



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2019

Skatter, avgifter og toll 2019



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2019

Skatter, avgifter og toll 2019

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	19	
1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik	19	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2019	20	
1.3 Dynamiske virkninger	21	
1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer	22	
1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget	29	
1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	30	
1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	41	
2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftssystemet	43	
2.1 Innledning	43	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	43	
2.3 Direkte skatter	46	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	46	
2.3.2 Bedriftsbeskatning	52	
2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning	56	
2.4 Indirekte skatter	57	
2.4.1 Merverdiavgiften	57	
2.4.2 Særavgifter	58	
2.4.3 Toll	61	
2.5 Gebyrer og sektoravgifter	62	
2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	62	
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	65	
2.8 Metoder for provenyberegninger	66	
2.8.1 Referansesystem og referansealternativ	67	
2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	67	
2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	67	
2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk	68	
Del II Nærmere om forslagene	69	
3 Skatt på alminnelig inntekt mv.	71	
3.1 Skatt på alminnelig inntekt	71	385, 386, 373, 374, 378
3.2 Grunnrenteskatten og særskatt på petroleumsvirksomhet	71	386
3.3 Finansskatt	72	385, 392

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
4 Formuesskatt	73	
4.1 Verdssettelsesrabatt og bunnfradrag	73	
4.1.1 Innledning og sammendrag	73	370
4.1.2 Gjeldende rett	73	
4.1.3 Vurderinger og forslag	74	
4.1.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	74	
4.1.5 Ikrafttredelse	74	
4.2 Verdssettelse av hoteller	74	
5 Personskatt for øvrig	76	
5.1 Sentrale satser, grenser og fradrag	76	
5.1.1 Trinnskatt	76	384
5.1.2 Minstefradrag	76	386
5.1.3 Personfradrag	77	386
5.1.4 Andre grenser og fradrag	77	373, 385, 387
5.2 Skattefrie satser ved kostdekning på dagsreiser innenlands	78	
5.3 Samlet, øvre grense for reisefradrag	79	
5.3.1 Innledning og sammendrag	79	373
5.3.2 Gjeldende rett	79	
5.3.3 Vurdering og forslag	80	
5.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	80	
5.3.5 Ikrafttredelse	80	
5.4 Skattebegrensning	81	
5.4.1 Innledning og sammendrag	81	369
5.4.2 Gjeldende rett	81	
5.4.3 Vurderinger og forslag	81	
5.4.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	83	
5.4.5 Ikrafttredelse	83	
5.5 Arbeidsgivers plikter når ansatte mottar tips	83	
5.5.1 Innledning og sammendrag	83	370, 373, 382
5.5.2 Reglene i andre land	84	
5.5.3 Gjeldende rett	85	
5.5.4 Høringen	86	
5.5.5 Vurderinger og forslag	88	
5.5.6 Administrative og økonomiske konsekvenser	90	
5.5.7 Ikrafttredelse	91	
5.6 Aksjesparekonto	91	
5.6.1 Innledning og sammendrag	91	373, 374
5.6.2 Gjeldende rett	91	
5.6.3 Vurderinger og forslag	92	
5.6.4 Administrative og økonomiske konsekvenser	94	
5.6.5 Ikrafttredelse	94	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
5.7	Skattefavorisert pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende . .	94	
5.7.1	Innledning og sammendrag	94	377
5.7.2	Gjeldende rett	94	
5.7.3	Vurderinger og forslag	94	
5.7.4	Administrative og økonomiske og konsekvenser	95	
5.7.5	Iverksettelse	95	
5.8	Skattører og fellesskatt	95	385
5.9	Arveavgift	95	387
6	Endringer i skattereglene for skadeforsikringsforetak	97	
6.1	Innledning og sammendrag	97	369, 370
6.2	Gjeldende rett	97	
6.2.1	Fradrag for avsetninger etter skatteloven § 8-5	97	
6.2.2	Naturskadefondet og garantiordningen	98	
6.2.3	Utenlandske skadeforsikringsselskap	99	
6.2.4	Sjøtrygdslag	99	
6.3	Høringen	99	
6.3.1	Ny hovedregel om fradrag for avsetninger	100	
6.3.2	Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene	100	
6.3.3	Tidfesting av fradrag for premie til skadeforsikring	100	
6.3.4	Naturskadefondet og garantiordningen	100	
6.3.5	Særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsforetak	101	
6.3.6	Utenlandske skadeforsikringsselskap	101	
6.3.7	Sjøtrygdslag	101	
6.3.8	Ikrafttredelse	101	
6.3.9	Overgangsregler	101	
6.4	Vurderinger og forslag	102	
6.4.1	Ny hovedregel om fradrag for avsetninger	102	
6.4.2	Koblingen til regnskapsreglene	103	
6.4.3	Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene	103	
6.4.4	Naturskadefondet og garantiordningen	104	
6.4.5	Tidfesting av fradrag for premie til skadeforsikring	104	
6.4.6	Særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsforetak	104	
6.4.7	Utenlandske skadeforsikringsselskap	105	
6.4.8	Sjøtrygdslag	105	
6.4.9	Overgangsregler	106	
6.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	107	
6.6	Ikrafttredelse	108	
7	Endringer i skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak	109	
7.1	Innledning og sammendrag	109	369, 370, 374

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.2	Gjeldende rett	109	
7.2.1	Fradrag for avsetninger etter skatteloven § 8-5	110	
7.2.2	Unntaket fra fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38	110	
7.2.3	Verdiendringer på fast eiendom, jf. skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd	111	
7.2.4	Overføringer mellom kundeportefølje og selskapsportefølje, jf. skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b	111	
7.2.5	Risikoutjevningfondet	111	
7.3	Høringen	111	
7.4	Vurderinger og forslag	112	
7.4.1	Hovedprinsippet om et skille mellom kundemidler og selskapets midler i livsforsikring- og pensjonsforetak	114	
7.4.2	Om skattlegging og markedsverdiprinsippet	116	
7.4.3	Nærmere om mekanismene som gir opphav til skattemessige asymmetrier med dagens regler	117	
7.4.4	Aksjer mv. i lavskatteland	119	
7.4.5	Investeringer i selskap med deltakerfastsetting	121	
7.4.6	Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd	122	
7.4.7	Konsernbidrag	122	
7.4.8	Overføringer mellom selskapsporteføljen og kundeporteføljen	122	
7.4.9	Omorganiseringer mv.	123	
7.4.10	Unntak fra kongruensprinsippet	123	
7.4.11	Overskuddsdeling	124	
7.4.12	Treprosentregelen	125	
7.4.13	Avsetninger knyttet til risikoprodukter	125	
7.4.14	Risikoutjevningfond	125	
7.4.15	Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene	126	
7.4.16	Særlig om pensjonskasser	126	
7.4.17	Overgangsregler	127	
7.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	128	
7.6	Ikrafttredelse	129	
8	Hjemmehørendebegrepet for selskap	130	
8.1	Innledning og sammendrag	130	374, 375, 382
8.2	Gjeldende rett	131	
8.2.1	Alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd	131	
8.2.2	Selskap internrettslig hjemmehørende i flere land	132	
8.3	Høringen	133	
8.4	Høringsinstansenes merknader	134	
8.4.1	Oversikt	134	
8.4.2	Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i Norge	134	
8.4.3	Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i utlandet	135	
8.4.4	Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale	136	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
8.4.5	Overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse	136
8.4.6	Plikt til å levere skattemelding	136
8.4.7	Ikrafttredelse og virkningstidspunkt	137
8.5	Vurderinger og forslag	137
8.5.1	Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i Norge	137
8.5.2	Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i utlandet	138
8.5.3	Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale	141
8.5.4	Tilgang til nødvendige opplysninger for skattemyndighetene	142
8.5.5	Overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse	143
8.5.6	Plikt til å levere skattemelding	143
8.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	144
8.7	Ikrafttredelse og virkningstidspunkt	144
9	Endringer i rentebegrensingsreglene	145
9.1	Innledning og sammendrag	145
9.2	Behovet for å begrense rentefradraget	146
9.3	Gjeldende rett	148
9.4	Internasjonalt arbeid	149
9.4.1	OECD/G20s BEPS-prosjekt	149
9.4.2	EUs direktiv mot skatteomgåelse	150
9.5	Utenlandsk rett	151
9.5.1	Innledning	151
9.5.2	Tyskland	151
9.5.3	Storbritannia	152
9.5.4	Sverige	153
9.5.5	Finland	153
9.6	Høring	154
9.7	EBITDA-regelen i konsern	154
9.7.1	Generelt – hovedregel	154
9.7.2	Hvilke selskap mv. som er omfattet av hovedregelen	155
9.7.3	Hvilke rentekostnader skal begrenses	158
9.7.4	Beregning av fradragssrammen	159
9.8	Balansebasert unntaksregel for selskap i konsern	161
9.8.1	Generelt	161
9.8.2	Resultat- eller balansebasert unntaksregel	162
9.8.3	Adgang til å benytte unntaksregelen på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå	164
9.8.4	Balansedato	164
9.8.5	Konsernregnskapet som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel	165
9.8.6	Skattyters egenkapitalandel	168
9.8.7	Egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet	172

371–373

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
9.8.8	Sammenligning av egenkapitalandeler	175	
9.9	EBITDA-regel mellom nærstående	176	
9.9.1	Videreføre gjeldende EBITDA-regel utenfor konsern	176	
9.9.2	Skattyter som ikke er i konsern	177	
9.9.3	Skattyter som er i konsern	177	
9.10	Terskelbeløp	177	
9.11	Fremføring av avskårrede renter mv.	179	
9.12	Særlige foretak eller virksomheter	180	
9.12.1	Finansforetak	180	
9.12.2	Petroleumsselskap	180	
9.12.3	Rederivirksomhet	181	
9.12.4	Kraftforetak og nærståendebegrepet for kommuner og fylkeskommuner	181	
9.12.5	Offentlig-privat samarbeid (OPS)	182	
9.13	Forholdet til EØS-retten	183	
9.14	Oppgave- og dokumentasjonsplikt mv.	184	
9.15	Forskriftshjemmel	185	
9.16	Administrative og økonomiske konsekvenser	185	
9.17	Ikrafttredelse	186	
9.18	Talleksempler	187	
10	Næringsbeskatning for øvrig	192	
10.1	Skattemessige konsekvenser for banker og finansforetak av ny regnskapsstandard	192	
10.1.1	Innledning og sammendrag	192	369
10.1.2	Gjeldende rett	192	
10.1.3	Vurderinger og forslag	192	
10.1.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	193	
10.1.5	Ikrafttredelse	193	
10.2	Renter på utenlandsk skatt	193	370
10.3	Reduksjon i friinntekten i særskatten for petroleumsvirksomhet	194	
10.3.1	Innledning og sammendrag	194	368
10.3.2	Gjeldende rett	194	
10.3.3	Vurderinger og forslag	194	
10.3.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	195	
10.3.5	Ikrafttredelse	195	
10.4	Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk	195	393
11	Eiendomsskatt	197	
11.1	Innledning og sammendrag	197	367
11.2	Gjeldende rett	197	
11.3	Redusert maksimal eiendomsskattesats og redusert eiendomsskattegrunnlag for bolig- og fritidseiendom	198	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
11.3.1	Vurderinger og forslag	198
11.3.2	Administrative og økonomiske konsekvenser	199
11.3.3	Ikrafttredelse	200
12	Merverdiavgift	201
13	Særavgifter	202
13.1	Innledning	202
13.2	Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)	202 395–396
13.3	Avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)	204 396–397
13.4	Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)	204 397
13.4.1	Innledning	204
13.4.2	Engangsavgift (kap. 5536 post 71)	205 397–403
13.4.3	Trafikkforsikringsavgift (kap. 5536 post 72)	211 403–405
13.4.4	Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)	212 405–407
13.4.5	Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)	212 407–408
13.5	Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)	213 408–409
13.6	Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)	216 409–410
13.7	Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)	218 410–411
13.8	Miljøavgifter på mineralske produkter mv.	219
13.8.1	Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)	219 411
13.8.2	CO ₂ -avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)	220 411–412
13.8.3	Svovelavgift (kap. 5543 post 71)	222 412–413
13.9	Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)	223 413
13.10	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)	223 413–414
13.11	Avgift på utslipp av NOX (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70) . . .	223 414
13.12	Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)	224 414
13.13	Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)	225 415
13.14	Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)	225 415
13.15	Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)	225 416
13.16	Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)	226 416–417
13.17	Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)	226 417
13.18	Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)	227 418
13.19	Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)	228 418
13.20	Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)	228 418–419
13.21	Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)	228 419
13.22	Inntekter ved tildeling av tillatelser (kap. 5309 post 29)	229 419
14	Toll	230
14.1	Innledning	230 420

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
14.2	Toll på landbruksvarer	230	
14.2.1	Administrative tollnedsettelseer	230	
14.2.2	Fordeling av tollkvoter	231	
14.2.3	Brexit	231	
14.2.4	Forhandlinger med EU	231	
14.3	WTO-saker	231	
14.3.1	Multilaterale forhandlinger	231	
14.4	Nye frihandelsavtaler	232	
14.5	Forbedring av tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP	232	
15	Sektoravgifter og gebyrer	234	
Del III	Andre lovsaker	239	
16	Bevissikring og skjult observasjon – anmodningsvedtak nr. 513 (2014–2015)	241	
16.1	Innledning og sammendrag	241	382
16.2	Bakgrunn og høringen	241	
16.3	Bevissikring	243	
16.3.1	Gjeldende rett	243	
16.3.2	Behov for bevissikring	244	
16.3.3	Vilkår for bevissikring	249	
16.3.4	Hvilke steder det skal kunne søkes etter bevis	253	
16.3.5	Hvem bevissikring kan rettes mot – særlig om bevissikring hos tredjeparter	255	
16.3.6	Beslutning om bevissikring	258	
16.3.7	Gjennomføring av bevissikring	259	
16.3.8	Anke over beslutning om bevissikring	262	
16.3.9	Forskriftshjemmel	262	
16.3.10	Administrative og økonomiske konsekvenser	263	
16.3.11	Ikrafttredelse	263	
16.4	Skjult observasjon	263	
16.4.1	Gjeldende rett	263	
16.4.2	Høringsnotatets forslag	264	
16.4.3	Høringsinstansenes merknader	265	
16.4.4	Vurderinger og forslag	267	
17	Utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter – anmodningsvedtak nr. 514 (2014–2015)	270	
17.1	Innledning og sammendrag	270	379, 381
17.2	Bakgrunn	270	
17.3	Høringen	271	
17.4	Gjeldende rett	272	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
17.4.1	Taushetsplikt	272	
17.4.2	Personopplysningsregelverket	272	
17.4.3	Grunnloven og EMK	274	
17.5	Generelt om utlevering av opplysninger	274	
17.5.1	Høringsnotatets forslag	274	
17.5.2	Høringsinstansenes merknader	275	
17.5.3	Vurderinger og forslag	279	
17.6	Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet	285	
17.6.1	Høringsnotatets forslag	285	
17.6.2	Høringsinstansenes merknader	285	
17.6.3	Vurderinger og forslag	292	
17.7	Administrative og økonomiske konsekvenser	299	
17.8	Ikraftsettelse	299	
18	Skatteetaten og Tolletatens bruk av personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer	300	
18.1	Innledning og sammendrag	300	377–383
18.2	Bakgrunn	300	
18.3	Gjeldende rett	300	
18.4	Høringen	302	
18.4.1	Høringsforslaget	302	
18.4.2	Merknader fra høringsinstansene	302	
18.5	Vurderinger og forslag	304	
18.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	307	
19	Opplysningsplikt for formidlingselskap mv.	308	
19.1	Innledning og sammendrag	308	383
19.2	Gjeldende rett	308	
19.2.1	Opplysningsplikt for de skattepliktige	308	
19.2.2	Opplysningsplikt for tredjeparter	308	
19.2.3	Skatt på inntekter fra utleie av bolig- og fritidseiendom	309	
19.3	Utenlandsk rett	309	
19.4	Høringen	310	
19.4.1	Bakgrunn for høringen	310	
19.4.2	Høringsnotatet og merknader fra høringsinstansene	311	
19.5	Vurderinger og forslag	312	
19.5.1	Generell lovhjemmel for opplysningsplikt	312	
19.5.2	Avgrensning i forskrift – opplysningsplikt for formidling av utleie av fast eiendom	314	
19.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	315	
19.7	Personvernkonsekvenser	317	
19.8	Ikraftredelse	319	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
20	Endringer i betalingsystemloven	320	
20.1	Innledning og sammendrag	320	376
20.2	Gjeldende rett	320	
20.3	Høringen	321	
20.3.1	Utvidelse av rettsvernsreglene til å gjelde systemer underlagt lovgivningen i land utenfor EØS	321	
20.3.2	Meldeplikt om deltakelse i systemer underlagt lovgivningen i land utenfor EØS	322	
20.3.3	Andre lovendringer	323	
20.3.4	Høringen	324	
20.4	Vurderinger og forslag	324	
20.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	325	
20.6	Ikrafttredelse	326	
21	Frist for refusjon av for mye trukket skatt i den nye kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere	327	382
22	Endringer i reglene om lempning av krav	328	
22.1	Innledning og sammendrag	328	378, 380–381
22.2	Gjeldende rett	328	
22.2.1	Lempning av krav som innkreves etter skattebetalingsloven	328	
22.2.2	Lempning av krav som kreves inn etter SI-loven	329	
22.3	Høringen	330	
22.4	Vurderinger og forslag	331	
22.4.1	Utvidet lempningsadgang i skattebetalingsloven § 15-2	331	
22.4.2	Like regler for lempning i Skatteetaten – endringer i SI-loven	333	
22.4.3	Mer helhetlig behandling av lempning i Skatteetaten	335	
22.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	336	
22.6	Ikrafttredelse	337	
23	Opprettinger og presiseringer av lovtekst	338	
23.1	Skatteloven § 8-11	338	368
23.2	Skatteloven § 8-13	338	368
23.3	Skatteloven § 14-82	338	368
23.4	A-opplysningsloven § 6	338	380
23.5	A-opplysningsloven § 10	339	380
Del IV	Omtalesaker	341	
24	Forenklinger i skatte- og avgiftslovgivningen	343	
25	Fond for idrettsutøvere	344	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
26	Beløpsgrenser for skatte- og arbeidsgiveravgiftsfritak for veldedige og allmenntilgunnede organisasjoner	345
27	Endret praksis for publisering av fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen	346
28	Avskrivninger for kostnader til etablering av bærfelt og fruktfelt	347
29	Jordbruksfradrag og gårdsmatprodusenter	348
30	Evalueringsrapport om Skattefunn	349
31	Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning mv. – anmodningsvedtak nr. 1116 (2016–2017)	350
31.1	Bakgrunn	350
31.2	Gjeldende rett	350
31.3	Departementets vurderinger	350
32	Finansskatt – anmodningsvedtak nr. 867 (2017–2018)	351
32.1	Bakgrunn	351
32.2	Gjeldende rett	351
32.3	Bakgrunn for innføring av finansskatt	351
32.4	Departementets vurderinger	353
32.4.1	Avgift på margininntekter	353
32.4.2	Ren overskuddsskatt betalt i terminer	353
32.4.3	Ny finansskatt på merverdien i finansnæringen	354
32.4.4	Merverdiavgift på skadeforsikring	354
33	Avskrivninger for boliger i næring – anmodningsvedtak nr. 38 (2017–2018)	356
33.1	Bakgrunn	356
33.2	Om avskrivningssystemet	356
33.3	Avskrivninger av boligbygg	356
33.4	Departementets vurderinger	357
34	Beskatning av multinasjonale selskap og selskap med digital inntjeningsplattform – anmodningsvedtak nr. 711, 712 og 713 (2017–2018)	359
35	Avgiftsfritak for varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner – anmodningsvedtak nr. 869 (2017–2018)	361

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
35.1	Bakgrunn	361
35.2	Gjeldende rett	361
35.3	Regelverket i andre land	361
35.4	Omfanget av avgiftsfri handel	362
35.5	Departementets vurderinger	363
36	Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og bøker – anmodningsvedtak nr. 37 (2017–2018)	364
A – Forslag til lovvedtak		367
B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak		384
Vedlegg		
1	Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	421
2	Skattestatistikk for 2016	438
3	Toll	454
4	Utkast til endringer i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14	460



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2018–2019)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2019

Skatter, avgifter og toll 2019

*Tilråding fra Finansdepartementet 28. september 2018,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Solberg)*

Del I
Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1.1 Regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen vil bruke skatte- og avgiftssystemet til å finansiere fellesgoder, sikre sosial mobilitet, oppnå mer effektiv ressursutnyttelse og gi bedre vilkår for norsk næringsliv. Det private eierskapet skal styrkes, og det skal lønne seg mer å jobbe, spare og investere.

Regjeringens hovedmål i skattepolitikken er å finansiere fellesgoder så effektivt som mulig. Regjeringen vil dessuten redusere skatte- og avgiftsnivået for å øke verdiskapingen og for å gi større frihet for familiene og den enkelte. Skatter og avgifter skal også stimulere til mer miljøvennlig atferd. Forbedringer av skatte- og avgiftssystemet er derfor en sentral del av regjeringens økonomiske politikk og et viktig virkemiddel for å fremme økonomisk vekst.

Brede skattegrunnlag, lave skattesatser og skattemessig likebehandling av næringer, virksomheter og investeringer vil bidra til at ressursene utnyttes best mulig. Disse retningslinjene har vært førende for utformingen av skattesystemet siden skattereformen i 1992. Reformen bidro til at Norge fikk et mer vekstfremmende skattesystem. Skattegrunnlagene samsvarte bedre med selskapenes faktiske inntjening, og avkastningen på investeringene ble høyere. Stortinget har gjennom behandlingen av Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst* (skattemeldingen) sluttet seg til disse grunnleggende prinsippene.

Norges konkurranseevne avhenger av at vi har en omstillingsdyktig økonomi der ressursene utnyttes best mulig. Dette oppnås ved gode generelle rammebetingelser som gjør det attraktivt å investere i Norge. Særordninger og unntak i skatte- og avgiftssystemet vil ofte kanalisere ressurser til anvendelser som er mindre produktive.

Hovedresultater fra regjeringens skatte- og avgiftspolitik

Regjeringen har redusert samlede skatter og avgifter med om lag 24 mrd. 2018-kroner påløpt

siden den tiltrådte. Regjeringen har blant annet gjennomført følgende endringer til og med 2018:

- Inntektsskatten for personer og selskap er redusert. Nedsettelsen av skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap fra 28 til 23 pst. bidrar til å stimulere sparing og investeringer og gjøre økonomien mer vekstkraftig. Reduksjon i marginalsattesatsene for personer og fjerningen av skatteklasse 2 styrker arbeidsinsentivene. Ved også å øke minstefradraget i lønn og trygd og pensjon har brede grupper av befolkningen fått del i skattelettelsene.
- Formuesskatten er redusert med om lag 6,1 mrd. kroner. Lettelser bidrar til å stimulere sparingen, tilførselen av norsk egenkapital og investeringer i næringsvirksomhet. Skattesatsen er redusert fra 1,1 til 0,85 pst., og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,48 mill. kroner. Det er innført en verdsettelsesrabatt på 20 pst. for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Samtidig er formuesverdien av næringseiendom økt fra 50 til 80 pst. av anslått markedsverdi, formuesverdien av sekundærboliger er økt fra 50 til 90 pst., og formuesverdiene av fritidsbolig er økt med 10 pst. Det har bidratt til jevnere verdsettelse av formuesobjekter.
- Skattefunnordningen, som stimulerer til forskning og innovasjon i næringslivet, er utvidet betydelig. Beløpsgrensen for egenutført FoU er hevet fra 5,5 mill. kroner til 25 mill. kroner, mens samlet beløpsgrense for egenutført FoU og FoU innkjøpt fra godkjente forskningsinstitusjoner er hevet fra 11 mill. kroner til 50 mill. kroner. I tillegg er den maksimale timesatsen for egne ansatte økt fra 530 kroner til 600 kroner.
- Skatt på næringsvirksomhet, herunder selskapsskatt, er redusert med om lag 8,8 mrd. kroner.
- Arveavgiften er fjernet. Det letter likviditetsbelastningen ved generasjonsskifte og er en stor forenkling.
- Det har vært en klar dreining i retning av miljøbegrunnede avgifter.
- Bilavgiftene er til sammen redusert med om lag 1,9 mrd. kroner.

- Engangsavgiften er lagt om i miljøvennlig retning, og effektkomponenten er fjernet. Dette har bidratt til økende andel null- og lavutslippsbiler i nybilparken. Gjennomsnittlig engangsavgift for en ny personbil (medregnet elbiler) er redusert med vel 40 000 kroner fra 2013 til første halvår 2018.
- Båtmotoravgiften, årsavgiften for campingvogner, engangsavgiften for veteranbiler og amatørbygde kjøretøy er fjernet.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2019

Norsk økonomi er på rett kurs, jf. omtale i Meld. St. 1 (2018–2019) *Nasjonalbudsjettet 2019*. Den ekspansive finanspolitikken og en offensiv skatte- og avgiftspolitikkk med brede skattelettelse til næringslivet og personer har gitt resultater.

Regjeringen vil fortsatt prioritere skatte- og avgiftsendringer som styrker vekstevnen i økonomien, letter omstillingene og skaper nye arbeidsplasser.

Lavere skattesats på alminnelig inntekt for personer og selskap er særlig vekstfremmende. Sammen med ytterligere økt verdsettelsesrabatt for aksjer og driftsmidler i formuesskatten blir det mer lønnsomt for norske eiere å investere i Norge.

Regjeringen fremmer også flere forslag som bidrar til å utvide skattegrunnlagene og forbedre skattesystemet.

Samlede nye skattelettelse i 2019 som følge av regjeringens forslag er om lag 1,1 mrd. kroner påløpt og 1,7 mrd. kroner bokført. Dynamiske virkninger av forslaget til skatteopplegg for 2019 er nærmere omtalt i punkt 1.3.

Skatter

Regjeringen legger vekt på at skattereformen følges opp i tråd med enigheten i Stortinget. Det innebærer blant annet å vurdere ytterligere lettelse i selskapsskatten i lys av utviklingen internasjonalt. Norge har i dag den høyeste selskapsskattesatsen i Norden. I Sverige har Riksdagen vedtatt at satsen skal reduseres fra 22 pst. i 2018 til 20,6 pst. i 2021. For å ta hensyn til den internasjonale utviklingen foreslås det å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer fra 23 til 22 pst. Petroleums- og grunnrenteskatten for vannkraft justeres innenfor en provenyøytral ramme. Dette innebærer at særskatten for petroleum økes med 1 prosentenheter til 56 pst., og friinntektssatsen reduseres fra 5,3 til 5,2 pst. per år. For

vannkraftproduksjon økes grunnrenteskatten med 1,3 prosentenheter til 37,0 pst. Oppjusteringsfaktoren for aksjeutbytte mv. i alminnelig inntekt økes fra 1,33 til 1,44, slik at den samlede marginalskatten på utbytte opprettholdes omtrent på dagens nivå når en ser selskapsskatt og personlig utbytteskatt i sammenheng. Skattesatsen på overskudd i finansnæringen holdes på 25 pst.

Reduksjonen i selskapsskattesatsen dekkes inn gjennom grunnlagsutvidelser, blant annet gjennom endring av reglene for skattlegging av forsikrings- og pensjonsforetak. Det gjennomføres også målrettede tiltak for å motvirke overskuddsflytting, blant annet ved å endre rentebegrensningsregelen og skattereglene som bestemmer når et selskap anses hjemmehørende i Norge (hjemmehørendebegrepet).

Ny regnskapsstandard reduserer den samlede verdsettelsen av bankenes utlånsportefølje. Det foreslås at denne reduksjonen i sin helhet kan fradragføres i innføringsåret 2018.

Marginalskattesatsen på arbeidsinntekt foreslås redusert for de aller fleste. Dette skjer ved at satsene i trinns-katten økes mindre enn reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt. Satsene i trinns-katten økes med mellom 0,5 og 0,9 prosentenheter.

Regjeringen foreslår også å øke verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler i formuesskatten fra 20 til 25 pst. og å øke bunnfradraget til 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektepar).

Det foreslås endringer som vil forenkle skattesystemet. Blant annet innføres en felles beløpsgrense i reisefradraget for reiser henholdsvis innenfor og utenfor EØS-området. Skattebegrensning ved liten skatteevne foreslås lukket for nye brukere for å opprettholde arbeidsinsentivene for unge trygdemottakere og å bevare virkningene av uførereformen.

Regjeringen foreslår at arbeidsgiver pålegges å innrapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift for lønn i form av tips. Tips er skattepliktig inntekt, men har i for liten grad vært oppgitt til beskatning.

Det foreslås at selvstendig næringsdrivende skal kunne spare mer av sin inntekt til pensjon med fradrag i alminnelig inntekt.

Regjeringen foreslår flere endringer i eiendomsskattereglene for bolig og fritidseiendom. Den maksimale satsen reduseres fra 7 til 5 promille, og kommunene skal bruke formuesgrunnlagene for eiendomsskatteformål. Den obligatoriske reduksjonsfaktoren som skal begrense skattegrunnlaget, settes til 30 pst. av beregnet markedsverdi for både bolig og fritidsbolig. Endringene skal gjelde fra 2020.

Avgifter

Regjeringen foreslår flere endringer som forsterker klima- og miljøinnretningen av avgiftssystemet. Flypassasjeravgiften gis en miljøprofil ved å innføre avstandsdifferensiering med høyere sats ut av Europa. Det tas sikte på iverksettelse fra 1. april 2019. Det foreslås også å miljødifferensiere engangsavgiften for motorsykler ytterligere. Regjeringen foreslår å innføre vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner. Særfordelen i CO₂-komponenten i engangsavgiften for drosjer foreslås avviklet. Dette gir sterkere insentiv til å anskaffe mer miljøvennlige biler også i drosjevirkosomhet.

Omlaggingen til ny målemetode for beregning av utslipp fra nye biler (WLTP) foreslås utsatt til 2020 fordi det foreligger for lite tilgjengelig informasjon om utslippsverdiene med den nye målemetoden.

Regjeringen foreslår videre at sjokolade- og sukkervareavgiften reduseres til (prisjustert) 2017-nivå.

Det foreslås også å redusere elavgiften med ett øre per kWh ut fra prisjustert sats. Dermed får blant annet husholdningene, tjenesteytende næringer og kommunene redusert sine strømregninger.

Andre forslag til endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår også andre endringer i skatte- og avgiftsreglene med provenyvirkning i 2019:

- De skattefrie satsene ved kostdekning på dagreiser innenlands reduseres.
- Personfradraget lønnsjusteres.
- Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Dette gjelder blant annet fagforeningsfradraget, kilometersatsene i reisefradraget, foreldre- og fradraget, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensingsregelen, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, jordbruksfradraget, fisker- og sjømannsfradragene og maksimal sparing med BSU.
- Beløpsgrensen for skattefrie ansatterabatter settes til 7 000 kroner, og grensen for skattefri overtidsmat settes til 200 kroner.
- Ordningen med aksjesparekonto endres slik at utsatt beskatning også omfatter utbytte fra aksjer og fondsandeler.
- Satsen i produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk økes fra 2,3 til 2,4 pst.
- Omsetningskravet for biodrivstoff økes.
- Veibruksavgiften på LPG trappes opp til 40 pst. av veibruksavgiften på bensin, slik at en følger

Stortingets plan om gradvis opptrapping til full veibruksavgift i 2025.

- Redusert sats i elavgiften utvides til produksjon og omforming av energiprodukt.
- Avgiftssatsene i nummeravgiften flyttes fra nummerforskriften til særavgiftsvedtaket og prisjusteres fra 2009 til 2019 som for andre særavgifter.
- Overprisede gebyrer på rettsområdet reduseres.
- Det innføres en sektoravgift for kontroll og sporing av tobakksvarer.
- Sektoravgiftene for Petroleumstilsynet og Nasjonal kommunikasjonsmyndighet økes.

1.3 Dynamiske virkninger

Lavere skattesatser kan bidra til bedre ressursbruk og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Deler av det umiddelbare provenytapet vil da motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser. Skattelettelsen kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. En økning av skattegrunnlagene kan skje over mange år. Det kan derfor ikke budsjetteres med den tilhørende provenyøkningen i budsjettåret. Etter hvert som grunnlagene vokser og nivået på skatte- og avgiftsinntektene øker, vil handlingsrommet i budsjettene øke.

Ulike skatter og avgifter har ulik virkning på ressursbruken i økonomien. Enkelte skatter og avgifter bidrar til bedre ressursbruk. Det gjelder blant annet avgifter som fører til at helse- og miljøskadelige aktiviteter prises riktigere. Andre skatter kan virke nøytralt, slik som skatt på grunnrente. De fleste skatter fører derimot til at personer og bedrifter endrer sine beslutninger slik at ressursene utnyttes mindre effektivt. For eksempel gjør skatt på arbeid det mindre lønnsomt å arbeide. Tilsvarende blir det mindre lønnsomt å betale ned gjeld eller å sette penger i banken eller i aksjer dersom en del av avkastningen trekkes inn i form av skatt. Skatt på selskapsoverskudd fører til at færre investeringer blir lønnsomme.

Mesteparten av skatteinntektene må komme fra skatter som virker negativt på økonomien. For et gitt skattnivå blir de negative virkningene minst mulig dersom en legger størst vekt på skatter som i liten grad påvirker personers og bedrifters beslutninger, og dersom en har lave skattesatser på brede grunnlag fremfor høye satser på smale grunnlag. Høye skattesatser gir sterke motiver til å endre atferd og gjør det lønnsomt å omgå eller unndra skatten. Det hemmer den økonomiske veksten.

Skattereduksjoner kan derfor bidra til bedre ressursbruk og gi grunnlag for økt vekst. Noen skattereduksjoner vil virke mer positivt enn andre. Dette finnes det en del kunnskap om. For eksempel antyder økonomisk forskning at særlig lavere skattesatser på selskapsoverskudd og arbeid kan ha spesielt gunstige virkninger. Skatteutvalget viser til internasjonal forskning og legger til grunn at eiendomsskatt og konsumskatter hemmer den økonomiske veksten mindre enn andre typer skatter, jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Utvalget peker på at tradisjonell selskapsskatt og personlige inntektsskatter (skatt på arbeid og skatt på kapitalinntekter) reduserer den økonomiske veksten mest.

Regjeringens forslag til skatteopplegg for 2019 er i tråd med faglig godt forankrede anbefalinger om hvilke skattelettelser som vil bedre ressursbruken og styrke grunnlaget for økonomisk vekst. Regjeringen foreslår å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer med 1 prosentenheter. Det vil støtte opp under vekstevnen i fastlandsøkonomien ved å stimulere til at investeringer og arbeidstilbud øker over tid. Særlig antas lavere selskapsskattesats å ha positiv virkning. Anslag fra Skatteutvalget tilsier at de gjennomførte endringene i selskapsskatten kan ha en selvfinansieringsgrad over tid på 20–40 pst.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer kombinert med en noe høyere trinnsnitt vil redusere marginalsattesatsen på både arbeid og sparing. Samlet marginalsattesats på arbeid vil med regjeringens forslag reduseres med mellom 0,05 og 0,5 prosentenheter for de som betaler trinnsnitt (de som har minst 174 500 kroner i personinntekt i 2019). Forslaget vil derfor stimulere til arbeid og kan ha en viss selvfinansiering over tid.

Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, men beregninger foretatt med SSBs simuleringmodell LOTTE-Arbeid tyder på at kombinasjonen av redusert skattesats på alminnelig inntekt, ny trinnsnitt og øvrige elementer av skatteopplegget som kan beregnes i modellen, kan ha en selvfinansieringsgrad på om lag 16 pst.

Regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt for personer vil isolert sett redusere marginalsatten på kapitalinntekter med 1 prosentenheter. Det vil øke renten etter skatt, øke verdien av renteinntekter og redusere verdien av rentefradraget. Empirisk forskning antyder at høyere avkastning etter skatt samlet sett øker sparingen, men det er usikkert hvor stor effekten er.

Den foreslåtte reduksjonen i verdsettelsen av aksjer og driftsmidler i formuesskatten vil også øke avkastningen etter skatt av å investere i aksjer og driftsmidler for de som er i formuesskatteposisjon. Videre dempes favoriseringen i formuesskatten av investeringer i primærbolig og fritidsboliger fremfor investering i næringsvirksomhet. På den annen side øker favoriseringen av aksjer og driftsmidler noe sammenlignet med sekundærbolig, bankinnskudd og obligasjoner. Forslaget kan bidra til at en større del av sparingen kanaliseres til investeringer i næringsvirksomhet. Det kan også bidra til økte investeringer blant virksomheter som er avhengige av norsk egenkapital for å få gjennomført sine prosjekter. Regjeringens forslag om lavere formuesskatt antas på denne bakgrunn å ha en positiv langsiktig virkning på norsk økonomi og arbeidsplasser.

Departementet antar at det tar tid før dynamiske virkninger av regjeringens forslag til endringer i inntekts- og formuesskatt påvirker skatteinntektene. Departementet budsjetterer derfor ikke med dynamiske virkninger av disse endringene i 2019-budsjettet. Derimot antas det at endringer i avgifter påvirker priser og etterspørsel allerede i 2019. I provenyanslagene for endringer i de fleste særavgiftene er det derfor tatt hensyn til at avgiftsgrunnlaget endres når avgiftssatsene endres.

1.4 Provenyvirkninger av forslaget til skatte- og avgiftsendringer

Tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av regjeringens forslag. Provenyvirkningene av skatte- og avgiftsopplegget beregnes i forhold til referansesystemet for 2019. Referansesystemet for 2019 er basert på 2018-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- eller formuesvekst.

Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er i referansesystemet i hovedsak justert til 2019-nivå med anslått lønnsvekst på 3,25 pst. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått konsumprisvekst fra 2018 til 2019 på 1,5 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 3,25 pst., får da om lag samme gjennomsnittlig inntektsskatt i referansesystemet for 2019 som i 2018. I referansesystemet er alle mengdeavgifter justert med anslått vekst i konsumprisene fra 2018 til 2019. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2018 til 2019.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av skatte- og avgiftsopplegget for 2019. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2019. Mill. kroner

	Påløpt	Bokført
Skatt på inntekt for personer	-619	-485
Redusere satsen på alminnelig inntekt for personer til 22 pst., inkl. justert utbytteskatt ¹	-11 460	-9 170
Øke trinnskatten ²	10 580	8 465
Redusere skattefrie satser ved kostdekning på dagsreiser innenlands	80	65
Justere reisefradraget. Utgifter til bom og ferge inngår i øvre tak	15	12
Lukke ordningen med skattebegrensning ved liten skatteevne for nye brukere ...	0	15
Pålegge arbeidsgiver å innrapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift for tips.....	350	280
Sette beløpsgrenser for ansatterabatter til 7 000 kr og for overtidsmat til 200 kr...	-160	-128
Lønnsjustere personfradraget.....	-90	-75
Øke grensen for skattefavorisert pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende.....	-80	-65
Videreføre satser og beløpsgrenser nominelt, inkl. samspill og avrundinger.....	146	116
Formuesskatt	-690	-550
Øke rabatten for verdsettelse av aksjer og driftsmidler (inkl. næringsseiendom) til 25 pst. Øke bunnfradraget til 1,5 mill. kroner	-690	-550
Næringsbeskatning	1 650	450
Redusere satsen på alminnelig inntekt for selskap til 22 pst.	-2 700	0
Justere petroleumsskatten provenynøytralt ³	0	0
Justere skatten for vannkraft provenynøytralt ⁴	0	0
Øke finansskatten ved at skattesatsen på overskudd i næringen holdes på 25 pst.	700	0
Endre rentebegrensningsregelen.....	600	0
Endre hjemmehørendebegrepet	50	0
Skattlegge forsikrings- og pensjonsforetak	3 000	1 000
Ny regnskapsstandard for banker og finansforetak fra 2018 – økte fradrag (engangseffekt)	0	-550
Miljø- og bilavgifter	295	271
Øke omsetningskravet for biodrivstoff	235	215
Øke veibruksavgiften på LPG	2	2
Avvikle særfordelen for drosjer i CO ₂ -komponenten i engangsgiften	18	17
Legge om flypassasjeravgiften provenynøytralt.....	0	0

Tabell 1.1 fortsetter

	Påløpt	Bokført
Innføre vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner	40	37
Andre avgifter og toll	-1 661	-1 397
Redusere avgiftsøkningen på sjokolade- og sukkervarer til (prisjustert) 2017-nivå	-1 000	-900
Redusere elavgiften med 1 øre per kWh	-650	-490
Utvide redusert sats i elavgiften for produksjon og omforming av energi	-20	-15
Inflasjonsjustere nummeravgiftene	4	4
Forbedre tollpreferansene for de nest fattigste utviklingslandene (GSP+-landene)	0	0
Oppjustere reduserte satser pga. svak krone ⁵	5	4
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-29	-26
Redusere overprisede gebyrer	-80	-77
Øke sektoravgifter for Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	29	29
Øke sektoravgift Petroleumstilsynet	7	7
Ny sektoravgift – kontroll av tobakksvarer	15	15
Samlede nye skatte- og avgiftslettelser i 2019	-1 054	-1 737
Virkning av vedtak ifm. Nasjonalbudsjettet 2018	-125	-2 157
Virkning av vedtak ifm. Revidert nasjonalbudsjettet 2018	-72	-63
Samlede foreslåtte og vedtatte skatte- og avgiftsendringer i 2019	-1 251	-3 957

¹ Oppjusteringsfaktoren for utbytte økes fra 1,33 til 1,44.

