre tjenester ved egne ansatte (egenproduksjon) eller å kjøpe tjenester fra andre (eksterntproduksjon) hva gjelder selskapets allmennkringkastingsvirksomhet. I vedtaket har Stortinget skissert to alternative løsninger som kan fjerne prisbarrieren som følge av merverdiavgiften mellom egenproduksjon og eksterntproduksjon. Løsningene er enten at det etableres en refusjonsordning utenfor merverdiavgiftssystemet, eller at NRKs allmennkringkastingsvirksomhet kommer innenfor merverdiavgiftsområdet.

Regjeringen foreslår at NRKs allmennkringkastingsvirksomhet tas inn i merverdiavgiftssystemet med full fradragsrett og en redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent på kringkastingsavgiften. Forslaget innebærer økte merverdiavgiftsinntekter til staten som tilbakeføres til NRK som kompensasjon for omleggingen. Ordningen er provenynøytral for staten. Denne omleggingen kan i utgangspunktet gjennomføres slik at den økonomiske stil-

lingen for både NRK, lisensbetalerne og staten er uendret. Regjeringen ser imidlertid behov for at NRKs økonomiske stilling styrkes og foreslår en reell økning i kringkastingsavgiften. Forslaget om økt kringkastingsavgift er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2002–2003) Kultur- og kirke departementet.

Regjeringens vurderinger av alternative løsninger og forslag er nærmere beskrevet i St.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Forslaget om å ta NRKs allmennkringkastingsvirksomhet inn i merverdiavgiftssystemet nødvendigjør opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav e. Denne bestemmelsen fastsetter unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten for kringkastingselskap under utøvelse av allmennkringkasting som er finansiert av kringkastingsavgift som nevnt i kringkastingsloven § 6–4. Forslaget om redusert merverdiavgiftssats på 12 prosent nødvendigjør endringer i Stortingets plenarvedtak om merverdiavgift. Dette forslaget er fremmet i St.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak.

Departementet viser til forslag om opphevelse av merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav e. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2003.

10.3 Unntak for utleie av båtplasser

10.3.1 Innledning og bakgrunn for forslaget

Omsetning av rettigheter til fast eiendom er som hovedregel unntatt fra avgiftsplikt. Unntaket gjelder imidlertid ikke for utleie av blant annet båtplass til fartøy under 15 meter når utleien skjer som ledd i næring og de øvrige vilkårene i merverdiavgiftsloven er oppfylt, jf. merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd nr. 2. Om bakgrunnen for dette vises det til forarbeidene til merverdiavgiftsreformen, se Ot.prp. nr. 2 (2000–2001) Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (Merverdiavgiftsreformen 2001) og Innst. O. nr. 24 (2000–2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om merverdiavgift mv.

Som følge av forslag fra stortingsrepresentantene Kenneth Svendsen og Per Erik Monsen om å likestille privat utleie av båtplasser og båtforeninger når det gjelder merverdiavgiftsplikt, se Dokument nr. 8:87 (2001–2002) og Innst. S. nr. 145 (2001–2002) Innstilling fra finanskomiteen mv. vedtok Stortinget 6. mai 2002 følgende anmodning:

«Stortinget ber Regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2003 komme med forslag om å fritta utleie av båtplasser for merverdiavgift.»

10.3.2 Gjeldende rett

Det følger som nevnt av merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd nr. 2 at utleie av båtplasser er avgiftspliktig. Avgiftsplikten gjelder ikke for utleie til skip og fartøyer som nevnt i lovens § 17 mot oppkreving av havneavgifter etter havne- og farvannsloven kapittel IV. Utleie av båtplasser er merverdiavgiftspliktig også i Sverige, Danmark og Finland.

Utleie av båtplasser til lystbåter og lignende skjer i stor utstrekning fra båtforeninger, men også fra private rettssubjekter – private marinaer – og kommuner – kommunale gjestehavner.

For at omsetning av varer og tjenester skal utløse plikt til å beregne merverdiavgift, må omsetningen som hovedregel skje som ledd i næringsvirksomhet, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd. Kravet til næringsvirksomhet er generelt og gjelder uavhengig av om omsetningen skjer fra private rettssubjekter, selskaper, veldedige institusjoner eller foreninger. Enkelte subjekter er imidlertid særskilt unntatt fra avgiftsplikt selv om omsetningen skjer i næring. Dette gjelder blant annet omsetning fra ideelle organisasjoner og foreninger når vederlag mottas i form av medlemskontingent, jf. merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f.

Skattedirektoratet har i fellesskriv av 6. april 2001 til fylkesskattekontorene uttalt at en båtforening ikke kan anses som en ideell forening og derfor ikke er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 første ledd nr. 1 bokstav f. Det er i samme fellesskriv lagt til grunn at en båtplassforening som baserer sin økonomi på medlemskontingent og medlemsdugnad, i utgangspunktet ikke vil bli ansett for å drive næring. Det vises også til Finansdepartementets høringsbrev av 29. mars 2001 til merverdiavgiftsreformen. Departementet har for øvrig med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 10 sjettede ledd truffet vedtak om at en konkret båtforening ikke kunne anses som næringsdrivende. Vedtaket er gjengitt i Uttalelser om merverdiavgift nr. 4/1975 av 11. august 1975 pkt. 2.

Utleie av båtplasser fra private skjer normalt i næring. Slik virksomhet skal derfor være registrert i merverdiavgiftsmanntallet og det skal beregnes merverdiavgift av vederlag som oppkreves for utleien. Det samme vil gjelde for båtplassforeninger som driver virksomhet i næring, det vil si som i kun noen grad baserer sin økonomi på dugnadsinnsats fra medlemmene og henvender seg til en videre krets av deltakere.

10.3.3 Departementets vurdering og forslag

Under behandlingen av Innst. S. nr. 145 (2001–2002) ble det blant annet uttalt at privat utleie av

båtplasser burde likestilles med utleie fra båtplassforeninger. Det følger av vedtaket at Stortinget ønsker en avgiftsmessig likebehandling mellom næringsmessig utleie av båtplasser og den utleie som skjer gjennom foreninger hvor driften er basert på dugnad og medlemskontingenter.

Departementet vil peke på at dagens bestemmelser ikke innebærer en avgiftsmessig forskjellsbehandling som er særskilt for dette området. Grensen mellom virksomhet i og utenfor næring må trekkes for alle omsetningsformer innenfor merverdiavgiftsområdet.

Finansdepartementet antar at formålet med stortingsvedtaket best kan oppnås ved å innføre et generelt unntak fra avgiftsplikt for utleie av båtplasser. Dette kan gjennomføres ved at merverdiavgiftsloven § 5a annet ledd nr. 2 oppheves. Utleie av båtplasser vil da omfattes av det generelle unntaket i merverdiavgiftsloven § 5a første ledd og vil gjelde uavhengig av hvem eller hvilke som driver utleievirksomheten.

Departementet legger til grunn at et generelt unntak fra avgiftsplikt for utleie av båtplasser i noe grad kan redusere avgrensingsproblemene innenfor denne type virksomhet. I forhold til merverdiavgiften behøver verken virksomhetene selv eller avgiftsmyndighetene å ta stilling til om virksomheten drives i næring eller ikke.

Departementet gjør imidlertid oppmerksom på at mange private marinaer fortsatt vil måtte være registrert for annen avgiftspliktig omsetning, blant annet oppbevaring av båter i vinterhalvåret, utsetting av båter, tauing til og fra slipp mv. som var avgiftspliktige tjenester også før merverdiavgiftsreformen. Ved en lovendring som foreslått vil registrerte marinaer igjen måtte forholde seg til de kompliserte fradragsbestemmelsene som gjelder for delt virksomhet. Dersom en båtplassforening har tilsvarende omsetningsformer, men baserer sin økonomi på medlemskontingent og medlemsdugnad, vil denne i utgangspunktet ikke bli ansett for å drive næring og det oppstår dermed ikke registrerings- og oppgaveplikt, jf. det som er uttalt foran.

Departementet foreslår å oppheve § 5a annet ledd nr. 2 i merverdiavgiftsloven slik at utleie av båtplass til fartøy under 15 meter ikke utløser merverdiavgiftsplikt. Forslaget innebærer ingen endringer i forhold til utleie til skip og fartøyer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 17 mot oppkreving av havneavgifter etter havne- og farvannsloven kapittel IV som allerede i dag er utenfor avgiftsområdet. Slik utleie vil fortsatt være utenfor avgiftsområdet.

Forslaget ble 14. juni 2002 sendt på høring til berørte organisasjoner og institusjoner, med hø-

ringsfrist 15. august 2002. I høringsbrevet ble det i samsvar med ovennevnte redegjort for bakgrunnen for forslaget, gjeldende rett og forslagets innhold. *Konkurransetilsynet* viser blant annet til at næringsvirksomhet merverdiavgiftsmessig sett bør behandles likt og at det i utgangspunktet bør gis færrest mulig unntak. *Tilsynet* mener likevel at forslaget innebærer en fornuftig avveining mellom de hensyn som skal ivaretas. *Kongelig Norsk Båtforbund* mener forslaget er positivt. De øvrige høringsinstansene som har svart har ikke hatt merknader.

Samlet sett antas at en endring som foreslått vil gi ubetydelige administrative og budsjettmessige konsekvenser. På svært usikkert grunnlag kan det anslås at provenytapet for staten utgjør i størrelsesorden 1 mill. kroner årlig.

Departementet viser til forslag om opphevelse av § 5a annet ledd nr. 2 i merverdiavgiftsloven. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2003.

10.4 Merverdiavgiftsunntak ved overdragelse av virksomhet

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 skal det ikke betales merverdiavgift ved omsetning av varebeholdning og driftsmidler som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver. Formålene med unntaket er blant annet å unngå avgiftsmessig likviditetsulempe og ny beregning av investeringsavgift for ny eier, samt uttaksberegning for tidligere eier ved et eventuelt generasjonsskifte. Etter innføringen av generell merverdiavgiftsplikt ved omsetning av tjenester i Norge (Merverdiavgiftsreformen 2001), er det reist spørsmål om unntaket i § 16 første ledd nr. 6 også omfatter overdragelse av immaterielle verdier som for eksempel forretningsverdi.

Skattedirektoratet har i fellesskriv av 9. august 2001 til fylkesskattekontorene lagt til grunn at begrepet «driftsmidler» i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 ikke er begrenset til forståelsen av begrepet i investeringsavgiftsloven, men at bestemmelsen også omfatter ikke-fysiske driftsmidler som eksempelvis forretningsverdi, teknisk og forretningsmessig «know how», opphavsrettigheter, leiekontrakter mv. Denne forståelsen er også lagt til grunn i tidligere uttalelser fra direktoratet. Det vises til brev av 16. februar 1972 til en næringsdrivende der direktoratet ga uttrykk for at et systemforslag som ble omsatt som ledd i overdragelse av en virksomhet, var omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 5 (nå nr. 6). Systemforslaget ble ansett å være en immateriell

rettighet som var omfattet av den tidligere bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 5.

Investeringsavgiften er opphevet med virkning fra 1. oktober i år. Formålet om å unngå investeringsavgiftsbelastning for ny eier er dermed ikke lenger relevant. På bakgrunn av de øvrige formålene med unntaket, praksis knyttet til bestemmelsen og som ledd i oppfølgingen av merverdiavgiftsreformen, foreslår departementet at ordlyden i bestemmelsen endres. Det bør etter departementets syn fremgå av ordlyden at varer og tjenester som varelager, driftsmidler, immaterielle verdier samt andre aktiva mv. som omsettes som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver er unntatt avgiftsplikt. Når det gjelder vare- og tjenestebegrepene vises det til definisjonene av disse i merverdiavgiftsloven § 2. Forslaget innebærer således en klargjøring av rettstilstanden. Etter forslaget vil det av ordlyden fremgå at det som etter merverdiavgiftsloven omfattes av varebegrepet og tjenestebegrepet kan omsettes uten at det utløser avgiftsplikt dersom omsetningen skjer som ledd i overdragelse av virksomhet eller del av denne til ny innehaver. Etter det departementet kjenner til leder tilsvarende unntak i Sverige og Danmark til samme resultat.

Departementet viser til forslag om endring i merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6. Det foreslås at endringen trer i kraft 1. januar 2003. Forslaget er antatt å ikke medføre endringer i anslaget for merverdiavgiftsinntektene.

10.5 Fritak for merverdiavgift for alternative energikilder

10.5.1 Innledning

I Dokument nr. 8:100 (2001–2002) fremmer stortingsrepresentantene Morten Lund, Odd Roger Enoksen, Synnøve Konglevoll, Torny Pedersen, Hallgeir H. Langeland, Olav Gunnar Ballo, Per Erik Monsen og Kenneth Svendsens forslag om at energi levert fra alternative energikilder som fjernvarme, biobrensel og varmepumper i merverdiavgiftsloven likebehandles med elektrisk kraft for å unngå konkurransevridning i Finnmark, Troms og Nordland.

Forslaget ble behandlet av Stortinget 4. juni 2002, jf. Innst. S. nr. 176 (2001–2002). Det ble fattet følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen snarest legge fram for Stortinget de nødvendige lovendringsforslag for å sikre at energi levert fra alternative energi-

kilder som fjernvarme, biobrensel og varmepumper i merverdiavgiftsloven blir likebehandlet med elektrisk kraft i Finnmark, Troms og Nordland.»

Finansdepartementet legger med dette fram forslag om at gjeldende fritak for elektrisk kraft til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland utvides til å omfatte energi levert fra alternative energikilder. Forslaget krever endring av lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift § 16 første ledd nr. 9.

10.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Etter Stortingets årlige vedtak om forbruksavgift på elektrisk kraft skal det betales avgift til statskassen på elektrisk kraft som leveres eller innføres til bruk her i landet. Det oppkreves ikke avgift på elektrisk kraft som leveres til Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord, jf. avgiftsvedtaket § 1 fjerde ledd.

Etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 9 er omsetning av elektrisk kraft til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland fritatt for avgift. Fritaket ble vedtatt samtidig med innføringen av merverdiavgiften i 1970 og er først og fremst begrunnet med de klimatiske forholdene i Nord-Norge.

Fritaket gjelder omsetning av elektrisk kraft. Anskaffelser av varer eller tjenester til bruk i forbindelse med produksjon av elektrisk kraft er ikke omfattet av fritaket.

Merverdiavgiftsfritaket omfatter kun leveranser til husholdningsbruk. Næringsdrivende som anskaffer slik energi til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet vil imidlertid kunne fradragføre merverdiavgiften i sitt avgiftsoppgjør med staten. På denne måten vil merverdiavgiften ikke bli en kostnad for disse.

Elektrisk kraft levert fra alternative energikilder som vindkraftanlegg og tidevannsanlegg, er omfattet av gjeldende fritak.

Fritak for merverdiavgift innebærer en ordning med nullsats. Dette betyr at virksomheten får fradrag for inngående merverdiavgift på sine anskaffelser, men at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift på virksomhetens omsetning.

Prinsipielle argumenter kan tale mot å innføre nullsats på energi fra alternative energikilder. Nullsats innebærer en indirekte offentlig subsidiering av enkelte virksomheter gjennom merverdiavgiftssystemet. På den annen side innebærer dagens fri-

tak for omsetning av elektrisk kraft at denne energien gis en konkurransefordel i forhold til annen energi levert fra alternative energikilder.

På denne bakgrunn foreslår departementet at dagens fritak for elektrisk kraft til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland utvides til å omfatte energi levert fra alternative energikilder. Forslaget foreslås gjennomført ved endring av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 9. De nærmere regler om fritaket vil bli fastsatt i forskrift.

Det er i dag svært lite avgiftspliktig produksjon av fornybar energi i Finnmark, Troms og Nordland. På kort sikt vil derfor forslaget ha ubetydelige konsekvenser for statens inntekter. På lengre sikt kan imidlertid fritaket få provenymessige konsekvenser.

Forslaget antas å ha minimale administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endring av merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 9. Det foreslås at lovendringen trer i kraft 1. januar 2003.

10.6 Alternativ medisin

10.6.1 Gjeldende rett

Helsetjenester er unntatt fra den generelle merverdiavgiftsplikten på omsetning av tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 1. Unntaket er nærmere avgrenset i forskrift 15. juni 2001 nr. 682 om avgrensning av merverdiavgiftsunntaket for helsetjenester (forskrift nr. 119).

Det er ikke gitt noen uttømmende definisjon av begrepet helsetjenester i loven. I lovforarbeidene er det imidlertid gitt en nærmere beskrivelse av rekkevidden av unntaket. Spørsmålet om tjenesten utføres av autorisert personell og om tilbudet også gis av det offentlige helsevesen, er fremhevet som viktige momenter. Det er forutsatt en relativ streng praktisering av denne unntaksbestemmelsen.

I forskriften er foruten tjenester som er nærmere definert i helselovgivningen, også akupunktur og homøopati unntatt fra merverdiavgiftsplikten. Andre tjenester benevnt som alternativ medisin er avgiftspliktige. Dette gjelder imidlertid ikke når de utøves av helsepersonell med autorisasjon eller lisens etter helsepersonelloven. For tjenesteområder innenfor alternativ medisin mener Regjeringen det er behov for en nærmere vurdering av ytterligere unntak fra den generelle merverdiavgiftsplikten. Dette er en oppfølging av Sem-erklæringen.

10.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Med alternativ medisin menes terapi- og behandlingsformer som vanligvis ikke ytes innenfor den etablerte helsetjenesten. Nøyaktig hvilke typer tjenester som kommer inn under begrepet alternativ medisin er ikke fastlagt. I NOU 1998: 21 Alternativ medisin (Aarbakke-utvalget) er det imidlertid gitt en beskrivelse av de viktigste alternative behandlingsformer som finnes i Norge. Et likhetstrekk mellom disse tjenestene er at de ikke er lovregulert. Innenfor skolemedisinen stilles det krav både til utdanning og utførelsen av tjenestene. I dag stilles det ikke tilsvarende krav når det gjelder tjenester innenfor alternativ medisin.

Ingen av de alternative behandlerne har rett til autorisasjon etter helsepersonelloven. Det finnes heller ikke annen form for godkjennelsesordning for disse gruppene i Norge. Det har gjort det vanskelig å finne et egnet grunnlag for vurderingen av hva som naturlig er å anse som tjenester som bør være unntatt på lik linje med tradisjonell skolemedisin.

Etter samarbeid med Helsedepartementet er Finansdepartementet kommet til at det er lite heldig å utvide tolkingen av begrepet helsetjenester i merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår derfor at merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 1 endres til også å omfatte *helserelevante tjenester*. En slik utvidelse av bestemmelsen vil gi et bedre grunnlag for ytterligere unntak for tjenester som ikke er helsetjenester i tradisjonell forstand. Hvilke konkrete tjenester som omfattes av begrepet helserelevante tjenester må vurderes nærmere med utgangspunkt i visse kriterier. Slike kriterier kan være utdanningens innhold og omfang. Tjenestenes naturlige relasjon til helse vil også være et vurderingstema i denne sammenhengen. Da det er helsemyndighetene som har den nødvendige fagkunnskap på området, vil utarbeidelsen av de kriterier som skal legges til grunn skje i samarbeid med Helsedepartementet. Den nærmere fastsettelse vil bli gjort i forskriften til bestemmelsen.

Den pågående oppfølgingen av Aarbakke-utvalgets innstilling (NOU 1998: 21 Alternativ medisin) vil kunne danne grunnlag for å utarbeide egnede kriterier. Utredningen tar for seg ulike sider ved alternativ medisin, og det er derfor hensiktsmessig å ta utgangspunkt i denne når slike kriterier skal fastsettes. Regjeringen vil legge fram en odelstingsproposisjon om alternativ medisin på bakgrunn av denne innstillingen innen utgangen av 2002. Departementet vil nå likevel angi visse rammer for lovforslaget. Tjenester som også var avgiftspliktige før

merverdiavgiftsreformen, eksempelvis skjønnhetspleietjenester, vil ikke bli omfattet av det foreslåtte unntaket for helserelaterte tjenester. Lovforslaget tar sikte på terapi- og behandlingsformer som kan sies å ha sammenheng med helse. Som eksempel på slike tjenester som det kan bli aktuelt å unnta, kan osteopati og naprapati nevnes.

Som for helsetjenester, vil varer og tjenester som leveres som et naturlig ledd i en helserelatert tjeneste, og hvor leveringen skjer fra den som yter den helserelaterte tjenesten, også være unntatt fra avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 5b annet ledd første punktum. Dette kan eksempelvis være omsetning av materiell som benyttes under en konsultasjon av behandlende utøver. Anvendes det i samme konsultasjon flere alternative behandlingsformer, vil de ulike behandlingene i utgangspunktet måtte anses som selvstendige ytelser. Det vil kunne innebære at det i samme konsultasjon både ytes tjenester som er unntatt avgiftsplikt og tjenester som er avgiftspliktige. Dersom det ytes en helserelatert tjeneste som er unntatt avgiftsplikt, vil imid-

lertid en i utgangspunktet avgiftspliktig tjeneste kunne benyttes til for eksempel diagnostisering, uten at det utløser en plikt til å beregne merverdiavgift. Ordinær vareomsetning ellers fra en utøver av helserelaterte tjenester, vil ikke være omfattet av avgiftsunntaket.

Det er omsetningen *fra* den som yter den helserelaterte tjenesten unntaket gjelder for. Omsetning av varer og tjenester *til* den som yter (organiserer) en helserelatert tjeneste omfattes ikke av unntaket.

Forslaget anslås å innebære et provenyrtap på om lag 10 mill. kroner på årsbasis og om lag 8 mill. kroner på 2003-budsjettet.

Departementet viser til forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 5b første ledd nr. 1 første og tredje punktum, samt forslag til endring i merverdiavgiftsloven § 5b annet ledd første punktum. Det foreslås at endringene trer i kraft fra det tidspunktet departementet bestemmer. Det avgjørende i denne sammenheng vil være når en forskrift om nærmere avgrensning kan fastsettes. Denne forskriften vil på vanlig måte bli sendt på høring.

11 Forslag om å gi Statens Innkrevingsentral særnamsmannskompetanse og utvidet motregningsadgang ved innfordring av ubetalt årsavgift for motorvogn

11.1 Innledning

Departementet foreslår at Statens Innkrevingsentral (SI) gis særnamsmannskompetanse til bruk i innfordring av ubetalt årsavgift for motorvogn, samt forhøyet avgift ilagt ved betaling etter forfall (tilleggsavgift). Lovhjemmel foreslås tatt inn i lov av 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motor-kjøretøyer og båter (motorkjøretøy- og båtavgiftsloven) som ny § 5a første ledd. Dette lovforslaget er for øvrig omtalt i St.prp. nr. 1 (2002–2003).

Departementet foreslår videre at SI skal kunne motregne årsavgift og tilleggsavgift i tilgodebeløp på skatt etter reglene i skattebetalingsloven, jf. forslag til ny § 5a annet ledd i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Forslaget innebærer at det for ubetalt årsavgift og tilleggsavgift etableres en utvidet motregningsadgang ut over det som følger av de alminnelige motregningsregler.

11.2 Bakgrunn

11.2.1 Ny kravstype legges til SI

Ubetalt årsavgift for motorvogner vil for 2002 og senere år bli gjenstand for tvangsinnfordring etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven. Dette er nytt i den forstand at årsavgift for tidligere år ikke er for-søkt tvangsinnfordret på denne måten. Unnlatt tvangsinnfordring er kritisert av Riksrevisjonen, og det er bl.a. med bakgrunn i denne kritikken at tvangsinnfordring av årsavgiften for 2002 og senere år iverksettes. Dette medfører en endring av innfor-dringspraksis for årsavgiften ved at tvangsinnfor-dring kommer i tillegg til de innfordringstiltak som hittil er benyttet for ubetalt årsavgift. Departemen-tet har besluttet at deler av innkrevingen av mislig-holdt årsavgift legges til SI.

Misligholdt årsavgift for 2002 (forfall 15. mars 2002) utgjorde medio juni 2002 om lag 100 000 krav. Av disse kravene vil trolig halvparten bestå så lenge at de overføres til SI til tvangsinnfordring.

11.2.2 Særnamsmannskompetanse for SI

Etter gjeldende rett kan begjæring om utlegg for misligholdt årsavgift og tilleggsavgift kun fremmes for de alminnelige namsmenn, jf. tvangsfullbyrdel-sesloven kapittel 7. Dersom SI ved innkrevingen av misligholdt årsavgift og tilleggsavgift skal være særnamsmannsmyndighet for kravene, må hjem-mel for dette etableres i lov. Slik lovhjemmel har SI for de aller fleste andre krav som den innkrever for det offentlige, herunder blant annet bøter og andre pengekrav som er tilkjent i en offentlig straffesak, kringkastingsavgift med tilhørende tilleggsavgift og studiegjeld. I disse tilfeller kan SI selv foreta lønnstrekk og i mange tilfeller ta utlegg i formues-goder. Det vil si at SI ikke behøver å gå veien om de alminnelige namsmenn. Dette reiser spørsmål om samme løsning for den nye kravstypen (årsavgift) som SI skal innfordre.

11.2.3 Motregning

I utgangspunktet gjelder de alminnelige ulovfeste-de motregningsregler for skatte-, avgifts- og toll-krav, med mindre noe annet er fastsatt i eller med hjemmel i lov. Etter disse reglene kan årsavgifts-kravene med tilleggsavgift dekkes ved motregning i andre statlige krav, for eksempel tilgodebeløp på merverdiavgift.

Et av kravene etter de alminnelige motreg-ningsregler er at kravene må bestå mellom de sam-me parter (gjensidighetsvilkåret). Stat, kommune og fylkeskommune anses som ulike rettssubjekter. For krav som angår dem i fellesskap, som tilgode-beløp på skatt etter forskuddsskatteordningen, vil motregning i rene statlige krav ikke kunne gjen-nomføres uten særlig lovhjemmel.

Skattebetalingsloven § 32 gjør visse unntak fra vilkåret om at kravene må bestå mellom de samme parter. Etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum kan krav på forskuddsskatt, restskatt, et-terskuddsskatt og annen utliknet skatt, herunder renter og kostnader, motregnes i fordringer den skattepliktige har på tilbakebetaling av skatt m.m. og fordring på rentegodtgjørelse. Bestemmelsen gjør unntak fra gjensidighetsvilkåret for motreg-

ning ved at det er uvesentlig om kravet på tilgodebeløp på skatt delvis angår både staten, kommunen og fylkeskommunen, og eventuelt hvordan kravet er fordelt mellom dem. Folketrygdloven § 24–4 sjettede ledd henviser til skattebetalingsloven og dette betyr at også skyldig arbeidsgiveravgift vil kunne motregnes i tilgodebeløp på skatt etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum. Tilsvarende gjelder for skyldig merverdiavgift og arveavgift, jf. henvisning til embetsverksloven § 5 tredje ledd hvorefter skattefogden for de krav de inndriver kan beslutte tvangsfullbyrdelse etter reglene i skattebetalingsloven.

Skal SI kunne motregne ubetalt årsavgift etter skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum, er det nødvendig at det også for denne kravstypen etableres en hjemmelsbestemmelse.

11.3 Høringsinstansenes merknader

Departementet sendte ved brev av 2. juli 2002 på høring et forslag om å gi SI særnamsmannskompetanse og utvidet motregningsadgang ved innfordring av ubetalt årsavgift for motorvogn til følgende institusjoner og organisasjoner:

Arbeids- og administrasjonsdepartementet
Justisdepartementet
Samferdselsdepartementet
Forbund for kommunal Økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK)
Riksrevisjonen
Skattedirektoratet
Skattebetalerforeningen
Skattefogdenes Landsforening
Statens Innkrevingsssentral (SI)
Toll- og avgiftsdirektoratet
Namsmannen i Oslo, Oslo byfogdembete
Namsmannen i Trondheim, Trondheim byfogdembete
Brønnøysundregisteret
Politiet i Tromsø, Lensmannen/namsmannen
Bergen byfogdembete, Namsmannsavdelingen

Justisdepartementet, Samferdselsdepartementet, Statens Innkrevingsssentral, Toll- og avgiftsdirektoratet, Skattedirektoratet, Oslo byfogdembete, Bergen byfogdembete, Trondheim byfogdembete, Troms politidistrikt og Forbund for kommunal Økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) har hatt realitetsmerknader til Finansdepartementets høringsnotat. Finansdepartementet har i tillegg mottatt realitetsuttalelse fra Vegdirektoratet, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon og Norges Automobil-forbund (NAF).

Vesentlige merknader til høringsnotatet blir behandlet i tilknytning til de emner som uttalelsene tar opp.

11.4 Departementets vurderinger og forslag

11.4.1 Generelt

Departementet legger til grunn at både årsavgift og forhøyet avgift ved betaling etter forfall (tilleggsavgift) er tvangsgrunnlag for utlegg. Motorvogn- og båtavgiftsloven § 5 femte ledd fastslår at «avgiften er tvangsgrunnlag for utlegg». Med «avgiften» menes de avgifter til statskassen som besluttes pålagt vedrørende motorkjøretøyer med mer, jf. lovens § 1. Årsavgift for motorkjøretøy fastsettes av Stortinget i årlige plenarvedtak. For 2002 utgjør avgiften 2 310 kroner for personbiler, varebiler mv., mens for eksempel lastebiler med tillatt totalvekt fra 3 500 kg inntil 12 000 kg belastes med 1 340 kroner. Det følger av vedtakens § 4 at årsavgift som ikke er betalt innen forfall *forhøyes* med 250 kroner. Den forhøyede avgiften skal bidra til at årsavgiften betales i tide og har derfor klare paralleller til regler om renter ved forsinket betaling. Systematisk sett er det likevel etter departementets mening riktig å se den forhøyede avgiften som en avgift i motorkjøretøy- og båtavgiftslovens forstand, og som omfattes av lovens § 5 femte ledd. Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger til dette.

Vegdirektoratet og Samferdselsdepartementet har fremhevet viktigheten av at publikum gis tilstrekkelig informasjon om lovendringene og de praktiske konsekvenser de vil få. Finansdepartementet er enig i dette, og vil ta initiativ til at slik informasjon blir gitt.

11.4.2 Særnamsmannskompetanse

Departementet foreslår at SI gis namsmyndighet for å innkreve misligholdt årsavgift for motorvogn.

Forslaget innebærer for det første at SI gis myndighet til å inndrive misligholdt årsavgift ved trekk i lønn og lignende ytelser. Videre foreslås det at SI kan inndrive kravene ved å stifte utleggspant dersom panteretten kan gis rettsvern ved registrering i et register eller ved underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretning kan holdes på SIs kontor etter tvangsfullbyrdselsloven § 7–9 første ledd. Slik myndighet har SI i dag for de fleste typer krav som er lagt til virksomheten, herunder også bøter og pengekrav som nevnt i straffeprosessloven § 456.

Forslaget om å gi SI særnamsmannskompetan-

se også for årsavgiftskravene støttes av Justisdepartementet, SI, Toll- og avgiftsdirektoratet, Vegdirektoratet og Troms politidistrikt. Trondheim byfogdembete, Bergen byfogdembete og Oslo byfogdembete mener derimot at årsavgiften bør tvangsinnføres av de alminnelige namsmenn, og omtaler enkelte problemstillinger som departementet drøfter nedenfor.

Etter forslaget er omfanget av de innfordrings tiltak SI skal kunne benytte ved innkrevingen av årsavgift snevrere enn omfanget av de innfordrings tiltak de alminnelige namsmenn kan benytte. Ved bruk av de foreslåtte innfordringstiltakene vil likevel SI i de aller fleste sakene selv kunne inndrive årsavgiftskravene. Dette vil etter departementets oppfatning bidra til at innfordringen av årsavgiftskravene blir både enklere og billigere enn om SI for hvert krav må gå veien om de forskjellige alminnelige namsmenn. Helt unntaksvis kan det likevel være aktuelt for SI å fremme begjæring om typer utlegg som ikke kan forestås av SI, for de alminnelige namsmenn.

Etter tvangsfullbyrdsloven plikter en arbeidsgiver å opplyse en ny namsmann om skyldnerens lønn og ansettelse og om allerede pålagte trekk i lønnen. Dersom det allerede løper et trekk på grunnlag av et annet krav og det nye kravet ikke har prioritet foran det løpende trekket, må namsmannen vurdere om det er rom for ytterligere trekk i skyldnerens lønn. Det er kjent at enkelte namsmenn nedlegger trekk uten å kjenne til at andre namsmenn har gjort det samme. Dette er imidlertid et generelt problem og ikke spesielt knyttet til de krav SI er innkrever for. SI vil også for den nye kravstypens vedkommende praktisere å sende spørsmål om de aktuelle opplysninger, før det nye trekkpålegget kommer.

Der hvor det er aktuelt å nedlegge flere lønns trekk hos samme skyldner har krav på skatt og oftest avgift fortrinnsrett fremfor andre krav, med unntak for krav som nevnt i dekningsloven § 2–8 første ledd bokstav a-c. Denne fortrinnsretten gjelder også for krav på årsavgift. Forslaget om å gi SI særnamsmannsmyndighet for årsavgiftskravene, medfører derfor ikke noen endring i prioritetsbestemmelsene i forhold til andre kreditorer.

Etter rettsgebyrloven § 14 femte ledd skal det ikke betales gebyr for utleggstrekk besluttet av skatteoppkrever, bidragsfogd, SI eller annen særskilt namsmann. For saker som oversendes de alminnelige namsmenn blir rettsgebyr ilagt etter reglene i rettsgebyrloven, og kostnadene ved innkreving overføres derved i stor grad til den enkelte skyldner. Årsavgiftskravene utgjør små beløp, og rettsgebyrene vil til sammen kunne nærme seg el-

ler eventuelt overstige selve avgiftsbeløpet. Rettsgebyret kan derfor bli en forholdsvis stor tilleggsbelastning for skyldneren. SI har et godt utbygd saksbehandlersystem for gjennomføring av utleggstrekk, og dette systemet vil bidra til lave kostnader ved nedleggelse av trekk i lønn mv. for årsavgiftskravene. Selv uten ileggelse av rettsgebyr antar departementet derfor at SI vil kunne gjennomføre en rimelig og effektiv innfordring av årsavgiftskravene.

Etter tvangsfullbyrdsloven § 5–16 kan namsmannens avgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdsen påklages til namsretten av alle som rammes, forutsatt at fullbyrdsen ikke er avsluttet. Klagen settes fram for namsmannen. Dette gjelder også for SI der det er deres namsmannsavgjørelser og handlemåte under tvangsfullbyrdsen som påklages. Etter bestemmelsen i § 5–16 første ledd femte punktum skal en muntlig klage kunne nedtegnes av namsmannen og undertegnes av klageren. Den fysiske avstanden mellom skyldner og SI vil som regel medføre at fremsettelse av muntlig klage ved oppmøte hos SI vil være lite praktisk. Fremsettelse av muntlige klager til SI skjer derfor som regel over telefon. Når slik muntlig klage fremsettes, følger det av SIs retningslinjer at skyldner skal få hjelp til å nedtegne klagen skriftlig. Manglende nærhet til skyldner vil dermed i liten grad redusere den reelle klageadgangen og dermed rettsikkerheten for skyldner.

Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon mener det er uheldig å påføre arbeidsgiverne ytterligere plikter med å foreta utleggstrekk i ansattes lønn da dagens ordninger i seg selv anses som byrdefulle for arbeidsgiverne. Departementet er i utgangspunktet enig i dette, men viser til at det for arbeidsgiver ikke vil ha betydning hvorvidt det er SI eller de alminnelige namsmenn som begjærer trekk i arbeidstakers lønn. Av hensyn til arbeidsgiverne er det etter departementets mening av større betydning at enkelte utlegg i arbeidstakers lønn mv. vil kunne unngås dersom flere ubetalte årsavgiftskrav enn i dag vil kunne dekkes opp ved motregning som følge av forslaget om utvidet motregningsadgang, jf. nærmere omtale av dette nedenfor under punkt 11.4.3.