² Trinnskattesatsene for 2019 settes til 1,9 pst. i trinn 1, 4,2 pst. i trinn 2, 13,2 pst. i trinn 3 og 16,2 pst. i trinn 4. Skattefradraget for pensjonister er justert for å opprettholde innslagspunktet for å betale inntektsskatt for pensjonister.

³ Målt som nåverdi av fremtidige skatteinntekter er endringen provenynøytral. Provenyet reduseres med 150 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2019. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende. Handlingsrommet i budsjettet for 2019 påvirkes dermed ikke av denne endringen.

⁴ Økt grunnrenteskattesats gir et merproveny på om lag 305 mill. kroner påløpt i 2019, bokført i 2020. Virkningen er provenynøytral når dette ses i sammenheng med redusert sats på alminnelig inntekt for vannkraftnæringen.

⁵ De reduserte satsene må ikke være lavere enn minstesatsene i EUs energiskattedirektiv fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. Avgift på elektrisk kraft økes med om lag 4 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført, grunnavgift på mineralolje mv. med om lag 0,1 mill. kroner og CO₂-avgift på naturgass med om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2019 samt anslag for 2018 og regnskapstall for 2017, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.2 Bokførte skatte- og avgiftsinntekter fordelt på kapittel og post. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2018			Forslag 2019
			Regnskap 2017	Saldert budsjett	Anslag NB 2019	
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv. ¹	53 757	66 396	66 900	74 700
	72	Fellesskatt ¹	198 870	178 131	177 400	105 600
	74	Selskapsskatt.....	-	-	-	83 600
5502		Finansskatt				
	70	Skatt på lønn.....	1 563	1 840	1 975	2 050
	71	Skatt på overskudd.....	-	460	700	1 435
5506	70	Avgift på arv og gaver	91	-	80	-
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	23 688	31 300	42 500	52 800
	72	Særskatt på oljeinntekter	41 361	52 900	74 200	103 300
	74	Arealavgift mv.	939	1 300	1 500	1 600
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	5 182	5 600	5 400	5 600
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	7	5	2	2
5511		Tollinntekter				
	70	Toll	3 271	3 200	3 430	3 000
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	227	250	310	300
5521	70	Merverdiavgift.....	267 433	291 500	294 000	310 000
5526	70	Avgift på alkohol	13 692	13 800	14 100	14 200
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.....	7 027	7 100	6 600	6 600
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift	16 227	15 935	15 000	14 600
	72	Trafikkforsikringsavgift	9 606	7 100	7 000	9 400
	73	Vektårsavgift.....	339	350	340	350
	75	Omregistreringsavgift.....	1 474	1 450	1 450	1 480
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin	5 575	5 100	5 600	5 700
	71	Veibruksavgift på autodiesel	9 850	9 900	10 600	10 900
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	4	8	5	7
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	10 884	11 100	11 400	11 000
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	1 815	1 700	1 900	1 850
	71	Avgift på smøreolje mv	109	115	118	120

Tabell 1.2 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2018			Forslag 2019
			Regnskap 2017	Saldert budsjett	Anslag NB 2019	
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift	7 093	7 939	8 600	8 700
	71	Svovelavgift	18	10	6	6
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretten (TRI)	0	1	1	1
	71	Tetrakloretten (PER)	1	1	1	1
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	429	560	350	370
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	52	50	52	54
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	39	65	65	65
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	1	1	1	1
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvin- ningsrett av mineraler etter mineralloven	3	2	2	2
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.....	1 411	2 520	2 200	1 500
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.....	2 091	3 170	2 900	3 050
5557	70	Avgift på sukker mv	206	210	200	210
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	1 834	1 950	1 900	1 980
	71	Miljøavgift på kartong.....	48	40	55	55
	72	Miljøavgift på plast	34	35	37	40
	73	Miljøavgift på metall	9	10	11	10
	74	Miljøavgift på glass.....	74	80	82	85
5561	70	Flypassasjeravgift	1 813	1 850	1 950	2 040
5562	70	Totalisatoravgift	-	135	135	135
5565	70	Dokumentavgift	9 259	9 300	9 300	9 700
		Sektoravgifter ²	3 536	3 429	3 435	3 586
5583	70	Avgifter på frekvenser mv	292	294	293	302
5584	70	Utgåtte avgifter	4	-	-	-
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift.....	137 747	144 613	144 600	150 700
	72	Arbeidsgiveravgift	175 773	182 205	183 100	191 800
Sum skatter og avgifter til statsbudsjettet			1 014 754	1 065 010	1 101 787	1 194 587

¹ Fra 2019 skatter fra personlig skattytere, før 2019 inkludert også selskapsskatter.

² Dette er en samlepost for sektoravgifter under de ulike departementene, som berører flere kapitler og poster. Se tabell 15.1 for nærmere oversikt.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til regelendringer i 2019, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsopplegget for 2019 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2019. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt, formuesskatt mv	7 444
	72	Fellesskatt ²	-8 663
	73	Skatt på opparbeidede forpliktelse i rederiene	0
	74	Selskapsskatt	414
5502		Finansskatt	
	70	Skatt på lønn	0
	71	Skatt på overskudd	36
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum ³	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt.....	0
	72	Særskatt på oljeinntekter	0
	74	Arealavgift mv	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen	0
5511		Tollinntekter	
	70	Toll	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter	0
5521	70	Merverdiavgift	0
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakkvarer mv.....	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift	54
	72	Trafikkforsikringsavgift	0
	73	Vektårsavgift.....	0
	75	Omregistreringsavgift.....	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.....	0
	71	Veibruksavgift på autodiesel	215
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	2
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	-502
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.....	0

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
	71	Avgift på smøreolje mv.....	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO ₂ -avgift	1
	71	Svovलगift	0
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloretten (TRI).....	0
	71	Tetrakloretten (PER).....	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK)	0
5549	70	Avgift på utslipp av NO _x	0
5550	70	Miljøavgift plantevernmidler	0
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum	0
	71	Avgift knyttet til undersøkelses- og utvinningsrett av mineraler etter mineralloven.....	0
5555	70	Avgift på sjokolade og sukkervarer mv.....	-900
5556	70	Avgift på alkoholfrie drikkevarer mv.....	0
5557	70	Avgift på sukker mv.....	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong.....	0
	72	Miljøavgift på plast.....	0
	73	Miljøavgift på metall.....	0
	74	Miljøavgift på glass.....	0
5561	70	Flypassasjeravgift	0
5565	70	Dokumentavgift	0
		Sektoravgifter og overprisede gebyrer ⁴	-26
5583	70	Avgift på frekvenser mv	4
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift.....	134
	72	Arbeidsgiveravgift	50
Sum endringer i skatter, avgifter og inntekter til statsbudsjettet.....			-1 737

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 5.8 for omtale av de kommunale skatteøkene.

² Fra 2019 gjelder denne posten personlige skattytere.

³ Målt som nåverdi av fremtidige skatteinntekter er justeringen i petroleumsskatten provenynøytral. Provenyet reduseres med 150 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2019. Overføringen til Statens pensjonsfond utland reduseres tilsvarende. Handlingsrommet i budsjettet for 2019 påvirkes dermed ikke av denne endringen.

⁴ Hvilke sektoravgifter og overprisede gebyrer som endres fremkommer i tabell 1.1 og kapittel 15.

Kilde: Finansdepartementet.

1.5 Fordelingsprofilen på skatteopplegget

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten. Utbytteskatten, som ble innført ved skatterefor­men 2006, bidrar til å øke den gjennomsnittlige skatten i prosent av inntekt for de øverste inntektsgruppene, jf. punkt 2.6.

Regjeringens skattepolitikk kjennetegnes av vekstfremmende lettelse som brede grupper av befolkningen har fått del i. Trolig blir det en betydelig forskjell mellom fordelingsvirkningene på noe lengre sikt, når effektene av forslaget fullt ut er innfaset, og fordelingsvirkningene for budsjett­året 2019. I analysene som gjengis nedenfor, er det de helt kortsiktige fordelingsvirkningene som tallfestes.

Regjeringens skatteopplegg for 2019 gir lettelse til brede grupper av befolkningen. Om lag 87 pst. av skattyterne får lavere eller om lag uendret skatt med forslaget, mens om lag 13 pst. av skattyterne får økt skatt. Andelen personer som får skatteskjerpelse, er størst i de høyeste inntektsgruppene, hovedsakelig som følge av økt skatt på utbytte. Beregningene tar ikke hensyn til virkninger på fordelingen av lavere selskapsskatt. I de laveste inntektsgruppene får en stor andel av personene om lag uendret skatt. Det må ses i sammenheng med at disse betaler relativt lite skatt. Samlet anslås det at om lag 1,3 pst. av skattyterne får en skatteøkning på mer enn 2 000 kroner. Disse har i gjennomsnitt en bruttoinntekt på 1,7 mill. kroner og får i gjennomsnitt økt skatten med i overkant av 8 800 kroner.

Beregningene inkluderer alle endringer i inntekts- og formuesbeskatningen av personer som det er mulig å regne på i SSBs skattemodell LOTTE-Skatt, til sammen en netto skattelettelse på 1,5 mrd. kroner påløpt. I beregningene av hvordan skatteopplegget slår ut for ulike grupper, sammenlignes skatten som følger av regjeringens forslag, med skatten som følger av referanse­systemet for 2019.

Noen av forslagene som gjelder skatt på inntekt for personer, har det ikke vært mulig å ta inn i fordelingsberegningene. Det gjelder endringer i skattefrie satser for kostdekning, reisefradraget, lukking av skattebegrensingsregelen ved liten skatteevne, maksimal beløpsgrense for personalrabatter, skattlegging av tips og skattefavisert pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende. Disse forslagene øker provenyet samlet med netto om lag 200 mill. kroner påløpt i 2019.

Virkninger av endringer i næringsbeskatningen, avgifter og sektoravgifter og overprisede gebyrer inngår heller ikke.

Beregning av fordelingsvirkninger utføres på dagens skattegrunnlag. Anslagene må derfor forstås som virkninger på kort sikt. Det er en utfordring at en med anslag kun på kortsiktige fordelingsvirkninger ikke får tallfestet virkningene av tilpasninger over tid. Et hovedmål med regjeringens skattepolitikk har vært å gjøre det mer lønnsomt å investere, arbeide og spare. En rekke skatteendringer vil gi tilpasninger som har betydning for fordelingen over tid. Det er en fare for at tiltak som enkelt lar seg regne på, får for stor oppmerksomhet, på bekostning av positive virkninger av en skattepolitikk som øker investeringer og arbeidstilbud. Disse virkningene vil komme gradvis og lar seg ikke like lett tallfeste.

Det oppstår dermed en forskjell mellom fordelingsvirkningene på noe lengre sikt, når den samlede virkningen av en skatteendring er fullt uttømt, og på helt kort sikt for det enkelte budsjettåret. Skatteendringer som stimulerer arbeidstilbudet, kan derfor bidra til utjevning. Lavere marginalsatter og lukking av skattebegrensning ved liten skatteevne for nye brukere styrker insentivene til arbeid, og vil over tid bidra til jevnere fordeling dersom flere kommer i arbeid. Lavere selskapsskatt tilfaller i første omgang eierne som følge av at overskuddet øker. Over tid er det imidlertid rimelig å anta at selskapsskattelettelsen gir økte investeringer. Økte investeringer bidrar til å gjøre arbeidskraften mer produktiv og dermed til økt reallønn. Over tid er det derfor rimelig å anta at en andel av selskapsskattelettelsen tilfaller arbeidstakerne.

Tabell 1.4 viser hvordan regjeringens forslag til personskatteendringer for 2019 på kort sikt slår ut i gjennomsnitt for ulike grupper. Om lag halvparten av lettelsene går til personer med bruttoinntekt under 600 000 kroner.

Skattelettelsen som andel av bruttoinntekten utgjør om lag 0,1 pst. i gjennomsnitt. Gjennomsnittlig lettelse målt i kroner er nokså lik for de fleste inntektsgruppene, men stiger for inntekter over 750 000 kroner. For den aller høyeste inntektsgruppen skyldes lettelsene i all hovedsak lettelsene i formuesskatten.

I gjennomsnitt for alle reduseres skatten med om lag 300 kroner, hvorav redusert formuesskatt utgjør om lag 200 kroner. I forslaget økes både bunnfradraget i formuesskatten og rabatten for verdsettelse av aksjer og driftsmidler.

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i personbeskatningen for alle personer som er 17 år eller eldre. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2019

Bruttoinntekt	Antall	Gjennom- snittlig skatt i referanse- alternativet. Prosent	Gjennom- snittlig skatt i referanse- alternativet. Kroner	Gjennom- snittlig endring i skatt. Kroner	Endring i pst. av brutto- inntekten	Herav: Gjennom- snittlig endring i formuesskatt. Kroner
0–150 000 kr	541 700	4,8	2 800	0	0,0	0
150 000–200 000 kr	227 700	5,7	10 000	-200	-0,1	0
200 000–250 000 kr	296 100	8,6	19 300	-200	-0,1	0
250 000–300 000 kr	329 200	13,0	35 800	-300	-0,1	0
300 000–350 000 kr	350 800	16,4	53 400	-300	-0,1	0
350 000–400 000 kr	331 200	18,9	70 900	-300	-0,1	-100
400 000–450 000 kr	336 400	20,7	88 200	-300	-0,1	-100
450 000–500 000 kr	317 400	22,0	104 600	-300	-0,1	-100
500 000–600 000 kr	547 200	23,4	128 300	-300	-0,1	-100
600 000–750 000 kr	487 600	25,6	170 100	-400	-0,1	-100
750 000–1 mill.kr	334 100	28,9	246 600	-700	-0,1	-200
1 mill. kr og over	270 800	34,9	572 500	-1 200	-0,1	-1 500
I alt	4 370 200	24,5	118 300	-300	-0,1	-200

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt.

Selvstendig næringsdrivende kommer som gruppe godt ut av skatteendringene. Samlede lettelser for denne gruppen utgjør om lag 170 mill. kroner. Dette innebærer en gjennomsnittlig lettelse på om lag 1 600 kroner, hvorav 500 kroner kan tilskrives formuesskattelettelsene.

For gruppen lønnstakere anslås samlet lettelse til om lag 925 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på 400 kroner, herav om lag 200 kroner i redusert formuesskatt.

Alderspensionister får samlet sett en skattelettelse på om lag 180 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på om lag 200 kroner, hvorav nesten 90 pst. kan tilskrives formuesskattelettelsene.

Trygdede får samlet sett en skattelettelse på nesten 200 mill. kroner. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig skattelettelse på nesten 400 kroner, hvorav lettelsene i formuesskatten kun utgjør en liten andel.

Enkelte forslag som gjelder skatt på inntekt for personer, er ikke inkludert i fordelingsberegningene, jf. omtale ovenfor. Disse endringene utgjør i gjennomsnitt om lag 50 kroner fordelt på alle skattytere over 17 år, men endringene kan ikke fordeles etter bruttoinntekt eller sosioøkonomisk gruppe.

gene, jf. omtale ovenfor. Disse endringene utgjør i gjennomsnitt om lag 50 kroner fordelt på alle skattytere over 17 år, men endringene kan ikke fordeles etter bruttoinntekt eller sosioøkonomisk gruppe.

1.6 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.5 viser skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2018 og med regjeringens forslag for 2019. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller pris fra 2018 til 2019 blir de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet. Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 3,25 pst., konsumprisveksten til 1,5 pst. og veksten i ordinær alderspensjon til 2,5 pst. For øvrig vises det til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets internettside.

Tabell 1.5 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2018 og forslag for 2019

	2018-regler	Forslag 2019	Endring 2018–2019
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	23 pst.	22 pst.	-1 pst.enhet
Bedrifter ²	23 pst.	22 pst.	-1 pst.enhet
<i>Skatt på grunnrentenæringer</i>			
Petroleum (særskatt) ³	55 pst	56 pst.	1 pst.enhet
Vannkraft (grunnrenteskatt)	35,7 pst.	37,0 pst	1,3 pst.enheter
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt	169 000 kr	174 500 kr	3,3 pst.
Sats.....	1,4 pst.	1,9 pst.	0,5 pst.enheter
Trinn 2			
Innslagspunkt	237 900 kr	245 650 kr	3,3 pst.
Sats.....	3,3 pst.	4,2 pst.	0,9 pst.enheter
Trinn 3			
Innslagspunkt	598 050 kr	617 500 kr	3,3 pst.
Sats ⁴	12,4 pst.	13,2 pst.	0,8 pst. enheter
Trinn 4			
Innslagspunkt	962 050 kr	993 300 kr	3,3 pst.
Sats.....	15,4 pst.	16,2 pst.	0,8 pst. enheter
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	54 650 kr	54 650 kr	-
Opptrappingssats.....	25 pst.	25 pst.	-
Sats.....			
Lønnsinntekt.....	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Fiske, fangst og barnepass ⁵	8,2 pst.	8,2 pst.	-
Annen næringsinntekt	11,4 pst.	11,4 pst.	-
Pensjonsinntekt mv	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Sats på bruttoinntekt for utenlandske arbeidstakere (kildeskatt).....</i>			
	-	25 pst.	ny

Tabell 1.5 fortsetter

	2018-regler	Forslag 2019	Endring 2018–2019
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁶	14,1/10,6 pst.	14,1/10,6 pst.	-
Sone II.....	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa.....	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V.....	0 pst.	0 pst.	-
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift.....	46,6 pst.	46,4 pst.	-0,2 pst.enheter
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift.....	53,2 pst.	53,0 pst.	-0,2 pst.enheter
Pensjonsinntekt ⁷	43,5 pst.	43,3 pst.	-0,2 pst.enheter
Næringsinntekt ⁸	49,8 pst.	49,6 pst.	-0,2 pst.enheter
Utbytte ⁸	46,6 pst.	46,7 pst.	0,1 pst.enheter
<i>Personfradrag</i>	54 750 kr	56 550 kr	3,3 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt</i>			
Sats.....	45 pst.	45 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense ⁹	97 610 kr	100 800 kr	3,3 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt</i>			
Sats.....	31 pst.	31 pst.	-
Nedre grense	4 000 kr	4 000 kr	-
Øvre grense	83 000 kr	85 050 kr	2,5 pst.
<i>Særskilt fradrag i arbeidsinntekt</i> ¹⁰	31 800 kr	31 800 kr	-
<i>Særfradrag for enslige forsørgere</i>	51 804 kr	51 804 kr	-
<i>Særskilt skattefradrag for pensjonister</i>			
Maksimalt beløp	29 950 kr	30 000 kr	0,2 pst.

Tabell 1.5 fortsetter

	2018-regler	Forslag 2019	Endring 2018–2019
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	193 250 kr	198 200 kr	2,6 pst.
Sats.....	15,3 pst.	15,3 pst.	-
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	290 700 kr	297 900 kr	2,5 pst.
Sats.....	6 pst.	6 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats	55 pst.	55 pst.	-
Skattefrie nettoinntekt			
Enslig.....	147 450 kr	147 450 kr	-
Gift	135 550 kr	135 550 kr	-
Formuestillegget			
Sats.....	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig.....	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms.....</i>	15 500 kr	15 500 kr	-
<i>Sjømannsfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	80 000 kr	80 000 kr	-
<i>Fiskerfradraget</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense	150 000 kr	150 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	63 500 kr	63 500 kr	-
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38 pst.	38 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag.....	166 400 kr	166 400 kr	-
<i>Særfradrag for store sykdomsutgifter¹¹</i>			
Nedre grense	9 180 kr	9 180 kr	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2018-regler	Forslag 2019	Endring 2018–2019
<i>Maksimalt årlig fradrag for innbetaling til individuell pensjonsordning¹².....</i>	40 000 kr	40 000 kr	-
<i>Fradrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,56/0,76 kr	1,56/0,76 kr	-
Nedre grense for fradraget.....	22 350 kr	22 700 kr	1,6 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>	40 000 kr	40 000 kr	-
<i>Maksimal verdi av skattefri rabatt for personalrabatter</i>	-	7 000 kr	ny
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>	3 850 kr	3 850 kr	-
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	20 pst.	20 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	25 000 kr	25 000 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen	300 000 kr	300 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn.....	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første.....	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Formuesskatt¹³</i>			
Kommune			
Innslagspunkt	1 480 000 kr	1 500 000 kr	1,4 pst.
Sats.....	0,7 pst.	0,7 pst.	-
Stat			
Innslagspunkt	1 480 000 kr	1 500 000 kr	1,4 pst.
Sats.....	0,15 pst.	0,15 pst.	-
<i>Verdsettelsesrabatter¹⁴</i>			
Primærbolig	75 pst.	75 pst.	-
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	10 pst.	10 pst.	-

Tabell 1.5 fortsetter

	2018-regler	Forslag 2019	Endring 2018–2019
Aksjer og driftsmidler (inkl. næringseiendom) og tilordnet gjeld	20 pst.	25 pst.	5 pst. enheter
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner o.l.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁵	24/30 pst.	24/30 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ^{16, 17}	4 (6/10) pst.	4 (6/10) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretnings- bygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark reduseres satsen fra 19,5 pst. i 2018 til 18,5 pst. i 2019.

² Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. i 2018 og videreføres på samme nivå i 2019.

³ Friinntekten i særskatten reduseres fra 5,3 pst. i 2018 til 5,2 pst. i 2019.

⁴ For skattytere i Nord-Troms og Finnmark er satsen 10,4 pst. i trinn 3 i 2018 og økes til 11,2 pst. i 2019.

⁵ Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 8,2 pst. trygdeavgift på næringsinntekten. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift som blant annet skal dekke differansen mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. trygdeavgift.

⁶ I sone 1a skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket betaler i arbeidsgiveravgift etter denne satsen, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For det overskytende avgiftsgrunnlaget brukes satsen på 14,1 pst. I 2019 er fribeløpet 500 000 kroner per foretak. For godstransport på vei i sone 1a er fribeløpet 250 000 kroner.

⁷ For personer som omfattes av skattefradraget for pensjonsinntekt, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 46,6 pst.

⁸ Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. I 2018 er selskapsskatten 23 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,33. I 2019 er selskapsskatten med regjeringens forslag 22 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,44.

⁹ Summen av minstefradraget i lønnsinntekt og minstefradraget i pensjonsinntekt begrenses oppad til øvre grense i minstefradraget i lønnsinntekt, dvs. 100 800 kroner for 2019.

¹⁰ Skattyter som kun har lønnsinntekt, får det høyeste av minstefradraget i lønnsinntekt og det særskilte fradraget i arbeidsinntekt.

¹¹ Særfradraget for store sykdomsutgifter videreføres med 2018-regler.

¹² I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017 ble det innført en ny ordning for skattefavoredert individuell sparing til pensjon. Maksimalt fradragbeløp i denne ordningen er 40 000 kroner. Den gamle IPS-ordningen videreføres med 15 000 kroner i maksimalt fradrag (samordnes med innskudd i den nye ordningen slik at samlet fradrag ikke kan overstige 40 000 kroner) for de som allerede sparer i ordningen.

¹³ Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som lignes under ett for felles formue, er innslagspunktet det dobbelte av hva tabellen viser.

¹⁴ Verdsettelsesrabattene gjelder for eiendeler eid direkte av formuesskattpliktige.

¹⁵ Ordinær avskrivningssats for saldogruppe c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisk kraft til fremdrift.

¹⁶ Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år.

¹⁷ Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.6 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2019. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 1,5 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

Små avvik kan skyldes avrundinger av satsene. For øvrig vises det til avgiftsvedtak i denne proposisjonen.

Tabell 1.6 Avgiftssatser i 2018 og foreslåtte satser for 2019

Avgiftskategori	2018-regler	Forslag 2019	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats	15	15	-
Lav sats	12	12	-
<i>Avgift på alkoholholdige drikkevarer</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. og liter.....	7,58	7,69	1,5
Annen alkoholholdig drikke over 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. og liter	4,94	5,01	1,4
<i>Annen alkoholholdig drikke til og med 4,7 vol.pst., kr/ liter</i>			
a) 0,0–0,7 vol.pst.....	-	-	-
b) 0,7–2,7 vol.pst.	3,39	3,44	1,5
c) 2,7–3,7 vol.pst.....	12,74	12,93	1,5
d) 3,7–4,7 vol.pst.	22,07	22,40	1,5
<i>Avgift på tobakkvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram.....	259	263	1,5
Sigaretter, kr/100 stk.	259	263	1,5
Røyketobakk, kr/100 gram	259	263	1,5
Snus, kr/100 gram.....	105	107	1,9
Skrå, kr/100 gram	105	107	1,9
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	3,96	4,02	1,5

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2018-regler	Forslag 2019	Endring i pst.
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe A ¹			
Egenvekt, kr/kg			
første 500	0	0	-
neste 700 kg	25,04	25,42	1,5
neste 200 kg	62,41	63,35	1,5
neste 100 kg	195,03	197,96	1,5
resten	226,83	230,23	1,5
NO _x -utslipp, kr per mg/km	72,06	73,14	1,5
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 70 g/km	0	0	-
neste 25 g/km	929,34	943,28	1,5
neste 30 g/km	1 041,42	1 057,04	1,5
neste 70 g/km	2 728,96	2 769,89	1,5
resten	3 505,00	3 557,58	1,5
fradrag for utslipp under 70 g/km, gjelder ned til 40 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 70 g/km	952,20	966,48	1,5
fradrag for utslipp under 40 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 40 g/km	1 120,29	1 137,09	1,5
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe B, ²			
egenvekt, pst. av personbilavgift	20	20	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	75	75	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	varierer	varierer	-
Campingbiler. Avgiftsgruppe C, ³			
pst. av personbilavgift	22	22	-
Beltebiler. Avgiftsgruppe E,			
pst. av verdiavgiftsgrunnlaget	36	36	-
Motersykler. Avgiftsgruppe F, ⁴			
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 125 cm ³	0	0	-
neste 775 cm ³	34,14	28,76	-15,8
resten	74,86	63,06	-15,8
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 70 g/km (75 g/km i 2018)	0	0	-
neste 60 g/km (65 g/km i 2018)	640,08	701,66	9,6
resten	812,80	923,99	13,7

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2018-regler	Forslag 2019	Endring i pst.
Snøscootere. Avgiftsgruppe G			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg.....	14,01	14,22	1,5
neste 100 kg.....	28,02	28,44	1,5
resten.....	56,02	56,86	1,5
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW.....	22,50	22,84	1,5
neste 20 kW.....	45,01	45,69	1,5
resten.....	90,00	91,35	1,5
Slagvolum, kr/cm³			
første 200 cm ³	2,47	2,51	1,6
neste 200 cm ³	4,94	5,01	1,4
resten.....	9,85	10,00	1,5
Drosje. Avgiftsgruppe H,⁵			
egenvekt, pst. av personbilavgift.....	40	40	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift	100	100	-
CO ₂ -utslipp, pst. av personbilavgift	varierer	100	-
Minibusser. Avgiftsgruppe J,⁶			
pst. av personbilavgift.....	40	40	-
Trafikkforsikringsavgift, kr/døgn⁷			
Bensinbiler og dieslbiler med fabrikkmontert partikkelfilter.....			
	7,85	7,97	1,5
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter.....			
	9,15	9,29	1,5
Motorsykler.....			
	5,46	5,54	1,5
Traktorer, mopeder mv.....			
	1,27	1,29	1,6
Vektårsavgift, kr/år.....			
	varierer	varierer	-
Omregistreringsavgift.....			
	varierer	varierer	-
Veibruksavgift på drivstoff			
Bensin, kr/liter⁸			
	5,17	5,25	1,5
Autodiesel, kr/liter⁹			
	3,75	3,81	1,6
Bioetanol som omfattes av omsetningskravet, kr/liter.....			
	5,17	5,25	1,5
Biodiesel som omfattes av omsetningskravet, kr/liter.....			
	3,75	3,81	1,6
Naturgass, kr/Sm³			
	0	0	-
LPG, kr/kg.....			
	2,23	2,98	33,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2018-regler	Forslag 2019	Endring i pst.
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Generell sats	16,58	15,83	-4,5
Redusert sats	0,48	0,50	4,2
<i>Grunnavgift på mineralolje mv.</i>			
Mineralolje, kr/liter	1,63	1,65	1,2
Mineralolje i treforedlingsindustrien, produksjon av fargestoffer og pigmenter, kr/liter	0,20	0,21	5,0
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	2,20	2,23	1,4
<i>CO₂-avgift</i>			
Bensin, kr/liter	1,16	1,18	1,7
Mineralolje			
generell sats, kr/liter	1,33	1,35	1,5
innenriks kvotepliktig luftfart, kr/liter	1,28	1,30	1,6
innenriks luftfart, kr/liter	1,28	1,30	1,6
fiske og fangst i nære farvann, kr/liter	0,29	0,29	-
Innenlandsk bruk av gass			
naturgass, kr/Sm ³	1,00	1,02	2,0
LPG, kr/kg	1,50	1,52	1,3
reduert sats naturgass, kr/Sm ³	0,057	0,060	5,3
Kontinentalsokkelen			
mineralolje, kr/liter	1,06	1,08	1,9
naturgass, kr/Sm ³	1,06	1,08	1,9
naturgass som slippes ut til luft, kr/Sm ³	7,30	7,41	1,5
<i>Svovelavgift, kr/liter</i>	0,131	0,133	1,5
<i>Avgift på utslipp av NO_x, kr/kg</i>	21,94	22,27	1,5
<i>Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), kr/kg.</i>	72,29	73,37	1,5
<i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO₂-ekvivalenter</i>	500	508	1,6
<i>Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv., kr/kg</i>	36,92	20,82	-43,6

Tabell 1.6 fortsetter

Avgiftskategori	2018-regler	Forslag 2019	Endring i pst.
<i>Avgift på alkoholfrie drikkevarer</i>			
Ferdigvare, kr/liter	4,75	4,82	1,5
Konsentrat (sirup), kr/liter	28,91	29,34	1,5
Saft og sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker, kr/liter	1,70	1,73	1,8
Konsentrat (sirup basert på frukt, bær eller grønnsaker), uten tilsatt sukker, kr/liter	10,32	10,47	1,5
<i>Sukkeravgift, kr/kg</i>	7,93	8,05	1,5
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje	1,19	1,21	1,7
<i>Miljøavgift</i>			
a) Glass og metall.....	5,79	5,88	1,6
b) Plast.....	3,50	3,55	1,4
c) Kartong og papp.....	1,43	1,45	1,4
<i>Flypassasjeravgift, kr/passasjer</i> ¹⁰	83	84	1,2
<i>Totalisatoravgift, pst. av bruttoomsetning</i>	3,7	3,7	-
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi</i>	2,5	2,5	-

¹ Gruppe A: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.

² Gruppe B: Varebiler klasse 2. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe b, nest høyeste trinn er på 25 pst. av avgiften for personbiler og øvrige trinn er på 30 pst. av avgiften for personbiler.

³ Gruppe C: Campingbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁴ Gruppe F: Motorsykler. Kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er registrert, ilegges stykkavgift og avgift på motoreffekt i tillegg til avgift på slagvolum.

⁵ Gruppe H: Drosje og transport av funksjonshemmede.

⁶ Gruppe J: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁷ Avgiften som den enkelte forsikring utløser, beregnes ut fra de avgiftsatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe. For forsikringer som er tegnet eller hadde hovedforfall før 1. mars 2018, gjelder 2017-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall fra 1. mars 2018, til 28. februar 2019, gjelder 2018-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall fra 1. mars 2019 gjelder 2019-satser.

⁸ Bensin som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

⁹ Diesel som har et svovelinnhold på 10 ppm eller lavere.

¹⁰ Fra den tid departementet bestemmer foreslås en provenynøytral omlegging av avgiften slik at flyreiser ut av Europa får en sats på 200 kroner, mens andre flyreiser får en sats på 75 kroner.

Kilde: Finansdepartementet.

1.7 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.7 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 1 396 mrd. kroner i 2018. Av dette tilfaller om lag 85 pst. staten, i overkant av 13 pst. kommunene og om lag 2 pst. fylkeskommunene.

Det meste av kommunenes og fylkeskommunenes skatteinntekter kommer fra inntekts- og formuesskatt fra personlige skattytere. Av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer om lag 35 pst. fra merverdiavgift, særavgifter og toll. Om lag 26 pst. av statens skatte- og avgiftsinntekter kommer fra personlige skattytere, mens om lag 23 pst. kommer fra etterskuddspliktige samt arbeidsgiveravgift i Fastlands-Norge. Om lag 13 pst. av statens inntekter i 2018 kommer fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Andre skatter og avgifter til staten inkludert finansskatt utgjør om lag 4 pst.

Tabell 1.7 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2018. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	503,6	311,8	158,8	33,0
Skatt på alminnelig inntekt.....	284,8	105,1	146,8	33,0
Trinnskatt.....	60,5	60,5	-	-
Trygdeavgift	143,7	143,7	-	-
Formuesskatt.....	14,5	2,6	12,0	-
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	84,1	82,5	1,4	0,2
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	83,8	82,2	1,4	0,2
Formuesskatt.....	0,3	0,3	-	-
<i>Finansskatt</i>	3,4	3,4	-	-
Skatt på lønn.....	2,0	2,0	-	-
Skatt på overskudd.....	1,4	1,4	-	-
<i>Eiendomsskatt</i>	14,0	-	14,0	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	186,0	186,0	-	-
<i>Avgifter</i>	410,3	410,3	-	-
Merverdiavgift.....	300,0	300,0	-	-
Særavgifter og toll	110,3	110,3	-	-
<i>Petroleum</i>	154,5	154,5	-	-
Skatt på inntekt.....	147,5	147,5	-	-
Avgift på utvinning mv.	7,0	7,0	-	-

Tabell 1.7 fortsetter

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Andre skatter og avgifter</i>	40,5	39,9	0,6	-
Trygde- og pensjonspremier, andre stats- og trygderegnskaper ¹	27,1	27,1	-	-
Skatt på utbytte til utenlandske aksjonærer	3,3	3,3	-	-
Arveavgift	0,0	0,0	-	-
Andre skatter og avgifter ²	10,2	9,6	0,6	-
Samlede skatter og avgifter	1 396,4	1 188,4	174,7	33,2
Herav direkte skatter	986,1	778,1	174,7	33,2

¹ Blant annet Statens pensjonskasse.

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

Kilde: Finansdepartementet.

2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftssystemet

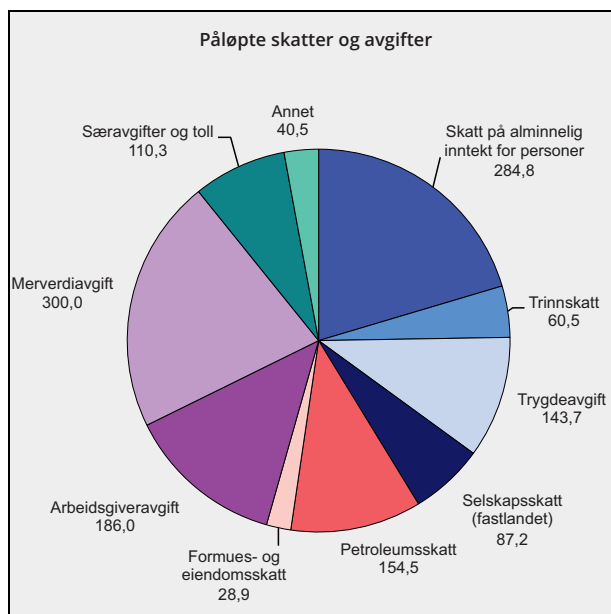
2.1 Innledning

Skatter og avgifter kan hemme effektiviteten i økonomien, men er nødvendige for å finansiere offentlige tjenester og overføringer. Skattesystemet bør innrettes slik at det bidrar til høy verdiskaping og en god utnyttelse av ressursene i samfunnet. Det vil bidra til å gjøre det samfunnsøkonomiske tapet ved beskatning lavest mulig. Det må videre unngås at skattesystemet påfører skattyterne og myndighetene unødige store administrative kostnader. Skattesystemet bidrar til å omfordele inntekt. Skatter og avgifter spiller dessuten en rolle i konjunkturreguleringen. Skattesystemet bidrar til en automatisk stabilisering av økonomien fordi innbetalingen av skatt går opp i gode tider og ned i dårlige. Avgifter som priser negative eksterne virkninger, som for eksempel forurensning, gir bedre utnyttelse av samfunnets ressurser.

I dette kapitlet gis det en oversikt over hovedreglene i skatte- og avgiftssystemet. Beskrivelsen tar utgangspunkt i reglene for 2018. Det finnes også noen unntak fra hovedreglene, såkalte skatteutgifter. Skatteutgiftene er omtalt i punkt 2.7 og er nærmere beskrevet i vedlegg 1. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner for 2018. Figuren illustrerer tallene i tabell 1.7 og viser at de største skatteinntektene kommer fra skatt på alminnelig inntekt for personer, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

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

Direkte skatter omfatter blant annet inntektsskatt for personer og bedrifter, arbeidsgiveravgift, formuesskatt og eiendomsskatt. De direkte skattene utgjør i 2018 i overkant av 70 pst. av de samlede skatte- og avgiftsinntektene. Inntektsskatt for personer, inkludert trygdeavgift og toppskatt utgjør 36 pst. av samlede skatte- og avgiftsinntekter, mens inntektsskatt og arbeidsgiveravgift for bedrifter, inkludert petroleumsvirksomhet og finanskatt, utgjør i overkant av 30 pst. Skatteinntektene fra fastlandsbedriftene inkludert arbeidsgiveravgiften utgjør 22 pst. av skatte- og avgiftsinntektene fra Fastlands-Norge.



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner. Anslag for 2018. Mrd. kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, toll og sektoravgifter og utgjør 30 pst. av samlede skatter og avgifter. Merverdiavgiften utgjør 21 pst. av samlede skatter og avgifter, mens særavgiftene samlet utgjør 8 pst. Toll har liten betydning for statens inntekter.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

Skattesystemet påvirker arbeidstilbud, forbruk, sparing og investeringer. Da er det viktig at skattesystemet er utformet med utgangspunkt i noen grunnleggende prinsipper for at ressursene i samfunnet kan utnyttes mest mulig effektivt. Dette kan oppnås ved å

- først benytte skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk (for eksempel miljøavgifter),
- deretter benytte nøytrale skatter som ikke påvirker valgene til produsenter og forbrukere

(for eksempel grunnrenteskatt i petroleums- og vannkraftnæringene) og

- til slutt bruke vridende skatter for å oppnå tilstrekkelige inntekter til fellesskapet og mål om omfordeling.

De samfunnsøkonomiske kostnadene som oppstår ved vridende beskatning, bør holdes så lave som mulig. Skatte- og avgiftssystemet har siden skattereformen i 1992 bygget på prinsippene om brede skattegrunnlag, lave satser og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det bidrar til å holde kostnadene ved beskatning nede og til at skattyterne i stor grad behandles likt. Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er en forutsetning for at personer med lik inntekt skal skattlegges likt, og for at det progressive skattesystemet faktisk skal bidra til omfordeling. Endringene i skattesystemet som følge av skattereformen i 1992 og endringer i etterfølgende år utvidet skattegrunnlaget slik at det ble bedre samsvar mellom skattbar inntekt og reell inntekt. Prinsippet om brede skattegrunnlag og relativt lave satser ble videreført ved skattereformene fra 2006 og 2016.

Unntak og særordninger som avviker fra de generelle reglene, gjør skattesystemet mindre effektivt. De kan også gjøre skattesystemet mer komplisert og krevende, både for skattyterne og for Skatteetaten. For å opprettholde skatteinntektene må andre skatter og avgifter økes, og de samfunnsøkonomiske kostnadene ved skattlegging øker vanligvis mer enn proporsjonalt med økte skattesatser. Dersom det er ønskelig å støtte en bestemt aktivitet eller gruppe i samfunnet, er tiltak over budsjettets utgiftsside ofte både mindre kostbare og mer treffsikre. Inntektene fra enkelt-skatter og -avgifter bør som hovedregel ikke øremerkes bestemte utgiftsformål. Slike bindinger hindrer effektiv prioritering av midler over budsjettets utgiftsside.

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

I Norge gjør offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. En del skatter og avgifter skal også ivareta andre viktige hensyn utover å skaffe staten inntekter. Det gjelder i første rekke ønsket om å omfordele inntekt og hensynet til helse og miljø.

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inn-

tekten. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, og skattesystemet bør så langt som mulig bidra til gode beslutninger om arbeidsdel-takelse, utdanning og yrkesvalg. Empirisk forskning indikerer at lavinntektsgruppens arbeidstilbud påvirkes mer av endringer i timelønn etter skatt enn arbeidstilbudet til høyinntektsgrupper.