Etter departementets syn vil en ordning med SI som namsmann for ubetalt årsavgift og tilhørende tilleggsavgift, gi en enklere, billigere og mer effektiv løsning, enn om SI i disse tilfeller skal benytte de alminnelige namsmenn. Departementet foreslår med bakgrunn i dette at SI gis særnamsmannskompetanse for årsavgift og tilleggsavgift. Det vises til forslag til ny § 5a første ledd i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

11.4.3 Utvidet motregningsadgang

Departementet foreslår at SI gis hjemmel til å motregne misligholdt årsavgift og tilhørende tilleggsavgift i tilgodebeløp på skatt etter reglene i skattebetalingsloven.

Forslaget om utvidet motregningsadgang for årsavgift og tilhørende tilleggsavgift støttes av SI, Toll- og avgiftsdirektoratet, Vegdirektoratet og Samferdselsdepartementet. Forbund for kommunal økonomiforvaltning og skatteinnfordring (NKK) uttaler at de har forståelse for at effektivitetshensyn taler for en slik utvidet motregningsrett, men at regelendringen bør følges opp med retningslinjer for oppdekning av krav. Justisdepartementet, Skattedirektoratet og NAF har innvendinger mot forslaget. Disse høringsinstansene har bl.a. uttalt at forslaget om utvidet motregningsadgang for årsavgiften kan bidra til å uthule ordningen med forskuddsskatt. Justisdepartementet har videre uttalt at unntak fra gjensidighetsvilkåret ikke er gjort for en del andre krav som inndrives av SI, at det kan stilles spørsmål om det er noe særskilt behov for en slik adgang ved årsavgiften og at motregningsadgangen ved inndrivelse av statlige krav bør undergis en mer prinsipiell vurdering og ikke innføres ad hoc for enkelte kravtyper.

Skattebetalingsloven § 32 nr. 2 første punktum er allerede gitt anvendelse på bl.a. merverdiavgift, arveavgift og arbeidsgiveravgift. Departementet er av den oppfatning at krav på årsavgift i likhet med disse statlige avgiftskrav bør kunne dekkes opp ved motregning i tilgodebeløp på skatt. Motregning bare i den del av kravet på tilgodebeløp på skatt som gjelder staten er lite praktisk og vanskelig gjennomførbart. Dersom slik motregning ikke skal kunne foretas for denne typen krav vil et alternativ være å ta utleggspant i tilgodebeløpet på skatt. Dette er imidlertid en tungvint og dyrere løsning for skyldner. Også hensynet til at flere krav kan gjøres opp ved motregning i stedet for trekk i lønn taler etter departementets syn for at også årsavgift bør kunne gjøres opp ved utvidet motregningsadgang.

Motregningsadgangen ved inndrivelse av skatte- og avgiftskrav undergis en mer prinsipiell vurde-

ring som ledd i et større arbeid i departementet om revisjon av innkrevingsreglene på skatte- og avgiftsområdet. Dette arbeidet er omtalt i St.prp. nr. 1 (2002–2003). Finansdepartementet anser det imidlertid som viktig at det allerede nå ved oppstart av tvangsinnfordringen av misligholdte årsavgiftskrav, etableres en hjemmel for utvidet motregningsadgang.

Motregning av de mange og små årsavgiftskravene vil være et billig og effektivt tiltak. Kan motregning benyttes istedenfor trekk i lønn mv., vil dette bidra til å spare arbeidsbyrden for arbeidsgiver som ellers må forestå gjennomføringen av trekket. Bruk av motregning har videre den fordel at skyldnerens personvern ivaretas bedre enn ved trekk i lønn, som følge av at arbeidstaker slipper den belastning det er at arbeidsgiver blir kjent med vedkommendes mislighold av avgiftsbetalingen.

Departementet foreslår at det etableres en bestemmelse om at SI skal kunne motregne ubetalt årsavgift og tilhørende tilleggsavgift i tilgodebeløp på skatt etter reglene i skattebetalingsloven. Det vises til forslag til ny § 5a annet ledd i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven.

11.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Iverksettelsen av tvangsinnfordring av misligholdte årsavgiftskrav for motorvogner er for 2003 beregnet å gi en merinntekt på om lag 100 mill. kroner. En ordning hvor SI selv er namsmann for ubetalt årsavgift og tilleggsavgift antas å gi en enklere, billigere og mer effektiv løsning, enn om SI i disse tilfeller skal benytte de alminnelige namsmenn.

Det er anslått at de nye oppgavene vil medføre 9 mill. kroner i økte driftskostnader for SI.

11.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2003.

12 Endring i reglene om registrering av småbåter

12.1 Bakgrunn

Småbåtregisteret samler inn, samordner og systematiserer data om fritidsbåter. Det ble vedtatt opprettet i 1994, og satt i regulær drift fra 1. januar 1998. Registeret avløste det tidligere desentraliserte båtregisteret som ble administrert av de lokale politimyndigheter. Registrering i småbåtregisteret av båter som omfattes av dagens regelverk er obligatorisk og straffesanksjonert, jf. lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter kapittel 2.

Regjeringen varslet i forbindelse med behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2002 at en ville foreslå å avvikle registreringsplikten i småbåtregisteret fra 1. januar 2003. Bakgrunnen er at det ikke er aktuelt for Regjeringen å innføre en båtavgift, og at en ikke ser at behovet for en obligatorisk registrering på dette private området er stort nok til å rettferdiggjøre en offentligrettslig, straffesanksjonert meldeplikt. Det ble uttalt at lovforslag om avvikling av registreringsplikten ville bli fremmet i løpet av høsten 2002. Det ble videre uttalt at Finansdepartementet vil arbeide videre med spørsmål rundt organisering av registeret, herunder muligheten for å konkurranseutsette en fremtidig, frivillig registerforvaltning. Inntil videre opprettholdes småbåtregisteret i toll- og avgiftsetaten. For en nærmere omtale av disse spørsmålene vises til St.prp. nr. 1 (2002–2003).

Finanskomiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti og Senterpartiet, tok dette til etterretning. Det vises til St.prp. nr. 63 (2001–2002) og Innst.S. nr. 255 (2001–2002) for en nærmere omtale av saken.

Lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter benyttes i dag som gjennomføringslov for avgiftene knyttet til motorkjøretøy. Loven åpner også for å kunne være en gjennomføringslov for eventuelle avgifter på båter. Fordi Regjeringen anser det uaktuelt å innføre en avgift på båter, vil denne loven kunne endres. Departementet fremmer ikke disse endringene nå, fordi en i stedet bør vurdere hele loven med sikte på forenkling og samordning med den alminnelige gjennomføringsloven for særavgifter, nemlig særavgiftsloven av 19. mai 1933 nr. 11. En mulighet er full opphevelse av den spesielle loven om avgifter ved-

rørende motorvogner og båter. Departementet vil komme tilbake til en slik lovteknisk gjennomgang senere.

Finansdepartementet fremmer på denne bakgrunn forslag om lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter (heretter kalt småbåtloven).

12.2 Departementets vurderinger og forslag

Vedtaket om å avvikle registreringsplikten i småbåtregisteret nødvendiggjør en rekke endringer i småbåtloven kapittel 2 om registrering av småbåter. Registrering av båter som omfattes av regelverket, er i dag obligatorisk og straffesanksjonert. Departementet foreslår endringer som tar sikte på å legge til rette for en frivillig registreringsordning for småbåter som inntil videre opprettholdes i toll- og avgiftsetaten. De foreslåtte endringene forutsettes videre å være tilpasset muligheten for en fremtidig konkurranseutsetting av forvaltningen av registeret.

Bestemmelsene i småbåtloven §§ 2 til 4 om kapitlets virkeområde, det sentrale småbåtregisteret og bruk av registeret, foreslås videreført uten endringer.

Småbåtloven § 5 inneholder nærmere bestemmelser om hvilke småbåter som omfattes av registreringsplikten i småbåtregisteret. Departementet finner det hensiktsmessig at bestemmelsene gis tilsvarende anvendelse for hvilke båter som omfattes av en frivillig registreringsordning. Det foreslås derfor at § 5 videreføres i en noe endret form, slik at den blir dekkende for den nye ordningen. Overskriften i § 5 foreslås endret til *»Adgang til å registrere småbåter»*. Det vises til forslag til endring av overskriften til småbåtloven § 5 og bestemmelsens første ledd. Annet ledd nr. 3 foreslås opphevet.

I § 6 gis nærmere regler om tidspunktet for når registreringsplikten oppstår. På bakgrunn av at registreringsplikten er vedtatt avvirket, foreslås bestemmelsen opphevet.

Småbåtloven § 7 første ledd pålegger eieren av båten ansvaret for at registreringsplikten blir over-

holdt. Ved overdragelse av småbåter plikter både kjøper og selger å sende melding om dette til småbåtregisteret, jf. annet ledd første punktum. Ved overgang til en registreringsordning basert på frivillighet, ser departementet behov for at loven regulerer hvem som har adgang til å registrere båten i registeret. Bestemmelsen foreslås endret slik at det klart fremgår at registrering er en rettighet for båteier. Det vises til forslag til endringer i småbåtloven § 5 første ledd. Forskriftshjemmelen i § 7 annet ledd annet punktum anses å være uaktuell ved en frivillig registreringsordning. Småbåtloven § 7 foreslås på denne bakgrunn opphevet.

Småbåtloven § 8 fastsetter regler om utstedelse av båtkort og tildeling av kjennemerke for båter som er registrert i småbåtregisteret. Etter departementets oppfatning vil bestemmelsen ha aktualitet også ved frivillig registrering av småbåter. Den foreslås derfor videreført i en form som er tilpasset den nye registreringsordningen. Det vises til forslag til endringer i småbåtloven § 8 første ledd første punktum. Første ledd annet og tredje punktum, og annet ledd annet punktum foreslås opphevet.

Småbåtregisteret er etter dagens ordning ment å være selvfinansierende. I henhold til småbåtloven § 9 og forskrift gitt i medhold av bestemmelsen, skal det derfor betales gebyr for førstegangs- og senere registrering av båter som omfattes av regelverket. Krav på betaling av gebyr med mer etter bestemmelsen utgjør videre et særlig tvangsgrunnlag for utlegg. Etter departementets oppfatning medfører vedtaket om avvikling av registreringsplikten til fordel for en frivillig registreringsordning, at bestemmelsene om gebyrplikt og tvangsinnkreving ikke er egnet for videreføring i sin nåværende form. På bakgrunn av at den fremtidige organiseringen av registeret inntil videre er uavklart, foreslår departementet at § 9 første ledd endres til en hjemmel for Kongen til i forskrift å gi regler om gebyr ved frivillig registrering i registeret. Det vises til endringer i småbåtloven § 9 første ledd. Annet og tredje ledd foreslås opphevet.

Det foreslås ikke endringer i småbåtloven § 10 om opplysninger i registeret.

Registreringsmyndigheten har, i tillegg til å hente opplysninger fra båteieren selv, etter § 11 hjemmel til innsamling av opplysninger om blant annet båteier, båt og motor fra nærmere angitte offentlige og private instanser og registre. Ved overgang til en ordning med frivillig registrering vil det etter departementets oppfatning kunne oppstå behov for å kvalitetssikre opplysningene som registreres i småbåtregisteret. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen videreføres i en form som er tilpasset den nye registreringsordningen. Over-

skriften foreslås endret til «*Kontroll av opplysninger*». Det foreslås videre at det i første ledd fastsettes at «registreringsmyndigheten kan *sammenholde* opplysninger som nevnt i § 10 *med opplysninger som kan kreves*» i henhold til bestemmelsen. Annet ledd pålegger forsikringsselskaper plikt til etter krav fra registreringsmyndigheten å gi opplysninger om forhold av betydning for registrering i småbåtregisteret. Departementet mener at bestemmelsen ikke er egnet for videreføring når registreringsplikten for småbåter avvikles. Samtidig ser en at det kan oppstå behov for å kvalitetssikre eventuelle registrerte opplysninger av forsikringsmessig art. Det foreslås derfor at «*forsikringsselskaper*» tilføyes til listen av instanser som registreringsmyndigheten kan kreve opplysninger fra til kontrollformål. Bestemmelsens tredje ledd om elektronisk overføring av opplysninger foreslås videreført. Det vises til forslag til endringer i overskriften til småbåtloven § 11 og i første ledd. Annet ledd foreslås opphevet.

Småbåtloven § 12 fastsetter at enkeltvis utlevering av personopplysninger fra småbåtregisteret kan skje i henhold til offentlighetsloven. Dette følger av offentlighetslovens egne bestemmelser om offentlighet og innsynsrett i forvaltningens saksdokumenter. Bestemmelsen anses likevel å ha en informativ og klargjørende funksjon. Det foreslås derfor ingen endringer i småbåtloven § 12.

I § 13 hjemles adgang til overføring av opplysninger mellom småbåtregisteret og registre som føres av myndighetene som nevnt i § 11 første ledd nr. 1–3 eller registre som nevnt i nr. 4 og 5, etter samtykke fra Datatilsynet. Ved overgang til en ordning med frivillig registrering av opplysninger som kan kontrolleres av registreringsmyndigheten, vil behovet for oppdatering av registrerte opplysninger ved samkjøring av registre etter departementets oppfatning fortsatt gjøre seg gjeldende. Det foreslås på denne bakgrunn ingen endringer i småbåtloven § 13.

Småbåtloven § 14 fastsetter at innsynsrett etter personopplysningsloven § 18, jf. § 23 gjelder for småbåtregisteret. Departementet bemerker at bestemmelsen ikke har noen annen funksjon enn å vise til personopplysningslovens hovedregel om innsynsrett. Ettersom personopplysningsloven gjelder generelt for behandling av personopplysninger med mindre annet følger av særskilt lov, anser departementet det lite hensiktsmessig i småbåtloven å vise spesielt til lovens bestemmelser om innsyn. Småbåtloven § 14 foreslås derfor opphevet.

Det foreslås ikke endringer i småbåtloven § 15 som fastsetter at Kongen i forskrift kan gi nærmere bestemmelser om blant annet retting av opplysninger i og ajourføring av registeret.

Småbåtloven § 16 pålegger registreringsmyndigheten ansvaret for at bestemmelser gitt i eller i medhold av lovens §§ 10 til 15 og personopplysningsloven blir overholdt. På bakgrunn av at registreringsplikten i småbåtregisteret avvikles, og at behandling av personopplysninger reguleres direkte i personopplysningsloven, finner departementet at bestemmelsen er overflødig. Småbåtloven § 16 foreslås derfor opphevet.

Småbåtloven §§ 17, 18 og 19 inneholder nærmere regler om kontroll med mer av at regelverket om registrering av småbåter overholdes, og hjemler ulike sanksjoner ved overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av småbåtloven kapittel 2. Bestemmelsene er etter departementets oppfatning uten aktualitet ved avvikling av registreringsplikten og overgang til en frivillig registreringsordning. Småbåtloven §§ 17 til 19 foreslås derfor opphevet.

12.3 Ikrafttredelse

Lovendringene foreslås å tre i kraft 1. januar 2003.

12.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Dagens obligatoriske registreringsordning er selvfinansierende gjennom et gebyr på 300 kroner for registreringer og omregistreringer i småbåtregisteret. Kostnadene til drift av den frivillige registreringsordningen er for 2003 anslått til 8 mill. kroner. Departementet finner det hensiktsmessig at det frivillige registeret brukerfinansieres gjennom videreføring av dagens gebyr på 300 kroner basert på et inntektsanslag på 3 mill. kroner. På grunn av overgangen til en frivillig registreringsordning, er det knyttet usikkerhet til kostnads- og inntektsanslagene.

13 Opphevelse av ordningen med personlige stedfortredere for Oljeskattenemnda

13.1 Innledning

Selskaper som driver utvinning, behandling og rørledningstransport av petroleum lignes i første instans av en særskilt ligningsnemnd, Oljeskattenemnda, jf. lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. 13. juni 1975 nr. 35 (petroleumsskatteloven) § 6 nr. 1 bokstav a. Nemnda skal etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b ha fem medlemmer med personlige stedfortredere, herav en formann med stedfortreder som begge må fylle kravene etter domstolloven § 54 til å være tingrettsdommer. Oljeskattenemndas medlemmer oppnevnes av Kongen.

Etter departementets oppfatning fungerer ikke gjeldende ordning med *personlige* stedfortredere (varamedlemmer) tilfredsstillende. Det foreslås i stedet en ordning der den enkelte stedfortreder kan kalles inn uavhengig av hvilket av de faste medlemmene som er fraværende. Videre foreslås det at *nestleder* for nemnda velges blant nemndas *faste* medlemmer.

13.2 Gjeldende rett

I den første tiden med petroleumsvirksomhet i Norge ble selskapene lignet ved ligningskontoret i selskapets hjemkommune. En ble imidlertid tidlig klar over at ligningen av større oljeselskaper krevde særlig grundig og enhetlig behandling. Ved lov 13. juni 1980 nr. 29 ble det inntatt egne regler i petroleumsskatteloven om ligningsbehandlingen av skattepliktige med inntekt fra utvinning og rørledningstransport av petroleum (særskattepliktige selskap). For å styrke og effektivisere ligningsarbeidet ble det opprettet et sentralt kontor – Oljeskattekontoret – som skulle tilrettelegge og forberede den årlige ligningen for en særskilt ligningsnemnd, Oljeskattenemnda. Klagenemnda for petroleumsskatt (opprettet ved innføringen av petroleumsskatteloven i 1975) ble gjort til klageinstans for vedtak truffet av Oljeskattenemnda.

Oljeskattenemnda har siden opprettelsen i 1980 bestått av fem medlemmer med personlige stedfortredere, hvorav en formann med personlig stedfor-

treder som begge må fylle kravene etter domstolloven § 54 til å være tingrettsdommer (den gang herreds- og byrettsdommer), jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav b. I 1980 hadde Klagenemnda for petroleumsskatt tilsvarende sammensetning.

I Ot.prp. nr. 60 (1987–1988) fremmet departementet ulike forslag til tiltak for å redusere behandlingstiden og restansene for klager over ligningsavgjørelser etter petroleumsskatteloven. Endringene innebar blant annet at antallet medlemmer i Klagenemnda for petroleumsskatt økte fra fem til syv. Samtidig ble ordningen med varamedlemmer i Klagenemnda opphevet. Det ble begrunnet med at erfaring hadde vist at nemnda ikke hadde hatt noen praktisk nytte av ordningen med varamedlemmer, jf. Ot.prp. nr. 60 (1987–1988) punkt 4.6.

13.3 Bakgrunnen for lovforslaget

Senere års erfaring har vist at ordningen med personlige stedfortredere i Oljeskattenemnda ikke fungerer tilfredsstillende. Sekretariatet for Oljeskattenemnda, dvs. Oljeskattekontoret, foretar sjelden innkalling av det fraværende medlemmets personlige stedfortreder. Materialet som legges frem for Oljeskattenemnda for behandling på nemndas møter er omfattende, og enkelte prinsipielle spørsmål behandles over flere møter. Det kan derfor ikke forventes at en stedfortreder ved et tilfeldig fravær kan bidra til en riktig avgjørelse av sakene som er oppe til behandling. Ved at de oppnevnte stedfortredere ikke vinner noen erfaring på fagområdet, innebærer et slikt verv heller ikke at stedfortrederne skaffer seg kvalifikasjoner med sikte på eventuelt senere fast medlemskap i nemnda når det faste medlemmet går ut.

I Oljeskattenemnda er det videre fast praksis at formannens stedfortreder deltar i nemndas møter, men uten å avgi stemme. Vedkommende møter like godt forberedt som nemndas øvrige medlemmer, og deltar aktivt i diskusjonene. I ytterst få tilfeller har det imidlertid vært behov for at stedfortrederen fungerer som formann. Departementet anser det som uheldig at den kunnskap og kompetan-

se som formannens stedfortreder oppnår gjennom sin deltakelse, ikke utnyttes i nemndas avgjørelser.

13.4 Departementets vurderinger og forslag

Arbeidet med ligning av særskattepliktige selskaper stiller særlige krav til kunnskap av juridisk og økonomisk art. Departementet har av den grunn oppnevnt medlemmer med ulik profesjonsmessig bakgrunn til Oljeskattenemnda. Videre har departementet oppnevnt personlige stedfortredere med samme profesjonsmessige bakgrunn som det faste medlemmet, slik at sammensetningen alltid er balansert.

Når ordningen med personlige stedfortredere blir praktisert slik at de personlige stedfortrederne ikke blir innkalt, kan imidlertid ikke dette hensynet tillegges særlig vekt. Departementet antar at det gir en bedre løsning om den enkelte stedfortreder kan kalles inn uavhengig av hvilket av de faste medlemmene som er fraværende. På den måten vil (første) varamedlem, som kalles inn uavhengig av hvilket av de faste medlemmene som er fraværende, opparbeide seg erfaring innenfor petroleumsbeskatningen. Etter departementets syn er det ikke nødvendig å gi nærmere regler i loven om innkalling (numerisk rekkefølge e.l.), men det foreslås at sekretariatet (Oljeskattekontoret) får vurdere praktiseringen på dette punkt.

Videre er det etter departementets oppfatning mest nærliggende å innføre en regel om at et av de *faste* medlemmene i nemnda er *nestleder*. Det vil gi samme løsning som gjelder etter ligningsloven § 2–4 nr. 2 annet punktum for de øvrige ligningsnemndene og for Klagenemnda for petroleumsskatt etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav d.

For den øvrige ligningsforvaltningen – inkludert Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter – følger det av ligningsloven § 2–8 at det skal oppnevnes like mange varamedlemmer som medlemmer til ligningsnemnd og overligningsnemnd. Departementet foreslår på denne bakgrunn at dagens ordning med fem stedfortredere i Oljeskattenemnda videreføres.

Departementet foreslår videre enkelte lovtekniske endringer. Det foreslås for det første at uttrykket *stedfortreder* erstattes med *varamedlem*, jf. begrepsbruken i ligningsloven § 2–8. For det andre foreslås at *formann* erstattes med *leder*. Terminologien blir da kjønnsnøytral, og tilsvarende som for Klagenemnda for petroleumsskatt.

13.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at ovennevnte endringergis virkning fra og med 1. januar 2003.

14 Beskatning av kraftforetak

14.1 Endring og forestående revurdering av reglene om kommunefordeling av grunnlaget for eiendomsskatt for kraftanlegg

114.1.1 Forestående revurdering av kommunefordelingsreglene for eiendomsskattegrunnlaget

Gjeldende kommunefordelingsregler for eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg er inntatt i eieendomsskatteleva § 8 A ved lov 20. desember 2000 nr. 89. I forbindelse med at disse kommunefordelingsreglene ble vedtatt, ble det varslet at reglene ville bli tatt opp til ny vurdering, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) punkt 16.1.1. Den vedtatte hovedregel for kraftanlegg satt i drift per 1. januar 2000, er at kommunefordelingen skal bygge på plasseringen av særskilte driftsmidler i kraftanlegget og driftsmidlenes gjenanskaffelsesverdi (GAV) fastsatt av NVE etter forskrift 20. januar 1997 nr. 79 om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier per 1. januar 1997. En del regulerings- og vannfallskommuner har fra før iverksettelsen av eieendomsskatteleva § 8 for kraftanlegg inngått avtaler med kraftverkskommuner om fordeling av eiendomsskattegrunnlaget for enkelte kraftanlegg, selv om disse innsatsfaktorene ikke anses som eiendomsskatteobjekt etter eieendomsskatteleva § 3, jf. § 4 annet ledd annet punktum. Departementet har antatt at kommunene har adgang til å videreføre intensjonene i disse avtalene i forhold til *skatteinntektene*, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) punkt 16.7.2. I Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) kapittel 16 ble flere modeller for kommunefordeling av eiendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg vurdert, herunder bruk av fordelingsreglene i skatteloven § 18–7. Reglene i skatteloven § 18–7 benyttes ved fordeling av formues-, inntekts- og naturressursskatten. Se også departementets vurderinger i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.1.

Vurderingen av kommunefordelingsreglene er ikke ferdigstilt. Departementets generelle inntrykk er at de gjeldende kommunefordelingsreglene i de fleste tilfeller nå synes å fungere. Dette inntrykket bygger blant annet på at antall klager over disse

reglene har vært langt færre ved utskrivning av eieendomsskatten for eieendomsskatteåret 2002 enn for eieendomsskatteåret 2001. Dette kan nok også ha en viss sammenheng med at det verserer tvister for domstolene om gyldigheten av ovennevnte kommunale avtaler om fordeling av eieendomsskattegrunnlaget. Departementet vil ved ekstern bistand få nærmere utredet enkelte sider ved kommunefordelingsreglene, blant annet omfordelingsvirkninger ved å inkludere innsatsfaktorer som i dag ikke er eieendomsskatteobjekt etter eieendomsskatteleva § 3, jf. § 4 annet ledd. Departementet tar sikte på å ferdigstille arbeidet med vurderingen i løpet av 2003, slik at det foreligger permanente kommunefordelingsregler til bruk for skatteåret 2004.

14.1.2 Fastsettellesmyndighet for kommunefordelingen for eiendomsskattegrunnlaget for skatteåret 2003

I påvente av at arbeidet med vurderingen av kommunefordelingsreglene ferdigstilles, som nevnt i punkt 14.1.1, er det på det rene at kommunefordelingsreglene i eieendomsskatteleva § 8 A vil bli å legge til grunn også for eieendomsskatteåret 2003.

Departementet foreslår derfor at Skattedirektoratet blir fastsettellesmyndighet for kommunefordelingen for eieendomsskattegrunnlaget også for skatteåret 2003. Dette vil bli fastsatt i den særlige bestemmelsen i § 5 nr. 1 i forskrift 20. desember 2000 nr. 1393 om kommunefordeling av grunnlaget for eieendomsskatt på kraftanlegg.

14.1.3 Departementets vurderinger og forslag om utsatt gjennomføring av korrigering av kommunefordeling for kraftanlegg som var satt i drift per 1. januar 2000 etter eieendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd

I eieendomsskatteleva § 8 A-1 annet ledd er det forutsatt at kommunefordelingen av eieendomsskattegrunnlaget for kraftanlegg som var satt i drift per 1. januar 2000 og som er basert på GAV, skal korrigeres for kostpris på investeringer i særskilte driftsmidler i kraftanlegget som er ført i skatteregnska-

pet første gang for inntektsåret 1997. Slik korrigerings skal gjøres for at fordelingen av eiendomsskattegrunnlaget skal svare til verdien av de særskilte driftsmidler i kraftanlegget som ligger i den enkelte kommune. Slik korrigerings skal første gang skje for eiendomsskatteåret 2003, jf. eieendomsskattelova § 8 A-1 annet ledd. Departementet viser til de vurderinger som ble gjort i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.1.3.3 i forbindelse med at gjennomføringen av korrigerings av kommunefordelingen for anlegg som ble satt i drift per 1. januar 2002 ble utsatt fra skatteåret 2002 til 2003.

Departementet har ikke ferdigstilt dette arbeidet, som er sett i sammenheng med den generelle vurderingen av kommunefordelingsreglene som nevnt i punkt 14.1.1. Slutføring vil skje i løpet av 2003. Det foreslås derfor at første gangs korrigerings av kommunefordelingen basert på GAV etter de gjeldende regler, utsettes til skatteåret 2004.

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

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

Departementet viser til omtale av eiendomsskatt på anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft i Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) punkt 11.3. Etter gjeldende regler fastsettes eiendomsskattegrunnlaget for anlegg for overføring og distribusjon etter takseringsreglene i den tidligere byskatteloven av 18. august 1911 nr. 9 §§ 4 og 5 som gjelder ved fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget. For overføringsanlegg har det vært praksis å takserer til substansverdi (teknisk verdi), nærmere bestemt kostnadene til gjenanskaffelse av anlegget korrigert for verdiforringelse på grunn av slit, elde og utidsmessighet.

Ved kraftskattereformen 1997 ble det fastsatt at formue i anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft skal settes til skattemessig bokført verdi per 1. januar i ligningsåret, jf. skatteloven § 18–5 åttende ledd. Tilsvarende ble det allerede ved kraftskattereformen forutsatt at ved ikrafttredelse av eieedomsskattelova § 8 for overføringsanlegg, ville grunnlaget for eiendomsskatten tilsvare de skattemessige verdier eller den skattemessige balansen som var satt opp for overskuddskatten av nettforetakene, jf. Innst. O. nr. 62. (1995–96) punkt 9.

Ikrafttredelsen av eieedomsskattelova § 8 for overføringsanleggene er blitt utsatt flere ganger si-

den kraftskattereformen. Bakgrunnen for dette var at en ikke lenger fant det like klart at de skattemessige verdier ville være egnet som verdsettelsesgrunnlag for eiendomsskatt for overføringsanleggene, jf. Ot.prp. nr. 78 (1999–2000) kapittel 8. I Ot.prp. nr. 1 (2001–2002) ble det fremmet forslag om å utsette ikrafttredelsen av eieedomsskattelova § 8 for verdsettelse av anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft til 1. januar 2004. Departementet har arbeidet videre med spørsmålet om verdsettelse av overføringsanlegg og vil sende ut et høringsnotat i løpet av høsten. I høringsnotatet vil det blant annet bli vurdert om Stortingets forutsetninger for å vedta skattemessige verdier som grunnlag også for verdsettelsen av overføringsanlegg fortsatt er tilstede.

Det forutsettes at dersom en etter høringsrunden kommer til at det fremdeles er grunnlag for verdsettelse etter skatteloven § 18–5 åttende ledd, kan ikrafttredelse av eieedomsskattelova § 8 skje som forutsatt 1. januar 2004. Det vil si at eiendomsskattegrunnlagene kan fastsettes i forbindelse med ligningen i 2003 for bruk første gang skatteåret 2004.

14.3 Forestående vurdering av kraftnæringen i samarbeid med Olje- og energidepartementet

Olje- og energidepartementet arbeider for tiden med en rekke saker vedrørende reguleringen av kraftsektoren. Blant annet er det nedsatt et utvalg med medlemmer fra Energibedriftenes landsforbund (EBL), Landssamanslutninga for vassdragskommunar (LVK) og Samarbeidande kraftfylke som vurderer mulige forenklinger i fastsettelsen av grunnlaget for konsesjonsavgift og konsesjonskraft. Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) er sekretariat. Videre har Olje- og energidepartementet signalisert at det vurderes forenklinger i reglene for fastsettelse av konsesjonskraftprisen, jf. brev fra Olje- og energidepartementet til Stortingets energi- og miljøkomite av 11. februar 2002. I tillegg vil Olje- og energidepartementet fremlegge forslag til endringer i hjemfallsreglene.

Også i forbindelse med kraftverksbeskatningen er det en rekke saker som er under vurdering, bl.a. om eiendomsskatt på kraftverk, sentral ligning og gjeldsrentebegrensningsregelen for offentlig eide kraftforetak, jf. skatteloven § 18–4.

Finansdepartementet har også tidligere signalisert at det skal gjennomføres en evaluering av verdsettelsesreglene for fastsettelse av eiendomsskatte-

grunnlaget på kraftproduksjonsanlegg i løpet av 2002, jf. Ot.prp. nr. 24 (2000–2001) og Innst.O. nr. 40 (2000–2001). Vurderingen av dette spørsmålet berører imidlertid i praksis også enkelte andre sider ved kraftverksbeskatningen, særlig innenfor grunnrenteskatten. I tillegg er deler av kraftskattesystemet relativt komplisert, og det kan derfor være grunn til å vurdere om det er mulig å forenkle reglene på enkelte områder.

De konsesjonsbaserte ordningene og skattereglene for kraftnæringen skal ivareta en rekke ulike hensyn, både i forhold til kommunenes inntekter og de samlede rammebetingelsene for kraftnæringen. Blant annet skal reglene sikre at en stor del av grunnrenten i vannkraftproduksjon skal tilfalle det offentlige, herunder kraftkommunene, samt sikre effektiv ressursutnyttelse i vannkraftsektoren. Justeringer i enkeltelementer i de konsesjonsbaserte ordningene og skattesystemet vil hver for seg følgelig kunne ha konsekvenser for både kommu-

nene, staten og selskapene. På denne bakgrunn er det en klar fordel om de ulike sakene ses i sammenheng med hverandre.

Finansdepartementet vil derfor, i samarbeid med Olje- og energidepartementet, foreta en samlet vurdering av enkelte sider ved både de konsesjonsbaserte ordningene og skattereglene for kraftnæringen. Ettersom eiendomsskatten er en integrert del av skattesystemet for kraftselskaper, anser departementet det som naturlig å utsette den signaliserte evalueringen av verdsettelsesreglene for fastsettelse av eiendomsskattegrunnlaget på kraftproduksjonsanlegg, og inkludere den i den samlede gjennomgangen. Det tas sikte på å komme tilbake til Stortinget med en slik redegjørelse i løpet av 2003. Det legges til grunn at eventuelle justeringer i regelverket skal skje innenfor en om lag provenynøytral ramme for kraftnæringen, kraftkommunene og staten.

15 Omtale av saker etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22 – departementets praksis i 2001

15.1 Innledning og sammendrag

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. Etter fast praksis gis det ikke endelig skattefritak, men utsettelse av skattlegging, typisk til en eventuell senere realisasjon av vederlagsaksjer. Av den grunn omtales departementets samtykkevedtak gjerne som vedtak om skattelempning, ikke skattefritak. Bestemmelsen inngår nå i skatteloven 26. mars 1999 kapittel 11, hvor ulike regelsett om omorganiseringer uten umiddelbar skattlegging er samlet, og er en videreføring av tidligere lov 9. juni 1961 nr. 16 (omdanningsloven) avsnitt II.

Skatteloven § 11–21 er en videreføring av omdanningsloven avsnitt I § 2. Bestemmelsen gir departementet hjemmel både til å fastsette forskrift og til å fatte enkeltvedtak vedrørende overføringer innenfor konsern med mer enn 90 pst eierfelleskap.

Den 21. desember 1996 fattet Stortinget følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen i et egnet dokument legge frem en årlig orientering om departementets praksis når det gjelder saker som har vært behandlet med hjemmel i omdannelsesloven.»

Regjeringen la fram en orientering i St.meld. nr. 16 (1997–98) om departementets praksis etter omdanningsloven til og med 1996. De senere årlige orienteringer har vært av begrenset omfang, og har vært tatt inn i Ot. prp. nr. 1. Her gis en orientering om praksis i 2001.

Omtalen nedenfor gjelder saker som er avgjort av departementet i 2001 etter skatteloven §§ 11–21 og 11–22. Totalt er 65 søknader avgjort i 2001, mot 50 året før. Det var 24 saker med virkninger over landegrensene, typisk skytes aksjer i norsk selskap

inn i utenlandsk selskap mot at aksjonærene i det norske selskapet som vederlag mottar aksjer i det utenlandske selskapet (konsernetablering med utenlandsk morselskap).

15.2 Generelt

De alminnelige reglene om skattlegging av gevinster har i Norge en generell karakter. De gjelder også andre transaksjoner enn vanlige salg, for eksempel makeskifte, skifte av foretaksform og overføring av aktiva fra ett foretak til et annet. I mange slike tilfeller kan skattlegging være så tyngende at den hindrer en rasjonell organisering av den aktuelle næringsvirksomheten. Det kan være uheldig om skattereglene i utstrakt grad hemmer rasjonelle endringer i organiseringen. En måte å bøte på dette er å ha lempningsmekanismer i skattesystemet.