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

Miljøavgifter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelig aktivitet og motiverer enkeltpersoner og bedrifter til mer miljøvennlig atferd. Bruk av miljøavgifter samsvarer dessuten med prinsippet om at forurenseren skal betale. Inntekter fra miljøavgifter kan benyttes til å styrke velferdsordningene og fellesgodene eller til å redusere andre skatter og avgifter.

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

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

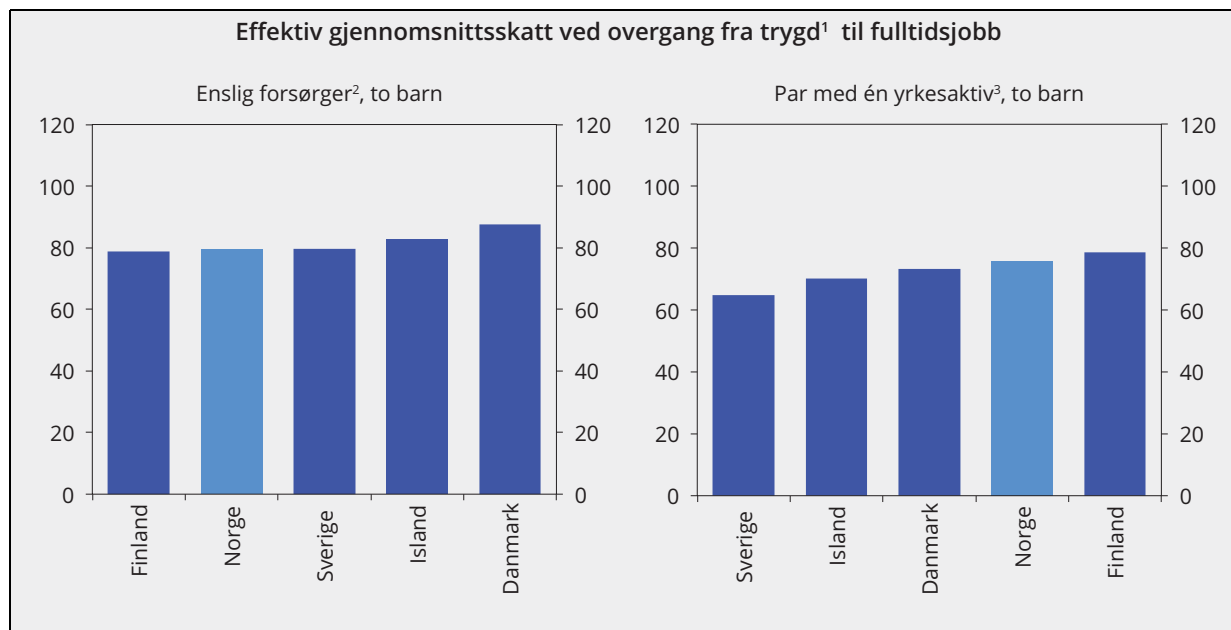
I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er viktig å sikre fellesskapet en høy andel av den ekstra avkastningen. Inntekter fra nøytrale skatter, slik som grunnrenteskatter, reduserer isolert sett behovet for vridende skatter. Norge har en særskilt beskatning av overskuddet fra petroleumsvirksomheten og vannkraftanlegg. Petroleumsskattesystemet og Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE) sørger for at staten får en stor andel av de høye inntektene på konti-

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

Incentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av eventuelle netto overføringer den enkelte mottar. Inntektssikringssystemet i Norge (i første rekke folketrygden) består av en rekke overføringsordninger som gjør at personer som av ulike grunner står utenfor arbeidsmarkedet, har en inntekt å leve av. Eksempler er uføretrygd og dagpenger ved arbeidsledighet. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide, og de virker dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. For å illustrere hva dette betyr for incentivene til å arbeide beregnes ofte effektiv gjennomsnittsskatt på arbeid. De effektive skattesatsene tar både hensyn til skatt og det som faller bort av netto overføringer når en begynner å arbeide. Slike satser er nyttige, men de må tolkes med forsiktighet. Beregningene tar i

utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene. Andre sider ved ordningene, for eksempel tidsbegrensning av ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne, vil også ha betydning for incentivene til arbeid.

Figur 2.2 viser noen gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2016. Beregningene er gjort for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figuren viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. Eksempelvis vil en enslig forsørger med to barn og inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet reelt skatlegges med i underkant av 80 pst. av brutto arbeidsinntekt når man inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



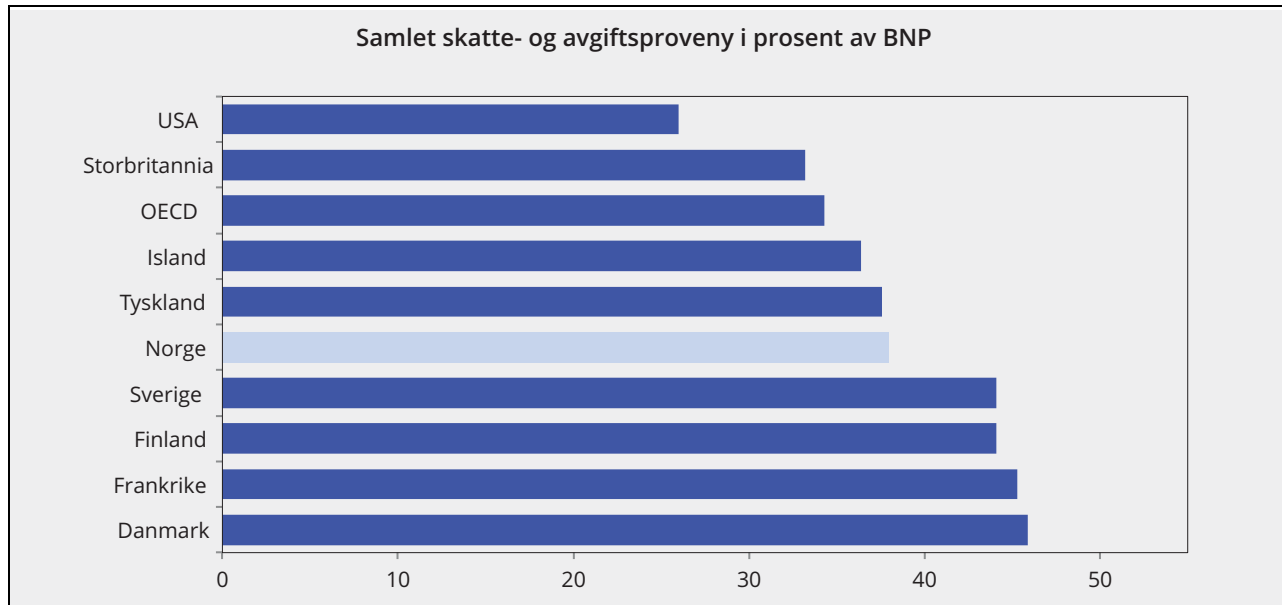
Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet til fulltidsjobb. 2016. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Tax and Benefit 2016. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

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

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

Kilder: OECD og Finansdepartementet.



Figur 2.3 Skatte- og avgiftsinntekter i prosent av BNP i utvalgte land og OECD¹. 2016. Prosent

¹ Uveid gjennomsnitt for OECD.

Kilde: OECD Revenue Statistics.

mentalsokkelen uten å hindre at samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer blir gjennomført. SDØE virker som en kontantstrømskatt på felt der staten har beholdt en eierandel, men inntektene regnes formelt ikke som skatteinntekter.

Figur 2.3 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet (BNP) for ulike land og gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlig sektor mellom land og forskjeller i det samlede skattenivået. En slik sammenligning tar ikke hensyn til andre inntektskilder enn skatt og heller ikke at andelen skatte- og avgiftsinntekter vil variere noe avhengig av blant annet i hvilken grad offentlige pensjons- og trygdeutbetalinger er skattepliktige. Figur 2.3 viser at Norge har et skatte- og avgiftsnivå som er høyere enn gjennomsnittet i OECD, men lavere enn flere av de andre nordiske landene. I EU var andelen skatter og avgifter i prosent av BNP (vektet gjennomsnitt) om lag på nivå med andelen for Norge i 2016. I Norge finansieres en del av de totale utgiftene over offentlige budsjetter av olje- og fondsinntekter fra Statens pensjonsfond utland. For 2018 utgjør dette vel 13 pst. av totale utgifter over offentlige budsjetter.

Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 38 og 44 pst. av BNP. I Sverige har andelen ligget mellom 43 og 50 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 44 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i

OECD har i samme periode variert mellom 32 og 34 pst. av BNP.

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

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

Inntektsskatten for personer beregnes på to ulike grunnlag. For det første betales en flat skatt på 23 pst. av «alminnelig inntekt» fratrukket personfradrag og enkelte særfradrag. Alminnelig inntekt består av alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, trygdeytelser, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket minstepfradrag, fradragsberettigede tap og utgifter

Boks 2.2 Særlig om arbeidet med EØS og skatt

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmonisere norske skatte- og avgiftsregler med EUs forordninger og direktiver. Vi behøver derfor ikke ha felles skattesatser med EU, og vi bestemmer selv hvilke inntekter og transaksjoner vi vil inkludere i våre skatte- og avgiftsgrunnlag. Likevel setter *EØS-avtalens generelle bestemmelser* om plikt til å overholde *de fire friheter* og *forbudet mot statsstøtte* klare begrensninger på innholdet i de norske skattereglene. Ved at Norge overholder disse EØS-forpliktelsene også på skatteområdet, er vi med på å sikre norske personer og selskap deltakelse i det indre markedet på lik linje med personer og selskap i de øvrige EØS-statene. EFTAs overvåkningsorgan i Brussel (ESA) og EFTA-domstolen i Luxembourg har det overordnede kontrollansvaret for at EØS-avtalen overholdes. ESA kan ta opp saker om norske skatteregler på eget initiativ eller på bakgrunn av klager til ESA fra norske eller utenlandske personer og selskap som mener en norsk skatteregel er i strid med EØS-retten. I tillegg håndheves skattereglernes samsvar med EØS-retten gjennom enkeltsaker som blir brakt inn for norske domstoler.

De fire friheter – retten til fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer/etableringer – innebærer at vi i utgangspunktet ikke kan ha regler som behandler grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn rent nasjonale bevegelser og transaksjoner. Slik forskjellsbehandling vil anses som et hinder for den frie bevegelse over landegrensene. På området for indirekte skatt innebærer reglene om fri bevegelse av varer og tjenester at disse må ilegges samme merverdiavgift på det norske markedet uavhengig av om varene er produsert, eller om tjenesteyter er etablert, i Norge eller i en annen EØS-stat. På området for direkte skatt er reglene om utbyttebeskatning et eksempel på at norsk skattelovgivning har blitt endret som følge av EØS-avtalen. Her medførte kapitalfriheten og etableringsfriheten at vi ikke kunne skattlegge aksjeutbytte betalt mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn tilsvarende utbyttebetalinger mellom skattytere i Norge.

I visse tilfeller kan Norge opprettholde eller innføre regler som i utgangspunktet innebærer

et element av diskriminering, dersom det foreligger såkalte *rettferdiggjøringsgrunner*. Det er særlig EU-domstolen som gjennom rettspraksis har utpenslet hvilke legitime hensyn som kan forsvare skatteregler som i utgangspunktet forskjellsbehandler nasjonale og grenseoverskridende bevegelser. På skatteområdet er det spesielt hensynet til å sikre balansert fordeling av skatteinntekter mellom statene og å motvirke skatteomgåelse som kan begrunne en restriktiv regel. Effektiv skatteinnkreving er også et relevant hensyn. Vilket er at den restriktive skatteregelen er egnet og nødvendig for å tilgodese det aktuelle hensynet, og ikke går lenger enn dette hensynet tilsier.

Ut fra slike rettferdiggjøringsgrunner har Norge for eksempel rett til å beskatte aksjeeiere som flytter ut av Norge for den del av aksjegevinsten som er opparbeidet mens skattyter var bosatt i Norge, til tross for at aksjen ikke blir realisert ved utflyttingen. Her utløses altså gevinstbeskatningen ved selve bevegelsen over landegrensen, mens en skattyter som kun flytter internt i Norge, først ville blitt gevinstbeskattet ved faktisk realisasjon. Grunnen til at denne forskjellsbehandlingen aksepteres EØS-rettslig, er hensynet til å sikre en balansert fordeling av skattegrunnlaget mellom EØS-statene og å motvirke omgåelse. Men selv om norske skattemyndigheter i slike tilfeller kan fastsette latent gevinst ved utflytting til en annen EØS-stat, kan de ikke automatisk kreve *betaling* av skatten på dette tidspunktet. Plikt til å betale den fastsatte skatten utsettes til aksjen faktisk realiseres. Dette sikrer at den restriktive skatteregelen ikke går lenger enn hensynet til riktig allokering/bekjempelse av tilpasninger tilsier.

I den senere tid har EU vedtatt direktiver som ikke bare tillater, men også *pålegger* medlemsstatene å innføre skatteregler som i utgangspunktet er restriktive. Dette illustrerer at hensynet til fri flyt i visse tilfeller må vike for hensynet til å motvirke skatteomgåelse. Som nevnt krever ikke EØS-avtalen harmonisering av norske regler med disse skattedirektivene, men direktivenes innhold er viktige som indikasjon på hvor langt hensynet til de fire friheter anses å rekke når det er i konflikt med behovet for å bekjempe skattetilpasninger.

Boks 2.2 forts.

Statsstøtteforbudet innebærer at Norge ikke kan ha skatteregler som gir enkeltforetak, eller grupper av foretak, gunstigere skattemessig behandling enn hovedregelen for slike foretak tilsier. Bakgrunnen er at statsstøtte kan ha uønskede konkurransemessige virkninger. Både fordeler for *enkeltforetak* og fordeler for visse *sektorer* eller *geografiske områder* rammes. Forbudet gjelder selv om støtten gis likt til både norske og utenlandske foretak, og forutsetter altså ikke diskriminering.

Den nærmere vurderingen av om en skatteregel utgjør statsstøtte, følger en fast EØS-rettslig prosedyre. Først vurderes om skatteunntaket utgjør en økonomisk fordel, dernest om fordelene er selektiv, dvs. begunstiger enkelte foretak eller bestemte foretaksgrupper. Videre må fordelene påvirke konkurransen og ha en påvirkning på samhandelen mellom EØS-statene. Når skatteregler er under vurdering, er ofte selektivitetsvurderingen den mest krevende. Selektivitetsvurderingen foretas i tre trinn: 1) Fastleggelse av referansesystemet, dvs. hva er hovedregelen? 2) Utgjør skatteregelen under vurdering et avvik fra referansesystemet? og 3) Selv om regelen utgjør et avvik, kan det begrunnes ut fra referansesystemets logikk?

Selv om man etter en slik vurdering konkluderer med at en skatteregel innebærer statsstøtte (dvs. utgjør en selektiv fordel, vrir konkurransen og påvirker samhandelen), finnes det hjemmel i EØS-avtalen for likevel å anse statsstøtten lovlig. Dette kalles «forenlig støtte» («compatible aid»).

Kommisjonen og ESA har gitt utfyllende retningslinjer for hva som kan anses som støtte forenlig med EØS-avtalen, blant annet støtte til regionale formål, miljøformål, opplæringsformål, forskning og utvikling, og til små og mellomstore bedrifter. Retningslinjene er ofte svært omfattende og setter strenge betingelser og begrensninger for at støtten skal kunne anses forenlig. Norske myndigheter må notifikere ESA om skatteregler de mener utgjør forenlig støtte, og ESA må godkjenne støtten før den kan iverksettes, med hjemmel i retningslinjene eller direkte i EØS-avtalens statsstøttebestemmelse. I visse tilfeller kan notifikasjonsprosessen ta noen måneder, mens den kan ta flere år i mer komplekse saker. Noen typer støtte kan på nærmere betingelser meldes under en forenklet prosedyre hjemlet i den såkalte gruppeunntaksforordningen. I visse tilfeller kan støtten være tillatt uten notifikasjon, dersom kriteriene for bagatellmessig støtte er oppfylt. Eksempler på at skatteregler kan bli ansett som forenlig støtte, er differensiert arbeidsgiveravgift (regionalstøtte), støtte til elkjøretøy (miljøstøtte) og støtte gjennom Skattefunn (gruppeunntatt som støtte til forskning og utvikling).

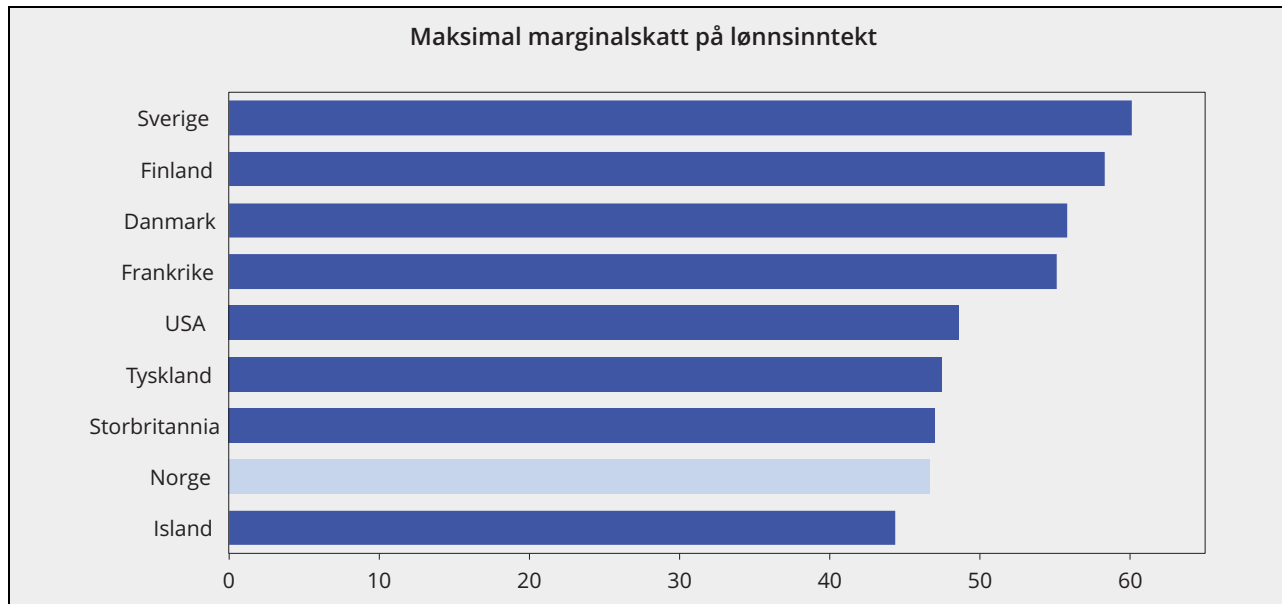
Finansdepartementet behandler hvert år en rekke skattesaker med sider mot EØS-avtalen. Vi har i den forbindelse jevnlig møter og korrespondanse med blant andre ESA og Europakommisjonen. Dette arbeidet er med på å sikre Norges interesser på skatteområdet, samtidig som forpliktelsene etter EØS-avtalen overholdes.

som gjeldsrenter mv., foreldrefradrag og andre fradrag.

For det andre betales trygdeavgift og trinnskatt av «personinntekt», som består av brutto arbeids-, trygde- og pensjonsinntekt, uten fradrag. Også beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende inngår i personinntekten.

Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom nedre grense for å betale trygdeavgift, bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag) og satsstrukturen i trinnskatten. Trinnskatten har fire trinn der satsene øker for hvert innslagspunkt. Boks 2.3 viser hvordan marginal- og gjennom-

snittsskatten stiger ved økende lønnsinntekt. Høyeste marginalsatt på lønn uten arbeidsgiveravgift er 46,6 pst. i 2018. Dersom arbeidsgiveravgiften inkluderes, øker høyeste marginalsatt til 53,2 pst. av samlet lønnskostnad. Figur 2.4 viser høyeste marginalsatt på lønnsinntekt i enkelte land. Her inngår arbeidstakers bidrag til trygdeordninger (trygdeavgiften i Norge), mens arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger for arbeidstaker (arbeidsgiveravgiften i Norge) holdes utenfor. Figuren viser at høyeste marginalsatt i Norge er på nivå med høyeste marginalsatt i land som Tyskland og Storbritannia, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalsatt på lønnsinntekt.



Figur 2.4 Høyeste marginalskatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til arbeidstakers trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2017. Prosent

Kilde: OECD Tax database.

Skatt på pensjonsinntekt

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

Det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for personer med avtalefestet pensjon (AFP) og alderspensjonister. Skattefradraget medfører at det ikke betales skatt av en pensjonsinntekt på inntil om lag 197 700 kroner i 2018, som er noe høyere enn minste pensjonsnivå for enslige. Over dette innslagspunktet betales det mindre samlet skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt når den er over et nivå som om lag tilsvarende minstepensjon, slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre når pensjonsinntekten stiger.

Figur 2.7 viser andel skatt med 2018-regler på henholdsvis pensjonsinntekt for AFP-/alderspensjonister og lønnsinntekt for lønnstakere. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis lønn og pensjon. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 300 000 kroner utgjør 13,7 pst. av pensjonsinntekten, mens andelen skatt på samme lønnsinntekt er 20,5 pst.

Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjonærmodellen skal bidra til at forskjellen mellom de høyeste marginalskattesatsene på lønnsinntekt og aksjeinntekt ikke skal bli for stor. Med stor forskjell i marginalskattesatser på aksjeinntekt og lønnsinntekt vil det lønne seg å fremstille faktisk arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt (inntektsskifting). I 2018 er forskjellen mellom høyeste marginalskatt på lønn og aksjeutbytte 6,6 prosentenheter, se figur 2.8.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skatlegges på eierens hånd. Aksjeinntekter som overstiger skjermingsfradraget, multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å motvirke at motivet til inntektsskifting økte da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert fra 27 til 25 prosent. I 2018 er oppjusteringsfaktoren 1,33.

Hovedformålet med skjermingsfradraget er å hindre uheldige vridninger i investeringene og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten. Skjermingsfradraget utregnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget, som er aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, med en skjermingsrente. Skjermingsrenten er renten på tre

Boks 2.3 Beregning av skatt på lønnsinntekt

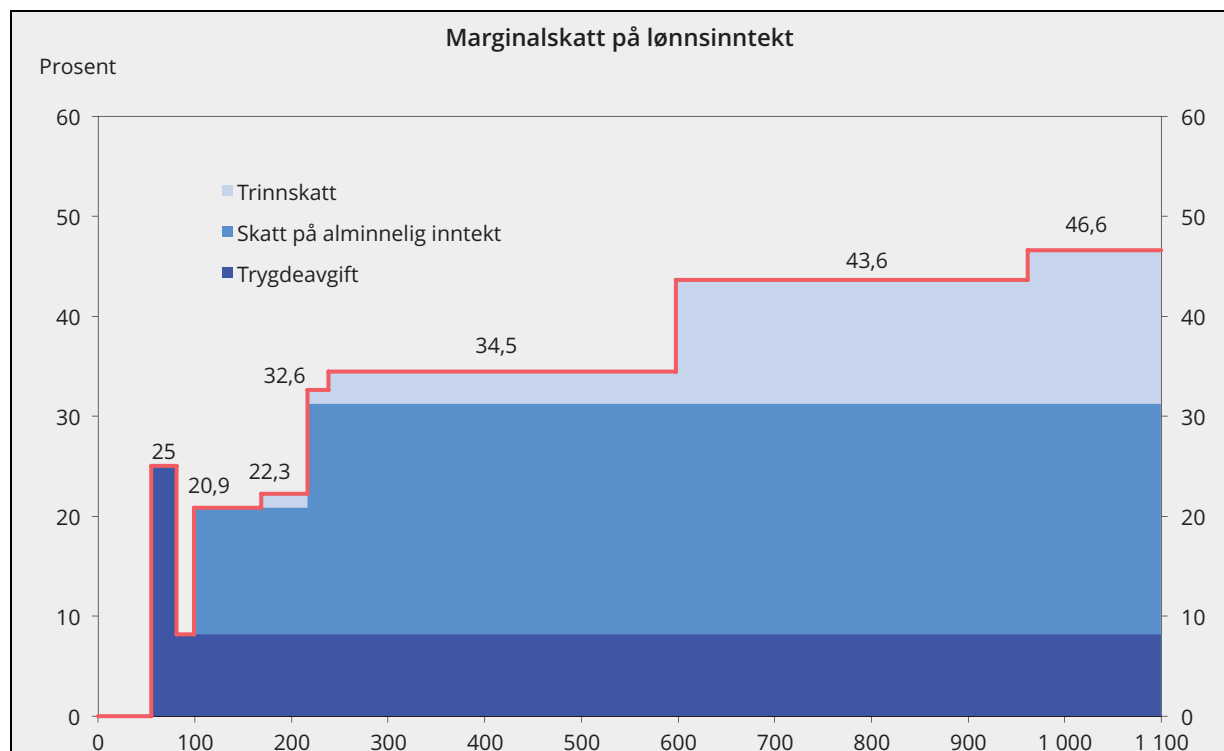
Marginalskatt er den skattesatsen som gjelder for den siste kronen skattyteren har tjent. Marginalskatten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye han eller hun velger å jobbe. Deresom marginalskatten er høy, kan det svekke arbeidstakernes motivasjon til å øke arbeidsinnsatsen. Slike vridninger av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

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

Figurene nedenfor viser henholdsvis marginalskatt og gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt med 2018-regler.

Figur 2.5 viser at marginalskatten varierer med nivået på inntekten. Skatten er null opp til

nedre grense for å betale trygdeavgift (dvs. om lag ved den såkalte frikortgrensen). Deretter betales trygdeavgift etter en opptrappingssats (25 pst.). Opptrappingssatsen benyttes inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter ordinær sats på 8,2 pst. av hele lønnsinntekten. Når lønnsinntekten overstiger summen av personfradraget og minstefradraget (45 pst. av inntekten), begynner skattyter å betale skatt på alminnelig inntekt (23 pst.). Så lenge det gis minstefradrag etter sats og inntekten er under det første innslagspunktet i trinnskatten, blir marginalskatten på 20,85 pst. ($8,2 \text{ pst.} + 23 \text{ pst.} \cdot (1 - 0,45)$). Satsen i trinn 1 i trinnskatten øker marginalskatten med 1,4 prosentenheter til 22,25 pst. Når skattyter har høy nok inntekt til å få maksimalt minstefradrag, blir marginalskatten 32,6 pst. ($8,2 \text{ pst.} + 23 \text{ pst.} + 1,4 \text{ pst.}$). Marginalskattesatsen øker til 34,5 pst. i trinn 2, 43,6 pst. i trinn 3 og 46,6 pst. i trinn 4.

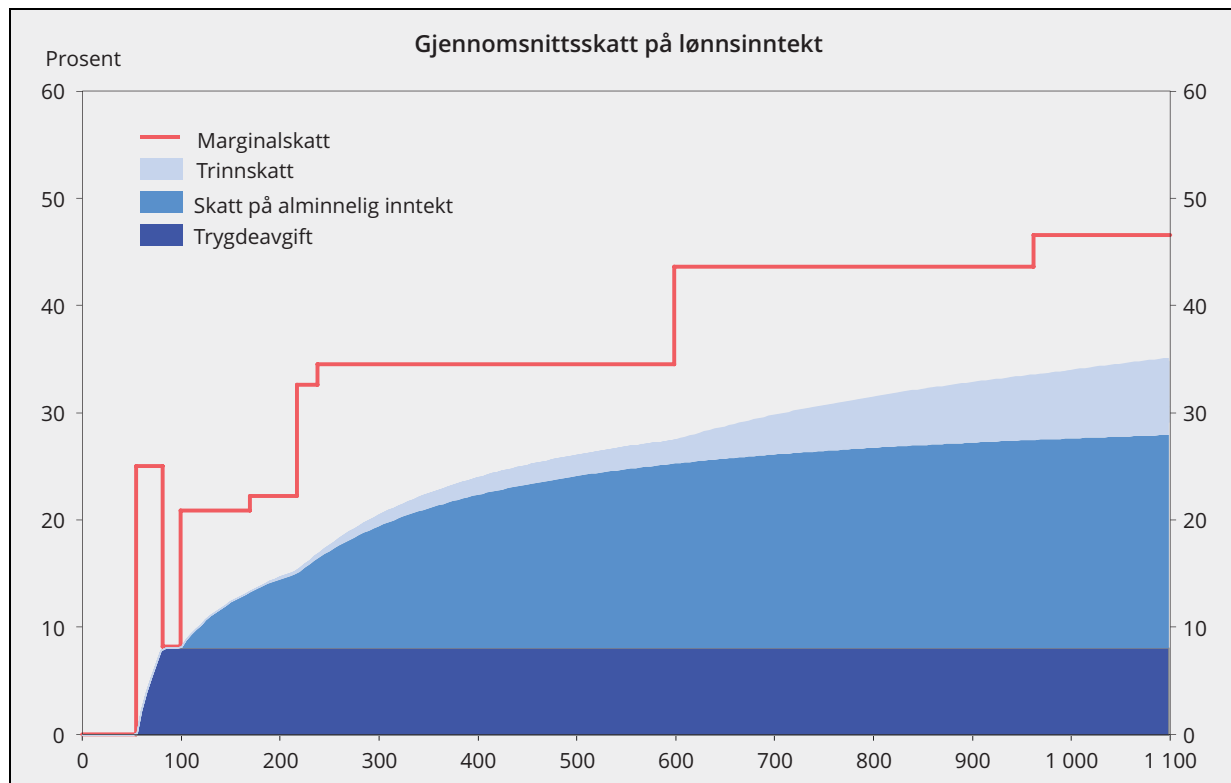


Figur 2.5 Marginalskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2018-regler for en lønntaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.3 forts.

Figur 2.6 viser at gjennomsnittsskatten er vesentlig lavere enn marginalsakten.



Figur 2.6 Gjennomsnittsskatt på lønnsinntekt (utenom arbeidsgiveravgift) med 2018-regler for en lønntaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tusen kroner

Kilde: Finansdepartementet.

måneders statskasseveksler med et tillegg på 0,5 prosentenheter.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med rente. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan trekkes fra i senere utbytter og gevinster på aksjen.

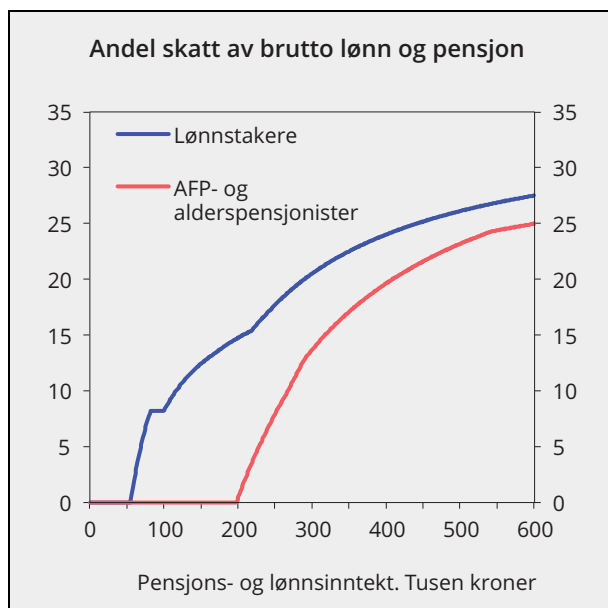
Av praktiske hensyn er det eieren av aksjen den 31. desember et år som får skjermingsfradraget det året. Ved salg av aksjen får selgeren trekke tidligere ubenyttet skjermingsfradrag fra eventuell gevinst. Ved tap trekkes hele tapet fra i alminnelig inntekt. Eventuelt ubenyttet skjermingsfradrag faller bort.

Fra 1. juli 2017 er det innført en ordning med aksjesparekonto der gevinster ved realisasjon av aksjer og fondsandeler ikke blir beskattet

løpende, men først når midlene tas ut av kontoen. Ubeskattet gevinst som ikke tas ut av kontoen, regnes ikke med i grunnlaget for beregning av skjermingsfradrag. Skatteutsettelsen er derfor ingen skattekreditt, men motsvares av en høyere skatt på tidspunktet for uttak. Aksjeutbytte går ikke inn på kontoen, men utbetales løpende og skattlegges direkte på aksjonærens hånd.

Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i selskap med deltakerfastsetting (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor skjermingsfradraget, kun skal skattlegges én gang som alminnelig inntekt. Det



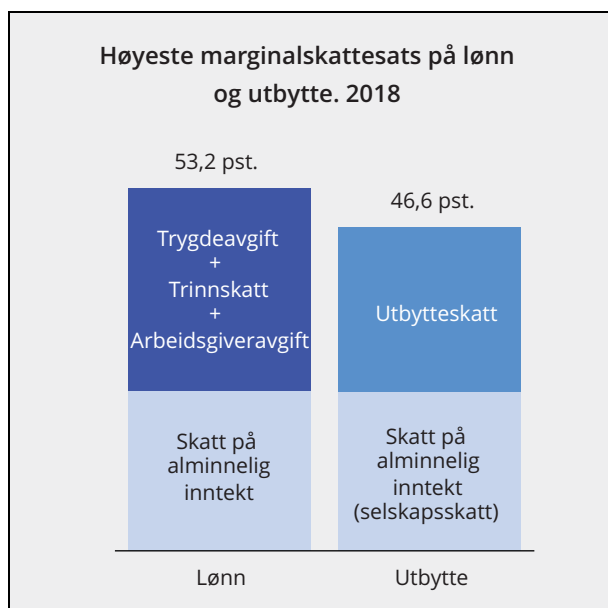
Figur 2.7 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2018-regler.¹ Prosent

¹ Det er forutsatt at skattyterne kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

gjør at det er stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

Overskudd i selskap med deltakerfastsetting skattlegges løpende som alminnelig inntekt hos deltakerne. I tillegg skattlegges utdelt selskaps-



Figur 2.8 Maksimal marginalsattesats på lønn og utbytte med 2018-regler. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

overskudd over skjermingsfradraget på nytt som alminnelig inntekt på personlige deltakeres hånd.

Inntekt fra enkeltpersonforetak ut over skjermingsfradraget skattlegges som beregnet personinntekt og ilegges trinnskatt og trygdeavgift. Den beregnede personinntekten blir altså skattlagt løpende. Aksjeinntekt blir derimot skattlagt som alminnelig inntekt først ved utbytteutbetaling eller realisasjon. Denne forskjellen må ses i sammenheng med at enkeltpersonforetak ikke er egne rettssubjekter. En utdeling av midler vil derfor kun være overføring av midler innenfor eierens egen økonomi.

Selvstendig næringsdrivende betaler en høyere trygdeavgift enn lønnstakere på personinntekten fra næring. På den annen side betaler ikke selvstendig næringsdrivende arbeidsgiveravgift på personinntekten. Samtidig har selvstendig næringsdrivende i en del tilfeller lavere sosiale ytelser enn lønnstakere. Næringsdrivende fiskere betaler trygdeavgift etter mellomomsats (som lønnstakere), men ilegges i tillegg en produktavgift.

2.3.2 Bedriftsbeskatning

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

Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 23 pst. i 2018. Underskudd kan fremføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og kostnader (tap). Dette tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

Fritaksmetoden innebærer at selskap i utgangspunktet fritas for beskatning av utbytte og gevinst på aksjer mv. Samtidig faller fradragretten bort for tilsvarende tap. Målet med fritaksmetoden er å unngå kjedebeskatning i selskapssektoren, det vil si at utbytter og gevinster skattlegges flere ganger for aksjer som eies av selskap.

Selskapsskattesatsen i Norge lå uendret på 28 pst. i perioden 1992–2013. Satsen ble redusert til 27 pst. i 2014, deretter til 25 pst. i 2016, 24 pst. i 2017 og videre til 23 pst. i 2018. En selskapsskattesats på 23 pst. er om lag på linje med gjennomsnit-

Tabell 2.1 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2017. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	14,1	12,3
Storbritannia	19,0	20,5	23,6
Finland.....	20,0	19,5	18,5
Sveits.....	21,1	18,6	12,4
Sverige.....	22,0	19,4	14,5
Danmark	22,0	20,0	15,4
Norge.....	24,0	22,7	19,8
Nederland	25,0	22,5	16,8
Østerrike	25,0	23,1	18,8
Spania	25,0	30,1	36,0
Canada.....	26,7	24,2	21,8
Italia	27,8	23,5	14,8
Hellas.....	29,0	27,6	24,7
Tyskland.....	29,8	28,8	23,0
Japan	30,0	34,2	38,2
Belgia.....	34,0	29,3	18,8
Frankrike.....	34,4	33,4	30,1
USA.....	38,9	36,5	34,3

Kilder: OECD, Centre for European Economic Research (ZEW) (TAXUD/2013/CC/120, Final Report 2017).

tet i OECD, men noe høyere enn gjennomsnittet for Sverige, Danmark og Finland, se figur 2.9.

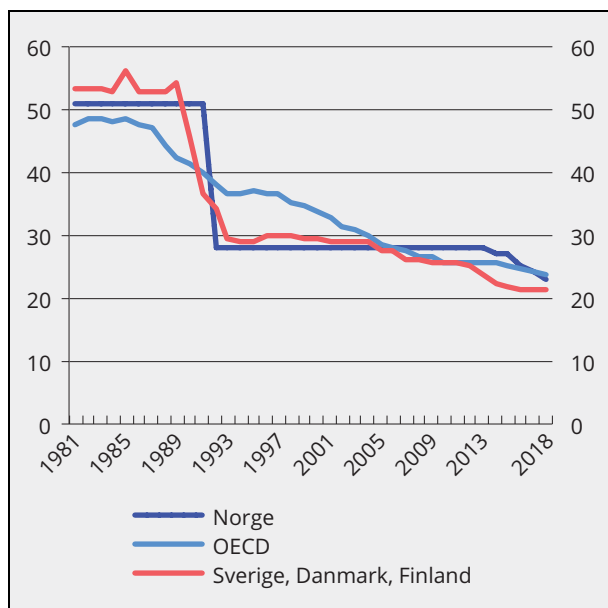
Den effektive beskatningen av selskap vil også avhenge av skattegrunnlaget. Effektiv gjennomsnittlig skattesats er betalt skatt som andel av selskapets reelle overskudd. Den er lavere enn den formelle skattesatsen hvis det er knyttet skatte-kreditter til investeringene, for eksempel gjennom sjenerøse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

Tabell 2.1 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2017. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning mv. og

tar hensyn til både formell skattesats og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). I beregningen er det forutsatt en tenkt investering fordelt på noen utvalgte investeringsobjekter samt at investeringen delvis er finansiert med egenkapital og delvis med gjeld.

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, jf. punkt 2.3.1. Figur 2.10 viser samlet formell marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2017.

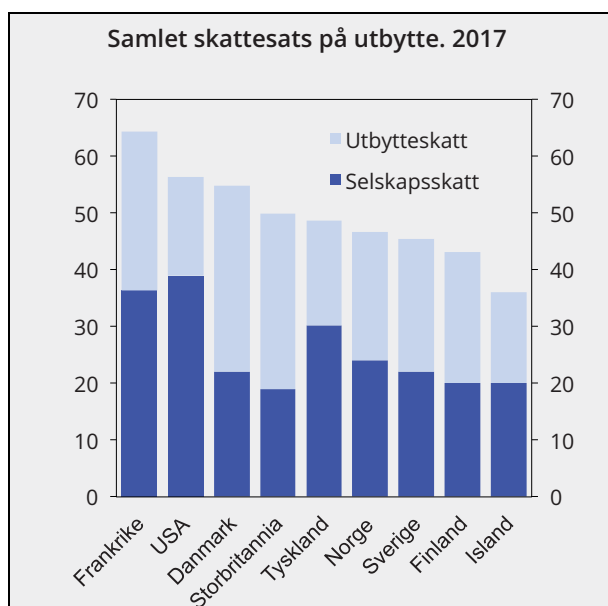
Økt økonomisk integrasjon og økte investeringer over landegrensene har gjort det lettere for flernasjonale selskap å flytte overskudd mellom land. Flere land har innført særlig gunstige skatteordninger, for eksempel for en del immaterielle eiendeler, som innebærer at de reelle effektive skattesatsene kan bli langt lavere enn det som fremkommer av tabell 2.1. OECD og EU har utarbeidet konkrete anbefalinger og planer for å mot-



Figur 2.9 Formelle selskapskattesatser.¹ 1981–2018. Prosent

¹ Uveide gjennomsnitt for Sverige, Danmark og Finland og for OECD.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.



Figur 2.10 Samlet marginalskatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2017. Prosent

Kilde: OECD.

virke internasjonal skatteplanlegging. Som oppfølging av skattereformen blir det gjennomført regelendringer i Norge som skal motvirke overskuddsflytting, både ved å redusere selskapskat-

tesatsen og ved målrettede tiltak som for eksempel begrensninger i rentefradraget og tiltak for å lette informasjonsutvekslingen med andre land.

Petroleumsbeskatning

Det er en betydelig meravkastning (grunnrente) ved utvinning av olje og gass. Det er derfor en særskatt på inntekter fra petroleumsutvinning, i tillegg til den ordinære overskuddsskatten. Særskattesatsen er 55 pst. i 2018.

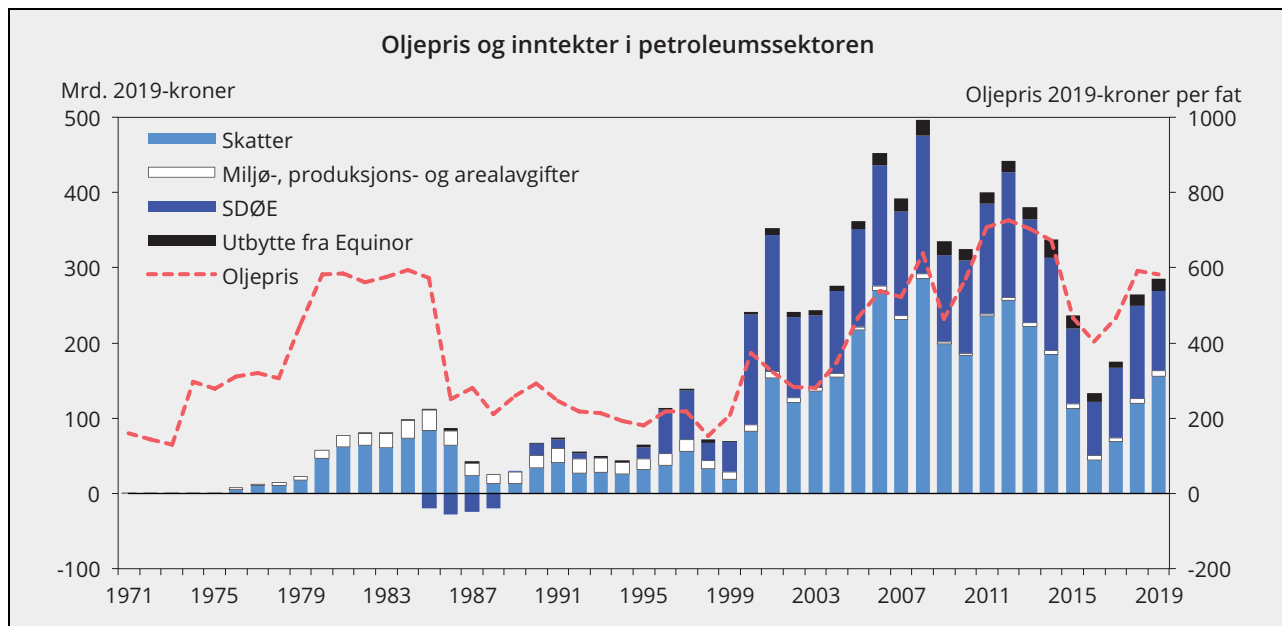
Petroleumsbeskatningen bygger i utgangspunktet på reglene for den ordinære bedriftsbeskatningen. På enkelte punkter skiller petroleumsbeskatningen seg fra den ordinære bedriftsbeskatningen. Inntekter fra salg av råolje verdsettes med administrativt fastsatte normpriser. Investeringer avskrives over seks år. I særskattegrunnlaget trekkes det i tillegg fra en friinntekt, som skal kompensere selskapene for at investeringskostnaden ikke kommer til fradrag umiddelbart, men gradvis gjennom avskrivningene. Dersom et selskap går med underskudd, kan underskuddet og ubenyttet friinntekt fremføres med et rentetillegg. Dersom selskapet aldri får tilstrekkelig skattemessig overskudd, vil staten refundere skatteverdien av underskuddet ved opphør av virksomheten på norsk sokkel. Systemet er dermed utformet slik at selskapene har sikkerhet for å få full verdi av skattefradragene. Sikre fremtidige skattefradrag skal verdsettes med en risikofri rente etter ordinær skatt. Verdsatt med en risikofri rente etter ordinær skatt er verdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag i særskatt), høyere enn ved en nøytral petroleumsskatt, jf. vedlegg 1 punkt 3 og Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 5.4.

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

Figur 2.11 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Statens inntekter tar utgangspunkt i netto overskudd i virksomheten, og skatteinntektene vil dermed automatisk tilpasse seg endret oljepris og endret lønnsomhet i næringen.

Kraftverksbeskatning

Overskuddet i kraftforetak skattlegges som alminnelig inntekt på samme måte som i andre foretak. Det beregnes i tillegg skatt til staten på grunn-



Figur 2.11 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren og oljeprisutvikling, 2019-kroner¹

¹ Anslag for 2018 og 2019.

Kilde: Finansdepartementet.

renten i vannkraftverk. Grunnrenteskattesatsen er 35,7 pst. i 2018. Kraftverk med generatorer under 10 MVA er fritatt for grunnrenteskatt. Grunnrenten beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket driftsutgifter, konsesjonsavgift, eiendomsskatt, avskrivninger samt friinntekt. Friinntekten beregnes som den risikofrie avkastningen av den nedskrevne verdien på driftsmidlene. Selskapene har sikkerhet for å få utbetalt full skatteverdi av investeringsfradragene i grunnrenteskatten. Negativ grunnrenteinntekt i ett kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk. En friinntekt fastsatt på bakgrunn av en risikofri rente sikrer dermed at nåverdien av skattefradragene tilsvarer investeringskostnaden, og at lønnsomme prosjekter før grunnrenteskatt også er lønnsomme etter grunnrenteskatt.

Kraftforetakene ilegges også en naturressurskatt (betales til kommune og fylkeskommune) på 1,3 øre per kWh. Naturressurskatt er fradragberettiget krone for krone mot fastsatt skatt til staten. I tillegg betaler kraftprodusentene konsesjonsavgift og (vanligvis) eiendomsskatt til vertskommunene. De må også avstå konsesjonskraft.

Rederibeskatning

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

Finansskatt

Det ble i 2017 innført en finansskatt på lønninger og overskudd til erstatning for manglende merverdiavgift i finansnæringen. Omsetning og formidling av finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt, først og fremst fordi det ville vært krevende å fastsette et egnet grunnlag for å beregne avgift på marginbaserte tjenester, eksempelvis bankenes rentemarginer. Finansskatten omfatter finansielle virksomheter og består av en skatt på 5 pst. på lønninger (grunnlaget for arbeidsgiveravgift) og en skatt på selskapsoverskudd ved at skattesatsen på alminnelig inntekt er to prosentenheter høyere enn for annen virksomhet.

2.3.3 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

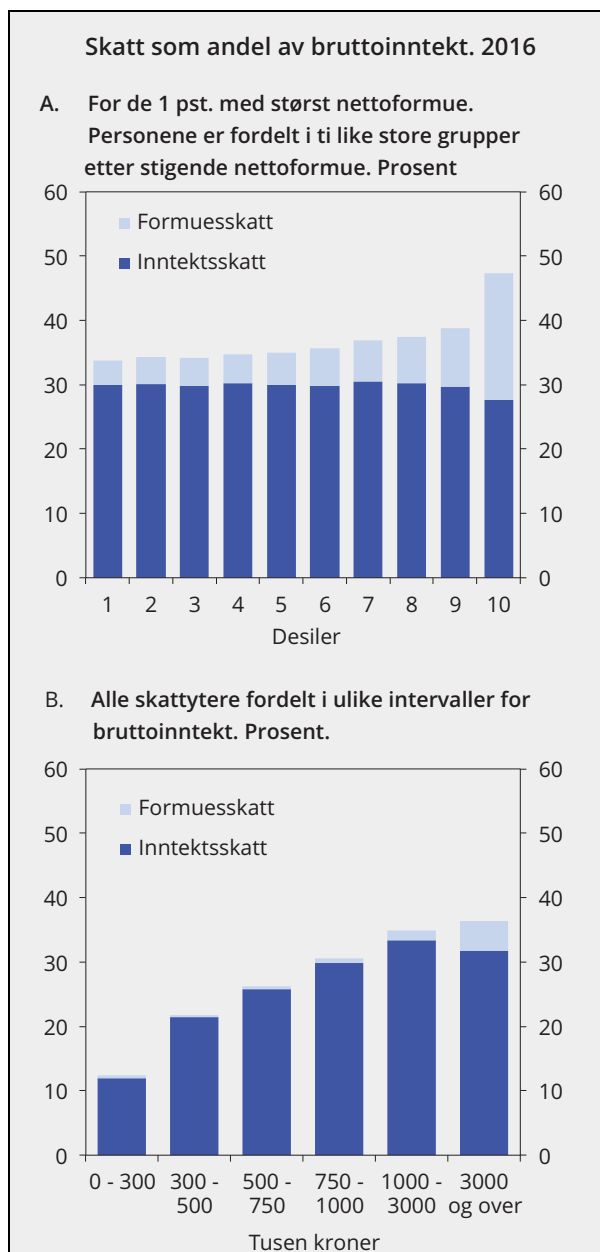
Personlige skattytere betaler formuesskatt på 0,85 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,48 mill. kroner i 2018. Ektefeller får et felles bunnfradrag på 2,96 mill. kroner. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figur 2.12 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseielene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Flere formuesobjekter verdsettes imidlertid til dels betydelig lavere enn markedsverdi. For primærbolig (boligen en bor i) er ligningsverdien 25 pst. av beregnet markedsverdi, mens den er 90 pst. for sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom). En sikkerhetsventil skal sikre at ingen primærboliger eller fritidseiendommer får høyere ligningsverdi enn 30 pst. av markedsverdi som kan dokumenteres av skattyter. For sekundærboliger tilsvarer sikkerhetsventilen dokumentert markedsverdi. Verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringsseiendom, er 20 pst. i 2018. Næringsseiendom har en sikkerhetsventil på 96 pst. Det gis fradrag for gjeld ved fastsettelse av formuesskatt. Gjeld tilordnet bolig, fritidseiendom, bankinnskudd mv. verdsettes fullt ut. Gjeld tilordnet næringsseiendom, sekundærboliger, aksjer og driftsmidler verdsettes med samme formelle rabatt som eiendelen. Gjelden fordeles forholdsmessig ut fra hvor stor andel de ulike formueseielene utgjør av brutto formue (i fordelingen inngår bolig, næringsseiendom, aksjer og driftsmidler uten formelle verdsettelsesrabatter).

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert de siste årene som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 11,8 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2018, jf. figur 2.13. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formuesskatt, har økt over perioden.

Eiendomsskatt

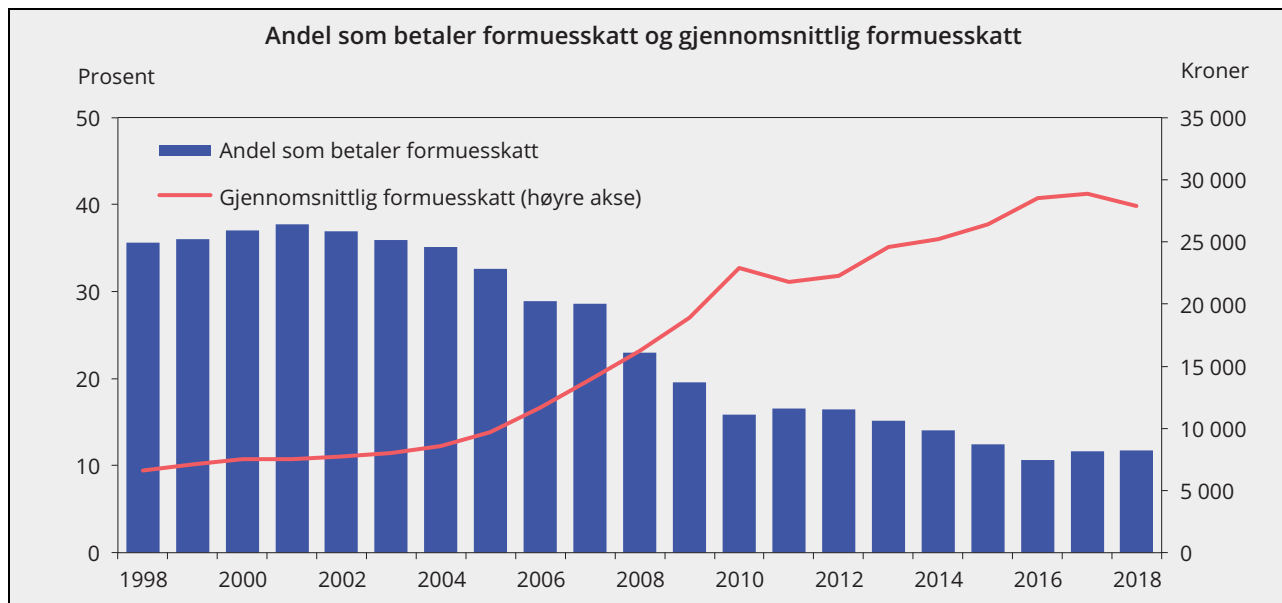
Eiendomsskatten skrives ut av, og tilfaller i sin helhet, kommunen. Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor de rammene eiendomsskattelova setter. Eiendomsskattesatsen skal være mellom 2 og 7 promille av takstgrunnlaget, som skal fastsettes ved taksering hvert tiende år. Kommunene kan alternativt velge å bruke formuesskattegrunnlagene ved taksering av bolig. 72 kommuner benytter seg



Figur 2.12 Skatt som andel av bruttoinntekt i 2016. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

av denne muligheten i 2018. Kommunene kan videre velge om de vil bruke en reduksjonsfaktor ved verdsetting av eiendommene. For bolig kan de også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Fra 2017 kan kommunene velge å frita fritidseiendommer for eiendomsskatt. Fire kommuner benytter seg av denne muligheten i 2018. For eiendomsskatt på kraftanlegg gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.



Figur 2.13 Andel personer (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt, 1998–2018. Anslag for 2017 og 2018. 2018-kroner

¹ Formuesskatt før eventuelle nedsettelse som følge av 80-prosentregelen (kun relevant for årene 1998–2008).

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

I 2018 har 370 av 422 kommuner innført eiendomsskatt, hvorav 290 har eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Kommunenes samlede inntekter fra eiendomsskatten var om lag 13,6 mrd. kroner i 2017, hvorav 7,1 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer. Figur 2.14 viser utviklingen i samlede eiendomsskatteinntekter til kommunene i perioden 2005–2017.

Skatt på eiendom internasjonalt

Boks 2.4 gir en oversikt over inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene.

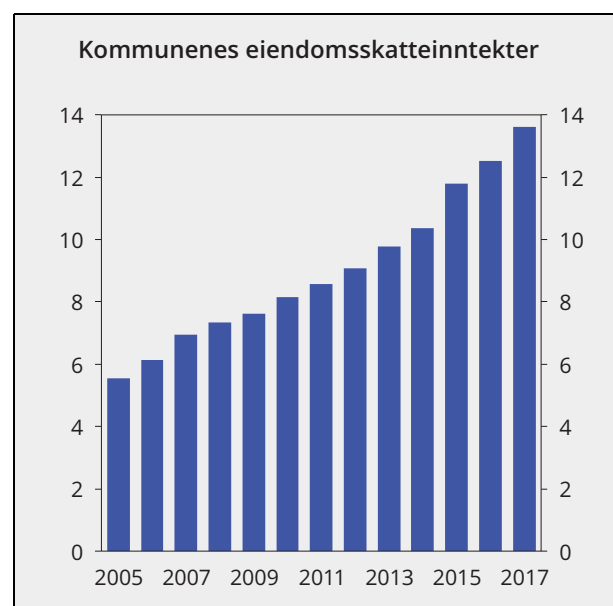
2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. Merverdiavgiften oppkreves og innbetales av avgiftspliktige næringsdrivende. Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter får fradragsført inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belaster avgiftspliktige virksomheter i omsetningskjeden, og at den dermed beskatter det endelige forbruket av varer og tjenester. Ved at

avgiften bare beskatter sluttforbruk, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen.

Den generelle merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har også en generell sats på 25 pst. Satsene i de skandinaviske landene er høye i internasjonal sammenheng. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er



Figur 2.14 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2005–2017. Mrd. 2017-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

Boks 2.4 Inntekter fra skatt på eiendom i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattearter. Skatt på eiendom omfatter skatter på bruk, eierskap og overføring av eiendom. Gevinstbeskatning omfattes ikke. For Norge er både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt og dokumentavgift omfattet.

For enkelte land kan det være forskjell mellom brutto- og nettoskatten på eiendom. Det gjelder for eksempel i USA, hvor mange skattytere kan fradragføre innbetalt lokal eiendomsskatt ved beregning av den føderale inntektskatten. OECD-tallene er basert på uveide gjennomsnitt av bruttoskattene.

Figur 2.15 viser inntektene fra skatt på eiendom i utvalgte OECD-land. I Norge utgjør skatteinntektene fra eiendom 3,2 pst. av de samlede skatteinntektene. Dette er godt under OECD-gjennomsnittet på 5,8 pst. Anslaget for Norge inkluderer som nevnt de samlede inntektene fra formuesskatt og omfatter dermed også skatt på formuesobjekter som aksjer mv. Den faktiske skatten på fast eiendom utgjør trolig under 2 pst. av de samlede skatteinntektene. I tillegg skiller Norge seg ut internasjonalt ved det ubegrensede fradraget for gjeldsrenter i inntektsskatten.



Figur 2.15 Skatt på eiendom. Prosent av samlede skatteinntekter. 2016¹

¹ Tall for OECD er for 2015.

Kilde: OECD Revenue Statistics Database.

høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men noe lavere enn i Danmark og Sverige. I boks 2.5 sammenlignes merverdiavgiftssystemene i ulike OECD-land.

Selv om dagens merverdiavgift i utgangspunktet er en generell avgift på forbruk, er det flere unntak, fritak og reduserte satser. I Norge er matvarer omfattet av redusert sats på 15 pst., mens flere tjenester er omfattet av lav sats på 12 pst. Enkelte varer og tjenester har fritak ved såkalt nullsats, som innebærer full fradragrett for merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats, men at det ikke beregnes merverdiavgift av omsetningen. Flere tjenester står utenfor merverdiavgiftssystemet, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Virksomheter som står utenfor merverdiavgiftssystemet, får ikke fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester som de anskaffer.

Bruk av reduserte satser, fritak og unntak medfører at en fjerner seg fra et enkelt, generelt system med én sats på alt forbruk av varer og tjenester. Dermed vil merverdiavgiften påvirke sam-

mensetningen av forbruk og produksjon og valget mellom egenproduksjon og eksterntleveranser i sektorer som er unntatt fra avgiftsplikten. I tillegg blir de administrative kostnadene høyere. Merverdiavgiftssystemet er lite egnet til å ivareta fordelingshensyn, støtte bestemte formål eller til å vri forbruket i en ønskelig retning. Hvis for eksempel hensikten er å redusere forbruket av goder som anses skadelige for den enkelte og samfunnet, vil det være mer effektivt å benytte særavgifter.

2.4.2 Særavgifter

Særavgiftene skal finansiere offentlige utgifter, men brukes også som virkemiddel for å prise samfunnsøkonomiske kostnader ved bruk av helse- og miljøskadelige produkter og for å påvirke atferden til forbrukerne i ønsket retning.

Særavgifter på enkelte produkter vil, i motsetning til generelle forbruksavgifter, vri forbruket bort fra avgiftsbelagte produkter. Særavgifter er dermed et egnet virkemiddel for å redusere sam-

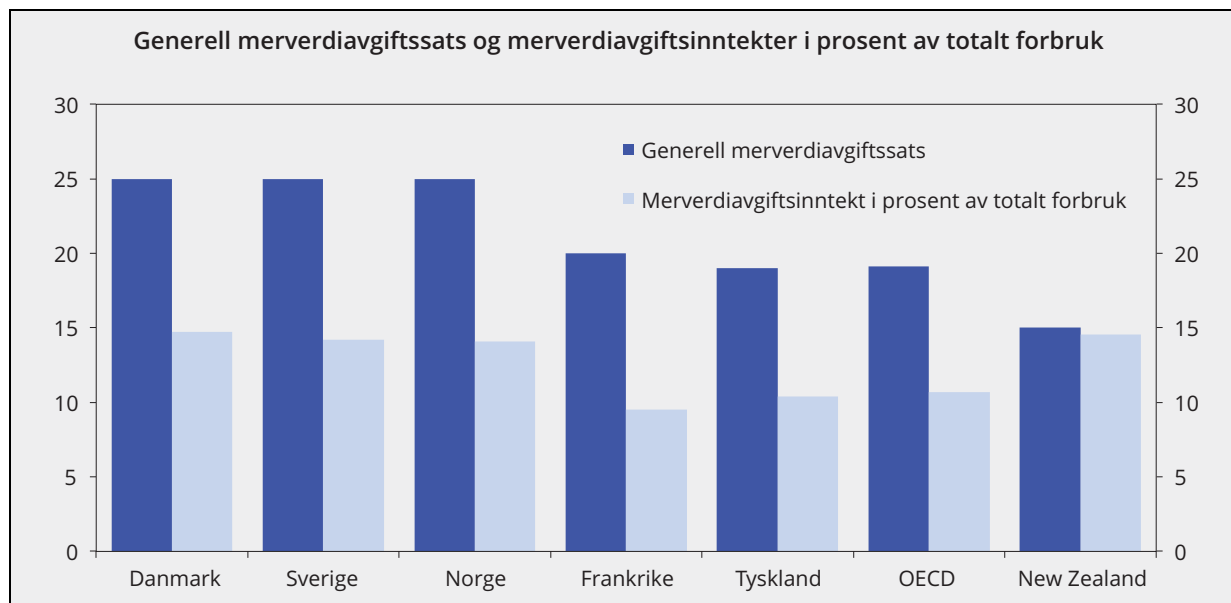
Boks 2.5 Satser og grunnlag for merverdiavgiften i OECD-land

Merverdiavgiften er innført i mer enn 160 land. I OECD-landene utgjør nå merverdiavgiftsinntektene i gjennomsnitt 20 pst. av samlede skatteinntekter.

OECD sammenligner merverdiavgiftssystemene i de enkelte medlemslandene og de ulike systemenes evne til å skaffe inntekter. Dette gjøres ved å sammenligne de faktiske merverdiavgiftsinntektene for et land med hva inntektene hadde vært om alt forbruk, både privat og offentlig, var ilagt den generelle satsen i landet. Hvis alt forbruk beskattes med den generelle merverdiavgiftssatsen, vil også inntektene fra merverdiavgiften som andel av forbruket være lik merverdiavgiftssatsen. Lavere inntektsandel enn den generelle satsen kan skyldes flere forhold. Bruk av reduserte satser, fritak og unntak bidrar for eksempel til å redusere inntektsandelen. Forhold ved skatteinnkreving og etterlevelse, herunder omfanget av skatteplanlegging, unndragelse og svindel, kan også

påvirke inntektsandelen. Selv om inntektsandelen som en indikator på effektivitet i merverdiavgiftssystemet må tolkes med forsiktighet, kan den gi et bilde av hvor effektivt merverdiavgiftssystemet fungerer. En avvikling av reduserte satser, fritak og unntak ville dessuten gjort det mulig å opprettholde statens inntekter med en lavere sats.

Figur 2.16 viser de generelle merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og utvalgte andre land. Figuren viser også inntekt fra merverdiavgiften som andel av forbruk. Norge har en like høy generell merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige, men inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er likevel noe lavere. New Zealand har et svært bredt merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig forbruk.



Figur 2.16 Generell merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2014

Kilder: OECD (2016) *Consumption Tax Trends* og Finansdepartementet.

funnsøkonomiske kostnader ved produkter som er skadelige for miljø eller helse. Enkelte særavgifter har kun som formål å skaffe staten inntekter. Et eksempel på en slik avgift er dokumentavgiften på omsetning av fast eiendom. Andre avgifter har også som formål å påvirke forbruk eller

atferd. Dette gjelder i første rekke miljøavgiftene og avgiftene på alkohol og tobakk.

Avgiftenes formål er av betydning for hvordan avgiften utformes. For å begrense de samfunnsøkonomiske kostnadene ved beskatning bør fiskale avgifter ikke legges på produserte inn-

satsvarer. Miljøavgifter som skal prise et miljøproblem, bør derimot omfatte alle kilder til miljøproblemet, og avgiftssatsen bør avspeile miljøskaden.

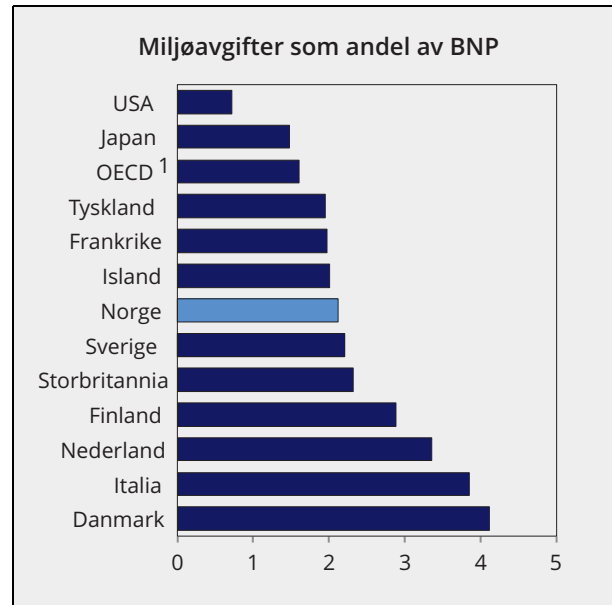
Miljøavgifter

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

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

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

Kostnaden ved å redusere utslipp eller annen miljøskadelig aktivitet kan variere mellom ulike sektorer i økonomien, og myndighetene har ikke full informasjon om hvor store disse kostnadene er for ulike bedrifter og husholdninger. En riktig utformet miljøavgift bør omfatte alle kilder til et bestemt utslipp med én felles sats. Det legger til rette for å redusere utslippene til lavest mulig kostnad for samfunnet (kostnadseffektivitet). Kvoter er et annet sektorovergrepene virkemiddel som kan



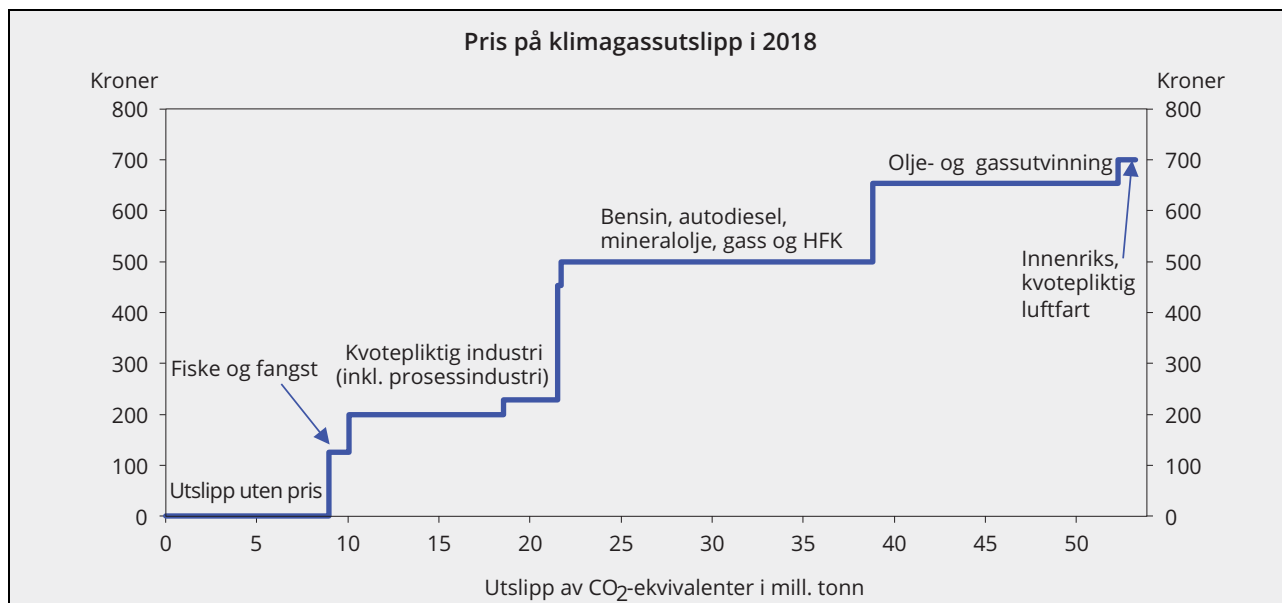
Figur 2.17 Inntekter fra miljørelaterte avgifter som andel av BNP i ulike land. 2014. Prosent

¹ Veid gjennomsnitt.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

virke på tilsvarende måte som miljøavgifter. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.6.

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



Figur 2.18 Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2018 og kvotepris på 200 kroner per tonn CO₂. Utslippstallene er fra 2016

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 2.6 Sammenhengen mellom avgifter og kvoter

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

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

utslippskvoter som ikke selges (såkalte gratiskvoter), eller andre virkemidler, bidrar dette til ytterligere fall i statens inntekter. Reduserte inntekter fra miljøavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene. Figur 2.17 sammenligner inntekter fra miljøavgifter i ulike land.

Det kan være flere grunner til at miljøavgifter eller kvotesystemer ikke er kostnadseffektivt utformet. Ofte skyldes det et ønske om å skjerme bestemte grupper eller næringer. Pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer i Norge er vist i figur 2.18. Ulike priser på utslipp av klimagasser øker de samlede kostnadene ved å redusere nasjonale utslipp.

Miljøavgifter på energiprodukter kommer ofte i tillegg til avgifter som priser andre samfunnsøkonomiske kostnader ved energibruken. Miljøeffekten vil være et resultat av det samlede avgifts-

nivået. Veibruksavgiften på drivstoff bidrar også til å begrense forbruket av bensin og diesel og dermed til å redusere utslipp av blant annet CO₂. Grunnavgiften på mineralolje bidrar til å hindre en miljømessig uheldig overgang fra oppvarming med elektrisk kraft til fyringsolje.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO₂- og NO_x-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

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

I tillegg er det kostnader knyttet til at forbrukere selv ikke tar tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket sitt, eller at de ignorerer uheldige virkninger. Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan omgås ved grensehandel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Helseeffektene ved avgiftsleggingen må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved disse aktivitetene.

2.4.3 Toll

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

Tollbeskyttelse på landbruksvarer står sentralt i norsk landbrukspolitikk. Importvernet bidrar blant annet til å sikre omsetning av norske land-

bruksvarer til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Tollbeskyttelsen er en betydelig del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Tollsatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbehovet.

Det er fastsatt maksimale tollsatser gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO¹ har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatsene, sist ved WTO-avtalen i 1994. Foruten en viss nedtrapping av toll på industrivarer medførte WTO-avtalen forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

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

2.5 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet, men på noen områder brukes gebyrer og sektoravgifter. Finansdepartementet fastsatte i 2006 overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, som ble revidert i 2015. Gebyrordninger kan etableres når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor betaleren og det ikke betales for noe annet eller mer. Følgelig er en kostnadsriktig gebyrfinansiering ikke å anse som beskatning. Gebyrer som er satt høyere enn kostnaden ved å produsere og levere tjenesten, vil derimot ha et element av skjult skattlegging.

Sektoravgifter har et videre finansieringsformål, og endring av grunnlag eller sats for sektoravgifter regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter. Sektoravgifter kan likevel anvendes til å finansiere felles tiltak overfor en næring eller sektor dersom avgiften betales av aktører som tilhører eller har en nær tilknytning til sektoren. For eksempel finansieres virksomheten til flere tilsynsorganer helt eller delvis med sektoravgifter.

¹ Verdens handelsorganisasjon (WTO) ble etablert i 1995, til avløsning av den tidligere Generalavtalen om tariffier og handel (GATT) fra 1947.

2.6 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

Det er mange og sammensatte faktorer som påvirker utviklingen i ulikhet. Økonomiske konjunkturer og strukturelle forhold som innvandring, globalisering og endringer i husholdnings- og alderssammensetning i befolkningen påvirker utviklingen i ulikhet. Dette avsnittet handler i hovedsak om betydningen av skatte- og avgiftssystemet for fordeling. I Nasjonalbudsjettet 2019 kapittel 6 om Norges oppfølging av FNs bærekraftsmål omtales mål 10 om å redusere ulikhet i og mellom land.

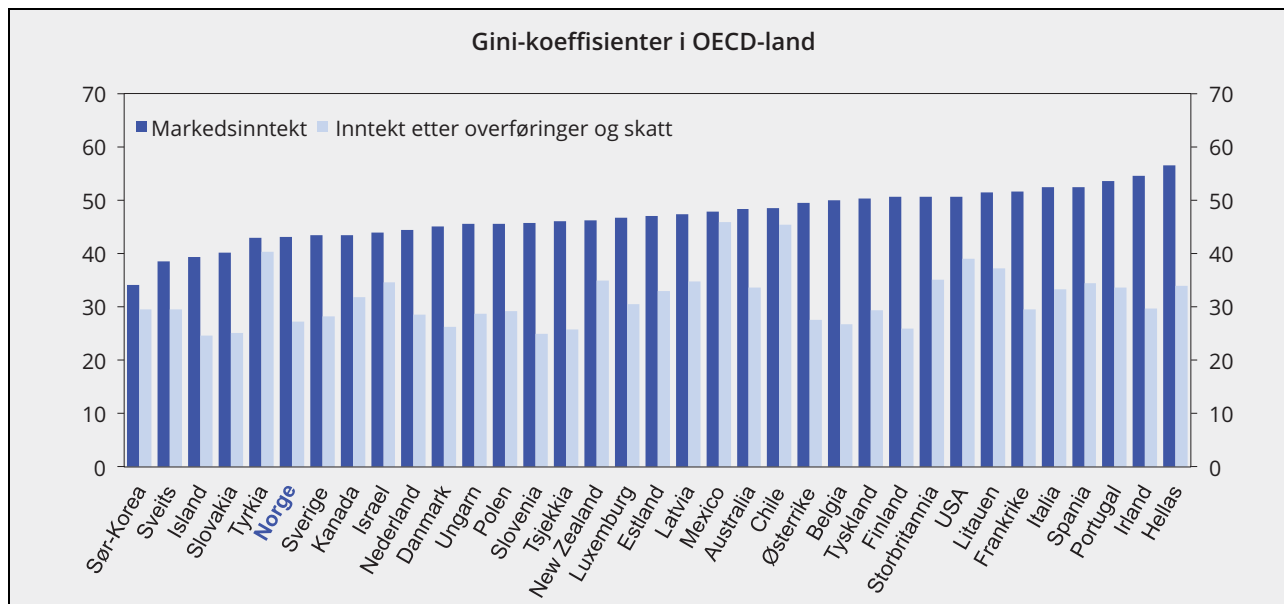
Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Figur 2.19 viser ulikhet målt med Gini-koeffisienten både for markedsinntekt og disponibel inntekt for OECD-land. Gini-koeffisienten angitt i prosent vil ha en verdi mellom 0 og 100. Ulikheten er større jo høyere Gini-koeffisienten er. Ved beregning av Gini-koeffisienten brukes ofte inntektsbegrepet «ekvivalent inntekt». Det er et inntektsbegrep som tar hensyn til at enkelte i husholdningen ikke har inntekt, og at det er stordriftsfordeler knyttet til at flere bor sammen. Det siste innebærer at den enkelte i en flerpersonshusholdning tilordnes en høyere inntekt enn husholdningens faktiske inntekt per person. Denne forhøyede inntekten anses som «ekvivalent» med inntekten til en enslig person (selv om faktisk inntekt er lavere).

Figur 2.19 viser at overføringer og skatter i betydelig grad bidrar til å redusere ulikhet i de fleste land. Norge er blant landene med relativt lav ulikhet. Høy yrkesdeltakelse, lav arbeidsledighet og et stort innslag av sentraliserte lønnsforhandlinger bidrar til at Norge har små inntektsforskjeller før skatt og overføringer. Et godt utbygd, offentlig finansiert utdanningssystem gir også et viktig bidrag til utjevning av sosiale forskjeller.²

Offentlige overføringsordninger forsikrer mot bortfall av inntekt ved sykdom, uførhet, høy alder og tap av arbeid. Offentlige overføringer og skatter reduserer Gini-koeffisienten med om lag 40 pst. i 2016, jf. figur 2.20. Skattesystemet bidrar til omfordeling først og fremst ved å finansiere brede og gode velferdstjenester og ordninger for å sikre inntekt. I tillegg bidrar skattesystemet direkte til omfordeling ved å fordele finansieringsbyrden etter inntekt og formue.

² OECD (2016) *In It Together. Why less Inequality Benefits All*. OECD Publishing, Paris.



Figur 2.19 Gini-koeffisienter for markedsinntekter og inntekt etter overføringer og skatt. Ekvivalent inntekt (OECD-skala). 2016 eller senest tilgjengelige år. Prosent

Kilde: OECD.

Figur 2.20 viser at inntektsulikheten målt ved Gini-koeffisienten har økt noe over den siste 30-årsperioden. En stor del av økningen skjedde tidlig i perioden. Svingninger rundt årene 2000, 2005 og 2015 må sees i sammenheng med endringer i skattereglene som har ført til midlertidige skatte-tilpasninger. I 2005 førte endringer i aksjebeskatningen til store uttak av aksjeutbytte som senere ble tilbakeført til bedriftene som egenkapital. I 2015 ble det gjort store uttak av utbytte for å unngå økt personskattesats på utbytte fra 2016. En flytting av inntekter frem og tilbake mellom selskap og personlig eier påvirker ikke de reelle inntektsforskjellene. Den slår likevel ut i ulikhetsmålet (Gini-koeffisienten), der utbytter til personlige eiere inngår i inntekt, men inntekter opparbeidet i selskap ikke gjør det. Overførings- og skattesystemets omfordelende betydning har vært forholdsvis stabil over perioden. Omfordelingen gjennom overføringer og skatt har redusert inntektsulikheten med rundt 40 pst. i de fleste år i perioden.

Figur 2.21 viser gjennomsnittlig fastsatt skatt som andel av bruttoinntekt for ulike inntektsgrupper i utvalgte år. Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig frem ved at gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekten stiger med inntektsnivået. De med aller høyest inntekt betalte i 1994 og 2004 prosentvis mindre i skatt enn andre høy- og mellominntektsgrupper. Særlig har innføringen av



Figur 2.20 Gini-koeffisienten for inntekt før og etter overføringer og skatt. Prosent. Ekvivalent inntekt (EU-skala). 1986–2016

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

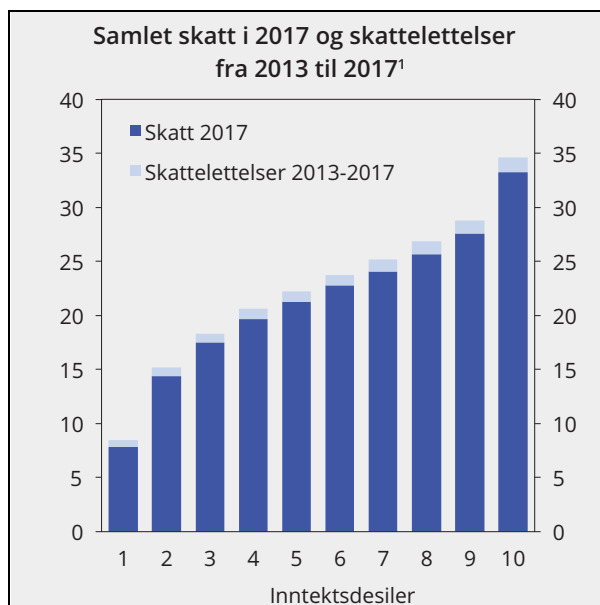
utbytteskatt i skattereformen i 2006 økt den gjennomsnittlige skatten i prosent av inntekt for de øverste inntektsgruppene. Likevel faller gjennomsnittlig skatt i prosent av inntekt noe med nivået på inntekten i den øverste inntektsgruppen i 2016. Det har sammenheng med at kapitalinntekt utgjør

en relativt stor andel av inntekten for høyninnteksgruppene.

Figur 2.22 viser samlet skatt i 2017 og skattelettelser i perioden 2013–2017. Figuren viser at alle innteksgruppene har fått skattelettelser, og at skattesystemet er tydelig progressivt både før og etter skattelettelsene i perioden. Skattelettelsene utgjør en liten andel av det samlede skattenivået for de ulike innteksgruppene og påvirker progressiviteten i skattesystemet i begrenset grad. Figur 2.23 viser anslag på samlet skatt i 2018.

Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

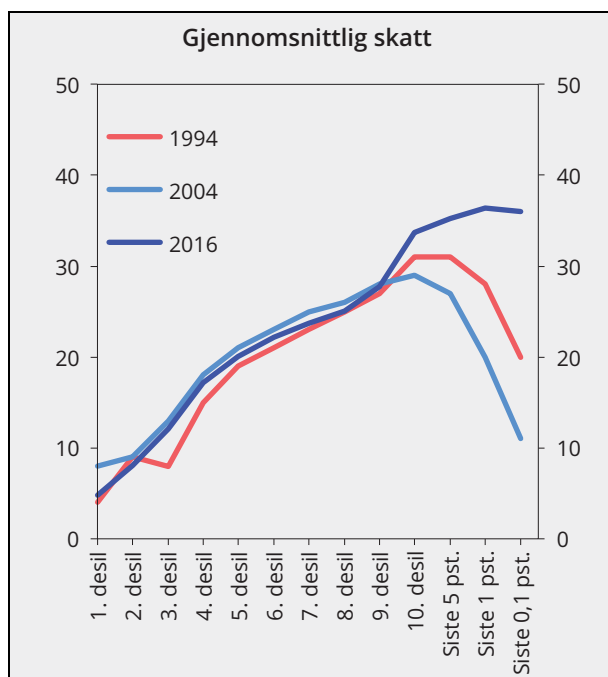
Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, bør man ideelt sett ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighetene. Avgifter er indirekte skatter som til forskjell fra direkte skatter normalt ikke ilegges forbruker direkte, men indirekte via avgiftspliktige produsenter og importører. I hvor stor grad avgiftsbelastningen overveltes i prisene til forbrukerne avhenger blant annet av tilbud og etterspørsel etter varene og tjenestene som omfattes av avgiften. Det foreligger imidlertid ingen informasjon som viser om avgiftene belastes henholdsvis privatpersoner eller næringsdrivende eller hvordan avgiftsinnbetalingen fordeler seg på ulike inntektsintervaller. Departementet gir ikke anslag på



Figur 2.22 Samlet skatt i 2017 og endring i skatt fra 2013 til 2017 i prosent av ekvivalent inntekt etter inntektsdesiler. 2017-regler sammenlignet med 2013-regler fremskrevet til 2017

¹ Beregningen omfatter skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt, om lag 21,5 mrd. kroner netto. I beregningene er skattereglene i 2013 fremført til 2017-nivå for å anslå hva skatten ville vært i 2017 med 2013-regler. Dette sammenlignes så med skattereglene for 2017. Beregningene bruker datagrunnlag fra 2015. Beregningene er mer usikre enn de ordinære ettårige analysene som gjennomføres i forbindelse med budsjettene, men gir likevel en indikasjon på betydningen av skatteendringene i perioden 2013–2017.

Kilder: Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Skatt) og Finansdepartementet.



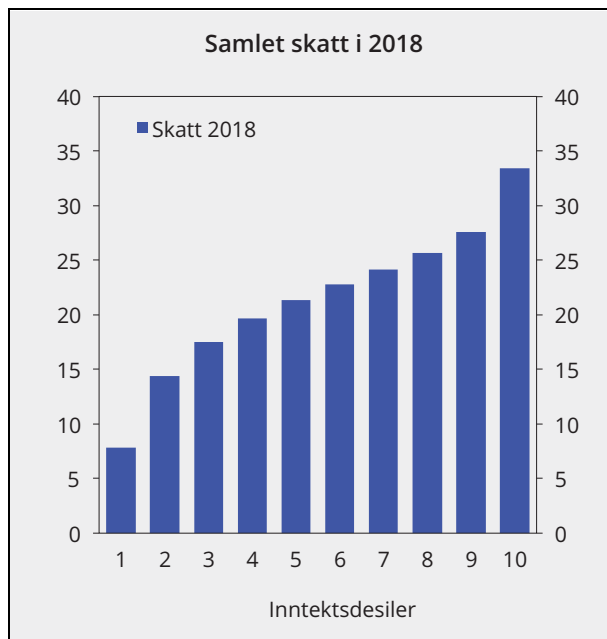
Figur 2.21 Gjennomsnittlig skatt som andel av bruttoinntekt. Prosent

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

fordelingsvirkninger av endringer i enkeltavgifter. Departementet har i figur 2.24 fordelt aggregerte avgiftsinntekter etter inntektsdesiler basert på modellen LOTTE-Konsum.

I figuren er alle personer i befolkningen rangert etter stigende inntekt (ekvivalent inntekt) i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er alle personer tilordnet en andel av husholdningens innbetalte skatter og avgifter.

Figuren viser at personer med lave inntekter har lavere samlet skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye inntekter. Samtidig bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk. Det er inntekten etter skatt som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy



Figur 2.23 Samlet skatt i 2018 i prosent av ekvivalent inntekt etter inntektsdesiler

Kilder: Statistisk sentralbyrå (LOTTE-Skatt) og Finansdepartementet.

bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen fordelt seg forholdsvis likt i de ulike inntektsgruppene.

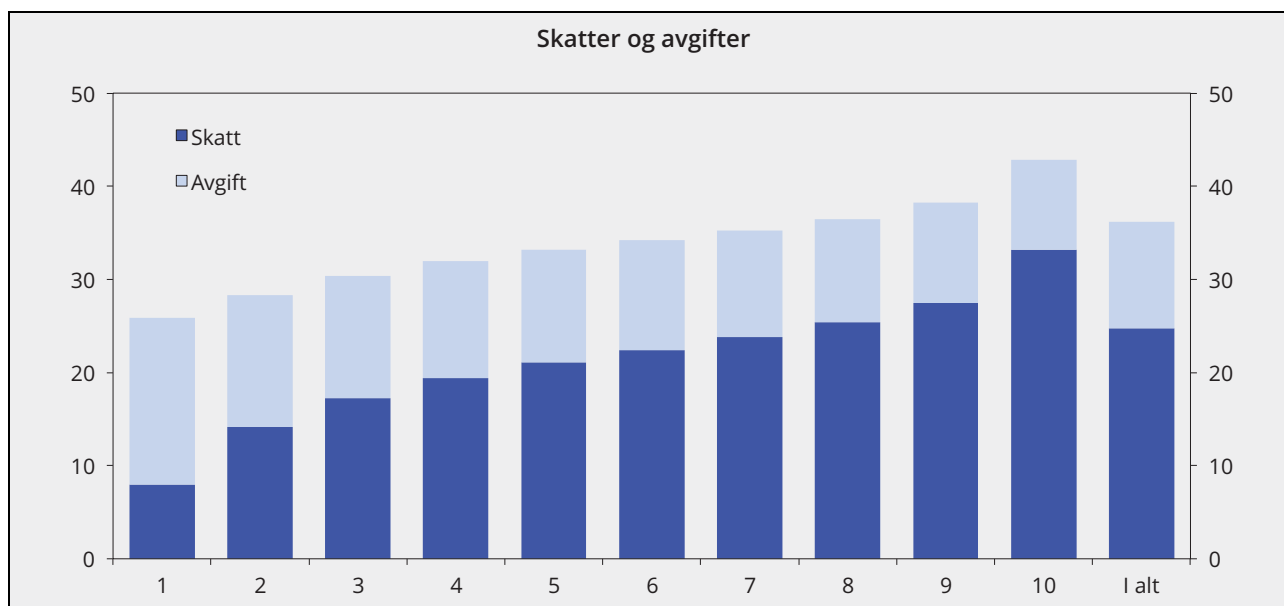
2.7 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det likevel ikke er slik i enkelte tilfeller, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer.

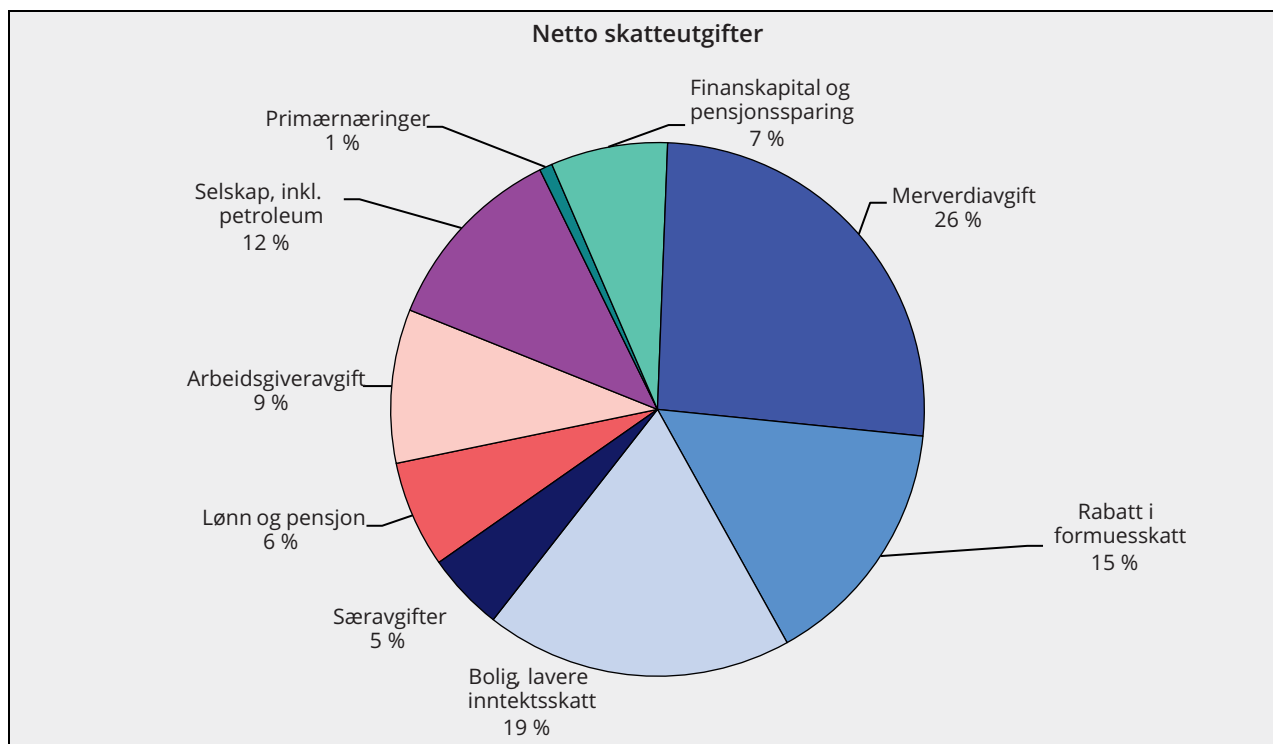
Tilsvarende kan det i skatte- og avgiftssystemet finnes skattesanksjoner, det vil si at det i noen tilfeller ilegges en skatt eller avgift som er høyere enn det som følger av et generelt og ensartet regelverk. Også slik ekstrabeskatning er et uttrykk for politiske prioriteringer. Et eksempel er fiskale avgifter på innsatsfaktorer i næringsvirksomhet.

I motsetning til tilsvarende tiltak over budsjettets utgiftsside vedtar ikke Stortinget nivået på skatteutgifter og skattesanksjoner i de årlige budsjettene. Dette avsnittet er derfor ment å gi supplerende informasjon om det som er innarbeidet i skatte- og avgiftsreglene. Oversikten over skatteutgifter er ikke fullstendig, blant annet har det ikke vært mulig å kvantifisere alle skatteutgiftene. Vedlegg 1 gir en detaljert oversikt over departe-



Figur 2.24 Skatt og avgift per person i prosent av ekvivalent inntekt. 2017-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 2.25 Netto skatteutgifter i 2018 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

mentets beregninger av skatteutgifter og skatte-sanksjoner samt en nærmere analyse av skatteutgifter.

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

Figur 2.25 viser hvordan netto skatteutgifter i 2018 fordeles på ulike områder. Som figuren viser, er unntak i merverdiavgiftssystemet den største skatteutgiften og utgjør om lag 26 pst. av de samlede skatteutgiftene. Lavere inntektsskatt av bolig utgjør om lag 19 pst. av de samlede skatteutgiftene, mens rabatter i formuesskatten utgjør 15 pst.

Skatteutgifter ved selskapsbeskatningen for petroleumsvirksomhet utgjør om lag 12 pst. Skatteutgifter ved finanskapital og pensjonssparing utgjør om lag 7 pst. av samlede skatteutgifter, mens den regionalt differensierte arbeidsgiveravgiften og skatteutgifter på lønn og pensjon utgjør henholdsvis 9 pst. og 6 pst. Særagiftene utgjør 5 pst. av de samlede netto skatteutgiftene.

2.8 Metoder for provenyberegninger

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

Finansdepartementet anslår provenyvirkingene av skatte- og avgiftsendringer ved hjelp av en rekke ulike metoder. Metodene varierer fra avanserte modeller til enkle anslag basert utelukkende

på statistikk. Hvilken metode som brukes, avhenger av hvilke modeller som er utviklet, hvilke datagrunnlag som er tilgjengelige og hvilken tidsfrist beregningen gjøres under.

Nedenfor oppsummeres beregningsmetodene.

2.8.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirkningene av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. Referansesystemet er kjennetegnet ved at skatter og avgifter holdes reelt sett uendret fra året forut for budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser³ i skatte- og avgiftsregelverket justeres hvert år i takt med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier.

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

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

Referansealternativ for skatte- og avgiftsinntektene

Provenyet som tilsvarer at alle skatter og avgifter holdes reelt sett uendret, omtales gjerne som *referansealternativet* for skatte- og avgiftsinntektene.

³ Procentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trygdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året forut.

Referansealternativet bestemmes av referansesystemet for skatte- og avgiftsregelverket og anslått utvikling i skatte- og avgiftsgrunnlagene. Fremskrivningen av skatte- og avgiftsgrunnlagene bygger blant annet på anslag for den makroøkonomiske utviklingen.

2.8.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

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

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

2.8.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

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

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

I en del tilfeller kan det imidlertid være relevant å legge til grunn atferdsvirkninger allerede første året. Generelt skjer finansielle tilpasninger forholdsvis raskt, mens realøkonomiske tilpasninger tar lengre tid. For eksempel ble utbyttene mer enn halvert fra 2000 til 2001 som følge av den midlertidige utbytteskatten i 2001. I 2015 var det en sterk vekst i utbyttene, blant annet som en følge

av den varslede økningen i utbytteskatten. Også ved avgiftsendringer kan tilpasninger i konsumet skje ganske fort. Generelt innarbeider departementet derfor atferdsvirkninger i budsjettanslagene for avgifter. I noen tilfeller kan det også være aktuelt å legge til grunn relativt raske tilpasninger ved enkelte endringer i inntektsskatten for personer. Ett eksempel er omleggingen av pensjonistbeskatningen i 2011, der departementet antok en viss virkning på arbeidstilbudet første året.

I enkelte tilfeller vil tilpasningene kunne komme før skatteendringen har trådt i kraft. Et eksempel er utbytteskatten som ble innført som en del av skattereformen i 2006. Mange personlige aksjonærer tilpasset seg den varslede utbytteskatten ved å ta ut store, skattefrie utbytter før reformen trådte i kraft. De ekstraordinære utbytterne før reformen ble i stor grad tilbakeført til selskapene i form av lån og ny egenkapital. På denne måten fikk aksjonærene omgjort tilbakeholdt overskudd, som ville blitt skattepliktig ved utdeling etter reformen, til innbetalt lån og ny egenkapital som kan tas ut uten utbyttebeskatning også etter reformen. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt frem i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO₂-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO₂-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift, ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift, ble fremskyndet.

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

I enkelte tilfeller bør en ta hensyn til at endringer i ett skattegrunnlag vil gi atferdsvirkninger som også vil påvirke andre skattegrunnlag. Regelendringen vil da ha en indirekte virkning på skatteprovenyet via et skattegrunnlag som ikke er direkte berørt av regelendringen. For eksempel vil en økning i avgiftene på brennevin ikke bare øke prisen og redusere etterspørselen etter bren-

nevin. Økningen kan også vri alkoholkonsumet fra brennevin til vin eller øl. En økning i avgiften på brennevin kan derfor øke provenyet fra avgiftene på vin og øl.

2.8.4 Virkninger av ekspansiv finanspolitikk

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

En skattelettelse som i utgangspunktet er ufinansiert, vil på kort sikt kunne føre til at disponibel inntekt øker.⁴ Økte inntekter i privat sektor vil kunne øke etterspørselen og aktiviteten i økonomien. Dermed øker også skatteinntektene, og den initiale svekkelsen av statsbudsjettet dempes. Aktivitetsutslaget vil blant annet avhenge av hvor mye ledige ressurser det er i økonomien. I en høykonjunktur vil aktivitetsutslaget være lite, mens det i en lavkonjunktur kan være stort. Over tid må alle skattelettelser uansett finansieres gjennom økte skatteinntekter eller reduserte utgifter. Det vil isolert sett redusere etterspørselen etter varer og tjenester, og således motvirke utslaget på aktivitetsnivå og budsjettbalanse av den initiale skattelettelsen. Kortsiktig økning i etterspørselen ved ufinansierte skatte- og avgiftslettelser må ikke forveksles med varige virkninger av atferdsendringer. Det er de varige atferdsendringene som er relevante å måle ved vurderinger av om en skatteendring bidrar til å gjøre skattesystemet mer effektivt eller ikke. Aktivitetsutslaget av en eventuell ekspansiv finanspolitikk tas normalt hensyn til i departementets modellberegninger av hele statsbudsjettet.

⁴ Tilsvarende vil økte trygder også øke disponibel inntekt i privat sektor. Etterspørselsvirkninger er derfor et generelt resultat av en ekspansiv finanspolitikk, og er ikke spesielt knyttet til skattepolitikken.

Del II
Nærmere om forslagene

3 Skatt på alminnelig inntekt mv.

3.1 Skatt på alminnelig inntekt

I tråd med enigheten i Stortinget om skattereform (Innst. 273 S (2015–2016)) ble skattesatsen på alminnelig inntekt for personer og selskap redusert til 23 pst. i 2018. Enigheten innebar samtidig at ytterligere reduksjoner av skattesatsen på alminnelig inntekt for selskap og personer skal vurderes i lys av utviklingen internasjonalt, og spesielt i våre naboland.

Norge har i dag den høyeste selskapsskattesatsen i Norden, og flere land har redusert eller varslet reduksjoner av selskapsskatten. Blant annet har Riksdagen vedtatt at den svenske selskapsskattesatsen skal reduseres fra 22 pst. i 2018, og til 20,6 pst. i 2021. Videre forsterker økt økonomisk integrasjon, digitalisering og kapitalmobilitet presset mot selskapsskatten.

Regjeringen foreslår at skattesatsen på alminnelig inntekt reduseres fra 23 til 22 pst. Skattenivået for petroleums- og vannkraftsektoren opprettholdes ved å justere grunnrentebeskatningen. Tapet av proveny ved redusert selskapsskattesats forøvrig blir mer enn dekket inn av grunnlagsutvidelser i næringsbeskatningen. For selskapssektoren foreslås det blant annet at finanssektoren fortsatt skal betale skatt på overskudd med en sats 25 pst., samt at hull i skattereglene for forsikrings- og pensjonsforetak tettes, se omtale i kapittel 6 og 7. Det foreslås også regelendringer som direkte motvirker at flernasjonale selskap flytter skattbart overskudd ut av Norge, se omtale i kapittel 8 og 9.

For å begrense det samlede provenytapet av lavere skatt på alminnelig inntekt foreslår regjeringen å øke satsene i trinnskatten, se punkt 5.1.1.

Lavere skatt på alminnelig inntekt vil gjøre det mer lønnsomt for eiere som arbeider i eget selskap, å ta ut faktisk arbeidsinntekt som aksjeutbytte (inntektsskifting). Det skyldes at reduksjonen i satsen på alminnelig inntekt både reduserer skatt på selskapsoverskudd og skatt på utbytte fra overskudd etter skatt. For å redusere motivet til slik inntektsskifting økes skatten på utbytte mv. slik at den samlede marginalskatten på utbytte mv. (inklusive selskapsskatt) holdes om lag uendret på 2015-nivå. Dette gjennomføres ved at

oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. økes fra 1,33 i 2018 til 1,44 i 2019.

Redusert skattesats på alminnelig inntekt for både personer og selskap vil stimulere til økte investeringer, økt arbeidstilbud og økt sparing. Forslaget vil også redusere gevinsten av skattemessige tilpasninger over landegrensene.

Departementet anslår den isolerte skattelettelser av redusert skattesats på alminnelig inntekt for selskap og personer, inklusive justeringen i skatt på utbytte, til om lag 14,2 mrd. kroner påløpt og 9,2 mrd. kroner bokført i 2019.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 §§ 3-2, 3-3, 3-5 første ledd og 4-1 siste ledd. Det vises også til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-11 første ledd annet punktum, 10-21 fjerde ledd tredje punktum og åttende ledd tredje punktum, 10-31 første ledd fjerde punktum og annet ledd annet punktum, 10-42 tredje ledd bokstav b, 10-44 første ledd tredje punktum, 10-65 annet ledd tredje punktum, 10-67 annet ledd, samt skattebetalingsloven § 11-5.

Lovendringene i skatteloven foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2019, mens endringen i skattebetalingsloven foreslås å tre i kraft 1. januar 2019.

3.2 Grunnrenteskatten og særskatt på petroleumsvirksomhet

I Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt – En skattereform for omstilling og vekst*, varslet regjeringen at provenyet fra grunnrentenæringene ikke skal reduseres ytterligere når selskapsskatten settes videre ned. I Innst. 273 S (2015–2016) sier et flertall at «For å opprettholde provenyet på om lag det samme nivået som tidligere støtter dette flertallet regjeringens syn om at lavere selskapsskatt kombineres med en justering av grunnrentebeskatningen.» Dette er i tråd med regjeringens mål om et vekstvennlig skattesystem der skattene med størst vridninger reduseres. I motsetning til selskapsskatten svekker ikke nøytrale grunnrenteskatter investeringsinsentivene. Skattegrunnlaget er dessuten mer robust enn i andre næringer ettersom aktivi-

tetene er stedbundne. Som for 2018 foreslås derfor en provenynøytral omveksling der selskapskatten reduseres og grunnrenteskatten økes.

Provenynøytralitet for vannkraftsektoren innebærer at grunnrenteskattesatsen må økes med 1,3 prosentenheter, til 37 pst., når satsen på alminnelig inntekt settes ned med én prosentenheter. Samlet marginalsattesats blir da 59 pst. I beregningene har departementet tatt utgangspunkt i alminnelig inntekt før konsernbidrag for vannkraftselskapene som eier grunnrenteskattepliktig kraftproduksjon. Øvrig aktivitet i vannkraftselskapene som bredbånd, nett, fjernvarme mv. er gjerne skilt ut i egne selskap og inngår da ikke i beregningene. Noe annen aktivitet nært knyttet til vannkraftproduksjon er inkludert.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 3-4.

Som varslet i regjeringens politiske plattform, Jeløya-plattformen, har regjeringen satt ned et ekspertutvalg som skal gjøre en helhetlig vurdering av kraftverksbeskatningen. Hovedoppgaven er å vurdere om dagens vannkraftbeskatning hindrer at samfunnsøkonomisk lønnsomme tiltak i vannkraftsektoren blir gjennomført. Utvalget skal levere sin innstilling innen 1. oktober 2019.

I petroleumsskattesystemet er skatteverdien av investeringsfradragene (avskrivning, friinntekt og rentefradrag i særskatten) høyere enn de ville vært i et nøytralt skattesystem, jf. omtale i Prop. 150 S (2012–2013) punkt 5.4. Med økt særskattesats øker isolert sett verdien av investeringsfradragene, og vridningene forsterkes.

For å oppnå provenynøytralitet og unngå økte vridninger i petroleumsskatten, foreslår regjeringen at særskattesatsen økes med én prosentenheter til 56 pst. samtidig som friinntektssatsen reduseres fra 5,3 pst. til 5,2 pst. per år. Fradragets verdien av friinntekten vil da være uendret samtidig som marginalsatten for petroleum er uendret på 78 pst. Forslaget motvirker effekten av redusert skatt på alminnelig inntekt med 1 prosentenheter, og endringen er provenynøytral målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2019–2050. For 2019 gir forslaget et provenytap på om lag 150 mill. kroner påløpt fordi friinntektsjusteringen fases inn gradvis og dermed har mindre provenyeffekt de første årene.

Skatteinntektene på sokkelen inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten som overføres til Statens pensjonsfond utland.

Departementet viser til forslag til endring av særskattesatsen i Stortingets skattevedtak for 2019 § 4-2. Justeringen i friinntekten er nærmere omtalt i punkt 10.3.

3.3 Finansskatt

I 2017 ble det innført en finansskatt for å veie opp for de uheldige virkningene av at finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgift. Finansskatten er en skatt på finansiell aktivitet og består av to elementer. Det ene er en ekstra skatt på lønn fastsatt til 5 pst. av grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Det andre elementet er videreføring av skattesats på selskapsoverskuddet (grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt) på 2016-nivå for finanssektoren på 25 pst. Satsen for denne sektoren er i 2018 to prosentenheter over satsen i øvrige sektorer.

Finansskatten ilegges virksomheter som driver finansiell aktivitet. Det er enkelte unntak fra plikten til å svare finansskatt, blant annet hvis omfanget av den finansielle aktiviteten er lite.

I 2018 anslås finansskatt på lønn og overskudd å utgjøre 3,4 mrd. kroner påløpt. Nivået på finansskatten er moderat sett i lys av verdien av merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester, som anslås til om lag 9,7 mrd. kroner for 2018.

Regjeringen foreslår at den generelle reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt ikke omfatter finansskattepliktige virksomheter. Satsen for denne sektoren vil med forslaget øke fra to til tre prosentenheter over satsen i øvrige sektorer. Forslaget anslås å øke provenyet fra finansskatt på overskudd med 700 mill. kroner påløpt i 2019. Provenyet bokføres i 2020.

På anmodning fra Stortinget utreder regjeringen endringer i finansskatten med sikte på at forslag om endringer kan fremmes for Stortinget senest i forbindelse med statsbudsjettet for 2020. For nærmere omtale, se kapittel 32.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 3-3 annet ledd og Stortingsvedtak om fastsettelse av finansskatt på lønn for 2019.

4 Formuesskatt

4.1 Verdsattelsesrabatt og bunnfradrag

4.1.1 Innledning og sammendrag

I 2017 ble det innført en verdsattelsesrabatt for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Rabatten er 20 pst. i 2018. Dette er i tråd med enigheten om en skattereform på Stortinget. Jeløya-plattformen tar til orde for å redusere formuesskatten ved å øke denne rabatten ytterligere og å øke bunnfradraget. Regjeringen foreslår å øke verdsattelsesrabatten for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld til 25 pst. og å øke bunnfradraget til 1,5 mill. kroner (3 mill. kroner for ektepar).

Verdsattelsesrabatten for aksjer og driftsmidler kommer norske eiere til gode og gjør det mer lønnsomt å kanalisere privat sparing til investeringer i næringsvirksomhet. Verdsattelsesrabatten bidrar også til å dempe skattefavoriseringen av bolig relativt til næringsvirksomhet.

Regjeringen har redusert formuesskatten med om lag 6,1 mrd. 2018-kroner over perioden 2014–2018. I tillegg til verdsattelsesrabatten for aksjer og driftsmidler er formuesskattesatsen redusert fra 1,1 pst. til 0,85 pst., og bunnfradraget er økt fra 870 000 kroner til 1,48 mill. kroner (2,96 mill. kroner for ektepar). Samtidig er formuesverdi som andel av beregnet markedsverdi for næringsseid og sekundærbolig økt fra 50 pst. til henholdsvis 80 pst. og 90 pst.

Det anslås at forslagene om å øke verdsattelsesrabatten for aksjer og driftsmidler til 25 pst. og bunnfradraget til 1,5 mill. kroner vil redusere provenyet med om lag 690 mill. kroner påløpt og 550 mill. kroner bokført i 2019.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10, 4-12, 4-13, 4-17 og 4-40. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

4.1.2 Gjeldende rett

Skattepliktig formue fastsettes som hovedregel til omsetningsverdien per 1. januar i skattefastsettelsesåret av skattyterens eiendeler med økonomisk

verdi, med fradrag for gjeld som skattyteren hefter for, jf. skatteloven § 4-1 første ledd.

I utgangspunktet plikter alle personer bosatt i Norge å betale formuesskatt, jf. skatteloven § 2-1. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap er ikke formuesskattepliktige, jf. skatteloven § 2-36. Formuen i slike selskap skattlegges hos aksjonærene. Tilsvarende gjelder for verdipapirfond. Formue i selskap med deltakerfastsettelse skattlegges hos deltakerne, jf. skatteloven §§ 2-2 tredje ledd og 4-40.

Etter skatteloven § 4-12 første ledd skal børsnoterte aksjer som hovedregel verdsettes til 80 pst. av kursverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret.

Ikke-børsnotert aksje i norske selskap verdsettes til 80 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar i inntektsåret, jf. skatteloven § 4-12 annet ledd.

Ikke-børsnotert aksje i utenlandske selskap verdsettes til 80 pst. av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. § 4-12 tredje ledd. Dette gjelder likevel ikke dersom skattyteren krever fastsettelse etter § 4-12 annet ledd og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi. Ved fastsettelse av ikke-børsnotert selskaps skattemessige formuesverdi medregnes eiendeler og gjeld til full verdi, uten prosentvis reduksjon etter reglene i skatteloven kapittel 4, jf. § 4-12 syvende ledd.

Egenkapitalbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 80 pst. av kursverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. skatteloven § 4-12 femte ledd. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdien.

Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettelsesåret, jf. skatteloven § 4-12 sjette ledd. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 80 pst. av aksjeandelens verdi.

Aksjer i nystiftede selskap og selskap hvor aksjekapitalen er endret året før skattefastsettelsesåret verdsettes etter særlige regler, jf. skatte-

loven § 4-13, og er ikke omfattet av reglene i skatteloven § 4-12 syvende ledd.

Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 80 pst. av skattemessig formuesverdi.

Fast eiendom verdsettes etter særskilte regler. Verdien av primærbolig og sekundærbolig settes til produktet av boligens areal og en kvadratmeter-sats. Kvadratmetersatsen settes til en prosentandel av beregnet omsetningsverdi per kvadratmeter. Prosentandelen er 25 for primærbolig og 90 for sekundærbolig.

Næringseiendom verdsettes til 80 pst. av eiendommens beregnede utleieverdi, jf. skatteloven § 4-10 fjerde ledd og FSFIN kapittel 4. Boliger (primærboliger og sekundærboliger) verdsettes alltid etter verdsettelsesreglene for bolig, selv om de inngår i næringsvirksomhet.

For deltakere i selskap med deltakerfastsettelse som omfattes av skatteloven § 10-40 (ansvarlig selskap mv.), settes verdien av deltakerens selskapsandel til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter ved formuesfastsettelse, jf. skatteloven § 4-40. Ved fastsettelsen av selskapets nettoformue medregnes eiendeler og gjeld til full verdi. Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 80 pst. av nettoformuen beregnet etter første til tredje punktum.

Skattyters fradrag for gjeld reduseres forholdsmessig etter reglene i skatteloven § 4-19 når skattyter har eiendeler med verdsettelsesrabatt.

4.1.3 Vurderinger og forslag

I 2017 ble det innført en verdsettelsesrabatt på 10 pst. på aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Denne rabatten ble økt til 20 pst. for inntektsåret 2018. Dette var i tråd med enigheten om en skattereform, hvor Stortinget ba regjeringen om å innføre en verdsettelsesrabatt på 20 pst. innen 2018.

Regjeringen vil legge til rette for norsk eierskap i næringslivet. I Jeløya-plattformen fremgår et ønske om å redusere formuesskatten ved å øke verdsettelsesrabatten for aksjer og driftsmidler ytterligere og å øke bunnfradraget.

Departementet foreslår å øke verdsettelsesrabatten på aksjer og driftsmidler til 25 pst. fra inntektsåret 2019. Rabatten på 25 pst. omfatter aksjer, egenkapitalbevis, aksjeandelen i andeler i verdipapirfond, andeler i selskap med deltakerfastsettelse samt driftsmidler, herunder næringseiendom. Verdsettelsesrabatten omfatter kun eiendeler som eies direkte av den formuesskatte-

pliktige. Dette innebærer at det ikke er mulig å oppnå kjederabatt, eksempelvis ved å eie næringseiendom gjennom et aksjeselskap.

Når skattyter eier eiendeler som omfattes av verdsettelsesrabatten, reduseres skattyters fradrag for gjeld forholdsmessig etter reglene i skatteloven § 4-19. Dette motvirker at rabatten utnyttes til å skape netto gjeldsfradrag.

Det foreslås også å heve bunnfradraget i formuesskatten fra 1,48 mill. kroner til 1,5 mill. kroner (3 millioner kroner for ektefeller), jf. forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 §§ 2-1 og 2-3.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 4-10, 4-12, 4-13, 4-17 og 4-40.

4.1.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Å øke rabatten for aksjer og driftsmidler som eies av formuesskattepliktige, vil redusere den skattemessige favoriseringen av fast eiendom sammenlignet med næringsrelatert kapital. Det kan føre til at mer av den private sparingen går til investeringer i næringsvirksomhet. Forslaget kan dermed ha en langsiktig positiv virkning på økonomien. På den annen side øker favoriseringen av aksjer og driftsmidler noe sammenlignet med blant annet sekundærbolig, bankinnskudd og obligasjoner.

Det anslås at forslagene samlet sett vil redusere provenyet med om lag 690 mill. kroner påløpt og 550 mill. kroner bokført i 2019. Provenyanslaget tar ikke hensyn til langsiktige positive virkninger eller at verdsettelsesrabatten kan gi insentiver til å legge private eiendeler i ikke-børsnoterte selskap for å redusere formuesskatten.

4.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

4.2 Verdsettelse av hoteller

Verdsettelsesrabatten for hoteller og overnattingssteder har i likhet med annen næringseiendom blitt redusert fra 50 pst. til 20 pst. fra 2013 til 2018. Verdien av gjeld tilordnet næringseiendom eid av formuesskattepliktige er redusert med 20 pst. Fra 2018 har næringseiendom, andre driftsmidler og aksjer (og gjeld tilordnet disse eiendelene) en felles verdsettelsesrabatt. Disse endringene har gitt økt likebehandling i formuesskatten av ulike investeringer i næringsvirksomhet. Regjeringen

foreslår som beskrevet ovenfor å øke rabatten fra 20 pst. til 25 pst. i 2019.

Satsen i formuesskatten er under denne regjeringen redusert fra 1,1 pst. til 0,85 pst. Den effektive formuesskattesatsen (den nominelle skattesatsen redusert med verdsettelsesrabatten) på hoteller og annen næringsseiendom er dermed økt fra 0,55 pst. i 2013 til om lag 0,64 pst. med forslaget for 2019. Den effektive formuesskattesatsen tar ikke hensyn til verdsettelsen av gjeld. Redusert verdsettelse av gjeld tilordnet næringsseiendom vil isolert sett trekke i retning av at personer som har slik eiendom, og som har gjeld og er i formuesskatteposisjon, får økt formuesskatt. Økt bunnfradrag i formuesskatten trekker i motsatt retning.

I Meld. St. 19 (2016–2017) *Opplev Norge – unikt og eventyrlig* (Reiselivsmeldingen) vises det

til at endringene i formuesskatten i perioden 2014–2018 kan ha ført til at eiere av hoteller har fått økt formuesskatt. Det ble varslet at regjeringen i statsbudsjettet for 2018 tok sikte på å foreslå lettelser i formuesskatten på hoteller/overnattingssteder gjennom en vesentlig økning i verdsettelsesrabatten. I statsbudsjettet for 2018 orienterte departementet om at en særskilt verdsettelsesrabatt for hoteller og overnattingssteder kan være EØS-rettslig problematisk. Det ble varslet at departementet ville gå i dialog med ESA for å forsøke å avklare om og eventuelt hvordan en hotellrabatt kan innføres i overensstemmelse med EØS-avtalen. Departementet er i dialog med ESA om en slik avklaring, og vil komme tilbake til Stortinget. Det vises for øvrig til at forslaget for 2019 vil gi økt verdsettelsesrabatt for hoteller.

5 Personskatt for øvrig

5.1 Sentrale satser, grenser og fradrag

5.1.1 Trinnskatt

Trinnskatt på personinntekt ble innført i 2016. Trinnskatten ble innført for å dekke inn hoveddelen av provenytapet i personbeskatningen som følge av lavere skattesats på alminnelig inntekt, men slik at samlet skattesats (summen av sats på alminnelig inntekt og trinnskatt) ble redusert. Trinnskatten har fire innslagspunkter med stigende skattesats for hvert innslagspunkt. Trinn 3 og 4 erstattet den tidligere toppskatten.

Som ledd i gjennomføringen av skattereformen foreslår regjeringen å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 23 pst. til 22 pst. i 2019, se punkt 3.1. Samtidig økes satsene i trinnskatten for å begrense det samlede provenytapet av lavere skatt på alminnelig inntekt.

Regjeringen foreslår at satsene i trinnskatten settes til 1,9 pst. i trinn 1, 4,2 pst. i trinn 2, 13,2 pst. i trinn 3 (11,2 pst. i Finnmark og Nord-Troms) og 16,2 pst. i trinn 4. Innslagspunktene foreslås justert med forventet lønnsvekst. Resultatet blir lavere marginalskattesatser når en ser endringene i trinnskatten og skattesatsen på alminnelig

inntekt samlet, se tabell 5.1. Regjeringen fortsetter dermed å redusere marginalskatten for de fleste lønnstakere slik det ble varslet i skattemeldingen. Lavere marginalskatt vil stimulere til økt arbeid. Marginalskatten reduseres for de aller fleste inntektsnivåer fra 2018 til 2019, og regjeringen har dermed fulgt opp målsettingen i skattemeldingen om å redusere marginalskatten med minst 0,8 prosentenheter fra 2015 til 2019. Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 3-1.

Departementet anslår at endringene i trinnskattesatsene øker provenyet med om lag 10,6 mrd. kroner påløpt og 8,5 mrd. kroner bokført i 2019. Anslaget inkluderer provenyvirkningen av å justere skattefradraget for pensjonister, jf. punkt 5.1.4.

5.1.2 Minstefradrag

Det gis minstefradrag i lønns-, trygde- og pensjonsinntekt når alminnelig inntekt fastsettes. I 2018 utgjør minstefradraget 45 pst. av samlet lønn og trygd med et maksimalt nivå på 97 610 kroner. Minstefradraget i lønn var opprinnelig et sjablongfradrag for å dekke utgifter til opptjening av inn-

Tabell 5.1 Trinnskatt på personinntekt og marginalskatt på lønn¹

Trinn	Personinntekt Kroner	Prosentsats 2018	Forslag til prosentsats 2019	Marginalskatt 2019. Prosent	Endring i marginalskatt 2018–2019. Prosentenheter	Endring i marginalskatt 2015–2019. Prosentenheter
-	Under 174 500	0,0	0,0	20,3	-0,55	-3,29
Trinn 1	174 500 – 245 650	1,4	1,9	22,2 ² /32,1	-0,05 ² /-0,5	-1,39 ² /-3,10
Trinn 2	245 650 – 617 500	3,3	4,2	34,4	-0,1	-0,80
Trinn 3	617 500 – 993 300	12,4 ³	13,2 ³	43,4	-0,2	-0,80
Trinn 4	993 300 og over	15,4	16,2	46,4	-0,2	-0,80

¹ Personinntekt omfatter inntekter fra lønn, trygd, pensjon og beregnet personinntekt fra næring. Marginalskatten er angitt eksklusive arbeidsgiveravgift. Det forutsettes at skattyter betaler skatt på alminnelig inntekt.

² Første tall gjelder for lønn under om lag 224 000 kroner (inntektsgrensen for overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget).

³ Satsen i Nord-Troms og Finnmark foreslås økt fra 10,4 pst. i 2018 til 11,2 pst. i 2019.

Kilde: Finansdepartementet.

tekten, men har over tid også fått en fordelingsmessig begrunnelse. Selvstendig næringsdrivende får fradrag for faktiske kostnader de har i næringsvirksomheten.

Regjeringen foreslår å øke maksimalt minste-fradrag i lønn og trygd med anslått lønnsvekst til 100 800 kroner. Minstefradraget er økt betydelig de siste årene. Med forslaget for 2019 vil overgang fra sats til øvre grense i minstefradraget skje ved en inntekt på 224 000 kroner i 2019.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 6-1 første ledd.

Fra og med 2005 har det vært et eget minste-fradrag i pensjonsinntekt. Det utgjør 31 pst. av samlet pensjonsinntekt med et maksimalt nivå på 83 000 kroner i 2018. Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget i lønn blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til inntekts-erwerb. Samlet skatt er likevel betydelig lavere for pensjonister enn andre skattytere med like store inntekter. Det skyldes dels at pensjonister betaler lavere trygdeavgift (5,1 pst. i stedet for 8,2 pst.), dels at det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for alderspensjonister på inntil 29 950 kroner i 2018.

Regjeringen foreslår å øke maksimalt minste-fradrag i pensjonsinntekt med veksten i ordinær alderspensjon til 85 050 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 6-1 annet ledd.

5.1.3 Personfradrag

Det gis et personfradrag i alminnelig inntekt. Fradraget er 54 750 kroner i 2018. Det foreslås å lønnsjustere personfradraget til 56 550 kroner. Lønnsjusteringen av personfradraget innebærer en lettelse for pensjonister fordi lønnsveksten er noe sterkere enn veksten i alderspensjon. Dermed vil pensjonister bli overkompensert. Det anslås at provenyet reduseres med om lag 90 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2019.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 6-3.