Slike lempningsmekanismer finnes i skatteloven kapittel 11 og tilhørende forskrift. Den ene mekanismen er generelle fritak gitt i lov eller forskrift med en nærmere regulering av vilkårene for fritak. Skattyteren kan da innrette seg etter reglene, og behøver ikke søke lempning i det enkelte tilfelle. Dette gjelder for fusjon, fisjon, visse former for omdanning av virksomhet samt konserninterne overføringer. Den andre mekanismen er enkeltvedtak som helt eller delvis kan gi unntak fra den vanlige skatteplikten ved en planlagt omorganisering. Søknad om slik individuell lempning må sendes til departementet for behandling.

Etter skatteloven § 11–21 kan Finansdepartementet samtykke i at næringsaktiva overføres fra et aksjeselskap eller allmennaksjeselskap til et annet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap, uten at overføringen utløser beskatning og slik at skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva følger disse, forutsatt at selskapene tilhører samme konsern og forutsatt at morselskapet på transaksjonstidspunktet eier mer enn 90 prosent av aksjene i datterselskapene og har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Dette gjelder også overføring av eiendeler mellom 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 2001 etter denne bestemmelsen behandles under kapittel 15.3 nedenfor.

I medhold av 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 fastsatt i Stortingets og kommunestyrets skattevedtak. Bestemmelsen kan bare benyttes når de transaksjoner som medfører skatteplikt, er ledd i en omorganisering eller omlegging av næringsvirksomhet med sikte på å få denne mer rasjonell og effektiv. Departementets vedtak i 2001 fastsatt med hjemmel skatteloven § 11–22 første til tredje ledd behandles under kapitlene 15.4 og 15.5 nedenfor.

15.3 Praksis etter skatteloven § 11–21, overføring av eiendeler mellom selskaper i samme konsern

Adgangen til å fatte enkeltvedtak i medhold av skatteloven § 11–21 supplerer reglene om konserninterne overføringer som er fastsatt i skattelovforskriften § 11–21 med hjemmel i samme lovbestemmelse. Enkeltvedtak benyttes i særlige tilfeller der overføringen av ulike årsaker må gjennomføres på annen måte enn fastsatt i forskriften. Det har vært seks søknader til behandling som alle ble innvilget.

Av disse gjaldt fem saker lempning for gevinst ved konvertering av såkalt fusjons- eller fisjonsfordring til aksjekapital. Sakene har sin bakgrunn i at aksjelovene åpner for at det i forbindelse med fusjon og fisjon kan ytes vederlag i aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Morselskapet etablerer en fordring på datterselskapet, fordringens pålydende vil være lik regnskapsmessig verdi av den egenkapital det mottakende selskap ble tilført. Slike fusjoner og fisjoner kan gjennomføres uten skattlegging når reglene i skatteloven §§ 11–1 til 11–10 følges. I de tilfeller der en ønsker denne fordringen konvertert til aksjekapital i datterselskapet, innebærer dette en skattepliktig realisasjon av fordringen som det kan søkes om lempning for. Departementet legger til grunn at uavhengig av fordringens pålydende, vil skattemessig inngangsverdi på fordringen være lik skattemessig verdi av den egenkapital som overføres ved fusjonen/fisjonen, da reglene om skattefrie fusjoner og fisjoner bygger på skattemessig kontinuitet både på selskaps-

og aksjonærnivå. Det settes vilkår om fortsatt kontinuitet, slik at inngangsverdien på de aksjene som mottas ved konvertering av fordringen, er lik den skattemessige inngangsverdi på fordringen. Tilsvarende verdi utgjør det maksimale beløp som kan anses som innbetalt aksjekapital herunder overkurs i datterselskapet, dette for at ubeskattede midler ikke skal kunne utdeles som utbytte. Når morselskapet ikke skattlegges for gevinst ved konverteringen, kan debitorselskapet heller ikke kreve tapsfradrag.

En sak gjaldt lempning for gevinst i forbindelse med en overføring av eiendeler (virksomhet) fra morselskap til flere datterselskaper. I samsvar med praksis ble det satt vilkår om skattemessig kontinuitet både for de overførte eiendeler og vederlagsaksjene.

15.4 Praksis etter skatteloven § 11–22 første til tredje ledd

15.4.1 Generelt om materialet

I gjennomgangen nedenfor er sakene etter lovens § 11–22 første til tredje ledd inndelt i ulike grupper. I dette avsnittet behandles søknader som utelukkende gjelder omorganisering av virksomhet i selskaper hjemmehørende i Norge. I kapittel 15.5 nedenfor gjennomgås transaksjoner med virkninger over landegrensene.

15.4.2 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag hovedsakelig i form av eierandeler (aksjer og selskapsandeler) i det overtakende selskapet

Det var 30 saker i denne gruppen. Tre søknader ble avslått med den begrunnelse at det var tale om en endring av eierstruktur uten påviselige rasjonaliserings- eller effektiviseringsgevinster. I to av disse ble det lagt til grunn at omorganiseringen hovedsakelig gav fordeler av administrativ karakter, som ikke ble ansett tilstrekkelig til å oppfylle lovens vilkår. En søknad gjaldt tre aksjeselskaper hvor aksjene var direkte eid av fysiske personer. Eierne ønsket å etablere en konsernmodell ved at aksjene i de tre selskapene ble skutt inn som tingsinnskudd i et nystiftet holdingselskap. Begrunnelsen var bl.a. at dette ville muliggjøre resultatutjevning i form av konsernbidrag samt legge til rette for senere oppkjøp og fusjoner. I tillegg til at departementet ikke fant at lovens krav om rasjonalisering var oppfylt, ble det vist til at hjemmelen er forutsatt brukt når

skattereglene hindrer ønskelige omorganiseringer. I tilfeller som det foreliggende kan ønsket struktur oppnås ved bruk av de lovfestede reglene om fusjon og eventuelt etterfølgende konserninterne overføringer. Det kan da ikke sies at skattereglene hindrer etablering av ønsket struktur.

Fire søknader ble avslått med den begrunnelse at det var søkt for sent. Bakgrunnen for avslag på dette grunnlaget er lovens krav om at det må være «påtakelig» at fritak eller nedsettelse vil lette omorganiseringen. Med grunnlag i uttalelser i lovforarbeidene er dette kravet i praksis tolket som et krav om at skattelempning skal være en forutsetning for at transaksjonen vil bli gjennomført. Denne forutsetning anses ikke oppfylt dersom transaksjonen allerede er gjennomført eller bindende avtale, uten forbehold om lempning, er inngått før søknad er sendt departementet. I helt særlige tilfeller, der det må anses fullt forståelig at behovet for skattelempning er oversett i første del av omorganiseringsprosessen, har «for sene» søknader likevel blitt innvilget.

Dersom vilkårene anses oppfylt, settes det i disse sakene regelmessig vilkår om skattemessig kontinuitet på selskaps- og aksjonærnivå, det vil si at de skattemessige verdier på de overførte eiendeler videreføres hos det overtakende selskap og som skattemessig inngangsverdi på aksjene som mottas som vederlag. Eventuell tilbakebetaling av aksjekapital herunder overkurs ut over netto skattemessige verdier på det overførte, skal skatlegges som utbytte.

Ytterligere to saker gjaldt endring av vilkår i tidligere fattede vedtak for kraftselskaper. Disse vilkårene er ikke lenger aktuelle etter at det ble innført hjemmel til overføring av skatteposisjonene fremførbar utlignet naturressursskatt og negativ grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk. For en nærmere redegjørelse om problemstillingene vises til Ot.prp. nr 1 (2001–2002) avsnitt 11.5.

15.4.3 Salg av aksjer, eiendom og virksomhet mot vederlag i kontanter

Det har vært to søknader der oppgjør helt eller delvis skulle skje ved kontant betaling. Søknadene ble avslått. Den ene saken gjaldt realisasjon av driftsmiddel som inngår i kraftproduksjon. Den andre saken gjaldt et kommunalt salg av aksjer i et energiselskap, der det skulle ytes en kontantandel på 60 prosent av det samlede vederlag. Departementet viste til at det ved fusjon og fisjon ikke kan ytes kontantvederlag for et beløp som overstiger 20 prosent av det samlede vederlag, jf aksjeloven § 13–2, og at det samme er lagt til grunn ved individuelle sam-

tykker til skattelempning etter skatteloven § 11–22. For nærmere redegjørelse om dette vilkåret vises til avsnitt 15.5.2 nedenfor.

15.4.4 Omdanning

Departementet har samtykket i at omdanning av et gjensidig forsikringsselskap til aksjeselskap og overføring av vederlagsaksjene i det omdannede selskap til en nyopprettet næringsdrivende stiftelse, kunne skje uten umiddelbar beskatning. Det ble satt som vilkår at de ligningsmessige inngangsverdier og ervervstidspunkter på de eiendelene som overføres videreføres i aksjeselskapet, og at den ligningsmessige inngangsverdi på vedelagsaksjene på stiftelsens hånd settes lik netto ligningsmessig verdi på de overførte eiendeler. Innbetalt aksjekapital herunder overkurs kan ikke settes høyere enn netto skattemessig verdi av det overførte. Når det gjaldt overføringen av vederlagsaksjer til den næringsdrivende stiftelsen, ble vedtaket gjort betinget av at stiftelsen har alminnelig skatteplikt. Omorganiseringen omfattet også gaveoverføring av aksjer mv. til en annen stiftelse, som var forutsatt å omfattes av den begrensede skatteplikt etter skatteloven § 2–32. Det ble ikke søkt om lempning for den uttaksbeskatning en slik overføring medfører, da selskapet i forhåndsuttalelse var gjort kjent med at departementet etter fast praksis ikke innrømmer skattefritak dersom dette ville medføre at gevinster ble endelig skattefrie.

15.5 Transaksjoner med virkninger over landegrensene

15.5.1 Innledning

Skattelovforskriftens bestemmelser om skattefri omdanning av virksomhet, konserninterne overføringer, samt reglene om skattefri fusjon og fisjon i skatteloven §§ 11–1 til 11–11 er alle i utgangspunktet avgrenset til nasjonale transaksjoner, det vil si av eller mellom skattytere som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det foreligger således behov for å vurdere lempning i medhold av skatteloven § 11–22 ved visse omorganiseringer med virkninger over landegrensene. Lemping er bare aktuelt dersom og så langt transaksjonen utløser skatteplikt til Norge for gevinster som realiseres ved transaksjonen. Slik skatteplikt til Norge vil etter internretten gjelde for personlige skattytere som er eller har vært bosatt her, for selskaper som er hjemmehørende her eller for skattytere som utøver eller deltar i næringsdrift som drives eller bestyres

her i riket. Nedenfor gis det en gjennomgang av sakene med virkninger over landegrensene.

15.5.2 Konserndannelse i utlandet ved bytte av aksjer i selskap hjemmehørende i Norge mot aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet, og ved bytte av aksjer i selskaper hjemmehørende i utlandet

Det har vært 17 saker vedrørende konserndannelse ved at aksjer i norske selskaper ble overført til selskap hjemmehørende i utlandet mot vederlag i form av aksjer i sistnevnte selskap. Det ble gitt samtykke i 12 av sakene. I utgangspunktet blir det satt samme vilkår for unnlatt skattlegging som settes i vedtak der alle parter er norske. I tillegg settes særlige vilkår som anses nødvendige for å sikre det norske skattefundamentet. Et standardvilkår er at gevinst ved senere realisasjon av aksjene i det utenlandske selskapet er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet.

Videre settes vilkår om at vederlagsaksjene skal anses realisert for aksjonærer som skal ta fast opphold i utlandet, jf bestemmelsene i ligningsloven § 4–7 nr 6 og nr 7 som skal gjelde tilsvarende. Dersom aksjonærene realiser sine vederlagsaksjer etter at de har tatt fast opphold i utlandet, vil norske skattemyndigheter bare ha begrenset beskatningshjemmel for en eventuell gevinst ved realisasjonen av disse vederlagsaksjene, jf. skatteloven § 2–3 tredje ledd. Kontrollmulighetene vil være ytterligere begrenset. Vilkåret anses derfor nødvendig for å sikre at gevinster ikke blir endelig skattefrie.

Departementet har til behandling to henvendelser der det er bedt om at nevnte vilkår frafalles. Begrunnelsen er at aksjonærer skal flytte til utlandet for å arbeide i det utenlandske morselskapet. Skattlegging av realisasjonsgevinst vil medføre en betydelig likviditetsbelastning. Departementet vil vurdere om vilkåret kan modifiseres, for eksempel dersom det stilles betryggende sikkerhet eller i tilfeller der den utflyttede aksjonæren fortsatt er begrenset skattepliktig til Norge slik at han fortsatt må forholde seg til et norsk likningskontor.

I enkelte saker er det satt vilkår om at den betinget fritatte gevinsten som etableres i forbindelse med transaksjonen, kommer til beskatning dersom det norske selskapet mister sin konserntilknytning. Styret i det norske selskapet må i slike tilfeller overfor Finansdepartementet avgi erklæring om at styret forplikter seg til å informere departementet dersom konserntilknytningen planlegges brutt. Skattlegging vil i tilfelle kunne medføre tilsvarende oppskrivning på aksjenes inngangsverdi for å hindre dobbeltbeskatning.

I en av sakene gjaldt søknaden opprinnelig overføring av andeler i et norsk selskap til et lavskatteland mot vederlagsaksjer i selskap der. Omorganiseringen i Norge inngikk som ledd i en global omorganisering av samarbeidende selskaper. Departementet har blant annet som følge av hensyn til det norske skattefundament og manglende innsyn- og kontrollmuligheter i vedkommende land fulgt en streng praksis i slike tilfeller. Etter at dette ble gjort kjent for søkeren, ble den planlagte strukturen endret slik at overføringen av norske selskapsandeler skjedde til selskap hjemmehørende i et normalskatteland og med vederlagsaksjer i selskap der. Søknaden ble da imøtekommet. Søkeren opplyste for øvrig at endringen bl.a. var begrunnet i krav fra skattemyndighetene i andre europeiske stater.

Fem søknader ble avslått med noe ulik begrunnelse. I to saker var transaksjonene avtalt og gjennomført uten noe forbehold før søknad ble innsendt, jf tilsvarende i punkt 15.4.2 foran. En søknad gjaldt stiftelse av et nytt aksjeselskap i Sverige hvor aksjene i norsk selskap var planlagt skutt inn som tingsinnskudd. Begrunnelsen var at det var hensiktsmessig å bli notert på svensk børs for å få tilgang til kapital. Etter praksis anses ikke rasjonaliseringskravet oppfylt i tilfeller hvor norsk virksomhet etablerer morselskap i utlandet utelukkende for å muliggjøre bedre kapitaltilgang. To søknader ble avslått fordi en vesentlig del av vederlaget skulle ytes i kontantbeløp. I den forbindelse ga departementet følgende prinsipielle redegjørelse, som gjelder generelt og er publisert:

«Av den gjennomgang av praksis som er gitt i St.meld. nr. 16 (1997–98) og tilsvarende i de senere årlige redegjørelser i Ot.prp. nr. 1 hver høst, framgår det ikke eksplisitt hvor stor del av vederlaget som etter praksis skal være ytet i form av aksjer/eierandeler i de tilfeller hvor lempning er innvilget. I redegjørelsene er praksis angitt som overføringer «hovedsakelig mot vederlag i form av eierandeler», jf. for eksempel. St.meld.nr. 16 avsnitt 6.2.3 eller Ot.prp. nr. 1 (1999–2000) avsnitt 25.5.2. I en sak som ble avgjort i februar 2000 ble det gitt avslag med den begrunnelse at andelen kontantvederlag var over 20 pst av det samlede vederlag ved den aktuelle transaksjon hvor det kun var ett «selgerselskap». I nevnte sak ble det som begrunnelse vist til at med en større andel kontantvederlag fikk transaksjonen et større preg av salg enn av omorganisering. Videre ble det vist til det tilsvarende krav etter reglene om skattefrie fusjoner. Denne praksis er blitt fulgt opp i senere saker og er bl.a. blitt uttrykt i generell form i et brev av april 2000 til Aksjesparererforeningen i Norge.

Lempningspraksis er i utgangspunktet basert på at kravet om 20 pst. kontantvederlag knytter seg til det samlede vederlag (dvs. til samtlige overdragende parter) som ytes ved den aktuelle transaksjon. Dette har vært lagt til grunn i tilfeller hvor samtlige overdragende aksjonærer både får vederlagsaksjer og en andel kontantvederlag. Det har også forekommet at enkelte aksjonærer er blitt utløst med kontantvederlag mens øvrige aksjonærer med samlet eierandel minst 80 pst, har mottatt aksjer som vederlag.

Ovenstående er å anse som generelle retningslinjer for gjeldende lempningspraksis. Et absolutt prosentkrav om minst 80 pst. aksjevederlag (og dermed max. 20 pst. kontantvederlag) vil trolig kunne bli for strengt i mer spesielle overtakelsestransaksjoner. Departementet vil på generelt grunnlag arbeide videre med utvikling av kriterier som i særlige tilfeller kan begrunne unntak fra ovennevnte retningslinjer.

I tilfeller hvor det samlede aksjevederlag er mindre enn 80 pst. legger imidlertid departementet til grunn at det ikke vil foreligge noen unntaksmuligheter for enkeltaksjonær som får mer enn 20 pst. kontant vederlag ved en aksjeombytning. Slike aksjonærer bør fortsatt skatte for hele gevinsten, selv om altså størstedelen av vederlaget er aksjer.»

Videre har det vært to saker der norske aksjonærer har fått ombyttet sine aksjer i utenlandsk oljeselskap i forbindelse med at dette ble kjøpt opp av et annet oljeselskap. I begge sakene ble det gitt samtykke med vilkår om at skattemessige inngangsverdier på de overførte aksjene videreføres på vederlagsaksjene, og at gevinst ved senere realisasjon av disse aksjene er skattepliktig til Norge, uten fradrag for eventuell skatt i utlandet. Videre vil vederlagsaksjene anses realisert for aksjonær som tar fast opphold i utlandet, jf bestemmelsene i ligningsloven § 4–7 nr 6, som gjelder tilsvarende.

En søknad gjaldt norsk konsern som overførte alle aksjene i to heleide datterselskaper hjemmehørende i henholdsvis Sverige og Tyskland, til en ny samarbeidspartner innen samme bransje i Tyskland. Vederlaget var aksjer i det mottakende, tyske selskapet slik at det norske konsernet fikk en eierandel på 36,47 pst av dette. Samtykke ble gitt med vilkår som omtalt foran. I tillegg ble satt et alternativt vilkår for det tilfellet at norske aksjonærers eventuelle senere realisasjon av vederlagsaksjer etter skatteavtalen med Tyskland ville være skattepliktig der. Vilåret om skattlegging i Norge uten fradrag for utenlandsk skatt, erstattes i så fall med et vilkår om at skatt på den gevinst som lempningsvedtaket gjelder, tilsvarende skal forfalle til betaling.

15.5.3 Fusjon eller fisjon mellom utenlandske selskaper med norske eierinteresser

Fire saker gjaldt fusjon eller fisjon av utenlandske selskaper med norske aksjonærer, som fikk vederlagsaksjer i det omorganiserte selskapet. I alle sakene ble det gitt skattelempning. Det ble satt vilkår om at fusjonen eller fisjonen måtte gjennomføres i samsvar med fusjoner og fisjoner mellom norske selskaper. For øvrig ble vilkår satt som omtalt foran.

15.6 Departementets vurderinger

15.6.1 Omstrukturering av innenlandsk virksomhet

En del søknader gjelder sammensatte transaksjoner som ikke lar seg innpasse under de regler som finnes om skattefrie omdannelser, fusjoner eller fisjoner. Det vil neppe være gjørlig å lovfeste regler som omfatter alle slike forhold. Nye problemstillinger oppstår når omstruktureringer skjer på nye måter. Et eksempel er fusjoner og fisjoner med vederlag i form av aksjer i morselskap som får fordring mot det overtakende selskap. Skattereglene vil lett komme i etterkant for slike nye situasjoner, og en adgang til individuell søknadsbehandling av lempningsbehov synes fortsatt nødvendig.

Departementet anser imidlertid at det er ønskelig og nødvendig å begrense enkeltsaksbehandlingen så lang som mulig. Slik behandling er ressurs- og tidkrevende, og medfører at omstruktureringer ikke kan gjennomføres så raskt som ønskelig av næringslivet. På denne bakgrunn legges i praksis til grunn at omstruktureringer som i hovedsak kan gjennomføres uten skattlegging etter lovfestede regler, ikke bør behandles av departementet.

Reglene om konserninterne overføringer har vært under revurdering i departementet i lang tid. Arbeidet er ennå ikke slutført, men har vist at dersom målet er treffsikre regler som skal hindre både utilsiktede skattefordeler og dobbeltbeskatning i enhver situasjon, samt gjelde både for gevinst- og tapssituasjoner, vil reglene måtte bli svært kompliserte og medføre store kontrollproblemer. Det arbeides med en forenkling, og tas sikte på at et nytt høringsutkast vil kunne foreligge rundt årsskiftet. Gjeldende regler har vært utsatt for sterk kritikk. Fra ligningsetaten er det imidlertid opplyst at reglene brukes i betydelig utstrekning når formålet er ren omstrukturering uten endring av eierinteresser. Derimot anses de ikke anvendelige når formålet er tilrettelegging for eierendringer.

15.6.2 Transaksjoner over landegrensene

Departementet uttalte i St. melding nr. 16 (1997–98) at kravet til effektiviserings- og rasjonaliserings-effekt neppe burde tillegges avgjørende vekt ved vurdering av søknader om skattelempning for norske aksjonærer i utenlandske selskaper som sammenslattes eller deles. En slik lempelig praksis har også vært lagt til grunn ved fusjonsliknende transaksjoner mellom selskaper i ulike land, bl.a. overføring av aksjer i norske selskaper til utenlandske selskaper mot vederlagsaksjer i disse. Også lovens krav om at omstendighetene i særlig grad må tale for en lempning, har blitt tilsvarende liberalt praktisert.

En forutsetning for lempning er imidlertid at det norske skattefundamentet ikke svekkes. I tillegg til at det må fastsettes hensiktsmessige vilkår som sikrer at dette hensynet ivaretas formelt, må en også vurdere om norske myndigheters innsyns- og kontrollmuligheter med hensyn til opplysninger relatert til f.eks. utbytteutdelinger og aksjesalg, er slik at dette hensynet også reelt sett er ivaretatt. På denne bakgrunn er departementets syn at det blant

annet bør føres en streng praksis i tilfeller der det ytes vederlagsaksjer i selskaper hjemmehørende i land som Norge ikke har skatteavtale med.

15.7 Oppsummering

Antallet behandlede søknader om individuell skattelempning har økt fra 50 i 2000 til 65 i 2001. I 1999 var tallet 48 saker og i 1998 var det 20. Som tidligere redegjort for i meldinger til Stortinget, krever den betydelige økningen i antallet søknader de siste år økte ressurser til behandlingen. Det foreligger behov for et generelt regelverk som i større utstrekning enn gjeldende regler dekker foretakenes behov for skatteutsettelse ved visse omorganiseringer. Dette gjelder også transaksjoner over landegrensene. En intern arbeidsgruppe i departementet gjennomgår nå praksis med sikte på å avgi delrapporter som kan gi grunnlag for forslag om lovregulering av de mer kurante tilfellene, inntil en bredere gjennomgang kan foretas.

16 Vurdering av «lønnstilskuddsordning» for fergereederier

16.1 Innledning

Danmark og Sverige har innført såkalte «nettolønnsordninger» for fergereederier med skip i internasjonal fart. I avtale mellom Fremskrittspartiet og Regjeringspartiene om Revidert nasjonalbudsjett 2002, gjengitt i Innst.S. nr. 255 (2001–2002), fremgår det at avtalepartene er enige om følgende:

«Disse medlemmer er opptatt av å sikre konkurransedyktige og stabile rammevilkår for fergereederiene. Disse medlemmer ber Regjeringen utrede to alternative modeller for nettolønnsordning for fergereederiene; en forskriftsfesting og en lovhjemling av ordningen. En vurdering av modellene legges frem ifm. budsjettet for 2003.»

På dette grunnlaget er to mulige norske «nettolønnsordninger» vurdert. En skatte- og avgiftsfritaksordning, og en ordning med refusjon av forskuddstrekk (trygdeavgift og inntektsskatt) og fritak for arbeidsgiveravgift. Ordningene tilsvarende i hovedsak de modellene som er innført i henholdsvis Danmark og Sverige, med den forskjellen at den svenske ordningen ikke har fritak for, men refusjon av arbeidsgiveravgift. Departementet legger til grunn at dette tilsvarende det som i den nevnte budsjettavtalen mellom Fremskrittspartiet og Regjeringspartiene omtales som henholdsvis en lovhjemling og en forskriftsfesting av ordningen.

16.2 Mulige norske «nettolønnsordninger»

Felles for begge modellene som det redegjøres for, er at de begrenses til å gjelde passasjertransport med norskregistrerte skip i fart mellom Norge og utlandet. Dette vil i praksis bety skip registrert i NOR, da skip i rute mellom norsk og utenlandsk havn i dag ikke kan registreres i NIS. Videre er ordningene begrenset til skatt og avgift som knytter seg til lønnsinntekt om bord for ansatte som er skattepliktige til Norge og som har krav på sjømannsfradrag. En «nettolønnsordning» vil også måtte omfatte personale utover maritimt personale

om bord på fergene, for eksempel serverings-, vaske- og salgspersonale. Dette medfører at ordningen blir mindre treffsikker og målrettet. Begge modellene krever lovendring og innebærer brudd med grunnleggende regler og prinsipper i skattesystemet. Gjeldende lovverk gir ikke hjemmel til å innføre en «nettolønnsordning» for fergereederiene ved forskrift.

16.2.1 Skatte- og avgiftsfritaksordning

En «nettolønnsordning» kan innføres ved et fritak for inntektsskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift for lønnsinntekt om bord. Dette krever endring av en rekke bestemmelser i blant annet skatteloven og folketryktdloven.

I tillegg til å innføre en hjemmel som regulerer selve skatte- og avgiftsfritaket må det blant annet gjøres endringer i reglene for naturalytelser da verdien av disse alltid vil være bruttobeløp, samt skattebegrensingsreglene som bygger på inntekt før skatt.

Dersom fergeansatte, som er omfattet av en eventuell «nettolønnsordning» i form av et skattefritak for inntekt ombord, har andre inntekter, vil det oppstå problemer i forhold til de generelle skjeringsreglene i skattesystemet. Eksempelvis er det ikke rimelig at disse skal ha fullt minstefradrag og personfradrag i annen inntekt.

For at en nettolønnsordning med skattefritak skal komme rederiene til gode gjennom lavere lønnsutbetalinger, må gjeldende tariffavtaler reforhandles. En vil også måtte innføre et system der en beregner en fiktiv «bruttoinntekt» om bord, blant annet for å ha et beregningsgrunnlag for trygderettheter og for beregning av toppskatt, minstefradrag mv. for eventuell annen personinntekt.

Dersom en ønsker en mest mulig nøyaktig ordning, vil det også oppstå problemer i de tilfeller sjøfolkene etter gjeldende rett har krav på fradrag i bruttoinntekt eller direkte skattefradrag. Dette gjelder for eksempel henholdsvis kapitalfradrag, som rentefradrag, og skattefradrag for boligsparing for ungdom. Innenfor en «nettolønnsordning» med skattefritak kan sjøfolk med slike fradrag komme dårligere ut enn ved ordinær skatlegging. For å bøte på dette kan en eventuelt opprette en kompensasjon

sjonsordning, men det vil i tilfelle bidra til å komplisere ordningen ytterligere og betydelig.

I den danske ordningen har rederiene og sjømannsorganisasjonene avtalt at sjømenn som har slike fradrag, og som er fullt skattepliktige til Danmark, i tillegg til avtalt hyre, skal ha utbetalt et kompensasjonsbeløp tilsvarende skatteverdien av de individuelle fradrag. Denne ordningen administreres av Utligningskontoret for Dansk Sjøfart.

I Norge har vi ingen tilsvarende sentral organisasjon som kan administrere en slik kompensasjonsordning. Ordningen med sjømannsskatt som ble administrert av Direktoratet for sjømenn, er for lengst avvirket. Begrunnelsen var at det heftet vesentlige skattetekniske og prinsipielle svakheter ved det daværende system for skattlegging av sjømenn, og at sjømannsskatteordningen etter hvert var blitt meget ressurskrevende og tungvint å praktisere. Det bør ikke innføres en ny ordning som er ressurskrevende og komplisert å praktisere.

16.2.2 Ordning med refusjon av forskuddstrekk og fritak for arbeidsgiveravgift

En «nettolønnsordning» kan alternativt innføres ved refusjon av forskuddstrekk (trygdeavgift og inntektsskatt) og fritak for arbeidsgiveravgift for lønnsinntekt om bord. (Det anses ikke aktuelt med refusjon av arbeidsgiveravgift, da det ikke er hensyn som tilsier at arbeidsgiveravgiften skal beregnes og oppgis i oppgave til skatteoppkreveren, når den ikke skal innbetales.) Løsningen innebærer at sjøfolkene får bruttolønnen innberettet, lignet og avregnet på vanlig måte, mens arbeidsgiver får kompensert den del av bruttolønnen som tilsvarende skattebelastningen på den.

En slik ordning er enklere å gjennomføre enn et fullstendig skatte- og avgiftsfritak siden en unngår å måtte innføre et system der en beregner en fiktiv bruttoinntekt om bord. Videre er det ikke nødvendig å reforhandle gjeldende tariffavtaler innenfor en refusjonsordning.

Ordning blir ikke helt nøyaktig siden refusjonen ikke nødvendigvis vil tilsvare faktisk skatt på lønnsinntekten om bord for den enkelte. Forskuddstrekket påvirkes av andre inntekter eller fradrag som de ansatte på fergene har. Dersom det skal innføres en refusjonsbasert nettolønnsordning som er helt nøyaktig, vil regelverket bli svært omfangsrikt og detaljert. Et slikt regelverk vil bli uhen-siktssmessig tungt å praktisere.

Forskuddstrekket inngår i et system der ligningen og avregningen av endelig skatt for ett inntektsår først er beregnet det etterfølgende året.

Forskuddstrekket er kun en foreløpig betaling av skatt i inntektsåret hvor trekket bare tilnærmet tilsvarende den endelige skatten. Det vil derfor kunne bli komplisert i tilfeller der en person etter endelig ligning enten har restskatt eller har tilgodebeløp.

Dersom målet er at rederiene skal godskrives den inntektsskatten og trygdeavgiften som den aktuelle arbeidsinntekten utløser, må rederiene derfor involveres i forbindelse med avregningen. For mye betalt skatt (tilgodebeløp for skattyteren) må rederiene tilbakebetale, og eventuelle restskatter skal da rederiene godskrives. En må da lage egne bestemmelser om forholdet mellom skatteoppkreveren, rederiet og skattyteren med hensyn til betaling og innkreving av disse beløpene. Disse komplikasjonene gjør at en trolig må oppgi det eventuelle mål om nøyaktig kompensasjon i forhold til faktisk, endelig skattebelastning på inntekter om bord. I stede må en leve med en tilnærmet kompensasjon som nevnt.

Også en ordning med refusjon av forskuddstrekk vil medføre sterke motiver for skattemessige tilpasninger.

16.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Virkningene på skatteprovenyet av en «nettolønnsordning» er uavhengig av om en refusjonsordning eller en skattefritaksordning velges. Dersom en «nettolønnsordning» avgrenses til å gjelde ansatte på ferger mellom Norge og utlandet som har krav på sjømannsfradrag, anslås provenytapet til om lag 315 mill. kroner påløpt og 250 mill. kroner i 2003. Provenytapet vil øke vesentlig dersom ordningen utvides, for eksempel til å omfatte ansatte uten krav på sjømannsfradrag, sjøfolk ansatt på annet enn ferger, eller fiskere.

Det vil kreve ekstra ressurser for skatteetaten å få tatt hensyn til alle endringene som er nødvendige, slik at skattytere omfattet av en eventuell «nettolønnsordning» kan få riktigst mulig forskuddstrekk, mest mulig riktig forhåndsutfyllt selvangivelse og lignes i det maskinelle systemet. Det vil i tillegg kreve tid og ressurser til testing av systemet for å sikre at endringene blir riktige for de som berøres av dem, og ikke fører til feil i systemet for øvrige skattytere. Innføring av en «nettolønnsordning» vil derfor medføre økte administrative kostnader.

Særbehandlingen av sjøarbeidsinntekten i skattesystemet, vil kunne få utilsiktede følger eller skape problem også i andre sammenhenger. En konse-

kvens er at disse sjøfolkene gjerne vil bli registrert som nullskattytere, eller i hvert fall med svært lav alminnelig inntekt og lav skatt. Banker og andre kredittselskaper innhenter som regel opplysningene fra sist utlagte ligning når de foretar kredittvurderinger. For disse sjøfolkene vil skattelisterne gi misvisende opplysninger om skattyterens faktiske inntektsforhold. Trygdesystemet bygger på inntektsopplysninger. At arbeidsinntekt som normalt ville vært skattepliktig, ikke er det, vil kunne skape problemer ved fastsettelse av sykepenger og stønad under arbeidsløshet. Enkelte sosiale stønader er behovsprøvd i forhold til skattyters inntekt, for eksempel bostøtte. Når ikke hele inntekten blir skattepliktig, vil sammenligningsgrunnlaget bli feil i forhold til forutsetningene for hvem som bør få støtte. Det må i tilfelle vurderes nærmere hvordan disse og lignende problemer skal løses dersom en «nettolønnsordning» skulle innføres.

16.4 Konklusjon

De generelle rammebetingelsene for næringslivet bør være så gode at bedrifter, kapital og arbeidskraft ønsker å være i Norge. Samtidig må en unngå å uthule og overbelaste skatte- og avgiftssystemet med lettelser rettet mot enkelt næringer eller grupper, slik som en «nettolønnsordning» for fergereidene vil være. Slike selektive lettelser vil både gå på bekostning av generelle lettelser, og føre til at skatte- og avgiftssystemet samlet blir mindre effektivt og mer komplisert. En «nettolønnsordning» vil, uansett modell føre til økte administrative kostnader.

Særskilte skatte- og avgiftsordninger bryter med prinsippet om skattemessig likebehandling av

ulike næringer, investeringer og spareformer. Skattesystemet bør være enkelt og forutsigbart for å redusere omfanget av og mulighetene for skattemotiverte tilpasninger. Dessuten er særskilte skatteordninger generelt et lite presist virkemiddel for å oppnå spesielle næringspolitiske mål.

Det er en rekke konkurranseutsatte virksomheter i Norge som står overfor utfordringer som følge av bl.a. økt kronekurs, økt lønnsnivå og negativ markedsutvikling. Lønnsomhet gjennom markeds-tilpasning og effektiv ressursbruk, er grunnlaget for et sterkt næringsliv. For å bidra til en mest mulig effektiv ressursbruk er det viktig at de omstillingsimpulsene som økt bruk av oljeinntekter gir, rettes mot en så bred del av konkurranseutsatt sektor som mulig.