5.1.4 Andre grenser og fradrag

Skattefradraget for pensjonsinntekt ble innført i forbindelse med pensjonsreformen i 2011. Skattefradraget trappes ned med pensjonsinntekten. Fradraget sikrer at pensjonister med minste pensjonsnivå for enslige ikke skal betale skatt. Forslagene om lavere skattesats på alminnelig inntekt

og høyere trinnskattesatser i 2019 krever at skattefradraget justeres noe for at inntektsgrensen for å betale inntektsskatt for pensjonister skal opprettholdes på dagens nivå. Regjeringen foreslår derfor å sette det maksimale fradragsbeløpet til 30 000 kroner.

Videre økes innslagspunktene for nedtrapping i trinn 1 i skattefradraget for pensjonsinntekt med anslått vekst i minste pensjonsnivå fra 193 250 kroner til 198 200 kroner. Innslagspunktet for nedtrapping i trinn 2 i skattefradraget for pensjonsinntekt økes med vekst i ordinær alderspensjon fra 290 700 kroner til 297 900 kroner.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 6-5.

Bunnbeløpet i reisefradraget foreslås økt med anslått prisvekst fra 22 350 kroner til 22 700 kroner, jf. forslag til endring av skatteloven § 6-44 første og annet ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Stortinget vedtok i Revidert nasjonalbudsjett 2018 endringer i reglene for skatlegging av naturalytelser. Regjeringen varslet at den ville komme tilbake til fastsettelse av beløpsgrensene for skattefrie personalrabatter og skattefrie overtidsmat i statsbudsjettet for 2019. Regjeringen foreslår at den skattefrie grensen for personalrabatter settes til 7 000 kroner. Beløpsgrensen for skattefrie overtidsmat settes til 200 kroner. Provenytapet ved å innføre disse beløpsgrensene anslås på usikkert grunnlag til 160 mill. kroner påløpt og 128 mill. kroner bokført i 2019.

Departementet og Skattedirektoratet vil fastsette beløpsgrensene i forskrift.

Stortinget vedtok i Revidert nasjonalbudsjett 2018 enklere regler for skatlegging av personer som er skattemessig bosatt i utlandet, men som arbeider i Norge. Reglene, som får virkning fra 1. januar 2019, innebærer at lønnsinntakere blir skattlagt etter en bruttoskatt med en bestemt sats som er uavhengig av inntekten. Det ble i Revidert nasjonalbudsjett 2018 foreslått at denne satsen skal fastsettes til 25 pst. Stortingets flertall sluttet seg til en sats på 25 pst., og satsen vedtas gjennom Stortingets skattevedtak for 2019.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 3-9.

Øvrige beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet nedre grense for å betale trygdeavgift, maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv., maksimalt foreldrefradrag, særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms, kilometersatsene i reisefradraget, maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisa-

Tabell 5.2 Skattefrie satser for kostgodtgjørelse med overnatting innenlands. Kroner per døgn

	Skattefri sats 2018	Satser i statens særavtale 2018 ¹
6–12 timers reise.....	297	297
12+ timers reise	552	552
Overnatting på hotell	569	754
Overnatting på hotell inkl. frokost	455	603

¹ Nye satser gjelder fra 22. juni 2018 da en særskilt tvistenemd avsa kjennelse etter brudd i forhandlingene. Kjennelsen innebar at avtalen som gjaldt for 2017, var gjeldende til og med 21. juni 2018, mens de nye avtalene gjelder fra og med 22. juni 2018.

Kilder: Skattedirektoratet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

sjoner, den skattefrie nettoinntekten og formuestillegget i skattebegrensingsregelen, særfradraget for enslige forsørgere, jordbruksfradraget, fiskerfradraget, sjømannsfradraget og maksimal årlig og samlet sparing med BSU. Dette øker provenyet med om lag 146 mill. kroner påløpt og 116 mill. kroner bokført i 2019. Anslaget inkluderer samspillseffekter og avrundinger ved endringer i skatt på inntekt og formue for personer.

Det vises til tabell 1.5 for en oversikt over forslagene til ulike satser, grenser og fradrag i personbeskatningen.

5.2 Skattefrie satser ved kostdekning på dagsreiser innenlands

Ansatte som reiser i tjeneste for staten, har særavtaler om dekning av utgifter på reiser som forhandles frem mellom staten ved Kommunal- og moderniseringsdepartementet og hovedsammenlutningene, krav på å få dekket utgifter som påløper på grunn av reisen.

I utgangspunktet skal kun merutgifter ved slike reiser dekkes skattefritt. Eventuell godtgjørelse utover faktiske merutgifter skal skattlegges som lønn. Kstsatsene ved dagsreiser innenlands i særavtalene er gjennomgående høyere enn det som kan anses som rimelige merutgifter. Samtidig er de tilhørende skattefrie kstsatsene ved slike reiser satt lik satsene i særavtalene, se tabell 5.2 som gir en oversikt over sentrale satser for kostdekning innenlands. Det gir mulighet for å få et skattefritt overskudd på reiser, som kan gi insentiver til å vri avlønning over på skattefrie ytelser i stedet for kontant lønn.

Reglene for beskatning av reisegodtgjørelser ved tjenestereiser fastsettes i skattelovgivningen. Til tross for at skattereglene er frikoblet fra reglene om reisedekning ifølge særavtalene, har

det i stor grad vært samsvar mellom satsene for skattefrie kostgodtgjørelse og statens kostdekningssatser. Fra 2016 er det for kilometergodtgjørelse fastsatt en lavere sats for skattefrie dekning enn det som gis i reisedekning etter statens særavtaler. I budsjettet for 2018 ble det fastsatt egne skattefrie satser for kostdekning på innenlandsreiser med overnatting. Satsene ble satt om lag 150 kroner lavere enn satsene i særavtalen ved utgangen av 2017. Kostdekning i tråd med satsene i særavtalen gir dermed et skattepliktig overskudd i 2018 ved kostdekning innenlands ved overnatting, jf. tabell 5.2.

Fra 2015 ble flere kstsatser i særavtalene slått sammen, kravet om å levere kvittering for de faktiske utgiftene ble fjernet, og det ble isteden innført sjablongsatser som benyttes uavhengig av faktiske utgifter. Det har gitt mindre treffsikre regler. Grunnlagsdata over reisegodtgjørelser fra et utvalg statlige virksomheter for tidsrommet 2013–2015 viser at samlede kostgodtgjørelser for reiser under 12 timer har steget betydelig. Gjennomsnittlig godtgjørelse har økt fra 136 kroner til 229 kroner (målt i 2015-kroner) i samme periode.

Det foreslås at de skattefrie satsene for kostdekning på innenlandsreiser uten overnatting reduseres med om lag 100 kroner til en sats på 200 kroner for reiser mellom 6–12 timer og med om lag 150 kroner for reiser over 12 timer uten overnatting til en sats på 400 kroner per døgn. Førstnevnte sats blir sammenfallende med satsen for skattefrie dekning av overtidsmat, jf. punkt 5.1.4 ovenfor. Det vil fortsatt være mulig å få skattefrie dekning for høyere, dokumenterte kostutgifter ved reiser. Endringen vil gi bedre samsvar mellom skattefrie satser for kostgodtgjørelse på dagsreiser og skattefrie satser for kostgodtgjørelse ved overnatting på hotell.

Forslaget vil gi økt forutsigbarhet og virke forenklerende for Skatteetaten og for arbeidsgivere og

arbeidstakere som ikke følger satsene i statens reiseavtaler. I dag må en vente på resultatet av forhandlingene mellom Kommunal- og moderniseringsdepartementet og hovedsammenslutningene i staten før satsene fastsettes og kunngjøres for inntektsåret. For de som benytter statens satser, kan endringen oppleves som noe kompliserende ved at dekning gir et skattepliktig overskudd. Tall fra Skattedirektoratet viser at det for nesten 300 000 personer er oppgitt skattefrie kostgodtgjørelse på reiser uten overnatting, med et gjennomsnittlig beløp på i underkant av 3 000 kroner. Forslaget anslås å øke skatten i gjennomsnitt for de som berøres med i underkant av 300 kroner.

Forslaget øker statens inntekter med om lag 80 mill. kroner påløpt og 65 mill. kroner bokført.

De nødvendige forskriftsendringene gjennomføres av Skattedirektoratet.

5.3 Samlet, øvre grense for reisefradrag

5.3.1 Innledning og sammendrag

Det gis fradrag i alminnelig inntekt for skattyters utgifter til reiser mellom hjem og arbeidssted og for besøksreiser til hjemmet. Dersom skattyter reiser til hjem utenfor EØS, er fradraget begrenset til 92 500 kroner før reduksjon med et bunnbeløp. For skattytere som reiser innenfor EØS, vil fradraget som hovedregel være begrenset til 97 000 kroner i 2018, før reduksjon med et bunnbeløp.

Skattyter som reiser innenfor EØS, kan imidlertid på visse vilkår få fradrag utover denne grensen. Det gjelder blant annet utgifter til bom og ferge og dokumenterte utgifter til flybilletter ved besøksreiser.

Ulike grenser og særordninger i reisefradraget gjør ordningen mer komplisert, fører til mer byråkrati og at skattytere forskjellsbehandles.

Regjeringen foreslår derfor at det innføres en øvre beløpsgrense i reisefradraget på 97 000 kroner for arbeidsreiser og besøksreiser innenfor og utenfor EØS. Det foreslås at beløpsgrensen også skal gjelde for utgifter ved bompasseringer og til fergebilletter samt utgifter til flybilletter. Forslaget vil øke likebehandlingen av skattytere og forenkle skattemyndighetenes arbeid med reisefradraget.

Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2019.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 6-44. Departementet vil for øvrig

endre forskrifter for å kunne gjennomføre forslaget. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

5.3.2 Gjeldende rett

Alle ytelser arbeidstaker mottar fra arbeidsgiver, skal som hovedregel skatlegges som arbeidsinntekt. Arbeidstakere kan imidlertid kreve fradrag for utgifter til inntektservervet. Det følger også av skatteloven § 6-44 at skattytere kan kreve fradrag for utgifter til daglige reiser til og fra arbeidsstedet (arbeidsreiser). Skattytere som på grunn av arbeidet må bo utenfor det faste hjemmet (pendlere), kan kreve fradrag for utgifter til besøksreiser til hjemmet, jf. skatteloven § 6-13 jf. § 6-44. Dersom arbeidsgiver dekker arbeidstakers utgifter til besøksreiser, blir dekningen skattemessig behandlet etter nettometoden. Nettometoden innebærer at arbeidstaker skattefritt kan få dekning av arbeidsgiver for de utgifter som arbeidstakeren selv ville hatt fradragsrett for.

Reiser innenfor EØS-området

For reiser innenfor EØS fastsettes arbeidstakers utgifter etter reiseavstandsmodellen, som også får anvendelse for pendlers besøksreiser.

Reiseavstandsmodellen er en sjablongmetode som ble innført med virkning fra inntektsåret 2000. Etter denne modellen gis det fradrag uavhengig av skattyters faktiske kostnader og bruk av transportmiddel. For samlet reiselengde i året gis det en høy kilometersats for de første 50 000 km og en lavere sats for reiselengde som overstiger 50 000 km. Det følger av skatteloven § 6-44 første ledd at det ikke kan gis fradrag for reiselengde som overstiger 75 000 km. Det gis videre kun fradrag for utgifter som overstiger et bunnbeløp på 22 350 kroner i 2018. Det kan gis fradrag etter høyeste sats også for reiselengde som overstiger 50 000 km dersom kostnadene og reiselengden kan dokumenteres.

Satsene i reiseavstandsmodellen fastsettes i Skattedirektoratets takseringsregler. For 2018 er den høye satsen satt til 1,56 kroner per km og den lave satsen satt til 0,76 kroner per km. Ut fra disse satsene vil det etter reiseavstandsmodellen som hovedregel ikke kunne gis fradrag for reiser innenfor EØS-området utover 74 650 kroner.

Det kan i tillegg gis fradrag for dokumenterte utgifter ved bompasseringer og til fergebilletter når utgiftene overstiger 3 300 kroner. Skattyter må kunne godtgjøre at bruk av personbil gir en besparelse i reise- eller ventetid på minst to timer.

For besøksreiser til hjemmet kan pendlere som benytter fly, også velge å kreve fradrag for dokumenterte utgifter i stedet for å kreve fradrag etter reiseavstandsmodellen.

Reiser til hjem utenfor EØS-området

Det gis i utgangspunktet ikke reisefradrag etter reiseavstandsmodellen for reiser til hjem utenfor EØS-området. Skattyter kan imidlertid få fradrag for dokumenterte kostnader dersom det benyttes andre transportmidler enn privat bil, jf. skatteloven § 6-44 annet ledd. Dersom skattyter kan dokumentere bruk av privat bil, gis det likevel fradrag etter kilometersatsene i reiseavstandsmodellen.

For reiser utenfor EØS-området er det fastsatt et maksimalt fradragsbeløp for samlede årlige reiseutgifter på 92 500 kroner før reduksjon med bunnbeløpet. Maksimalt årlig fradrag etter reduksjon med bunnbeløpet er dermed 70 150 kroner i 2018.

5.3.3 Vurdering og forslag

Reisefradraget ble i utgangspunktet innført for å dekke arbeidstakers utgifter til inntektsservivet. Etter innføringen av reiseavstandsmodellen fra inntektsåret 2000 er det ikke lenger et krav om at skattyter faktisk påføres en utgift ved sin reiseaktivitet. Fradragsretten gjelder uavhengig av hva slags transportmiddel som benyttes, og uavhengig av skattyters faktiske utgifter. Grensene i reisefradraget, dvs. kilometergrensen i reiseavstandsmodellen og beløpsgrensen for reiser utenfor EØS, ble innført med virkning fra inntektsåret 2014. Formålet var å få bedre samsvar mellom fastsatt fradrag og skattyters faktiske reiseutgifter og å begrense de aller høyeste fradragene. I Prop. 1 LS (2013–2014) ble det, ut fra hensynet til likebehandling, argumentert for at fradragsgrensene for reiser innenfor og utenfor EØS bør være like.

I perioden 2014–2017 ble reiseavstandsmodellen endret flere ganger. Samtidig har beløpsgrensen som begrenser fradragsretten for reiser utenfor EØS, ligget fast. Dette har ført til at skattytere som reiser innenfor EØS, kan få større fradrag enn skattytere som reiser utenfor EØS. Hensynet til likebehandling er dermed ikke lenger ivaretatt. Det er lite hensiktsmessig å ha to ulike grenser i reisefradraget. Det skaper mer byråkrati og virker kompliserende for Skatteetaten. Det er også komplisert å behandle fradrag for skattytere som har utgifter til reiser både innenfor og utenfor EØS.

Dagens regler åpner for at skattytere som reiser innenfor EØS, kan få fradrag utover grensen

som følger av reiseavstandsmodellen dersom det gis fradrag etter høyere sats enn det som følger av sjablongmodellens hovedregel. Fastsatt fradrag kan også overstige denne grensen dersom skattyter har utgifter til ferge og bom eller utgifter til flybilletter på besøksreiser.

For å få fradrag for utgifter ved bompasseringer og til fergebilletter må utgiftene overstige 3 300 kroner i året. I tillegg må skattyter, på forespørsel fra Skatteetaten, kunne dokumentere at bruken av personbil medfører en besparelse i reise- eller ventetid på minst to timer daglig sammenlignet med rutegående transportmiddel. Dette vilkåret er vanskelig og ressurskrevende å kontrollere. Skattyter rapporterer selv inn fradragsopplysningene, og det foreligger ikke informasjon fra tredjepart. Generelt innebærer fradragsposter uten tredjepartsrapportering og med få grunnlagsdata en særskilt høy risiko for urettmessige fradrag og misbruk. Videre er fradraget for utgifter til bom og ferge ikke begrenset oppad. Dette innebærer at skattytere kan kreve svært høye fradrag på en post hvor skattemyndighetenes kontrollmuligheter i praksis er begrensede.

Departementet foreslår å innføre en øvre grense i reisefradraget på 97 000 kroner. Beløpsgrensen skal gjelde både for reiser innenfor og reiser utenfor EØS. Videre foreslår regjeringen at det ikke skal åpnes for fradrag utover denne grensen. Med et bunnbeløp på 22 700 kroner, som er regjeringens forslag for 2019, vil skattyter dermed kunne få reisefradrag opp til 74 300 kroner.

Forslaget bidrar til å gjøre skattesystemet mindre komplisert, virker administrativt forenklende for skattemyndighetene og reduserer byråkratiet.

Forslaget vil bli gjennomført ved endringer i skatteloven § 6-44.

5.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Endringene krever mindre tilpasninger av Skatteetatens systemer, men vil på sikt virke forenklende for skattemyndighetene.

Forslaget anslås å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt og 12 mill. kroner bokført i 2019.

5.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

5.4 Skattebegrensning

5.4.1 Innledning og sammendrag

Skattytere med lav inntekt og formue kan i dag på visse vilkår og etter en skjønnsmessig vurdering få skatten begrenset, se skatteloven § 17-4. Skattyter må selv søke om slik skattebegrensning ved innlevering av skattemeldingen.

Ulike regler om skattebegrensning har tidligere omfattet store grupper skattytere, men har blitt gradvis avviklet de senere årene, blant annet på grunn av ønsket om å motivere til arbeidsdeltakelse. Høy arbeidsdeltakelse bidrar til å trygge velferdssamfunnet og en jevn fordeling. Den skjønnsmessige skattebegrensningsregelen benyttes nå i stor grad av unge trygdemottakere, i all hovedsak mottakere av arbeidsavklaringspenger og uføretrygd, og tilstrømmingen til ordningen øker. Dette er grupper som det er særskilt viktig å bevare og styrke arbeidsinsentivene for. Videre er størrelsen på arbeidsavklaringspenger og uføretrygd fastsatt med en forutsetning om at ytelsene skatlegges som lønnsinntekt på ordinær måte, uten skattebegrensning.

For å styrke arbeidsinsentivene for unge trygdemottakere foreslår regjeringen å lukke skattebegrensningsregelen i § 17-4 for nye brukere. Dette bidrar også til å bevare virkningene av uførefor reformen og innebærer administrative forenklinger for Skatteetaten. Det foreslås samtidig at ordningen videreføres for eksisterende brukere.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 17-4 nytt femte ledd. Endringen foreslås å tre i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2018. Virkningstidspunktet må ses i lys av at vedtakene om skattebegrensning for 2018 først fattes i 2019.

Forslaget anslås å øke provenyet med 15 mill. kroner påløpt i 2018 og samme beløp bokført i 2019.

5.4.2 Gjeldende rett

Skatteloven inneholder i dag to regelsett om skattebegrensning.

Etter skatteloven § 17-1 kan skatten begrenses for mottakere av visse typer ytelser. Dette gjelder nå kun gjenlevende ektefeller (etterlatte) som mottar pensjon eller overgangsstonad frem til de fyller 67 år, samt tidligere familiepleiere med tilsvarende ytelser i samme alder. Tidligere har regelen også omfattet mottakere av alderspensjon, uførepensjon og foreløpig uførestonad fra

folketrygden samt avtalefestet pensjon (AFP). Omfanget av skattebegrensning er dermed blitt vesentlig redusert over tid.

Skattebegrensning etter skatteloven § 17-4 for skattytere med *liten skatteevne* er en skjønnsmessig ordning som ikke er knyttet til bestemte ytelser. Skattyter må selv søke om skattebegrensning i skattemeldingen.

For å få skjønnsmessig skattebegrensning må skattyter ha så lav inntekt over tid at den ikke er tilstrekkelig til å dekke et nødvendig, nøkternt forbruk for skattyteren selv og de personer vedkommende har plikt til å forsørge. I denne vurderingen skal det tas hensyn til formue og inntekt hos ektefelle og andre husholdningsmedlemmer. Skattyters økonomiske stilling må også ellers være slik at det er et påtakelig behov for skattenedsettelse.

Det gis vanligvis ikke skattebegrensning til skattytere som blant annet

- har fått inntekten fastsatt ved skjønn
- har rett til lån i Statens lånekasse for utdanning for en større del av året
- har en inntektsnedgang som anses forbigående
- har lav inntekt grunnet deltidsarbeid

Om vilkårene for skattebegrensning er oppfylt, beregnes skatten i hovedsak etter samme regler som i skatteloven § 17-1. Dette innebærer at når alminnelig inntekt er under beløpsgrenser som fastsettes årlig av Stortinget, skal det ikke fastsettes inntektsskatt, trygdeavgift eller trinnskatt i trinnene 1 og 2. Inntekt som overstiger beløpsgrensene, skatlegges med 55 pst. så lenge dette samlet gir lavere skatt enn etter ordinær fastsetting. For inntektsåret 2018 er beløpsgrensene 147 450 kroner for enslige, 135 550 kroner for hver ektefelle og 271 100 kroner for ektepar og samboere som får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

5.4.3 Vurderinger og forslag

Mange av reglene om skattebegrensning har blitt avviklet over tid, blant annet fordi de har svekket insentivene til å arbeide. For alderspensjonister og AFP-mottakere ble regelen opphevet fra 2011 i forbindelse med pensjonsreformen, og for uførebleden ble den opphevet fra 2015 i forbindelse med uførefor reformen. Mens skattebegrensning tidligere ble gitt til mange skattytere, og slik sett var en viktig del av skattesystemet, er dette nå en særregel for små grupper. Skatteutvalget anbefalte å fortsette «arbeidet med å oppheve skattebegrensningsregelen for resterende grupper».

Forslag fra et utvalg om en ny etterlatteytelse er under vurdering i Arbeids- og sosialdepartementet, jf. NOU 2017: 3 *Folketrygdens ytelser til etterlatte*. Eventuelle endringer i skattebegrensning etter § 17-1 må vurderes i lys av disse vurderingene, og regjeringen foreslår derfor ikke endringer nå.

Regjeringen foreslår å lukke muligheten for å få skjønsmessig skattebegrensning (§ 17-4) for nye søkere. Dette vil særlig bidra til å øke arbeidsinsentivene for unge på trygd. I Jeløya-plattformen fremgår det at regjeringspartiene vil «innrette trygde- og skattesystemet for å stimulere til arbeid». Forslaget fremmer dette målet. Høy arbeidsdeltakelse bidrar til å trygge velferdssammenheng og en jevn fordeling.

Tall fra Skattedirektoratet viser at om lag halvparten av de som fikk slik skattebegrensning for inntektsåret 2016, er født på 1980- og 1990-tallet, og en fjerdedel er født på 1970-tallet. Videre mottok nær 70 pst. arbeidsavklaringspenger, og en fjerdedel mottok uføretrygd. I tillegg er det mottakere av sykepenger og kvalifiseringsstønad.

I alt har om lag 7 900 skattytere fått skattebegrensning for inntektsåret 2016. Sammenlignet med inntektsåret 2015 er dette en nettoøkning på 500 skattytere eller nær 7 pst. Økningen i 2016 er sterkere når man tar hensyn til at en del av disse har fått innvilget skattebegrensning for tidligere inntektsår enn 2016. Antallet som mottok uføretrygd blant skattyterne med skattebegrensning, økte samtidig med om lag 650 skattytere, det vil si med mer enn den samlede økningen. Det kan tyde på at mye av økningen kan forklares med at flere uføre nå søker seg inn i § 17-4, etter at skattebegrensningen i § 17-1 er opphevet for disse.

Arbeidsinsentivene for mottakere av uføretrygd og arbeidsavklaringspenger blir særskilt svake med skattebegrensning. Det skyldes at den høye marginals-katten på 55 pst. kommer i tillegg til at trygden reduseres (avkortes) ved arbeid. Med «normal»¹ reduksjon av uføretrygd på 66 pst. mot arbeidsinntekt, blir samlet effektiv marginals-katt 85 pst. Den enkelte sitter altså bare igjen med 15 øre av hver tjente krone, noe som gjør det lite lønnsomt å arbeide. Arbeidsavklaringspenger reduseres ut fra arbeidstid, med lignende virkning. Særlig for personer med minsteytelser kan reduksjonen være høyere enn 66 pst., slik at effektiv marginals-katt også kan bli høyere enn 85 pst.

Som nevnt ovenfor ble skattebegrensningen etter § 17-1 for uføre opphevet i forbindelse med uførefor reformen i 2015. Trygden før skatt ble da økt for å kompensere for økt skatt. Uføre som deretter får skattebegrensning etter § 17-4, får dobbelt opp. Dette er uheldig og i strid med intensjonen. Ny skattlegging av uføretrygd som lønn var en viktig del av reformen. Tilsvarende er nivået på arbeidsavklaringspenger tilpasset lønnsbeskatning. Begge ytelsene utgjør 66 pst. av en tidligere arbeidsinntekt. Når personer med arbeidsavklaringspenger og uføretrygd får skattebegrensning, vil de i praksis få høyere støtte enn andre med samme tidligere arbeidsinntekt som ikke får skattebegrensning. Forslaget om å lukke den skjønsmessige skattebegrensningsregelen for nye brukere bidrar til å bevare virkningene av uførefor reformen og fremme likebehandling.

Skattebegrensning gir også insentiver til høyt låneopptak fordi rentefradrag reduserer skatten med hele 55 pst. når alminnelig inntekt overstiger grensene for skattefri nettoinntekt. Det er uheldig at personer med relativt lav betjeningsevne gis ekstra insentiver til høyt låneopptak.

Videre er særordninger som skattebegrensningsreglene en kompliserende faktor i regelverket og skaper økt byråkrati. Utviklingen generelt går i retning av å avvikle skattemessige særordninger. Den skjønsmessige skattebegrensningsregelen i skatteloven § 17-4 krever uforholdsmessig høy ressursbruk. Søknadene må behandles manuelt, og det må foretas en konkret behovsprøving. Dette er i liten grad tilpasset dagens automatiserte fastsettelsesprosess i Skatteetaten.

Den enkelte skattyter må selv kreve skattebegrensning og dokumentere behovet. Det forutsetter god kjennskap til reglene. Ordningen vil derfor favorisere personer som har ressursene til å sette seg inn i reglene mv. Det betydelige innslaget av skjønn i saksbehandlingen medfører dessuten en fare for forskjellsbehandling av skattytere fra sak til sak. De ordinære skattereglene gir i seg selv en betydelig grad av omfordeling, blant annet gjennom standardiserte fradrag og den progressive trinnskatten. Videre har regjeringen over tid redusert inntektsskattesatsen mest for de lavere inntektsgruppene, se tabell 5.1. Skatteendringer som stimulerer arbeidstilbudet, kan bidra til mer utjevning på lengre sikt ved at flere kommer i arbeid. Generelle, ordinære skatteregler supplert med støtte på utgiftssiden av statsbudsjettet er mest målrettet for å nå mål om omfordeling og ivaretagelse av enkeltgrupper.

Skattytere kan søke om skattebegrensning samtidig som det eventuelt søkes om stønad til

¹ Uføretrygden reduseres med inntekt over beløpsgrensen. Reduksjonen skjer etter hvor stor andel uføretrygd ved 100 pst. grad utgjør av inntekten på uføretidspunktet.

livsopphold etter sosialtjenesteloven (økonomisk stønad). Dette gir dobbel saksbehandling ved at både kommunene og Skatteetaten må foreta likeartede vurderinger av skattyters økonomiske situasjon. Økningen i antall søknader de siste årene har også ført til økt antall dagsverk i Skatteetaten til manuell saksbehandling av søknadene. Samtidig vil tilbakebetalt skatt etter et vedtak om skattebegrensning fra Skatteetaten føre til at retten til økonomisk stønad fra kommunen reduseres. En lukking av muligheten for skattebegrensning kan for noen motsvares av økonomisk stønad, og som i så fall vil gi noen økte utgifter for kommunene.

Vedtaket om skattebegrensning etter krav i skattemeldingen for inntektsåret 2018 fattes først ved skattefastsettelsen i 2019. Regjeringen foreslår å lukke ordningen med skattebegrensning ved liten skatteevne for nye søkere fra og med inntektsåret 2018. Dette vil bidra til å øke arbeidsinsentivene for unge på trygd. På sikt vil dette også kunne bidra til å redusere den uforholdsmessige ressursbruken ordningen medfører.

For eksisterende brukere foreslås det imidlertid å videreføre ordningen. Dette krever at det fastsettes et skjæringspunkt for hvem som skal kunne kreve skattebegrensning etter skatteloven § 17-4 for inneværende og fremtidige inntektsår.

Departementet foreslår at dette skjæringspunktet skal ta utgangspunkt i om skattyter har rett til skattebegrensning for inntektsåret 2017. For etterfølgende år, dvs. inntektsårene 2019, 2020 og så videre, skal adgangen til å kunne få skattebegrensning knyttes til hvorvidt skattyter hadde rett til skattebegrensning det foregående inntektsåret. Om en skattyter for et senere inntektsår ikke har krav på skattebegrensning, avskjæres vedkommende dermed fra å kunne kreve det også i fremtiden. Eksempelvis vil dette innebære at en skattyter som hadde rett på skattebegrensning i 2017, 2018 og 2019, men ikke i 2020, ikke kan få skattebegrensning for inntektsåret 2021 og senere.

Det vises til endringer i skatteloven § 17-4.

5.4.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget antas å frigjøre ressurser i Skatteetaten på lang sikt, da nye søkere avskjæres fra å få skattebegrensning. Kravet om at skattyter sammenhengende må ha rett på skattebegrensning fra og med inntektsåret 2017 og frem til det året vedkommende igjen søker, vil med tiden kunne medføre at færre får skattebegrensning etter § 17-4.

På kortere sikt, særlig for skattefastsettelsesåret 2019, antas det at ressursbruken vil øke fordi det kan forventes flere søknader enn tidligere for inntektsåret 2017. Det er også tenkelig at kravet om sammenhengende rett til skattebegrensning kan gi en økning i antall klager. Dette vil igjen kunne øke ressursbruken i Skatteetaten noe.

Forslaget anslås på usikkert grunnlag å øke provenyet med om lag 15 mill. kroner påløpt i 2018. Dette bokføres i sin helhet i 2019.

5.4.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

5.5 Arbeidsgivers plikter når ansatte mottar tips

5.5.1 Innledning og sammendrag

Tips er med gjeldende regler skattepliktig inntekt, men er i stor grad unntatt fra de alminnelige arbeidsgiverpliktene. Den ansatte skal selv innrapportere tips på skattemeldingen, men dette skjer i liten grad. Konsekvensen er at lønn i form av tips i svært begrenset grad skatlegges med dagens regler. Det gir en urimelig forskjellsbehandling av ulike avlønningsformer, svekker legitimiteten til skattereglene og strider mot de grunnleggende prinsippene bak skattesystemet.

Regjeringen vil derfor oppheve særreglene for tips, slik at arbeidsgiver får plikt til å innrapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift også for lønn i form av tips. Dette vil bidra til at de som selv oppgir mottatt tips i skattemeldingen vil få en forenkling ved at de kan nøye seg med å kontrollere at beløpet er korrekt forhåndstutfylt. Samtidig innebærer dette mer ensartede regler for rapportering mv. av ytelser i arbeidsforhold, og at gjeldende skatteplikt følges opp i betydelig større grad enn i dag. Endringen vil bidra til brede skattegrunnlag, som gjør det mulig å ha lave skattesatser, i tråd med skattereforens intensjoner. Det vil også innebære fordeler for de ansatte, som da i større grad vil opptjene rettigheter til trygdeytelser mv.

Allerede vedtatte endringer i bokføringsforskriften innebærer at arbeidsgiver fra 1. januar 2019 uansett må holde oversikt over all tips som mottas fra kundene. Endringene som nå foreslås, innebærer at arbeidsgiver i tillegg må sørge for å ha oversikt over hvordan lønn i form av tips fordeles mellom de ansatte og rapportere dette til skattemyndighetene samt betale arbeidsgiveravgift.

Forslaget til endringer i arbeidsgivers rapporteringsplikt mv. var på høring våren 2018. Flertallet av høringsinstansene som har uttalt seg, støtter forslaget. Blant annet viser *LO* og *Fellesforbundet* til at man ikke bør ha regler som stimulerer til avlønningsformer som forskjellsbehandlinger ytelses skattemessig, og at dagens praktisering innebærer ikke ubetydelige skatteuendringer, som gjør tips til en del av den svarte økonomien. *Hovedorganisasjonen Virke* støtter forslaget under forutsetning av at arbeidsgiver kan la tipspengene inngå i virksomhetens inntekt. Høringsinstansene som går mot forslaget, er negative blant annet fordi de mener at forslaget vil ha til dels store og alvorlige økonomiske konsekvenser for næringen.

Den mangelfulle etterlevelsen av de ansattes opplysningsplikt overfor skattemyndighetene innebærer at tips i liten grad blir skattlagt. Det ville ikke være effektiv bruk av Skatteetatens ressurser å oppnå god etterlevelse av skatteplikten for inntekter i form av tips gjennom kontrollaktiviteter alene. Etablering av normale arbeidsgiverplikter også for lønn i form av tips er derfor den beste måten å sikre at tips blir skattlagt.

De nye reglene for rapporteringsplikt mv. innebærer at arbeidsgiverne må holde oversikt over hvor mye tips som tilfaller de ansatte og fordelingen dem imellom, og behandle dette som lønn. I tillegg til de administrative oppgavene må arbeidsgiverne betale arbeidsgiveravgift også for lønn i form av tips når tipsen tilfaller de ansatte. Alminnelige arbeidsgiverplikter for tips vil øke provenyet for staten ved at grunnlaget for skatt på inntekt, trinnskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, øker. Provenyøkningen anslås på usikkert grunnlag til 350 mill. kroner påløpt og 280 mill. kroner bokført i 2019.

Departementet vil gjennomføre endringene i reglene om arbeidsgiverplikter for tips ved forskriftsendring, med virkning for tips som utdeles til ansatte fra og med 1. januar 2019. Departementet foreslår i tillegg endringer i ordlyden til enkelte lovbestemmelser, slik at begrepet «tips» benyttes istedenfor «drikkepenge». Det vises til forslag til endring i skatteloven §§ 5-10 bokstav a og 6-61 tredje ledd bokstav a, samt i skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav c.

Lovendringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. Det samme vil gjelde for forskriftsendringene.

5.5.2 Reglene i andre land

Sverige

Tips er definert som frivillig betaling gjort av for eksempel en restaurantgjest eller en taxipassasjer utover det som fremgår av regningen. Tips er skattepliktig inntekt for mottakeren uansett om beløpet fremgår av lønnsoppgave fra arbeidsgiveren eller ikke.

Dersom tips tas hånd om av arbeidsgiveren og arbeidsgiveren deretter fordeler dette mellom de ansatte, anses tips som inntekt for arbeidsgiveren og lønn for de ansatte. Arbeidsgiveren må derfor betale arbeidsgiveravgift av beløpet.

Tips som den ansatte selv tar hånd om i form av kontanter, er ikke rapporteringspliktig eller arbeidsgiveravgiftspliktig for arbeidsgiveren. I slike tilfeller kan kunden bli ansvarlig for å betale arbeidsgiveravgift, men bare dersom samlet tips overstiger et visst beløp per år og mottaker. Dersom giveren er næringsdrivende, er grensen 1 000 SEK per år per mottaker. For privatpersoner er grensen 10 000 SEK per år per mottaker.

For de tilfellene der gjesten betaler tips via kort eller på annen elektronisk måte, kommer beløpet inn på arbeidsgiverens konto. De ansatte kan ikke ta ut pengene uten arbeidsgiverens samtykke og medvirkning. Dersom arbeidsgiveren tillater at dette utgjør tips til de ansatte som de ansatte selv kan fordele mellom seg, skal arbeidsgiveren ikke betale arbeidsgiveravgift av dette. Også i slike tilfeller er det kunden som anses som utbetaler, og som kan måtte betale arbeidsgiveravgift etter reglene nevnt over.

Danmark

Tips er skattepliktig for mottakeren.

Det kommer an på en rekke forhold om arbeidsgiveren har rapporteringsplikt og trekkplikt for beløpet samt plikt til å betale arbeidsmarkedsbidrag. Dersom en ansatt mottar en prosentandel av fakturabeløpet fra arbeidsgiveren, vil dette være trekkpliktig og arbeidsmarkedsbidragspliktig for arbeidsgiveren. Det samme gjelder dersom den ansatte har krav på tips som tillegg til lønn fra arbeidsgiveren. Tips som betales elektronisk, for eksempel ved å legge til ekstra beløp på regningen, betales direkte til arbeidsgiveren. Dersom arbeidsgiveren siden utbetaler pengene til de ansatte, skal dette anses om lønn, med fulle forpliktelser for arbeidsgiveren med hensyn til trekk, rapportering og arbeidsmarkedsbidrag.

Tips som betales direkte fra kunden til den ansatte selv, er arbeidsgiveren uvedkommende. Den ansatte må selv oppgi beløpet til skattemyndighetene.

For tips som deles mellom personalet, gjelder følgende: Dersom de ansatte har avtalt innbyrdes at tips som hver av dem mottar fra kundene skal deles, skal den enkelte ansatte beskattes for det beløp som hun eller han selv har mottatt fra kundene, selv om man har gitt fra seg deler av beløpet til kolleger. De ansatte som mottar mer fra felleskassen enn de har mottatt fra kundene, skal skattlegges av det fulle beløpet som er mottatt fra felleskassen.

De ansatte skal derimot beskattes etter den faktiske fordelingen dersom de ansatte selv opplyser kundene om at tips vil bli fordelt, for eksempel ved oppslag. Dersom det ikke er de ansatte, men arbeidsgiveren som informerer om dette, anses arbeidsgiveren for å disponere pengene. Det inntreffer da fulle arbeidsgiverforpliktelser, jf. ovenfor.

Finland

Tips er skattepliktig for mottakeren, som er pliktig til å føre dette inn i sin forhåndsfylte skattemelding.

Uavhengig av betalingsmåte fra kunden, kort eller kontant, anses eventuell medvirkning fra arbeidsgiveren som en formidling av betaling fra kunde til ansatt. Arbeidsgiveren er derfor ikke ansett forpliktet til å foreta forskuddstrekk i beløpet. Kunden er heller ikke pliktig til å foreta trekk, men dersom den ansatte mottar årlig tips over 1 000 EUR, er han selv forpliktet til å be om utskrevet forskuddsskatt.

Arbeidsgiveren skal inkludere også tips i grunnlaget for sosialavgifter (arbeidsgiveravgift). Den ansatte må derfor opplyse arbeidsgiveren om hva hun eller han har mottatt i tips.

5.5.3 Gjeldende rett

Skatteplikt

Enhver økonomisk fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 første ledd. Dette inntektsbegrepet er ikke nærmere definert i loven, men skatteloven § 5-10 gir en ikke-uttømmende liste med eksempler på hva som er omfattet. I denne listen er «drikkepenge» (tips) angitt som eksempel på inntekt som er fordel vunnet ved arbeid. Det er således ikke tvilsomt at tips er skattepliktig for mottakeren etter gjeldende rett.

Skatteplikten omfatter tips som den ansatte mottar fra arbeidsgiveren, så vel som tips mottatt via kunder. Det har ingen betydning for skatteplikten hvordan tips utbetales eller gjøres opp, eller hvordan den ansatte avlønnes.

Omfanget av skatteplikten følger av grunnleggende prinsipper i skatteretten om at hele inntekten er skattepliktig.

Trekkplikt

Etter skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a skal det, med mindre annet er bestemt, «foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10». I skattebetalingsloven § 5-8 reguleres beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Av bestemmelsens første ledd fremgår at kontantytelser medregnes i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med sitt bruttobeløp.

Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren, jf. skattebetalingsloven § 5-10 første ledd. Ifølge skattebetalingsloven § 5-10 annet ledd har arbeidsgiverplikt til å sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren.

Det vises til det som er sagt foran om at tips («drikkepenge») omfattes av skatteloven § 5-10, og følgelig vil derfor tips også i prinsippet anses som trekkpliktig etter skattebetalingsloven § 5-6.

I skattebetalingsforskriften § 5-8-1 er det gitt en særregel om beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk for prosentlønnen serveringspersonale. For denne gruppen ansatte skal arbeidsgiver etter bestemmelsen legge til én prosent av den delen av omsetningen som vedkommende innkasserer betaling for.

Opplysningsplikt

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd at den som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel i form av drikkepenge, skal gi opplysninger etter reglene i a-opplysningsloven om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Etter første ledd bokstav c skal opplysningene omfatte «det beløpet som skal tas med ved beregning av skattetrekk». Dette innebærer at opplysningsplikten er avhengig av trekkplikten.

Plikt til å betale arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 23-2 første ledd skal arbeidsgiver betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innrapportere. I den grad tips anses opplysningspliktig vil det således også være gjenstand for arbeidsgiveravgift. Av forskrift om beregning av arbeidsgiveravgift følger det av § 2 at tips («drikkepenger») skal regnes med i avgiftsgrunnlaget i den utstrekning de skal tas med i beregningen av forskuddstrekk. Dette innebærer at særregelen for prosentlønnen serveringspersonale også får anvendelse for beregningen av avgiftsgrunnlaget.

Praksis mv.

Det har tidligere vært noe tvil og derav ulik praksis knyttet til spørsmålet om arbeidsgivers plikter når ansatte mottar tips. I en uttalelse fra januar 2016 la Skattedirektoratet til grunn, basert på en tolkning av gjeldende regelverk og praksis, at det bare foreligger plikt for arbeidsgiver til å rapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift for tips mottatt av prosentlønnen serveringspersonale. For fastlønnede har arbeidsgiver i henhold til uttalelsen ingen plikt til å rapportere, foreta forskuddstrekk eller beregne arbeidsgiveravgift. Det ble presisert at reglene er under utredning, og at det kan komme endringer.

For fastlønnede innebærer uttalelsen fra Skattedirektoratet at det er den ansatte selv som må oppgi mottatt tips i skattemeldingen. Takseringsreglene 2017 § 1-2-21 har retningslinjer for skattemyndighetens skjønnsfastsettelse dersom tips ikke er oppgitt i skattemeldingen eller er oppgitt med et lavere beløp. Etter disse bestemmelsene settes tips skjønnsmessig til 3 pst. av rapportert lønn. Reglene er ment som en rettesnor, og er ikke bindende for skattemyndighetene. Skatteforvaltningsloven § 12-2 første ledd gir hjemmel for skjønnsutøvelse, og i annet ledd bestemmes at skjønnet «skal settes til det som framstår som riktig ut fra opplysningene i saken.»

5.5.4 Høringen

Skattedirektoratet sendte den 1. februar 2018 på høring forslag til nye og klarere regler for den skattemessige behandlingen av tips med, høringsfrist 2. mai 2018. Det ble i høringen foreslått at arbeidsgiver skal behandle tips på samme måte som vanlig lønn med hensyn til arbeidsgiverforpliktelsene. Det innebærer at arbeidsgiver skal

rapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av tips de ansatte mottar. Dette ble foreslått gjennomført ved å oppheve særregelen om beregning av forskuddstrekk for prosentlønnen serveringspersonale i skattebetalingsforskriften § 5-8-1. Flertallet av høringsinstansene støtter forslaget helt eller delvis, eller med forbehold.

Høringsnotatet drøftet også alternative løsninger, blant annet å skattlegge tips etter en sjablongmetode. Etter både departementets og direktoratets vurdering vil det ikke være hensiktsmessig å gå videre med disse alternative løsningene, og de vil derfor ikke bli nærmere omtalt i det følgende.

22 instanser har avgitt høringsuttalelser med realitetsmerknader:

- Arbeidstilsynet
- Etatenes fellesforvaltning
- Fellesforbundet
- Hovedorganisasjonen Virke
- Industri Energi
- Infotjenester AS
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- NHO Reiseliv
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- Norsk Øko-Forum (NØF)
- Norske Konsertarrangører og Musikkbyen Oslo (felles høringsuttalelse)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- Revisorforeningen
- Statistisk Sentralbyrå
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund
- Armadillo Restaurant AS
- Auditorium AS
- Jaeger AS
- Renaa Restauranter AS
- Stuen Bøker & Børst

Arbeidstakerorganisasjonene, NKK, Revisorforeningen m.fl. er positive til forslaget, mens flertallet av bransjeorganisasjoner og arbeidsgivere er kritiske.

Fellesforbundet, Industri Energi, LO, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund, Statistisk Sentralbyrå, Yrkesorganisasjonenes sentralforbund og Norsk Øko-Forum støtter forslaget fullt ut. Det blir blant annet vist til viktigheten av å kunne oppnå rettigheter som pensjonsopptjening, sykepenger og feriepenger. Det blir videre trukket frem at det har utviklet seg en praksis der muligheten til å motta tips blir benyttet som begrunnelse for ikke å gi de ansatte høyere lønn.

Instansene anfører at man ikke bør ha regler som stimulerer til avlønningsformer som forskjellsbehandler ytelser skattemessig ved at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift eller skatt for de ansatte. *LO* og *Fellesforbundet* viser blant annet til at dagens praktisering innebærer en ikke ubetydelig skatteunndragelse som gjør tips til en del av den svarte økonomien, og at rapportering av tips gir en mer gjennomslutning. En riktigere og dermed mer rettferdig beskatning er i seg selv viktig for legitimiteten til skattesystemet, og tips, uavhengig av betalingsform, bør derfor skattemessig likebehandles med ordinær lønn.

Flere understreker at tips likevel ikke endrer karakter, og at det fortsatt vil være en frivillig ordning for gjester – en gave som ikke kan forventes.

Statistisk sentralbyrå viser til at forslaget vil kunne bidra til å heve kvaliteten på statistikker.

Infotjenester uttaler at de prinsipielt sett er skeptiske til arbeidsgiveravgift på beløp som arbeidsgiver ikke har styring over. Etter en helhetsvurdering uttaler de likevel at det er korrekt å pålegge arbeidsgiver plikt til å betale arbeidsgiveravgift av tipsbeløpet, spesielt for å slippe for mange unntak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift av beløp som skal innrapporteres på a-meldingen. *Infotjenester* skriver også at de mener det er viktig med enkle og robuste regler både for næringslivet og arbeidstakerne, og at forslagene i høringsnotatet ivaretar dette på en god måte.

Virke støtter også forslaget, men under forutsetning av at arbeidsgiveren kan la tipspengene helt og holdent inngå i virksomhetens inntekt.

Revisorforeningen mener de økonomiske og administrative konsekvensene av forslaget er for dårlig utredet. For øvrig støtter de forslaget. Også *Økonomiforbundet* mener at konsekvensene av forslagene ikke er utredet godt nok med hensyn til arbeidsgivernes kostnader, og at ansatte blir sittende igjen med lavere nettobeløp enn før, med derav følgende risiko for lønnspress.

NHO, *NHO Reiseliv*, *Norske Konsertarrangører* og *Musikkbyen Oslo* og de enkelte restauranter o.l. som har sendt inn høringsvar, går mot forslaget på generelt grunnlag. Disse høringsinstansene viser til at forslaget vil ha til dels store og alvorlige økonomiske konsekvenser for næringen, og at dette ikke er tilstrekkelig vurdert. Den praktiske organiseringen og fordelingen av tips med dertil hørende lønnsrapportering må finansieres med tidsbruk, lønn og kjøp av tjenester, og flere mener at direktoratet har undervurdert de praktiske utfordringene dette vil medføre på arbeidsplassen.

Det trekkes frem at forslaget vil føre til at de ansatte vil sitte igjen med mindre av tipspengene

etter skatt enn i dag, noe som igjen vil kunne føre til lønnspress og problemer for rekrutteringen. Det understrekes at tips er en gave som gjestene frivillig gir betjeningen. Tips er ikke en inntekt for bedriften, eller lønn som bedriften gir sine ansatte.

Det vises til at ingen av våre nordiske naboland har så strenge regler som det som foreslås innført i Norge. *NHO* ber om at Skattedirektoratet vurderer sitt forslag på ny i lys av de innkomne høringsvar og en nærmere gjennomgang av reglene i Sverige, Danmark og Finland med sikte på å utforme en bedre løsning. *NHO* uttaler videre at en innføring av arbeidsgiverplikter tilknyttet ansattes tipspenger i det minste bør utsettes til 2020, slik at partene får rimelig tid til den nødvendige omstillingen.

Fra *Norske Konsertarrangører* og *Musikkbyen Oslo* så vel som fra de ulike bedriftene/restaurantene mv. som har sendt inn høringsuttalelser, trekkes det særlig frem at tips er et forhold mellom de ansatte og gjesten. Det vises til at virksomheten ikke har kontroll over eller mulighet til å påvirke dette, og at bedriften ikke bør pålegges økonomiske og administrative forpliktelser knyttet til vederlag mottatt fra tredjepart. De økonomiske konsekvensene forslaget vil ha for bedriftene, blir også fremhevet. Det vises til at denne bransjen allerede er tyngt av utgifter som følge av ulike regelverk. Disse høringsinstansene peker på det lave lønnsnivået i bransjen, og at gjestens betalingsvillighet for mat mv. ikke er høyere enn de prisene som allerede er tatt ut.

Selv om *Regnskap Norge* generelt sett støtter forslaget, er de uenige i påstanden om at arbeidsgiverne ikke påføres økte byrder i forhold til innføring av endringer i bokføringsreglene. Ved mange arbeidsplasser er det de ansatte selv som sørger for fordelingen av tips uten arbeidsgivers involvering, mens forslaget innebærer at arbeidsgiver må innta en (mer) aktiv rolle i fordelingen av tips mellom de ansatte. Videre er *Regnskap Norge* prinsipielle motstandere av arbeidsgiveravgift for ytelser som er gitt av tredjemenn, og mener at dersom arbeidsgiveren skal pålegges rapporteringsplikt, bør tips være fritatt for arbeidsgiveravgift.

Regelrådets samlede vurdering og konklusjon er at forslaget er tilstrekkelig utredet. Regelrådet har likevel trukket frem noen områder som har svakheter. Det vises til at behovet for særskilte informasjonstiltak eller veiledning ikke er diskutert. Regelrådet fremhever at det er en viktig forutsetning for forslagens vellykkede gjennomføring at aktørene i næringslivet forstår endringene.

Videre mener Regelrådet at utredningen har svakheter i beskrivelsen av de positive og negative virkningene for næringslivet. De viser også til at det ikke er gitt en særskilt vurdering av hensynet til små virksomheter.

Flere høringsinstanser mener at man ikke burde ilegge arbeidsgiveravgift på ytelser gitt av tredjepart. Det argumenteres med at dette er beløp arbeidsgiveren ikke har styring over, og at det derfor prinsipielt sett blir feil å pålegge avgifter og sosiale kostnader på grunnlag av inntekter som ligger utenfor deres kontroll.

Norsk Øko-Forum (NØF) mener at plikten til å betale arbeidsgiveravgift av tipsbeløpet allerede følger av regelverket, og de mener det ikke er grunnlag for å gjøre et spesifikt unntak selv om det reelt sett er andre enn arbeidsgiver som yter det trekkpliktige beløpet. NØF viser til at arbeidsgiver har faktisk og rettslig mulighet til å ha kontroll, oversikt og styring over tips, og fra 2019 også plikt til å følge de nye kravene i bokføringsforskriften.

Flere etterlyser en drøftelse/redegjørelse av hvordan tips skal behandles internt i bedriften, både med hensyn til merverdiavgift og eventuell inntektsføring.

Revisorforeningen legger til grunn at den skiserte løsningen forutsetter at tips som skal fordeles på de ansatte hverken er skattemessig inntekt eller avgiftspliktig omsetning for arbeidsgiveren. *Norsk Øko-Forum* uttaler at dersom virksomheten likevel inntektsfører tips, og deretter utbetaler den som lønn, vil utbetalingen naturlig måtte klassifiseres som en lønnskostnad. Dersom tipsbeløpet ikke inntektsføres, vil det derimot ikke kunne kreves skattemessig fradrag da virksomheten ikke har oppfret en kostnad. Videre uttaler de at grunnlaget for merverdiavgift uansett ikke påvirkes, da tips ikke regnes som en del av vederlaget i merverdiavgiftsmessig forstand.

Regnskap Norge uttaler at rapporteringsforpliktelser som pålegges arbeidsgiveren, også medfører ansvar for eventuelle feil som avdekkes i mulige kontroller, og de ber om at det gjøres klart at arbeidsgiveren ikke kan bli stilt til ansvar for eventuelle uærlige arbeidstakere som ikke legger kontant tips i kasse. De uttaler at dette i praksis vil være umulig for arbeidsgiveren å kontrollere eller forhindre, og at arbeidsgiverens ansvar ikke kan strekke seg lenger enn til å sørge for tilstrekkelige rutiner for behandling av tips på arbeidsplassen og forsikre seg om at disse blir gjort kjent for de ansatte.

Endringene i bokføringsforskriften som trer i kraft fra 2019, pålegger arbeidsgiverne plikt til å

ha oversikt over samlet mottatt tips. Flere viser til at forslaget vil medføre utvidet rapporteringsplikt sammenlignet med bokføringsforskriften, da forslaget innebærer at arbeidsgiver må ha oversikt over tips på ansattnivå. *Regnskap Norge* uttaler at mange av arbeidsplassene også har et stort antall ansatte som tips skal fordeles på, og hvor de ansatte i dag ofte selv sørger for fordelingen av tips uten arbeidsgiverens involvering. Forslaget innebærer at arbeidsgiverne må innta en (mer) aktiv rolle i fordelingen, noe som vil bli mer krevende jo flere ansatte det er på stedet. Også *NHO Reiseliv* uttaler at lønnsrapportering av tips for hver enkelt ansatt vil være en meget tid- og ressurskrevende oppgave, og gir også en lang rekke praktiske eksempler og detaljer om antall dagsverk og kostnader de mener går med dersom forslaget om nye rapporteringsforpliktelser vedtas.

5.5.5 Vurderinger og forslag

Et effektivt skattesystem er kjennetegnet ved brede skattegrunnlag der skattepliktig inntekt i størst mulig grad samsvarer med faktisk inntekt. Dette gir mulighet for å holde skattesatsene lave, noe som gir lavere kostnader for samfunnet ved beskatning. Alle ytelser arbeidstaker mottar for utførelsen av sitt arbeid, bør derfor fanges opp til beskatning.

Tips er en ytelse arbeidstakeren mottar i forbindelse med utførelsen av sitt arbeid, og denne ytelsen er derfor i realiteten lønn. Det er ikke tvilsomt at tips etter gjeldende rett er skattepliktig inntekt for arbeidstakeren.

Skattemyndighetene mottar opplysninger fra en rekke tredjeparter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Tredjepartsopplysningene utgjør hoveddelen i grunnlagsdataene som forhåndsutfyllingen av skattemeldingen for formues- og inntektsskatt bygger på. Blant annet gir arbeidsgivere en rekke opplysninger til skattemyndighetene om sine arbeidstakere. Departementet legger til grunn at arbeidsgiverne så langt som mulig skal rapportere skattepliktige ytelser i arbeidsforhold til skattemyndighetene.

Som nevnt i punkt 5.5.2 har det vært tvil om forholdet mellom hjemmelsgrunnlag og praksis, og Skattedirektoratet har konkludert med at arbeidsgiver i normaltillfellene (for fastlønnnet personale) ikke har plikt til å rapportere, foreta forskuddstrekk eller betale arbeidsgiveravgift av tips. Dette innebærer at tips ikke kommer med i den forhåndsutfylte skattemeldingen, og det er derfor den enkelte arbeidstaker som må føre opp beløpet i skattemeldingen selv. Etter Skattedirek-

toratets erfaring er etterlevelsen på dette området svært mangelfull. Manglende beskatning av tips medfører samtidig at arbeidstakerne kan miste opptjening av pensjons-, trygde- og feriepengerettigheter.

Ved innføring av plikt for arbeidsgiver til å rapportere tips på linje med lønn kan denne ytelsen forhåndsutfylles på skattemeldingen og derved lettere fanges opp til beskatning. Dette vil også være en forenkling for ansatte som i dag etterlever sin opplysningsplikt og opptrer i tråd med skattereglene.

Tippling i Norge har trolig et betydelig omfang. Dagens ordning åpner for at arbeidsgiver kan slippe å betale arbeidsgiveravgift av deler av de ansattes godtgjørelse for utførelse av arbeid. Mangelfulle regler for trekk-, innrapporterings- og arbeidsgiveravgiftsplikt kan da gi arbeidsgiver incentiver til å la sine ansatte få en stor andel av avlønningen gjennom tips. Dette skaper også forskjeller mellom bransjer hvor kundene gir tips og bransjer hvor de ikke gjør det. Slik skattemessig konkurransevridning kan redusere avkastningen på ressursene. Departementet mener på denne bakgrunn at det er tungtveiende grunner til å behandle tips på samme måte som annen lønn.

Flere av høringsinstansene har uttalt at arbeidsgiver ikke bør ha plikt til å betale arbeidsgiveravgift på ytelser mottatt gjennom tredjepart og som tredjeparten bestemmer størrelsen på. Departementet mener at dette ikke kan være avgjørende, jf. vurderingene i foregående avsnitt. Arbeidsgiver vil dessuten, basert på en konkret vurdering av styringsrettens rekkevidde, kunne velge å føre tips inn i virksomhetens inntekt. Innenfor de samme rammene vil arbeidsgiver da også kunne påvirke hvor stor del av slike inntekter som fordeles blant de ansatte og derved inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift og eventuelt også feriepenger.

Regnskap Norge og *NHO Reiseliv* har vist til at en innføring av arbeidsgiverplikter for tips vil medføre en utvidet forpliktelse for arbeidsgiver sammenlignet med forpliktelsene som vil følge av endringene i bokføringsforskriften. Dette skyldes at bokføringsforskriften kun vil kreve en oversikt over samlet mottatt tips, mens reglene om arbeidsgiverplikter vil kreve at arbeidsgiver har oversikt over tips mottatt av den enkelte ansatte.

Finansdepartementet fastsatte den 20. desember 2016 endringer i bokføringsforskriften. Endringene trer i kraft 1. januar 2019. Etter departementets syn er det hensiktsmessig at regler om arbeidsgiverplikter for tips trer i kraft samtidig med de vedtatte endringene i bokførings-

forskriften. Endringene i bokføringsforskriften innebærer at arbeidsgiver uansett fra 1. januar 2019 må holde oversikt over samlet mottatt tips og ta dette med i dagsoppgjøret.

Departementet er enig i at arbeidsgiver vil få noe merarbeid som følge av innføring av alminnelige arbeidsgiverplikter også for lønn i form av tips. Dette antas i hovedsak å knytte seg til overgangsfasen med behov for blant annet å etablere nye rutiner for fordeling av tips som gir arbeidsgiver full oversikt over hvordan tipsbeløp fordeles i virksomheten. Når slike rutiner er etablert, vil beløpene som tilfaller den enkelte ansatte kunne behandles på tilsvarende måte som naturalytelser, likevel slik at de skal rapporteres på en egen kode. Samlet sett kan departementet ikke se at den administrative merbelastningen står i noe misforhold til fordelene som oppnås.

Regnskap Norge har stilt spørsmål ved arbeidsgivers ansvar for eventuelle feil som følge av mangelfulle opplysninger fra de ansatte.

Departementet viser til at utgangspunktet er at arbeidsgiver ikke bør pålegges reaksjoner eller sanksjoner for brudd på pliktene dersom han har gjort det som med rimelighet kan forventes for å sørge for at de ansatte gir nødvendige og korrekte opplysninger. Arbeidsgiveren må sørge for å ha gode rutiner for å holde oversikt over tips, og spørsmålet må avgjøres konkret i hvert tilfelle.

Flere av høringsinstansene har bedt om en nærmere redegjørelse for hvordan tips skal behandles med hensyn til merverdiavgift.

Tips som ytes direkte til den som utfører tjenesten, inngår som utgangspunktet ikke i vederlaget for tjenesten og er derfor ikke merverdiavgiftspliktig omsetning for arbeidsgiveren. Ytes tips ved elektronisk betaling (betalingskort mv.) i form av at det betales et høyere beløp enn det tjenesten koster, må det fremgå av dokumentasjonen hvilket beløp som knytter seg til tjenesten, og hvilket beløp som er tips. Er beløpene ikke adskilt, vil hele det mottatte beløp være avgiftspliktig.

Formålet med å innføre arbeidsgiverplikter for tips er mer ensartede regler for rapportering mv. av ytelser i arbeidsforhold, og at det vil medvirke til at gjeldende skatteplikt følges opp i betydelig større grad enn i dag. Endringen bidrar til å følge opp skattereformens intensjoner om brede skattegrunnlag og lave skattesatser.

Tiltaket gjør det enklere for arbeidstakere som ønsker å opptre i tråd med skattereglene. Mangelfull etterlevelse av opplysningsplikten overfor skattemyndighetene innebærer at en vesentlig del av disse inntektene ikke skatlegges i dag. Det er hverken realistisk eller effektiv bruk av Skatteeta-

tens ressurser å oppnå god etterlevelse av skatteplikten gjennom kontrollaktiviteter alene. Etablering av normale arbeidsgiverplikter også for lønn i form av tips er derfor eneste realistiske måte å sikre at disse inntektene vil bli skattlagt.

Departementet har på bakgrunn av det ovenstående kommet til at arbeidsgiver bør ha plikt til å rapportere, foreta forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift av tips som tilfaller de ansatte. Pliktene bør gjelde uavhengig av om den ansatte mottar tipsen direkte fra en kunde eller etter en form for fordeling. Dette gjennomføres ved å oppheve særregelen for prosentlønnen serveringspersonale i skattebetalingsforskriften. Departementet vil foreta de nødvendige forskrifts-endringene.

Videre foreslår departementet å endre ordlyden i skatteloven §§ 5-10 og 6-61, samt i skatteforvaltningsloven § 7-2, slik at begrepet «drikkepenger», som må anses som et utdatert og belastet begrep i dag, erstattes med det mer brukte begrepet «tips».

Det vises til forslag til endring i skatteloven §§ 5-10 bokstav a og 6-61 tredje ledd bokstav a og skatteforvaltningsloven § 7-2 første ledd bokstav a. Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

5.5.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Konsekvenser for arbeidsgivere

Etter gjeldende regelverk betales ikke arbeidsgiveravgift av lønn i form av tips, unntatt for prosentlønnen serveringspersonale. Det gir bedrifter hvor tips er utbredt, en konkurransefordel sammenlignet med andre bedrifter. Innføring av alminnelig plikt til å betale arbeidsgiveravgift av tips innebærer at avgiften skal beregnes av et høyere beløp enn før. Det vil fjerne dagens konkurransevidning i favør av bransjer hvor tips er utbredt. Det vil gi likere skattevilkår for bruk av arbeidskraft, bedre fordeling av ressursene mellom bedrifter og dermed bidra til høyere avkastning for samfunnet. Det er usikkert hvordan de økte kostnadene som følger av plikten til å betale arbeidsgiveravgift og eventuelle feriepenge på tips, vil påvirke priser og lønninger i et konkurransemarked og dermed hvordan kostnadene reelt sett over tid blir fordelt mellom arbeidstaker, arbeidsgiver og bedriftens kunder.

Den økonomiske virkningen på kort sikt for den enkelte arbeidsgiver avhenger blant annet av omfanget av tips og hvilken avgiftssats i ordnin-

gen med geografisk differensiert arbeidsgiveravgift som skal brukes. Den økonomiske virkningen over tid vil også avhenge av hvordan den riktigere skatleggingen påvirker den faste lønnen til de ansatte og eventuelt omfanget av tips i den enkelte bedrift.

Arbeidsgiver må etter de nye reglene holde oversikt over pengestrømmen for tips innad i virksomheten, hvilket innebærer en økt byrde sammenlignet med gjeldende regler. De nye reglene må antas å påføre arbeidsgiver noe økt ressursbruk også sammenlignet med det som allerede følger av de vedtatte endringene i bokføringsforskriften, som følge av at arbeidsgiver må ha oversikt over tips mottatt av den enkelte ansatte, og ikke bare over samlet mottatt tips.

Arbeidsgiver kan velge å føre tips de ansatte mottar inn i virksomhetens inntekt, så lenge arbeidsavtalen eller andre privatrettslige forhold ikke er til hinder for dette. Dersom arbeidsgiver ikke inntektsfører mottatt tips, vil en mulighet være å behandle utbetalingen til de ansatte i etablerte løsninger for naturalytelser.

Arbeidsgiverne rapporterer allerede vanlig lønn, og rapportering av tips skal skje på samme måte som for annen lønn. Endringene innebærer derfor ingen ny måte å rapportere på, kun nye regler om hvilke ytelser som skal inkluderes i rapporteringen gjennom a-meldingen.

Konsekvenser for arbeidstaker

De nye reglene vil kunne få betydning for arbeidstakerne ved at eventuell tipsinntekt som i dag ikke kommer til beskatning, vil bli innrapportert og tatt med på skattemeldingen. Arbeidsgivers innrapportering av lønnsopplysning innebærer at tips blir forhåndsutfyllt i skattemeldingen. Det er en forenkling for de ansatte, som da kan nøye seg med å sjekke at tips er korrekt forhåndsutfyllt i skattemeldingen.

Forslaget vil også føre til at tipsbeløpene blir skattlagt i større grad enn de blir i dag. Større grad av skatlegging vil kunne redusere den disponible inntekten til arbeidstakerne som mottar tips avhengig av hvordan forslaget påvirker den faste lønnen. Ved at større beløp enn tidligere kommer til beskatning, vil arbeidstakerne kunne opparbeide pensjonsrettigheter og enkelte andre trygderettigheter på et høyere grunnlag enn tidligere.

Konsekvenser for skattemyndighetene

For Skatteetaten vil de nye reglene innebære at tips skal rapporteres i a-meldingen og derved kan

forhåndsutfylles på skattemeldingen. Det betyr at tips antas å bli skattlagt i større grad enn før, og dette vil i stor grad skje automatisk. Det antas å medføre økt etterlevelse av regelverket og redusert behov for skjønnsfastsettelse på grunn av manglende rapportering, uten økt ressursbruk fra etaten.

Provenyvirkninger

Alminnelige arbeidsgiverplikter for tips vil øke provenyet for staten ved at grunnlaget for skatt på inntekt, trinnskatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift, øker. Provenyøkningen anslås på usikkert grunnlag til 350 mill. kroner påløpt og 280 mill. kroner bokført i 2019.

5.5.7 Ikrafttredelse

Lovendringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. Det samme vil gjelde for forskriftsendringene.

5.6 Aksjesparekonto

5.6.1 Innledning og sammendrag

Ordningen med aksjesparekonto ble innført 1. september 2017. Ordningen innebærer at personlige skattytere kan opprette aksjesparekonto. Innskudd på kontoen kan benyttes til å investere i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap hjemmehørende i EØS, og andeler i aksjefond hjemmehørende i EØS. Gevinster ved realisasjon av verdipapirer på kontoen skattlegges ikke i forbindelse med realisasjonen, men først når midlene tas ut av kontoen. Utbytte fra verdipapirene omfattes ikke av den utsatte beskatningen, men tilordnes aksjonærene direkte og skattlegges som normalt ved innvinning.

Sammenhengen i systemet tilsier at utbytte og gevinster i utgangspunktet behandles på samme måte skattemessig. Departementet foreslår derfor å utvide ordningen slik at den også gir utsatt beskatning av utbytte. Videre foreslås det å avgrense ordningen slik at det fremgår at aksjesparekonto kan opprettes av personlige aksjonærer bosatt i EØS. I den forbindelse foreslås det at gevinster ved realisasjon av verdipapirer på aksjesparekonto eid av utenlandsk kontohaver, anses som innskudd på kontoen.

Personlige skattytere kan ha flere aksjesparekontoer. Departementet foreslår at skattytere som har flere kontoer, skal kunne overføre verdipapirer mellom egne kontoer uten beskatning. Det

foreslås også at verdipapirer på aksjesparekonto skal kunne overføres til den annen ektefelles aksjesparekonto ved skilsmisse, og til arvingers aksjesparekonto i forbindelse med dødsboskifte.

De foreslåtte endringene gjør ordningen mer fleksibel for skattyterne, men gjør samtidig systemet noe mer komplisert for tilbyderne. For skatteetaten skaper ordningen med aksjesparekonto behov for å utvikle gode kontrollrutiner og bygge den nødvendige kompetansen. I tillegg må det utvikles nye innrapporteringsløsninger for kildeskatt tilpasset ordningen med aksjesparekonto. Det legges til grunn at provenytapet av endringene er ubetydelig.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-21 første, tredje, fjerde, sjette, syvende og åttende ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2019.

5.6.2 Gjeldende rett

Aksjeutbytte og -gevinster til personlige skattytere skattlegges etter aksjonærmodellen. Utbytte eller realiserte gevinster som overstiger et skjermingsfradrag, regnes som skattepliktig inntekt. Både skattepliktig utbytte og gevinst oppjusteres med en faktor og inngår i aksjonærens alminnelige inntekt. Oppjusteringsfaktoren er 1,33 for 2018, og er foreslått satt til 1,44 for 2019. Tap ved realisasjon oppjusteres på samme måte og kommer til fradrag i alminnelig inntekt.

Personlige skattytere kan opprette en aksjesparekonto. Ordningen med aksjesparekonto innebærer at gevinster ved realisasjon av verdipapirer på kontoen ikke skattlegges løpende i forbindelse med realisasjonen, men først når midlene tas ut av kontoen. Utbytte fra verdipapirene omfattes ikke av den utsatte beskatningen, men tilordnes aksjonærene direkte og skattlegges som normalt ved innvinning.

Innskudd på en aksjesparekonto kan investeres i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap hjemmehørende i EØS, og andeler i aksjefond hjemmehørende i EØS. Med aksjefond menes her verdipapirfond med mer enn 80 prosent aksjeandel.

Ved uttak fra aksjesparekonto anses uttak først å være tilbakebetaling av innskudd. Uttak ut over tilbakebetaling av innskudd regnes som skattepliktig uttak. Skattepliktig uttak som overstiger et skjermingsfradrag, oppjusteres med en faktor (1,33 for 2018), og inngår i alminnelig inntekt.

Grunnlaget for beregning av skjerming er skattyters innskudd på kontoen tillagt ubenyttet skjerming fra tidligere år. Ved beregningen er det

det laveste innskuddet i løpet av året som benyttes. Årets skjermingsfradrag beregnes ved å multiplisere dette skjermingsgrunnlaget med skjermingsrenten. Skjermingsfradraget kan trekkes fra både ved skattepliktig uttak fra kontoen og ved utdeling av utbytte fra aksjer og fondsandeler på kontoen. Dersom årets skjermingsfradrag overstiger skattepliktig uttak og skattepliktig utbytte fra aksjer og fondsandeler på kontoen, kan ubenyttet skjermingsfradrag fremføres og komme til fradrag i senere års utbytter og skattepliktige uttak.

Ved opphør av kontoen foretas et skattemessig oppgjør. Innestående på kontoen ut over innskudd på kontoen og ubenyttet skjerming, oppjusteres med en oppjusteringsfaktor (1,33 for 2018), og inngår i alminnelig inntekt. Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses dette som tap på aksjer. Tapet oppjusteres med oppjusteringsfaktoren og kan føres til fradrag i alminnelig inntekt.

5.6.3 Vurderinger og forslag

Utbytte

Ordningen med aksjesparekonto innebærer utsatt beskatning av gevinster ved realisasjon av verdipapirer på kontoen. Utbytte fra verdipapirene omfattes ikke av den utsatte beskatningen, men tilordnes aksjonærene direkte og skattlegges som normalt ved innvinning. I Prop. 1 LS (2016–2017) punkt 5.3.3 ble det vurdert om ordningen skulle omfatte utsatt beskatning av både gevinster og utbytte, eller om den utsatte beskatningen skulle begrenses til gevinster. Det ble uttalt at: «En ordning med utsatt beskatning av utbytte reiser flere problemstillinger knyttet til EØS-reglene og skatteavtalene». Det ble derfor foreslått å begrense ordningen til utsatt beskatning av gevinster.

Sammenhengen i systemet tilsier etter departementets syn at utbytte og gevinster i utgangspunktet bør behandles på samme måte skattemessig. Departementet foreslår derfor å utvide ordningen slik at den også omfatter utsatt beskatning av utbytte. Det vil si at utbytte fra verdipapirer på en aksjesparekonto ikke skattlegges løpende ved innvinning, men skal inngå på kontoen og skattlegges når midlene tas ut av kontoen. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-21 tredje ledd.

Etter gjeldende regler skal uttak ut over innskudd på kontoen anses som skattepliktig uttak. Dette kan videreføres når ordningen utvides til å omfatte utsatt beskatning av utbytte. Det vil si at uttak ut over innskudd på kontoen anses som

skattepliktig uttak uavhengig av om midlene stammer fra gevinster opptjent på kontoen, eller utbytte fra verdipapirer på kontoen. Skattepliktig uttak ut over skjermingsfradraget oppjusteres med en faktor (1,33 i 2018) og inngår i alminnelig inntekt.

Utenlandske aksjonærer som eier aksjer i norske selskaper, er ikke skattepliktige til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjene. Ordningen gir derfor ikke noen skattemessig effekt for utlendinger, og det har ikke vært behov for noen særskilt regulering av utlendingers adgang til å opprette aksjesparekonto.

Ved utdeling av utbytte fra norske selskap til utenlandske personlige aksjonærer skal det svares kildeskatt. EØS-avtalen innebærer et krav om likebehandling av norske og utenlandske aksjonærer i norske selskaper. Hvis ordningen ikke omfatter utsatt beskatning av kildeskatt på utbytte, kan det anføres at dette vil være en forskjellsbehandling mellom norske og utenlandske aksjonærer i norske selskap som er i strid med EØS-avtalen. Departementet foreslår å avgrense ordningen slik at det fremgår at aksjesparekonto kan opprettes av personlige aksjonærer bosatt i EØS. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 10-21 første ledd.

Reglene om beskatning av uttak må tilpasses for utenlandske kontohavere, og vil ikke være lik skattleggingen av norske kontohaveres uttak. Utenlandske kontohavere skal bare skattlegges for uttak av utbytteinntekter. Videre skal skattleggingen skje etter reglene om kildeskatt på utbytte. Det innebærer at tilbyderne av aksjesparekonto må fastsette skattegrunnlaget og trekke kildeskatt. Departementet vil komme tilbake med nærmere regulering av dette. Satsen på kildeskatt er i utgangspunktet 25 pst., men er normalt redusert til 15 pst. i Norges skatteavtaler med andre land.

Dette tilsier at det på kontoer med utenlandsk eier må kunne skilles mellom uttak av midler som stammer fra gevinster ved realisasjon av aksjer og uttak av utbytteinntekter. Det forutsetter i utgangspunktet at det holdes oversikt over gevinster og utbytteinntekter på kontoen. Et alternativ er å anse gevinster ved realisasjon av aksjer på kontoen som innskudd på kontoen. Gevinstene kan da tas ut uten beskatning ved tilbakebetaling av innskudd. Begge løsningene medfører at det må beregnes gevinst eller tap i forbindelse med realisasjoner av verdipapirer på kontoen.

Departementet foreslår at gevinster ved realisasjon av verdipapirer på aksjesparekonto eid av utenlandsk kontohaver anses som innskudd på

kontoen. Kontohaveren vil da kunne ta ut gevinsten uten beskatning i form av tilbakebetaling av innskudd. Oppstår det tap ved realisasjon av verdipapirer på kontoen, må tapet trekkes fra kontohavers innskudd på kontoen. Dette vil sikre at tapet ikke fører til at utbytteinntekter på kontoen kan tas ut uten beskatning. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-21 sjette ledd.

Overføring av verdipapirer mellom aksjesparekontoer

Før reglene om aksjesparekonto trådte i kraft, ble det sendt ut et forslag til forskrift om aksjesparekonto på høring. Forskriften som ble fastsatt 21. juni 2017 og trådte i kraft 1. september 2017, regulerer hvem som kan tilby ordningen og den tekniske utformingen av ordningen. I høringsnotatet ble det i tillegg til forslag til forskrift, også reist spørsmål om kontohaver burde kunne flytte deler av midlene på en aksjesparekonto til en annen aksjesparekonto uten beskatning. Det ble fremholdt at hensynene til å unngå innlåsing for kontohaveren og å sikre effektiv konkurranse mellom tilbyderne, kan tilsi at kontohaverne også bør kunne flytte deler av sine verdipapirer og kontantbeholdning på konto hos en tilbyder til konto hos en annen tilbyder uten beskatning. Det ble lagt til grunn at dette i tilfelle ville kreve endring i skatteloven § 10-21.

De fleste høringsinstansene mente det bør åpnes for flytting av deler av porteføljen. Verdipapirfondenes forening påpekte imidlertid at dette vil øke den operasjonelle kompleksiteten for den enkelte tilbyder. De mente derfor det bør gis regler som åpner for delvis flytting, men uten at det pålegges den enkelte tilbyder en plikt til å tilate delvis flytting fra egen aksjespareordning til en annen tilbyder. Finans Norge mente det ikke bør tas stilling til spørsmålet før regelverket som vil gjelde ved slik flytting er klargjort. De ba derfor om at departementet utarbeider og sender på høring et forslag til regler om fordeling av verdier mv. Etter deres oppfatning må skattyters behov for å kunne flytte deler av midlene på konto hos en tilbyder til konto hos en annen tilbyder vurderes opp mot kompleksiteten en delvis overføring vil innebære for tilbydere for at skatterapporteringen skal bli korrekt.

En skattyter kan opprette flere aksjesparekontoer. Adgang til å overføre verdipapirer mellom egne kontoer uten beskatning, forutsetter at kontohavers innskudd og ubenyttede skjerming for-

deles mellom de to kontoene. Fordelingen kan baseres på hvor stor andel av verdien på den opprinnelige kontoen som overføres. En aksjesparekonto består av børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis, andeler i aksjefond og kontanter. Det vil derfor normalt ikke være uforholdsmessig krevende å fastsette verdiene på kontoen på overføringstidspunktet. Det er også liten mulighet for å manipulere verdiene, og derfor begrenset fare for tilpasninger.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det åpnes for at en skattyter skal kunne overføre verdipapirer fra en aksjesparekonto til en annen uten beskatning. Departementet legger til grunn at dette både gjelder overføringer mellom kontoer hos samme tilbyder og mellom kontoer hos forskjellige tilbydere. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-21 syvende ledd.

Forslaget til endringer i skatteloven § 10-21 syvende ledd, vil også omfatte overføring av aksjesparekonto fra en tilbyder til en annen. Dette er i dag særskilt regulert i skatteloven § 10-21 åttende ledd. Departementet foreslår derfor å oppheve den særskilte reguleringen i åttende ledd.

Ved innføringen av ordningen med aksjesparekonto ble det i Prop. 1 LS (2016–2017) uttalt:

«Det legges opp til at uttak av midler fra kontoen i forbindelse med skifte mellom ektefeller skal behandles skattemessig på samme måte som andre uttak, jf. ovenfor. Når det gjelder dødsboskifte, foreslår departementet at arvefall anses som opphør av avdødes aksjesparekonto.»

I praksis er det lagt til grunn at en aksjesparekonto kan overføres til den annen ektefelle uten beskatning ved skilsmisse. Overføringen må skje med skattemessig kontinuitet. Det er videre lagt til grunn at en aksjesparekonto kan overtas av arving med skattemessig kontinuitet. I begge tilfellene er det lagt til grunn at hele aksjesparekontoen må overføres.

Departementet foreslår at verdipapirer på aksjesparekonto skal kunne overføres til den annen ektefelles aksjesparekonto ved skilsmisse, og til arvingers aksjesparekonto i forbindelse med dødsboskifte. Ved slike overføringer må innskudd og ubenyttet skjerming på den avgivende kontoen fordeles på samme måte som ved overføringer mellom egne kontoer. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 10-21 syvende ledd.

5.6.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte endringene gjør ordningen mer fleksibel for skattyterne. De gjør imidlertid systemet noe mer komplisert for tilbyderne. For Skatteetaten vil utvidelsen av ordningen til også å omfatte utsatt beskatning av utbytte, ikke kreve store endringer i etatens aksjonærregistersystem. Ordningen med aksjesparekonto innebærer imidlertid en endring i rapporteringsbildet. Tilbyderne av aksjesparekonto får et stort innrapporteringsansvar og ansvar for å beregne korrekt skattegrunnlag for aksjeinntekter og -tap. Det er derfor behov for å utvikle gode kontrollrutiner og bygge den nødvendige kompetansen. Når ordningen også skal omfatte utenlandske skattytere, kreves det i tillegg egne innrapporteringsløsninger for kildeskatt tilpasset ordningen med aksjesparekonto.

Skattebesparelsen ved å benytte aksjesparekonto er hovedsakelig knyttet til samordningsadgangen av skjermingsfradrag på ulike aksjer, slik at man unngår tap av ubenyttet skjermingsfradrag ved realisasjon. Det legges til grunn at de foreslåtte endringene har liten betydning for denne effekten, og at provenytapet av endringene derfor er ubetydelig.

5.6.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning for inntektsåret 2019.

5.7 Skattefavisert pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende

5.7.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen ønsker å bedre muligheten for pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende, slik det står i Jeløya-plattformen.

Selvstendig næringsdrivende, deltakere i selskap med deltakerfastsetting og ansatt eier i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap kan få inntektsfradrag for innskudd i pensjonsordning som tilfredsstillende vilkår fastsatt i lov om innskuddspensjon. Fradraget kan maksimalt utgjøre 6 pst. av beregnet personinntekt fra næring mellom 1 G og 12 G. Denne grensen ble økt fra 4 pst. i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2017. Næringsdrivende kan også spare i ordningen for skattefavisert individuell sparing til pensjon som ble innført i 2017. For at næringsdrivende skal få enda bedre mulighet til skattefavisert

sparing til pensjon, foreslår regjeringen å øke grensen for skattefavisert sparing til pensjon for næringsdrivende til 7 pst. av beregnet personinntekt fra næring mellom 1 G og 12 G.

Departementet anslår på usikkert grunnlag at forslaget vil redusere provenyet med om lag 80 mill. kroner påløpt og 65 mill. kroner bokført i 2019.

Det vises til forslag til endring i innskuddspensjonsloven § 2-3 andre ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2019.