I lys av behovet for en stram prioritering i finanspolitikken har Regjeringen valgt å vektlegge gode generelle rammebetingelser for næringslivet fremfor næringsspesifikk støtte. Det er videre Regjeringens oppfatning at en «nettolønnsordning» for fergereidier vil bli komplisert, og at den vil medføre økte administrative kostnader. Etter en samlet vurdering kan ikke Regjeringen se at det er ønskelig å subsidiere bruk av arbeidskraft i fergenæringen gjennom en «nettolønnsordning». Det vises for øvrig til at Regjeringen også foreslår å fjerne dagens tilskuddsordninger for sjøfolk, dvs. refusjonsordningen for sjøfolk i NIS og NOR samt tilskudd til fergereidier i utenriksfart i NOR. Forslagene er nærmere omtalt i St.prp. 1 (2002–2003) for Nærings- og handelsdepartementet. Regjeringen foreslår imidlertid at den maksimale beløpsgrensen for sjømanns- og fiskerfradraget økes med 10 000 kroner til 80 000 kroner fra inntektsåret 2003. Forslaget er nærmere omtalt punkt 2.3 i denne proposisjonen.

17 Endring i ordningen med boligsparing med skattefradrag for ungdom (BSU)

Det framgår av skattelovforskriften § 16–10-5 første ledd bokstav b at vilkårene for boligsparingen anses brutt ved skattyters død. Vilårsbrudd betyr at tidligere skattefradrag for utført sparing blir tilbakeført, altså en reversering av skattefradraget pga. dødsfallet. Denne løsningen følger direkte av forarbeidene til BSU-ordningen, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990–91). At dødsfall vil bli ansett som kontraktsbrudd er imidlertid bare uttalt i proposisjonen, og er ikke ytterligere kommentert i innstillingen eller kommet til uttrykk i lovteksten.

Etter departementets vurdering er det i prinsippet riktig at skattefordelene skal reverseres når sparemidlene ikke anvendes etter forutsetningene. I de tilfeller hvor sparerer dør kan denne forskriftsfestede løsningen likevel virke unødvendig streng. Departementet tar derfor sikte på å endre forskriften, slik at skattyters død ikke lenger skal anses som brudd på BSU-kontrakten.

Dette reiser spørsmålet om hva som da skal skje med kontrakten etter dødsfallet. Administrativt ville det vært ganske tungvint om investeringsforpliktelsen etter BSU-ordningen for eksempel

skulle videreføres på arvingene ved dødsboskifte. Dette tilsier at regelen bør gå ut på at BSU-kontrakten anses bortfalt ved skattyters død. Det vil si at de tidligere skattefradrag for utført sparing blir endelige, og at investeringsforpliktelsene for det akkumulerte sparebeløp bortfaller. En slik løsning ligger formelt sett innenfor departementets forskriftshjemmel til utfylling av lovbestemmelsen, men løsningen blir i så fall helt annerledes enn det departementet signaliserte i Ot.prp. nr. 35 (1990–91) på side 289. Siden problemstillingen ikke er berørt i finanskomiteens innstilling og heller ikke er kommet til uttrykk i lovteksten, er det ikke noe i veien for at departementet ved forskriftsendring etablerer en ny ordning som er gunstigere for skattyterne. Ordningen med at gjenlevende ektefelle har adgang til å videreføre kontrakten i tilfelle hvor vedkommende ser seg tjent med det, vil bli opprettholdt.

Det tas sikte på at forskriftsendringen kan tre i kraft fra og med inntektsåret 2002, dvs. også for dødsfall som allerede er skjedd i år.

18 Reduksjon av ligningstakstene for boligeiendommer og fritidseiendommer

Regjeringen vil redusere ligningstakstene for boligeiendommer og fritidseiendommer mv. med 5 prosent. Dette gjelder takstene per 1. januar 2004 som er grunnlaget for ligningen for inntektsåret 2003. Reduksjonen omfatter ikke forretningseiendommer, landbrukseiendommer og andre næringseiendommer.

Departementet vil sørge for at det blir gitt regler om reduksjonen av ligningstakster i samsvar med dette i Skattedirektoratets takseringsregler med hjemmel i ligningsloven § 7–1.

Det vises til St.prp. nr. 1 (2002–2003) Skatte-, avgifts- og tollvedtak for en nærmere redegjørelse for bakgrunnen for reduksjonen av ligningstakstene.

19 Oppretting av lovtekst

19.1 Oppretting av ligningsloven § 8–10 nr. 1 og 4

Ved lov 15. desember 2000 nr. 92 ble ligningsloven § 4–7 endret, noe som bl.a. medførte at ligningsloven § 4–7 nr. 5 og 6 ble ny nr. 6 og 7. Ved en in-

kurie ble ikke henvisningen fra ligningsloven § 8–10 nr. 1 og 4 til ligningsloven § 4–7 nr. 5 og 6 endret. Den korrekte henvisningen skal være til ligningsloven § 4–7 nr. 6 og 7, jf. forslag til endring i ligningsloven § 8–10 nr. 1 og 4. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

20 Oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven

På bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–96) vedtok Stortinget 24. november 1995 følgende:

«II

Stortinget ber Regjeringen om årlig å legge fram for Stortinget en oversikt over alle fradragbeløp i skatteloven slik at Stortinget positivt kan ta stilling til beløpsgrensene.

III

Stortinget ber Regjeringen framlegge forskriftsfaste beløpsgrenser i skatteloven, merverdiavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven mv. en gang i stortingsperioden. Ordningen iverksettes fra behandlingen av skattevedtaket høsten 1996.»

I forbindelse med finanskomiteens behandling av Ot.prp. nr. 1 (1996–97) Skatteopplegget 1997 uttalte komiteen at departementet i fremtidige fremleggelse også må ta med årstall for de siste endringene av fradragbeløp og beløpsgrenser, jf. Innst.O. nr. 13 (1996–97).

I vedlegg 1 følger en oversikt over fradragbeløp og beløpsgrenser i skatteloven, med årstall for ikrafttredelsen av de siste endringer av beløpsgrensene.

Oversikten i år omfatter kun avsnitt II i Stortingets vedtak, da vedtakets avsnitt III ble behandlet i skatteopplegget høsten 2000.

Finansdepartementet

tilrår:

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om

- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
- lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
- lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eie-

- lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
- lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
- lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Vi HARALD, Norges Konge,

stadfester:

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter
 - lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift
 - lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eie-
 - lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.
 - lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
 - lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter
 - lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- i samsvar med et vedlagt forslag.
-

Forslag

til lov om endring i lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter

I

I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter skal ny § 5a lyde:

§ 5a

Når Statens Innkrevingsssentral er pålagt å innkreve årsavgift for motorvogn og tilhørende tilleggsavgift fastsatt av Stortinget, kan den inndrive kravet ved trekk i lønn og lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2–7. Innkrevingsssentralen kan også inndrive kravene ved å stifte utleggs pant for kravet dersom panterett kan gis rettsvern ved registrering i et

register eller ved underretning til en tredjeperson, jf. panteloven kapittel 5, og utleggsforretning kan holdes på innkrevingsssentralens kontor etter tvangsfullbyrdsloven § 7–9 første ledd.

Krav som nevnt i første ledd kan innkrevingsssentralen også motregne i tilgodebeløp på skatt etter reglene i skattebetalingsloven.

II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2003.

Forslag

til lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

I

I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav d nytt tredje punktum skal lyde:

Unntakene i første og annet punktum gjelder også for slik omsetning fra kommisjonær.

§ 5 første ledd nr. 1 bokstav e oppheves.

§ 5a annet ledd nr. 2 oppheves.

§ 16 første ledd nr. 6 skal lyde:

Varer og tjenester som ledd i overdragelse av virksomheten eller del av denne til ny innehaver.

§ 16 første ledd nr. 9 skal lyde:

Elektrisk kraft og energi levert fra alternative energikilder til husholdningsbruk i fylkene Finnmark, Troms og Nordland.

§ 5b første ledd nr. 1 skal lyde:

Helsetjenester og helserelaterte tjenester, herunder tjenester som nevnt i folketrygdloven §§ 5–4 til 5–12, samt ambulansetjenester utført med særskilt innrettet transportmiddel. Unntaket omfatter også tanntekniske tjenester. Unntaket omfatter også formidling av slike tjenester.

§ 5b annet ledd første punktum skal lyde:

Unntaket for helsetjenester og helserelaterte tjenester, sosiale tjenester og undervisningstjenester omfatter også andre tjenester og varer som institusjonen m.v. omsetter som et naturlig ledd i ytelsen av disse tjenestene.

II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2003. Endringene i § 5b første ledd nr. 1 og § 5b annet ledd første punktum trer likevel i kraft fra det tidspunkt departementet bestemmer.

Forslag

til lov om endring i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane gjøres følgende endring:

II
Endringsloven trer i kraft straks.

I

§ 8 A-1 annet ledd siste punktum skal lyde:
(2) Slik korrigeringsvert første gong gjennomført med verknad for eigedomsskatteåret 2004.

Forslag

til lov om endring i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. gjøres følgende endring:

1 leder og 1 nestleder som begge fyller kravene etter domstolloven § 54 til å være tingrettsdommer.

I

§ 6 nr. 1 bokstav b første avsnitt skal lyde:
Oljeskattenemnda skal ha 5 medlemmer og 5 varamedlemmer. Blant medlemmene skal det oppnevnes

II
Endringsloven trer i kraft straks med virkning fra 1. januar 2003.

Forslag til lov om endring i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 8–10 nr. 1 skal lyde:

1. Forhåndsligning etter § 4–7 nr. 6 eller nr. 7 skal omfatte skattyterens inntekt i det løpende inntektsår og inntekt og formue i det foregående inntektsår hvis ligningen for dette år ikke er lagt ut etter § 8–8.

§ 8–10 nr. 4 skal lyde:

4. Den som krever forhåndsligning, kan kreve at ligningskontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Etter slik erkjennelse faller kravet på skatt og avgift av den oppgitte formue og inntekt bort, hvis det ikke er sendt på ettersiselig måte til den som krevde forhåndsligningen, innen 4 uker i tilfelle som nevnt i § 4–7 nr. 6 eller innen 3 måneder i tilfelle som nevnt i § 4–7 nr. 7.

II

Endringsloven trer i kraft straks.

Forslag til lov om endringer i lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter

I lov 26. juni 1998 nr. 47 om fritids- og småbåter gjøres følgende endringer:

I

§ 5 skal lyde:

§ 5. *Adgang til å registrere småbåter*

Småbåter som har fast havn her i riket eller som brukes i norsk kystfarvann, innsjø eller vassdrag av person med fast oppholdssted her i riket, og som har

1. motor som fremdriftsmiddel, eller
2. seil som fremdriftsmiddel og en største lengde på 4,5 meter eller mer,

kan registreres i småbåtregisteret av eieren i henhold til loven her. Ved overdragelse av båt som er registrert, kan både selger og kjøper sende melding om overdragelsen til småbåtregisteret.

Kongen kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om:

1. når en båt skal anses å ha fast havn her i riket, og
2. når en person skal anses å ha fast oppholdssted i riket.

§§ 6 og 7 oppheves.

§ 8 skal lyde:

§ 8. Båtkort og kjennemerke

Registreringsmyndigheten *utsteder* båtkort og *tildeler* kjennemerke for båter som er registrert i småbåtregisteret.

Kongen kan gi nærmere forskrift om merkingen og om båtkortets gyldighet og utforming.

§ 9 skal lyde:

§ 9. Gebyr m.m.

Kongen kan gi forskrift om *gebyr ved registrering i småbåtregisteret.*

§ 11 skal lyde:

§ 11. *Kontroll av opplysninger*

Registreringsmyndigheten kan *sammenholde* opplysninger som nevnt i § 10 *med opplysninger som kan kreves fra:*

1. politiet,
2. skatte- og avgiftsmyndighetene,

- | | |
|---|------------------------|
| 3. Fiskeridirektoratet, | § 14 oppheves. |
| 4. skipsregisteret (NOR), | |
| 5. det sentrale personregisteret, | §§ 16 til 19 oppheves. |
| 6. båteiere, | |
| 7. båtorganisasjoner, | |
| 8. importører, tilvirkere og forhandlere av båter og båtmotorer, og | |
| 9. <i>forsikringsselskaper.</i> | |

Registreringsmyndigheten kan bestemme at opplysningene skal overføres elektronisk der dette er mulig.

II

Endringsloven trer i kraft 1. januar 2003.

Forslag

til lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

I

§ 8–1 sjettede ledd skal lyde:

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. *For inntekt over 36 000 kroner gis i tillegg et fradrag på 19 prosent av inntekten opp til et samlet fradrag på 61 500 kroner.* Fradraget kan bare kreves av bruker som har bodd på og drevet jordbruksvirksomhet på driftsenheten over halvparten av inntektsåret. Personer som deler inntekten fra samme næringsoppgave mellom seg, skal dele fradraget forholdsmessig. Minst en av de personer som får fradrag må være registrert som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. *Hver skattyter kan til sammen ikke gjøre krav på mer enn ett helt fradrag. Ektefeller med bopel på samme driftsenhet kan ikke kreve fradrag for annen driftsenhet.* Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

II

§ 16-40 skal lyde:

(1) Skattyter som driver virksomhet gis fradrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostna-

der til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom virksomheten i inntektsåret oppfyller to av følgende tre vilkår;

- virksomheten har mindre enn 80 millioner kroner i salgsinntekt,
- virksomheten har mindre enn 40 millioner kroner i balansesum,
- virksomheten har færre enn 100 ansatte.

(2) Det gis 20 prosent fradrag når virksomheten i tillegg til vilkårene i første ledd oppfyller ytterligere vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilråene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(3) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- 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.

(4) Det kan også gis fradrag etter tredje ledd ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ved slike prosjekter gjelder kostnadsrammen

pr. prosjekt, fordelt på deltakerne etter deltakerandel.

(5) For selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd gjelder kostnadsrammen også for selskapet.

(6) I konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 skal prosjekter med innbyrdes sammenheng behandles som ett prosjekt. Fradragsgrunnlaget behandles da som i fjerde ledd annet punktum.

Nåværende sjette og syvende ledd blir nytt syvende og åttende ledd.

III

§ 5–11 tredje ledd skal lyde:

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling av første ledd og om i hvilken utstrekning reglene om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser skal gis tilsvarende anvendelse ved ligningen, jf. skattebetalingsloven § 5 nr.1 bokstav c.

§ 5–12 fjerde ledd siste punktum skal lyde:

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.

§ 5–15 annet ledd skal lyde:

Departementet kan bestemme at mindre naturlytelser og andre mindre fordeler skal være skattefrie innenfor fastsatte rammer, og kan herunder fastsette beløpsgrenser. Departementet kan også gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers tilskudd til barnehage for ansattes barn. Ytelse i form av utdanning i arbeidsforhold er skattefri etter nærmere regler gitt av departementet. Videre kan departementet gi forskrift om skattefritak for arbeidsgivers dekning av ansattes behandlingsutgifter under sykdom og av behandlingsforsikringer.

§ 6–10 fjerde ledd skal lyde:

Ved avskrivning etter første ledd tas det ikke hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder fast eiendom. For livsforsikringselskaper, private tjenestepensjonskasser eller kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser skal det likevel tas hensyn til regnskapsmessige verdiendringer som gjelder selskapenes eller kassenes faste eiendom.

§ 6–19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:

Frdrag kan enten gis med inntil 1 100 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6–20 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Frdrag kan samlet gis med inntil 1 100 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når

fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

§ 6–50 fjerde ledd annet punktum skal lyde:

Det gis maksimalt frdrag for gaver etter denne paragraf med til sammen 6 000 kroner årlig.

§ 6–60 først ledd skal lyde:

(1) Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis frdrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til 80.000 kroner.

§ 6–61 første ledd skal lyde:

(1) Sjøfolk gis frdrag med inntil 30 prosent av inntekten ombord, begrenset til 80.000 kroner.

§ 6–70 første ledd bokstav b og ny bokstav c skal lyde:

- b. har begrenset skatteplikt etter § 2–3 første ledd d og annet ledd, kan kreve standardfrdrag etter denne paragraf i stedet for ordinære frdrag.
- c. har begrenset skatteplikt etter § 2–3 første ledd h, skal ha standardfrdrag etter denne paragraf. Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2–3 første ledd h, skal han ha standardfrdrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

§ 6–83 første ledd annet punktum skal lyde:

Særfrdraget kan ikke overstige tolv ganger månedsfrdraget etter § 6–81 første ledd a og skal i alminnelighet ikke overstige seks ganger månedsfrdraget.

IV

§ 8–2 annet ledd bokstav a skal lyde:

Frigitte skogavgiftsmidler som brukes til skogkultur og opprusting av skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt med 40 prosent.

V

§ 16-40 skal lyde:

(1) Skattyter som driver virksomhet gis frdrag i skatt og trygdeavgifter for 18 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf. Det gis frdrag med 20 prosent når virksomheten oppfyller vilkår med hensyn til salgsinntekt, balansesum, antall ansatte og uavhengighet. Vilkårene og tidspunktet for oppfyllelse av disse fastsettes av departementet i forskrift.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Prosjektet må være godkjent av Norges forskningsråd. Samlet fradraggrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige 8 millioner kroner i inntektsåret.

(3) Det kan også gis fradrag etter *annet* ledd ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ved slike prosjekter gjelder kostnadsrammen pr. prosjekt, fordelt på deltakerne etter deltakerandel.

(4) For selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd gjelder kostnadsrammen også for selskapet.

(5) I konsern etter aksjeloven § 1-3 og allmennaksjeloven § 1-3 skal prosjekter med innbyrdes sammenheng behandles som ett prosjekt. Fradraggrunnlaget behandles da som i *tredje* ledd annet punktum.

(6) Overstiger fastsatt fradrag den utliknede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven.

(7) Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av denne paragraf, herunder gi regler om godkjennelse av prosjekter og institusjoner, om hva som regnes som forsknings- og utvik-

lingskostnader og om saksbehandlings- og klage-regler for godkjenningsordningen.

VI

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002. Dog gjelder fradragssatsen på 19 prosent og samlet fradragsgrense på 61 500 kroner først med virkning fra og med inntektsåret 2003. For inntektsåret 2002 skal fradragssatsen være 9 prosent og samlet fradragsgrense være 47 500 kroner.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003.

Endringen under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2003.

Endringen under V trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Overgangsbestemmelse

Ved ikrafttredelse av endringen under IV gjelder følgende overgangsregel:

Til § 8–2 annet ledd bokstav a:

Ved frigivelse av skogavgiftsmidler i 2003 til dekning av utgifter til anlegg av ny skogsvei hvor byggetillatelse er gitt før 3. oktober 2002, tas avgiftsutbetalingen til inntekt etter satsene for 2002. Ved slik anvendelse av disse satsene anses annen frigivelse av skogavgiftsmidler i 2003 med 40 prosent inntektsføring å ligge i bunnen.

Vedlegg 1

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

§ 2–13 Fordeling av skatt mellom ektefeller sjette ledd

Fristen i femte ledd gjelder ikke ved dødsfall, separasjon og skilsmisse. Etter at utlegging av skattelisten er kunngjort, kan fordeling likevel bare kreves når den ubetalte del av den skatt som er utlignet under ett for inntektsåret, utgjør minst 300 kroner. Krav om fordeling skal i så fall rettes til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren oversender henvendelsen til ligningskontoret, som foretar fordeling av utlignet skatt.

(Beløpsgrensen ble endret sist med virkning fra og med inntektsåret 1961.)

§ 2–32 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål m.v.

annet ledd

Driver institusjon eller organisasjon som omfattes av første ledd økonomisk virksomhet – herunder bortleie av fast eiendom, også i tilfelle eiendommen delvis er benyttet til egen bruk – vil formue i og inntekt av den økonomiske virksomheten være skattepliktig. Økonomisk virksomhet er unntatt fra skatteplikt når omsetningen av denne virksomheten i inntektsåret ikke overstiger 70 000 kroner. For velledige og allmenntilgynnlige 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 Fribehold i kontanter og privat innbo m.v.

første ledd

Personlig skattyters formue i

bokstav 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.)

bokstav b

privat innbo og løsøre, unntatt motorkjøretøy, campingvogn og lystfartøy, medregnes bare med den del av samlet verdi som overstiger 100 000 kroner.

(Beløpsgrensen i bokstav b ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 5–14 Særlig om aksjer og opsjoner m.v. i arbeidsforhold

første ledd

For fordel ved ansattes erverv av aksjer i arbeidsgiverselskapet til underkurs gjelder:

Bokstav a

Fordelen settes til differansen mellom den verdien som kan oppnås ved reelt salg av aksjen, redusert med 20 prosent, og det den ansatte betaler for aksjen. Den skattefrie fordelen kan likevel ikke overstige 1 500 kroner pr. inntektsår.

(Beløpsgrensen ble endret sist med virkning fra og med inntektsåret 1999)

§ 5–15 Skattefri arbeidsinntekt

første ledd

Som inntekt regnes ikke

bokstav a

følgende sluttvederlag i tjenesteforhold:

1. sluttvederlag som etter overenskomst mellom hovedorganisasjoner for arbeidstakere og arbeidsgivere blir utbetalt arbeidstakere ved oppsigelse. Når sluttvederlag utbetales i forbindelse med at arbeidstakere som har fylt 64 år mottar avtalefestet pensjon (AFP), gjelder skattefrie

heten for inntil 950 kroner pr. måned. Bestemmelsen i forrige punktum gjelder tilsvarende for arbeidstakere født i 1944 eller tidligere som etter fylte 62 år mottar tilsvarende avtalefestet pensjon i henhold til vedtekter godkjent av vedkommende departement,

2. tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 prosent av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på som sluttvederlag etter nr. 1,

bokstav j

Følgende inntekter utenfor tjenesteforhold:

1. kunstnerlønn bevilget av Stortinget
2. kultur- og ærespriser utdelt av stat, fylkeskommune eller kommune
3. vitenskapelig hedersgave og belønning utdelt gjennom universitet, høyskole, vitenskapelig fond og lignende
4. dagpenger som utbetales i privat syke- og ulykkesforsikring med inntil 20 kroner pr. dag
5. bidrag fra fagorganisasjon til lønnstaker
6. verdi av fritidsarbeid på egen bolig, hytte eller bygg tilhørende boligbyggelag til opptjening av eget innskudd i laget
7. verdi av eget husstell og av håndverks- og husflidsarbeid i hjemmet til eget behov,

(Beløpsgrensen i første ledd bokstav a nummer 1 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992. Beløpsgrensen i første ledd bokstav j nummer 4 ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1971.)

§ 5–50 Tilfeldig inntekt

første ledd

Som skattepliktig inntekt anses tilfeldige gevinster, herunder gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende når verdien overstiger 10 000 kroner, og tilfeldig gevinst ved funn av malm og mineraler m.v.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

§ 6–19 Kontingent til arbeidsgiverforening og til visse yrkes- og næringsorganisasjoner

annet ledd

Det gis fradrag for kontingent til landsomfattende yrkes- og næringsorganisasjon når foreningen har som hovedformål å ivareta de økonomiske interes-

sene for den ervervsgruppen skattyteren tilhører. Den delen av kontingenten som går til forsikringspremie eller andre formål utenfor foreningsvirksomheten, er ikke fradragsberettiget. Fradrag gis kun til aktiv yrkesutøver eller næringsdrivende og er betinget av at det senest ved selvangivelsesfristens utløp legges frem attest for innbetalt kontingent. Fradrag kan enten gis med inntil 900 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn. Fradrag gis ikke dersom skattyter krever fradrag for fagforeningskontingent etter § 6–20. Departementet avgjør i tvilstilfelle om en sammenslutning skal regnes som yrkes- eller næringsorganisasjon. Når særlige grunner foreligger, kan departementet bestemme at kontingent til slik organisasjon skal være fradragsberettiget selv om organisasjonen ikke er landsomfattende.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 6–20 Fagforeningskontingent

fjerde ledd

Fradrag er betinget av at skattyter er lønnstaker eller aktiv fisker og betaler slik kontingent. Fradrag kan samlet gis med inntil 900 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt for bare en del av inntektsåret.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1999.)

§ 6–42 Tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring

annet ledd

Utgjør tilskuddet mer enn 10 000 kroner, kan fradraget ikke overstige ti prosent av skattyters inntekt før fradrag for tilskuddet.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1948.)

§ 6–44 Reise mellom hjem og arbeidssted m.v.

første ledd

Det gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøkreiser etter § 6–13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradraget er begrenset til den del av beløpet som overstiger 9 200 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 6–47 Tryggedes tilskudd til forsikrings- og pensjonsordninger

Det gis fradrag for

bokstav c

premie, innskudd og tilskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler som er i samsvar med regler gitt av departementet. Fradraget kan ikke overstige 40 000 kroner. Departementet kan fastsette regler om bruk av midler i premiefond. Departementet kan også fastsette regler om pantsattelsesforbud 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.)

bokstav d

premie til fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4–9 knyttet til fripolise utstedt til den skattepliktige som følge av at medlemskap i foretakspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Det samme gjelder innskudd til alderspensjon etter innskuddspensjonsloven § 6–5 første ledd som følge av at medlemskap i innskuddspensjonsordningen er opphørt av annen grunn enn den skattepliktiges alder. Fradrag etter bokstavene c og d kan samlet ikke overstige 40 000 kroner.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

bokstav e

premie til frivillig syke- og ulykkesforsikring og til syke- og ulykkesforsikring etablert ved tariff- eller arbeidsavtale med til sammen inntil 700 kroner. Ektefeller kan til sammen ikke kreve større fradrag enn bestemt i forrige punktum,

(Beløpsgrensen i bokstav e ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1962.)

§ 6–50 Gaver til visse frivillige organisasjoner

fjerde ledd

Fradrag etter reglene i denne paragraf gis bare når gaven utgjør minst 500 kroner i det året da gaven er gitt. Det gis maksimalt fradrag for gaver etter denne paragraf og fagforeningskontingent med til sammen 900 kroner årlig.

(Beløpsgrensen ble innført med virkning fra og med inntektsåret 2000.)

§ 6–60 Særskilte fradrag for fiskere og fangstfolk

første ledd

Skattyter som i minst 130 dager av inntektsåret personlig har drevet eller deltatt i fiske eller fangst på havet eller langs kysten, gis fradrag med inntil 30 prosent av netto arbeidsinntekt av fisket eller fangsten, begrenset til 70 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 6–61 Særskilt fradrag for sjøfolk

første ledd

Sjøfolk gis fradrag med inntil 30 prosent av inntekten ombord, begrenset til 70 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

§ 6–80 Særfradrag for forsørgelse

tredje ledd

Særfradraget skal være 5 000 kroner for hver forsørget person. Hvis det er klart at mindre enn halvparten av den forsørgedes ordinære levekostnader i inntektsåret er dekket av skattyteren, skal særfradraget reduseres til det halve eller falle bort. Særfradrag for forsørget som er bosatt i utlandet, kan begrenses til faktiske kostnader til forsørgelse.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1988.)

§ 6–81 Særfradrag for alder og uførhet m.v.

- (1) Særfradrag for alder gis etter følgende regler:
- Fra og med den måned skattyter fyller 70 år, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned. Ektefeller har til sammen rett til samme særfradrag som en enslig.
 - Bestemmelsen i a gjelder tilsvarende når skattyter etter fylte 67 år tar ut alderspensjon etter § 19–6 i folketrygdloven. Tar skattyteren bare ut en del av full alderspensjon, reduseres særfradraget tilsvarende. Tar begge ektefeller ut deler av full alderspensjon, er den høyeste pensjonsandelen avgjørende for denne reduksjonen.
 - Dersom begge ektefeller har alderspensjon fra folketrygden, fordeles særfradraget med en halvpart på hver.

(2) Fra og med den måned skattyter mottar foreløpig uførestønad etter folketrygdloven § 12–16 eller uførepensjon fordi ervervsevnen er satt ned med minst 2/3, gis det et særfradrag i alminnelig inntekt på 1 530 kroner pr. påbegynt måned.

(3) Andre skattytere enn nevnt i første og annet ledd som har mottatt foreløpig uførestønad eller uførepensjon etter folketrygdloven eller uførepensjon etter andre lover, skal for hver påbegynt måned slike ytelser er mottatt ha et særfradrag lik halvparten av månedsfradraget etter annet ledd.

(Beløpsgrensene for alderspensjonister i første ledd og for skattytere som nevnt i annet og tredje ledd ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 7–11 Beregning av prosentinntekt

Nettoinntekt (prosentinntekt) av egen bolig- eller fritidseiendom som nevnt i § 7–10 første ledd a til c beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekten beregnes til 2,5 prosent av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i bokstav d. For den delen av ligningsverdien som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekten likevel beregnes til fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

bokstav b

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt i tillegg til prosentinntekten.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1990.)

bokstav d

Ved beregning av nettoinntekt etter bokstav a skal det gjøres et fradrag på 80 000 kroner i ligningsverdien. Slikt fradrag gis ikke i ligningsverdien for fritidseiendom. Har skattyteren flere eiendommer som det beregnes inntekt av etter bokstav a eller § 7–12, skal det for samme tidsrom bare gis ett fradrag.

(Beløpsgrensen i bokstav d ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 2002.)

§ 7–12 Beregning av prosentinntekt m.v. for andelshavere i boligselskaper

sjette ledd

Inntekten fastsettes på den enkelte andelshavers hånd. Inntekten beregnes slik:

bokstav a

Prosentinntekt beregnes med 2,5 prosent av andel av eiendommens ligningsverdi 1. januar i ligningsåret etter fradrag som fastsatt i § 7–11 d. For den delen av andel av ligningsverdi som før fradrag overstiger 451 000 kroner, skal inntekt likevel beregnes med fem prosent.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1996.)

§ 7–13 Fradrag for kostnad ved ekstraordinær skade

Det gis fradrag for kostnad som skyldes ekstraordinær skade på prosentlignet bolig- eller fritidseiendom, herunder soppskade, storm- eller vannskade. Fradrag gis bare for den delen av kostnaden som overstiger 10 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1989.)

§ 7–20 Fradrag for kostnad etter endret ligningsmåte

(1) Ved prosentligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært direkte lignet, gis det fradrag for kostnader ved vedlikehold i inntil fem år etter overgang til prosentligning. Det gis ikke fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Av overskytende beløp gis det fradrag med ti prosent for hvert av de siste fem årene eieren har blitt direkte lignet.

(2) Ved direkte ligning av bolig- eller fritidseiendom som tidligere har vært prosentlignet, gis det fullt fradrag for vedlikeholdskostnader inntil 10 000 kroner. Fradrag for overskytende beløp reduseres med ti prosent for hvert år eieren har vært prosentlignet de siste fem årene.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1991.)

§ 8–1 Jordbruk, fiske, oppdrett m.v.

tredje ledd

Det gis fradrag for kostnad ved planering for jordbruksformål og ved nydyrking og overflatedyrking på landbrukseiendom, herunder ikke medregnet

verdien av skattyterens eget arbeid. Fradrag gis bare når planering og dyrking er gjennomført i samsvar med forskrift gitt av departementet. Fradrag gis ikke for den delen av kostnaden som er dekket ved offentlig tilskudd. Overstiger fradragsberettigede kostnader til planering 10 000 kroner, skal fradraget fordeles etter § 14–83.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1982.)

Sjette 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. 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. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd.

(Beløpsgrensen innført med virkning fra og med inntektsåret 2001.)

§ 8–2 Skogsdrift

annet ledd

Tidligere avsatte skogavgiftsmidler som utbetales, er skattepliktig inntekt. Ved utbetalingen gjelder følgende særregler:

bokstav a

Frigitte skogavgiftsmidler som brukes til skogkultur og skogsveier, samt til alternative avvirkningsfremmende investeringer i et vernet skogsområde hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogsveier, tas til inntekt etter følgende satser for det enkelte år:

- 65 prosent av de første 50 000 kroner,
- 75 prosent av de neste 50 000 kroner,
- 90 prosent av de neste 400 000 kroner,
- 95 prosent av det overskytende beløpet.

(Beløpsgrensene i bokstav a ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1983.)

§ 8–3 Avviklings- og omstillingsfond for reineiere

annet ledd

Avsetningsbeløpet kan for det enkelte år sammen med andre fradragsberettigede fondsavsetninger

utgjøre høyst 80 prosent av det beløp inntekten av reindrift eventuelt ved gjennomsnittsligning etter § 14–82 blir fastsatt til. Avsetningsbeløpet kan ikke være mindre enn 30 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

fjerde ledd

Fører den ordinære ligningsbehandling til at skattyteren kunne ha foretatt større avsetning enn det beløp skattyteren regnet med som maksimum, er det adgang til å øke fradraget tilsvarende, forutsatt at økningen utgjør minst 5 000 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1984.)

§ 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 investeringsavgift eller merverdiavgift.
- 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*

Fradraget gis ved skatteberegningen med 15 000 kroner i klasse 1 og 30 000 kroner i klasse 2, men får ikke virkning ved beregning av trygdeavgift og toppskatt.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1992.)

*§ 16–10 Skattefradrag ved boligsparing for ungdom (BSU)**tredje ledd*

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige 15 000 kroner pr. inntektsår. Samlet innbetalt sparebeløp på kontoen kan ikke overstige 100 000 kroner. For ektefeller som 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 20 prosent av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom virksomheten i inntektsåret oppfyller to av følgende tre vilkår;

- a. virksomheten har mindre enn 80 millioner kroner i salgsinntekt,
- b. virksomheten har mindre enn 40 millioner kroner i balansesum,
- c. virksomheten har færre enn 100 ansatte.

(2) Følgende kostnader gir grunnlag for fradrag, dersom de også er fradragsberettiget etter kapittel 6:

- a. Skattyters kostnader til egenutført forsknings- og utviklingsprosjekt godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 4 millioner kroner i inntektsåret.
- b. Skattyters kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekt utført av forskningsinstitusjoner godkjent av Norges forskningsråd, begrenset til 8 millioner kroner i inntektsåret. Samlet fradragsgrunnlag etter bokstav a og b skal ikke overstige dette beløpet.

(3) Det kan også gis fradrag etter annet ledd ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere når prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ved slike prosjekter gjelder kostnadsrammen pr. prosjekt, fordelt på deltakerne etter deltakerandel.

(4) For selskap som nevnt i § 2–2 annet ledd gjelder kostnadsrammen også for selskapet.

(5) I konsern etter aksjeloven § 1–3 og allmennaksjeloven § 1–3 skal prosjekter med innbyrdes sammenheng behandles som ett prosjekt. Fradragsgrunnlaget behandles da som i tredje ledd annet punktum.

(6) Overstiger fastsatt fradrag den utliknede skatt, skal det overskytende beløp utbetales ved avregningsoppgjøret etter skattebetalingsloven.

(7) Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av denne paragraf, herunder gi regler om godkjenning av prosjekter og institusjoner, om hva som regnes som forsknings- og utviklingskostnader og om saksbehandlings- og klage-regler for godkjenningsordningen.

(Ny bestemmelse med virkning fra og med inntektsåret 2002)

§ 17–1 Begrensning ved lav alminnelig inntekt

tredje ledd

Ved anvendelsen av første og annet ledd skal alminnelig inntekt tillegges to prosent av skattyters og ektefelles eller samboers nettoformue ved statskatteligningen, utover 200 000 kroner. Tillegget avrundes til nærmeste 100 kroner.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1998.)

§ 17–10 Begrensning i samlede skatter

første ledd

Hvis skattyters samlede skatter ved endelig ligning overstiger 80 prosent av alminnelig inntekt, skal formuesskatt til staten og dernest formuesskatt til kommunen nedsettes slik at nevnte grense ikke overskrides. Skatt av nettoformue over 1 000 000 kroner kan likevel ikke nedsettes under 0,6 prosent av den overskytende formue.

(Beløpsgrensen ble sist endret med virkning fra og med inntektsåret 1993.)