5.7.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-46 fjerde ledd gis det inntektsfradrag for innbetalt premie for pensjonsordning for selvstendig næringsdrivende og deltakere i selskap med deltakerfastsetting som oppfyller vilkår fastsatt i innskuddspensjonsloven. Ordningen gjelder også for ansatt eier i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap og for stykkbetalte medarbeidere. Beløpsgrensen for inntektsfradrag for innskudd er fastsatt til 6 pst. av beregnet personinntekt fra næring, godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskap med deltakerfastsetting eller lønn mellom 1 G og 12 G, jf. lov om innskuddspensjon § 2-3 andre ledd. Det er den enkelte næringsdrivende mv. som selv avgjør hvor mye som skal spares innenfor den gitte grensen.

5.7.3 Vurderinger og forslag

For ansatte er det mulig å spare inntil 7 pst. av lønn opp til 7,1 G, og med et tilleggsinnskudd på 18,1 pst. av lønn mellom 7,1 G og 12 G i skattefavisert tjenestepensjonsordning. Tjenestepensjonsordningene er kollektive ordninger med krav om at de ansatte skal behandles likt. De ansatte kan ikke reservere seg mot medlemskap, og arbeidsgiver fastsetter sparenivået for de ansatte. Innskuddsordninger for næringsdrivende mv. har mer form av en individuell pensjonssparing, fordi det er den enkelte næringsdrivende som selv avgjør hvor mye av egen inntekt som skal spares til egen pensjon.

Regjeringen mener næringsdrivende mv. bør ha bedre mulighet til skattefavisert pensjonssparing. Regjeringen foreslår å øke grensen fra 6 pst. til 7 pst. av beregnet personinntekt fra næring mellom 1 og 12 G. Regjeringen følger med dette opp Jeløya-plattformens punkt om å bedre muligheten for pensjonssparing for selvstendig næringsdrivende.

Tabell 5.3 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2018 og forslag for 2019. Prosent

	2018	2019	Endring i prosentenhet
Kommuner	11,80	11,55	-0,25
Fylkeskommuner	2,65	2,60	-0,05
Fellesskatt til staten ¹	8,55	7,85	-0,70
Alminnelig inntekt.....	23,00	22,00	-1,0

¹ Skattesatsen på fellesskatt til staten for Nord-Troms og Finnmark settes til 4,35 pst. i 2019.

Kilde: Finansdepartementet.

Det vises til forslag om endring i innskuddspensjonsloven § 2-3 andre ledd.

5.7.4 Administrative og økonomiske og konsekvenser

Provenyvirkningen av å øke grensen fra 6 pst. til 7 pst. avhenger av i hvilken grad de næringsdrivende mv. øker innskuddene til ordningen etter endringen. I innføringsåret blir det et provenytab fordi fradraget i inntekt øker når innskuddene øker. Over tid vil det også bli et provenytab fordi midlene i ordningen er unntatt fra formuesskatt og skatt på løpende inntekt. På den andre siden blir utbetalinger fra ordningen skattlagt som pensjonsinntekt. Departementet anslår på usikkert grunnlag at forslaget vil redusere provenyet med om lag 80 mill. kroner påløpt og 65 mill. kroner bokført i 2019.

Forslaget har ikke nevneverdige administrative konsekvenser.

5.7.5 Iverksettelse

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra inntektsåret 2019.

5.8 Skattører og fellesskatt

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

I Prop. 88 S (2017–2018) *Kommuneproposisjonen 2019* ble det varslet at skattørene på vanlig måte fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet. Det ble også varslet at skattørene fastsettes med sikte på at skatteinntektene skal utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter.

De kommunale og fylkeskommunale skattørene for personlig skattytere foreslås noe redusert fra 2018 til 2019.

Som følge av regjeringens forslag om å redusere skattesatsen på alminnelig inntekt fra 23 pst. til 22 pst. foreslås skattesatsen på fellesskatt for personlig skattytere redusert med 0,70 prosentenhet, fra 8,55 pst. i 2018 til 7,85 pst. i 2019 jf. tabell 5.3.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2019 § 3-2 og § 3-8.

5.9 Arveavgift

Regjeringen har fjernet arveavgiften for gaver som gis, og for arv etter dødsfall som skjer, 1. januar 2014 eller senere, jf. lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven). Det skal svares arveavgift etter reglene i arveavgiftsloven for arv som inntreter etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014. Det gjelder selv om arvingene ved offentlig skifte får rådigheten over midlene i 2014 eller senere år, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3.

Det er nødvendig at Stortinget treffer arveavgiftsvedtak også for senere budsjettår for å opprettholde arveavgiftsplikten for arvinger som mottar arv fra dødsfall før 1. januar 2014, men hvor rådigheten ved offentlig skifte først inntreter i 2014 eller senere. På denne bakgrunn fattet Stortinget et arveavgiftsvedtak for budsjetterminen 2014 hvor satser og fribeløp som gjaldt for 2013-terminen, ble videreført, jf. omtale i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014) punkt 5.2.3. Tilsvarende ble gjennomført for budsjetterminene 2015, 2016, 2017 og 2018, jf. omtale i henholdsvis Prop. 1 LS (2014–2015) punkt 3.11, Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 5.11, Prop. 1 LS (2016–2017) punkt 5.7 og Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 5.10. Det foreslås et arveavgiftsvedtak for

budsjetterminen 2019 som viderefører tidligere satser og fribeløp i tråd med forutsetningene i Prop. 1 LS Tillegg 1 (2013–2014).

Det vises til forslag til Stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2019.

6 Endringer i skattereglene for skadeforsikringsforetak

6.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår endringer i skattereglene for skadeforsikringsforetak. Gjeldende regler gir fradrag for avsetninger til kostnader som det i noen tilfeller er lav sannsynlighet for at vil påløpe. Dette innebærer et brudd med skattelovens generelle tidfestingsprinsipper. Det er krevende for skattekontoret å kontrollere avsetningsfradragene etter gjeldende regler. De skattemessige avsetningene bør knyttes til et mål som er mer etterprøvbart.

I et høringsnotat av 7. februar 2018 foreslo departementet at avsetningsfradraget for skadeforsikringsforetak skal svare til visse regnskapsmessige størrelser. Formålet er at fradraget skal begrenses til sannsynlige fremtidige utbetalinger. Det ble foreslått en overgangsregel slik at differansen mellom avsetningene for inntektsåret 2017 og avsetningene for inntektsåret 2018 ikke inntektsføres umiddelbart for inntektsåret 2018. Differansen overføres til en egen konto som inntektsføres lineært med 10 pst. hvert inntektsår fra og med inntektsåret 2018. I høringsnotatet var det også foreslått særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsselskap, slik at selskapene skulle være fritatt for beskatning av premieinntekter. Det ble videre foreslått å oppheve den særlige sjablongregelen for utenlandske forsikringsselskap.

Forslagene i denne proposisjonen innebærer at hovedpunktene i høringsforslaget for skadeforsikringsforetak fra februar 2018 følges opp.

Høringsforslaget om særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsselskap er notifisert til EFTAs overvåkingsorgan (ESA), men notifikasjonsprosessen er ikke avsluttet. Regjeringen foreslår derfor at også reelt gjensidige sjøforsikringsselskap i utgangspunktet skal omfattes av forslaget som gjelder for skadeforsikringsforetak generelt fra og med inntektsåret 2018. Departementet vil fortsatt arbeide for å få godkjent særregler for gjensidige sjøforsikringsforetak. Et eventuelt forslag til slike regler må fremmes på et senere tidspunkt når prosessen med ESA er ferdig. Det tas sikte på at særreglene får effekt fra og med inntektsåret 2018, slik at eventuell skatt på premieinntekter som er fastsatt fra og med inntektsåret 2018 blir rever-

sert. Dersom det ikke oppnås godkjenning fra ESA for slike særregler, vil de generelle reglene gjelde for sjøforsikringsforetakene med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Provenyøkningen av forslaget om endringer for skadeforsikringsforetak anslås til om lag 10 mrd. kroner, som bokføres med 1 mrd. kroner årlig i henhold til overgangsreglene fra og med budsjettåret 2019. Administrativt innebærer forslaget en forenkling. De nye reglene kan medføre en mer effektiv kontroll for Skatteetaten.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd og forslag til ny § 14-28 annet og tredje ledd. Det forutsettes også en endring i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-5. Departementet viser også til forslag til overgangsregler ved ikrafttredelse av endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Det foreslås også en alternativ ikrafttredelsesregel om adgang til å velge at endringene ikke skal få virkning for avsetninger som knytter seg til bestående forsikringsforpliktelser som også forelå per 31. desember 2017. Videre foreslås det en ikrafttredelsesregel for selskaper med avvikende regnskapsår slik at endringene skal tre i kraft med virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2018.

6.2 Gjeldende rett

6.2.1 Fradrag for avsetninger etter skatteloven § 8-5

Forsikrings- og pensjonsforetak kan kreve fradrag for «avsetning til forsikringsfond eller annet fond som er nødvendig for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede», jf. skatteloven § 8-5 første ledd første punktum. I praksis samsvarer skattemessige avsetninger i stor grad med forsikringstekniske avsetninger frem til og med inntektsåret 2015.

Fradrag for avsetninger etter skatteloven § 8-5 første ledd gjøres for ikke opptjent premie (og ikke avløpt risiko), for fremtidig, uavklarte

erstatninger og for sikkerhet med hensyn til mulig, men ikke sannsynlig ansvar (sikkerhetsavsetning). Utgangspunktet er de tidligere bestemmelsene i forsikringsvirksomhetsloven §§ 12-10 flg., som har dannet grunnlag for regnskapsmessige avsetninger og for det vesentlige også for fradrag i inntektsskattegrunnlaget.

Før 2016 var premieavsetningen, erstatningsavsetningen og sikkerhetsavsetningen etter de tidligere bestemmelsene i forsikringsvirksomhetsloven §§ 12-10 flg. de sentrale forsikringstekniske størrelsene som et mål på forsikringsforpliktelsen. Premieavsetningen skal dekke uopptjent premie. Med uopptjent premie menes den forholdsmessige delen av innbetalt forsikringspremie som tilsvarer den gjenværende perioden av forsikringskontrakten. Premieavsetningen er nedad begrenset til uopptjent premie, men skal settes til et høyere beløp, dersom summen av beregnede erstatningskostnader og saksbehandlingskostnader knyttet til fremtidige skader overstiger uopptjent premie. Erstatningsavsetningen skal dekke skadetilfeller som har inntruffet, men som ikke er ferdig oppgjort. Minstekravet til sikkerhetsavsetninger bestemmes i prinsippet indirekte ved et krav om at summen av minstekravene til premieavsetning, erstatningsavsetning og sikkerhetsavsetning skal dekke de samlede forsikringsforpliktelser med 99 pst. sannsynlighet. Grovt sett er sikkerhetsavsetningene en sikkerhet for utbetalinger mv. som overstiger de forventede utbetalingene, det vil si en sikring av utgifter som kan påløpe dersom det skulle inntreffe flere og/eller dyrere forsikringstilfeller enn forventet.

De skadeforsikringsforpliktelsene som det gis fradrag for, gjelder forsikringstilfeller som kan oppstå i løpet av dekningsperioden for eksisterende avtale. Det vil normalt si tilfeller oppstått innen utløpet av inntektsåret, eller uoppgjorte tilfeller oppstått i et tidligere inntektsår. Forpliktelsene løses opp på en av to måter: Ved at det avklares at det ikke oppstår et forsikringstilfelle i løpet av dekningsperioden, eller ved at et forsikringstilfelle oppstår og gjøres opp. I begge tilfeller må fradraget tilbakeføres.

Europaparlaments- og rådsdirektiv 2009/138/EF (Solvens II) innebærer nye krav til forsikrings-selskapenes kapital og avsetninger mv. Regelverket ble gjennomført i norsk rett 1. januar 2016. For mange skadeforsikringsforetak medførte endringene en betydelig reduksjon i de påkrevde forsikringstekniske avsetningene.

I høringsnotat 21. mai 2015 foreslo departementet en regel om at inntektsfradraget for avsetninger i forsikrings- og pensjonsforetak ved skat-

tefastsettingen skulle baseres på forsikringstekniske avsetninger etter Solvens II-reglene, med virkning fra og med inntektsåret 2016. Departementet kom etter å ha vurdert høringsinnspillene til at det var behov for mer tid til å utrede endringsforslaget. Ved lov 18. desember 2015 nr. 115 ble det vedtatt en endring i skatteloven § 8-5 første ledd slik at det fremgår at fradraget inntil videre skal beregnes på samme måte som etter gjeldende regler.

Finanstilsynet beregnet for år frem til og med 2015 parametere til bruk ved beregning av minstekravet til forsikringsteknisk avsetning. Etter innføringen av Solvens II utarbeider Finanstilsynet ikke lenger nye beregningsparametere for sikkerhetsavsetninger. Skatteetaten aksepterer at selskap som benytter minstekrav for sikkerhetsavsetningen som grunnlag for beregning av skattefradrag etter skatteloven § 8-5, for inntektsår etter 2015 legger uendret til grunn de samme parameterne som ble benyttet for beregningen av minstekravet for sikkerhetsavsetningen for inntektsåret 2015. Dersom det for enkelte selskap ikke er mulig å anvende parameterne for 2015 ved beregningen av sikkerhetsavsetningen for senere inntektsår, vil sikkerhetsavsetningene for senere inntektsår måtte legges på samme nivå som for inntektsåret 2015. På sikt er det ikke holdbart å basere inntektsfradraget for avsetninger i skadeforsikringsforetak på et forsikringsregelverk som ikke lenger er gjeldende.

6.2.2 Naturskadefondet og garantiordningen

Etter lov 16. juni 1989 nr. 70 om naturskadeforsikring og forskrift 21. desember 1979 nr. 3420 om instruks for Norsk Naturskadepool, skal ting i Norge som er forsikret mot brannskade, også være forsikret mot naturskader. Skadeforsikringsforetakene er med i Norsk Naturskadepool, som utligner erstatningskostnader mellom foretakene og sikrer gjenforsikring for den samlede virksomheten i poolen. De enkelte medlemmene i poolen avsetter i egen balanse sin andel av poolens samlede midler. Midlene knyttet til naturskadeavsetningen holdes og forvaltes av forsikringsforetaket, og inntekten fra forvaltningen av midlene tilfaller forsikringsforetaket.

Foretak som driver skadeforsikring i Norge er også medlemmer av Garantiordningen i skadeforsikring, jf. lov 6. desember 1996 nr. 75 (bankforsikringsloven) kapittel 2A og forskrift 22. desember 2006 nr. 1617 om garantiordning for skadeforsikring. Dette er en lovfestet ordning som skal

sikre utbetaling i forbindelse med krav knyttet til privatforsikringer og små og mellomstore næringslivsforsikringer. Foretakene avsetter en andel av brutto premier. Kapitalen beholdes i foretaket.

Etter gjeldende praksis fradragsføres avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen i skadeforsikringsforetakene.

6.2.3 Utenlandske skadeforsikringsselskap

Forsikringsselskap som er hjemmehørende i utlandet, kan velge å etablere seg i Norge gjennom en filial, jf. finansforetakslovens § 5-2. Forsikringsforetaket har da anledning til å utøve virksomhet i Norge gjennom konsesjonen til hovedforetaket. For forsikringsforetak hjemmehørende i utlandet som etablerer seg med filial, vil skatteplikten følge av skatteloven § 2-3 første ledd som gir norsk beskatningskompetanse for virksomhet som «drives eller bestyres» fra Norge. Dersom det utenlandske selskapet er hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med, forutsetter norsk beskatning at det foreligger et fast driftssted i Norge etter den relevante skatteavtalens bestemmelse om dette.

Skatteloven § 8-5 fjerde ledd gir anvisning på en særlig regel for fastsetting av inntekt i filialer av utenlandske forsikringsselskap. Bestemmelsen gir anvisning på at nettoinntekt av skadeforsikring skal settes lik summen av tre pst. av brutto premie for direkte forsikringer og gjenforsikringer tegnet siste år, og det beløpet som netto formue i fast eiendom og annen stedbunden formue overstiger ti ganger den beregnede inntekten av forsikringspremier. I korte trekk innebærer regelen at tre pst. av selskapets brutto premieinntekter skal anses som alminnelig inntekt. Skadeforsikringsselskap som er etablert ved filial har i praksis liten eiendomsmasse i Norge, slik at bestemmelsen om dette har liten praktisk betydning. Utfyllende bestemmelser er gitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-5-1.

Departementet har uttalt at skattepliktige som omfattes av ikke-diskrimineringsbestemmelsene i EØS-avtalen eller en skatteavtale, kan få skatten fastsatt etter de generelle reglene for beskatning av forsikringsforetak i tilfeller der en anvendelse av sjablongregelen i § 8-5 fjerde ledd vil lede til en mer tyngende beskatning. Skadeforsikringsselskap som nevnt kan altså velge å kreve skattemessig fradrag basert på avsetningsreglene i skatteloven § 8-5 første ledd fremfor å la inntekten fastsettes etter særbestemmelsen i fjerde ledd.

6.2.4 Sjøtrygdslag

Sjøtrygdslagene er ikke underlagt finansforetaksloven, men lov 3. juli 1953 nr. 2 om sjøtrygdslag (sjøtrygdslagsloven). Årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsselskap er ikke gjort gjeldende for sjøtrygdslagene.¹

I § 15 i Finansdepartementets forskrift 9. november 1956 nr. 5 om stiftelse og organisasjon av gjensidige sjøtrygdslag, er det forutsatt at regnskapet skal inneholde opplysninger om «dei tekniske atthaldssummane – premiereserven og skadereserven», det vil si premieavsetninger og erstatningsavsetninger. Det følger av forskrift 9. november 1953 nr. 8632 om normalvedtekter for gjensidige sjøtrygdslag § 9 at sjøtrygdslag plikter å overføre overskudd til reservefond inntil dette fondet har nådd en dekning på 10 pst. av forsikringsforpliktelsene. I praksis er det lagt til grunn at sjøtrygdslagene kan kreve fradrag etter skatteloven § 8-5 for avsetninger til reservefond innenfor rammen av skatteloven § 8-5 første ledd.

6.3 Høringen

Departementet sendte 7. februar 2018 ut et høringsnotat med forslag til endringer blant annet i reglene for beskatning av skadeforsikringsforetak. Høringsfristen var 7. mai 2018. Etter høringsforslaget skulle endringene tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Departementet har mottatt svar fra 19 høringsinstanser, hvorav 2 er uten realitetsmerknader. Det er 12 av høringsinstansene som har inngitt merknader til forslagene i høringsnotatet for skadeforsikringsforetak. Dette gjelder:

- Assuranceforeningen Gard – gjensidig (Gard) og Assuranceforeningen Skuld (Gjensidig) (Skuld)
- Deloitte Advokatfirma
- Den Norske Aktuarforening
- Den Norske Krigsforsikring for Skib Gjensidig Forening (DNK)
- Finans Norge
- Norges Rederiforbund
- Norwegian Hull Club Gjensidig Assuransforening (NHC)
- Pelsdyrtrygdslaget
- Skattedirektoratet

¹ Forskrift 18. desember 2015 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak.

- Skogbrand Forsikringsselskap
- The Nordic Association of Marine Insurers (Cefor)

6.3.1 Ny hovedregel om fradrag for avsetninger

I høringsnotatet ble det foreslått at fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetakene fra og med inntektsåret 2018 begrenses til avsetninger som knytter seg til sannsynlige fremtidige kostnader. Endringen skal gjennomføres ved at fradraget begrenses til bestemte regnskapsmessige balansestørrelser:

1. Avsetning for ikke opptjent bruttopremie
2. Avsetning for ikke avløpt risiko
3. Brutto erstatningsavsetning

Forslaget innebærer en tilnærming til et prinsipp om at det kun gis fradrag for forsikringsforpliktelser som svarer til forventede fremtidige kostnader. Det gis ikke fradrag for nye avsetninger til dekning av fremtidige kostnader som ikke er sannsynlige.

Høringsinstansene har for det vesentlige gitt tilslutning til utformingen av forslaget til nye regler for skadeforsikring. *Finans Norge* uttaler:

«Finans Norge er enig i departementets prinsipielle tilnærming til skattlegging av skadeforsikringsforetak, som er samtidig tidfesting av inntekter og kostnader.»

I høringsforslaget er hovedregelen om avsetningsfradrag for fremtidige forsikringsforpliktelser knyttet til visse regnskapsstørrelser som er definert i årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsforetak. *Finans Norge* og *Deloitte Advokatfirma* utalte i høringsrunden at fradragselementene heller bør lovfestes direkte i skatteloven. Begrunnelsen var at endringer i regnskapsforskriften vil knytte seg til regnskapsmessige hensyn og internasjonal utvikling. En løpende oppfølging for å sikre at innholdet passer for skattemessige forhold er krevende.

6.3.2 Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene

International Financial Reporting Standards (IFRS) er internasjonale regnskapsstandarder utgitt av standardorganet International Accounting Standards Board (IASB). Regnskapsføring av forsikringsforpliktelser er regulert i IFRS 4 For-

sikringskontrakter. Endringer i IFRS 4 vil kunne påvirke årlige avsetningsfradrag etter reglene som ble foreslått i høringsnotatet. Departementet la til grunn at de endringene som vil innebære mer fullstendige regler for innregning og måling i IFRS 4, ikke vil gjøre store utslag med hensyn til de størrelsene som etter høringsforslaget skal legges til grunn for skattemessige fradrag for avsetninger. Det vil derfor trolig ikke være behov for tilpasninger i skattereglene som følge av de ventede endringene i IFRS 4.

I mai 2017 ble det publisert nye regnskapsstandarder for forsikringskontrakter – IFRS 17. Standardene gjelder fra 2021.

Finans Norge pekte i sin høringsuttalelse på at dersom norske forsikringsselskap skal følge IFRS 17 i selskapsregnskapet, må det foreliggende forslaget til endringer i skattereglene harmoniseres med den nye regnskapsstandard. *Finans Norge* mener at nye skatteregler ikke bør tre i kraft før behovet for tilpasninger til IFRS 17 er avklart.

6.3.3 Tidfesting av fradrag for premie til skadeforsikring

Departementet foreslo i høringsnotatet å presisere i skatteloven § 14-28 at fradrag for premie til skadeforsikring skal tidfestes til det inntektsåret forsikringsdekningen gjelder for. Dersom en premiebetaling gjelder flere inntektsår, må den fordeles på inntektsårene. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til dette.

6.3.4 Naturskadefondet og garantiordningen

Etter høringsforslaget skal det ikke lenger gis fradrag for avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen. Avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen er å anse som egenkapital. Ettersom disse avsetningene ikke er knyttet til konkrete forsikringsforpliktelser, ble det foreslått en særlig overgangsregel, slik at samlede avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen ved utløpet av inntektsåret 2017 kan settes av på en egen konto. Kontoen skal komme til beskatning ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten.

Finans Norge mener at skadeforsikringsforetak bør gis fradrag for avsetninger til fond som er lovpålagte, det vil si avsetninger til naturskadefondet, garantiordningen og eventuelle fremtidige nye lovpålagte avsetningsordninger.

6.3.5 Særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsforetak

I høringsnotatet foreslo departementet en særregel om at sjøforsikringsselskap, som oppfyller et krav om reell gjensidighet, skal være fritatt for beskatning av premieinntekter. Skattefritaket skal ikke gjelde for andre inntekter i foretakene, det vil si finansinntekter.

Departementet uttalte at det ikke er grunnlag for å etablere egne regler for beskatning av sjøforsikringsforetak generelt, og at som for annen virksomhet bør regelen være at nødvendig kapital må bygges opp med skattlagte midler. Departementet mente imidlertid at reelt gjensidige sjøforsikringsforetak står i en særstilling. I reelt gjensidige sjøforsikringsforetak vil premieinntektene ikke fastsettes for å gi et overskudd på forsikringsvirksomheten. Eventuelle utbetalinger til medlemmene vil ha karakter av en utligning av for høye premier. Innbetalte premier skal dekke kostnader til drift og utbetalinger ved skader.

Departementet foreslo også en særlig overgangsregel for reelt gjensidige sjøforsikringsforetak slik at tidligere avsetning av premieinntekter, anslått til 75 pst. av samlet sikkerhetsavsetning, overføres skattefritt til egenkapitalen.

Det fremgikk av høringsnotatet at for å unngå mulig tvil om forholdet til EØS-avtalen, vil særreglene bli notifisert til ESA. Formålet med notifikasjonen er å få en bekreftelse fra ESA av at tiltaket ikke innebærer offentlig støtte i EØS-avtalens forstand.

Høringsinstansene *Cefor*, *Norges Rederiforbund*, *NHC*, *DNK*, *Gard* og *Skuld* er alle i hovedsak positive til forslaget om særregler for gjensidige sjøforsikringsselskap. Flere av høringsinstansene har imidlertid enkelte merknader til den nærmere utformingen av forslaget, blant annet knyttet til tilbud av forsikringer til fast premie og til kravet om praktisering av etterutligning av premier.

Pelsdyrtrygdelaget og *Skogbrand Forsikringsselskap* mener at særreglene om skattefritak for premieinntekter bør gjelde alle «reelt gjensidige foretak», og ikke bare reelt gjensidige sjøforsikringsforetak.

6.3.6 Utenlandske skadeforsikringsselskap

Etter gjeldende regler kan utenlandske skadeforsikringsselskap med filial i Norge kreve skattlegging etter en sjablongregel. Sjablongregelen går i korte trekk ut på at tre pst. av selskapets brutto premieinntekter skal anses som alminnelig

inntekt som gir grunnlag for beskatning, jf. punkt 6.2.3. I høringsnotatet foreslår departementet at utenlandske forsikringsselskap skattlegges på samme måte som foretak som er hjemmehørende i Norge. Det innebærer at den særlige sjablongregelen oppheves.

Departementet foreslo at skattemessige verdier for eiendeler og gjeld til bruk ved inntektskattfastsettingen settes til markedsverdien per 31. desember 2017. For inntektsåret 2018 skulle en positiv eller negativ differanse mellom totale avsetninger for 2018 beregnet etter de nye avsetningsreglene for skadeforsikringsselskap, jf. punkt 6.3.1 ovenfor, og tenkte, totale avsetninger for 2017, beregnet etter de samme avsetningsreglene, føres til fradrag eller tas til inntekt.

Sjøforsikringsforetakene *Gard* og *Skuld* uttaler i høringsrunden blant annet at som følge av at sjablongregelen blir opphevet, bør det klargjøres at norsk filial av utenlandsk reelt gjensidig sjøforsikringsforetak skal omfattes av særreglene for sjøforsikringsforetak.

6.3.7 Sjøtrygdslag

I høringsnotatet ble det foreslått at de nye fradragreglene for skadeforsikringsforetak etter skatteloven § 8-5, jf. punkt 6.3.1, skal gjelde også for sjøtrygdslag. Det innebærer at avsetninger til reservefond i sjøtrygdslag ikke lenger kan føres til fradrag. Høringsinstansene hadde ikke merknader til dette forslaget.

6.3.8 Ikrafttredelse

For å unngå mulig tilbakevirkning i tilfeller der det tidligere er oppnådd fradrag for avsetning til en forsikringsforpliktelse som ikke er falt bort per 31. desember 2018, foreslo departementet i høringsnotatet en regel om valgfri, alternativ ikrafttredelse, slik at det kan gjøres avsetninger for forsikringsforpliktelser som er oppstått før 1. januar 2018, og som ikke er falt bort ved utløpet av inntektsåret 2018.

6.3.9 Overgangsregler

For å skjerme foretakene fra å måtte inntektsføre store beløp i året for ikrafttredelse av de nye reglene (2018), samtidig som nye fradrag for avsetninger til nye forsikringsforpliktelser er lavere enn de tidligere fradragene, foreslo departementet i høringsnotatet en valgfri overgangsregel for skadeforsikringsforetak. Overgangsregelen innebærer at differansen mellom avsetningene

for inntektsåret 2017 og avsetningene for inntektsåret 2018 ikke inntektsføres umiddelbart for inntektsåret 2018, men overføres til en egen konto for avsetninger med utsatt inntektsføring. Dersom differansen er negativ, fradragsføres beløpet i sin helhet. Kontoen skal utgjøre en egen skatteposisjon som inntektsføres lineært med 10 pst. hvert inntektsår fra og med inntektsåret 2018. Dette innebærer at kontoen inntektsføres over en periode på 10 år. Den valgfrie overgangsregelen kan ikke kombineres med den alternative ikrafttredelsesregelen, jf. punkt 6.3.8.

Finans Norge uttaler i sitt hørings svar:

«Departementet foreslår en valgfri overgangsregel som innebærer at skadeforsikringsforetak kan føre en positiv differanse mellom avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2017 og avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2018 på konto for avsetninger med utsatt inntektsføring. Konto for avsetninger med utsatt inntektsføring skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2018. Dette er en viktig overgangsregel som Finans Norge støtter.»

Forslaget i høringsnotatet innebærer at reservefond i sjøtrygdslag skal behandles på samme måte som sikkerhetsavsetningen i øvrige skadeforsikringsforetak ved overgang til nye regler.

Departementet foreslo en særlig overgangsregel slik at samlede avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen ved utløpet av inntektsåret 2017 kan settes av på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten. *Finans Norge* uttaler i sine høringsmerknader at dersom det ikke lenger vil gis fradrag for avsetninger til naturskadepital og garantiordningen, er en enig i at det bør fastsettes en slik overgangsregel.

6.4 Vurderinger og forslag

6.4.1 Ny hovedregel om fradrag for avsetninger

Departementet foreslår å videreføre forslaget i høringsnotatet om at fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelse i skadeforsikringsforetak begrenses til visse regnskapsmessige størrelser. Det foreslås en endring i skatteloven § 8-5 første ledd slik at avsetningsfradraget begrenses til avsetninger for sannsynlige fremtidige kostnader knyttet til forsikringsforplik-

telser. Fradragsregelen er basert på følgende regnskapsmessige balansestørrelser:

1. Avsetning for ikke opptjent bruttopremie
2. Avsetning for ikke avløpt risiko
3. Brutto erstatningsavsetning

Avsetningene under punkt 1 og 2 utgjør til sammen «premieavsetningen», mens avsetningen under punkt 3 er «erstatningsavsetningen» etter årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsforetak. Bestemmelsene om beregning av premieavsetning er gitt ved årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsselskap § 3-5 første og annet ledd. Regnskapsmessige bestemmelser om erstatningsavsetningen følger av årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsselskap § 3-5 tredje til femte ledd samt § 5-9 fjerde ledd.

Fra og med 2016 plikter skadeforsikringsforetak å følge Solvens II-reglene for forsikringstekniske avsetninger, jf. punkt 6.2.1 ovenfor. I 2015 ble det vedtatt en endring i skatteloven § 8-5 slik at det fremgår at fradraget inntil videre skal beregnes uten at det tas hensyn til endringer i avsetningskrav som følge av implementering av Solvens II-reglene, jf. Prop. 1 LS (2015–2016) punkt 7.5.

Etter innføringen av Solvens II utarbeider Finanstilsynet ikke lenger nye beregningsparametere for sikkerhetsavsetninger. De skattemessige avsetningene baseres derfor i utgangspunktet på parameterne som ble utarbeidet for 2015. Parameterne endres normalt lite fra år til år, men gjeldende skatteregler vil gradvis bli mer utdatert, fordi de gamle parameterne som må brukes ved beregning av avsetninger, kan bli stadig mer misvisende.

På sikt er det ikke holdbart å basere inntektsfradraget for avsetninger i skadeforsikringsforetak på et forsikringsregelverk som ikke lenger er gjeldende. Beregningen av disse avsetningene er utelukkende begrunnet i skattereglene, noe som kan øke risikoen for skattemessige tilpasninger.

For skadeforsikring ga forsikringsavsetningsreglene som gjaldt til og med 2015, og som fortsatt danner utgangspunkt for beregning av skattemessige avsetninger, anvisning på minimumsgrenser. Det vil si at det er tillatt med avsetninger som er større enn de tidligere minstekravene etter forsikringslovgivningen. Det ligger likevel en begrensning i kravet i skatteloven § 8-5 om at avsetningen må være «nødvendig» for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelse overfor de forsikrede.

Det er krevende for skattekontoret å kontrollere hvorvidt en konkret avsetning er nødvendig

for å dekke eller sikre kundeforpliktelsene etter gjeldende regler. De tekniske utregningene som ligger bak avsetningene er komplekse og beror på flere skjønsmessige faktorer og foretaksspesifikke forutsetninger. Dette taler for at de skattemessige avsetningene bør knyttes til et mål som er mer etterprøvbart.

Bestemmelsen i skatteloven § 8-5 første ledd, som altså er videreført på tross av nye regler for forsikringstekniske avsetninger, skiller seg fra skattelovens hovedregler med hensyn til skattemessig pådragelse og tidfesting av kostnader. Regelen innebærer at det gis fradrag for fremtidige, mulige erstatningsutbetalinger til kundene.

Etter departementets oppfatning er det grunn til å innrømme fradrag for visse avsetninger til forsikringsforpliktelser i skadeforsikringsforetak. Fradrag for avsetninger innebærer at det skattemessige resultatet i større grad reflekterer den reelle økonomiske situasjonen for foretaket. Forutsetningen for dette er at avsetningene står i forhold til sannsynlige fremtidige kostnader. Full avskjæring av fradrag for avsetninger vil også innebære et skarpt brudd med tidligere praksis og med regler i andre land, som Danmark og Sverige.

Forslaget innebærer at det bare gis fradrag for forventede fremtidige kostnader. Dette innebærer en innstramming i forhold til gjeldende regler, som gir fradrag for fremtidige kostnader som det er lav sannsynlighet for at vil påløpe. Forslaget innebærer at foretakene ved overgangen til nye regler må inntektsføre differansen mellom avsetningene som ble gjort for 2017, og avsetningene som skal gjøres for 2018, jf. punkt 6.4.9.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

6.4.2 Koblingen til regnskapsreglene

I høringsforslaget er hovedregelen om avsetningsfradrag for fremtidige forsikringsforpliktelser knyttet til visse regnskapsstørrelser som er definert i årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsforetak.

Bakgrunnen for forslaget er ikke et synspunkt om at tidfestingsreglene i skatteloven generelt bør samsvare med regnskapslovgivningen eller et markedsverdiprinsipp, men at fradraget skal begrenses til kostnader som sannsynligvis vil måtte dekkes.

Finans Norge og Deloitte Advokatfirma utalte i høringsrunden at fradragselementene heller bør lovfestes direkte i skatteloven. Begrunnelsen var

at endringer i regnskapsforskriften vil knytte seg til regnskapsmessige hensyn og internasjonal utvikling. En løpende oppfølging for å sikre at innholdet passer for skattemessige forhold er krevende.

Departementet bemerker at det finnes andre eksempler på at skatteregler er knyttet til regnskapsregler. Med denne typen regulering kan det ved endringer i regnskapsreglene oppstå situasjoner der det er behov for å vurdere om justeringer i skattereglene er nødvendige.

En viktig grunn til å koble fradragsbestemmelsen til de aktuelle regnskapsstørrelsene er at en bør knytte de skattemessige avsetningene til et mål som er mer etterprøvbart. For skattemyndighetene er det med dagens regler vanskelig å vurdere om størrelsen på avsetningene er riktig.

Departementet foreslår derfor å videreføre høringsforslaget om å knytte hovedregelen om avsetningsfradrag for skadeforsikringsforetak til visse regnskapsstørrelser som definert i årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsforetak.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

6.4.3 Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene

I denne proposisjonen foreslås det at fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetak skal svare til visse regnskapsmessige balansestørrelser.

Norske forsikringsforetak utarbeider konsernregnskaper og selskapsregnskaper etter internasjonale regnskapsregler (IFRS) og/eller nasjonale regnskapsregler, jf. regnskapsloven § 3-1 tredje ledd og årsregnskapsforskriftene § 1-3 annet ledd. Foretak med verdipapirer notert på regulert marked i EØS-området har plikt til å utarbeide konsernregnskap etter IFRS.

Regnskapsføring av forsikringsforpliktelser er regulert i IFRS 4 Forsikringskontrakter. Foreløpig er det ikke gitt spesifikke regler om måling av forsikringskontrakter i IFRS 4. Det er ventet at slike regler vil komme, med ikrafttredelse tidligst fra regnskapsåret 2019. Som omtalt i høringen, jf. punkt 6.3.2, antar departementet at det trolig ikke vil være behov for tilpasninger i skattereglene som følge av ventede endringer i IFRS 4

En implementering av IFRS 17 i selskapsregnskapet for skadeforsikringsforetak jf. punkt 6.3.2, vil innebære at regnskapsføringen i større grad knyttes opp mot forventede kontantstrømmer. Det er likevel ikke grunn til å tro at endringene vil påvirke de aktuelle balansestørrelsene på en slik måte at det skattemessige

resultatet blir vesentlig endret. Mulige fremtidige endringer i IFRS 17 gir etter departementets oppfatning ikke grunn til å vente med et forslag om nye regler om fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetak.

6.4.4 Naturskadefondet og garantiordningen

Etter høringsforslaget skulle det ikke lenger gis fradrag for avsetninger til naturskadefondet (naturskadepkapital) og garantiordningen. *Finans Norge* uttalte i høringsrunden at skadeforsikringsforetak fortsatt bør gis fradrag for avsetning til naturskadefondet og garantiordningen bl.a. fordi dette er lov-pålagte ordninger.

Departementets forslag i denne proposisjonen avgrensner fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetak til de regnskapsmessige størrelsene uopptjent bruttopremie, ikke avløpt risiko og brutto erstatningsavsetning, jf. punkt 6.4.1 ovenfor. Det er ikke foreslått særlige regler for avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen. Dette innebærer at fradrag for avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen ikke lenger skal innrømmes.

Fra 1. januar 2016 ble det innført ny årsregnskapsforskrift for skadeforsikringsvirksomhet. Med innføringen av den nye forskriften ble det avklart at avsetning til naturskadefondet og garantiordningen skal klassifiseres som egenkapital, jf. forskriftens §§ 3-2 og 3-3.

Etter departementets vurdering bør det ikke innrømmes fradrag for avsetninger som er å anse som egenkapital. Som for andre typer av foretak kan lovbestemte krav til avsetninger og fond eller minstekrav til egenkapital o.l. ikke i seg selv begrunne fradrag.

Sammen med sikkerhetsavsetningene utgjør naturskadefondet de vesentligste avsetningene som ikke lenger vil være fradragsberettiget ved overgang til nye regler som foreslått. Foretakenes samlede avsetninger til naturskadefondet per 31. desember 2017 utgjør om lag 8,5 mrd. kroner. Avsetningene til garantiordningen utgjør om lag 1,5 mrd. kroner per 31. desember 2017.

Departementet foreslår at samlede avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen ved utløpet av inntektsåret 2017 kan settes av på en egen konto som kommer til beskatning ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten. Overgangsordningen er omtalt under punkt 6.4.9 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

6.4.5 Tidfesting av fradrag for premie til skadeforsikring

Inntektsføring av premie og fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetak har en sammenheng med forsikringskundes fradrag for premieinnbetalinger. Dersom premien fradras ved forfall, innebærer det en asymmetri i et system der forsikringsforetaket gis fradrag for avsetninger til ikke opptjent premie (premie som gjelder en forsikringsperiode som løper i et senere år enn inntektsåret).

Tidfestingen av fradraget for premie har betydning i tilfeller der premien betales av en skattyter med fradragsrett for premien, det vil si når forsikringen er knyttet til skattepliktig økonomisk aktivitet. Departementet legger til grunn at fradraget for premiebetalingen skattemessig skal tidfestes til den perioden forsikringsdekningen gjelder for, jf. skatteloven § 14-2 annet ledd. Det er altså ikke riktig å tidfeste fradraget direkte ved forfall.

Departementet foreslår i samsvar med høringsnotatet å presisere i skatteloven § 14-28 at fradrag for premie til skadeforsikring skal tidfestes til det inntektsåret forsikringsdekningen gjelder for. Dersom en premiebetaling gjelder flere inntektsår, må den fordeles på inntektsårene. Det foreslås også å presisere at premieinntekt i skadeforsikringsforetak skal inntektsføres ved forfall.

Det foreslås at presiseringene trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Det vises til forslag til skatteloven ny § 14-28 annet og tredje ledd.

6.4.6 Særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsforetak

Det pågår en notifikasjonsprosess med ESA om høringsforslaget til særregler for reelt gjensidige sjøforsikringsselskap, jf. punkt 6.3.5. Ettersom notifikasjonsprosessen med ESA ikke er ferdig, foreslås det at også reelt gjensidige sjøforsikringsselskap skal omfattes av forslaget som gjelder for skadeforsikringsforetak generelt fra og med inntektsåret 2018. Departementet vil fortsatt arbeide med sikte på å få godkjent særregler for gjensidige sjøforsikringsforetak. Et eventuelt forslag til slike regler må fremmes på et senere tidspunkt når prosessen med ESA er ferdig. Det tas sikte på at særreglene får effekt fra og med inntektsåret 2018, slik at eventuell skatt på premieinntekter som er fastsatt fra og med inntektsåret 2018 blir reversert. Dersom det

ikke oppnås godkjenning fra ESA for slike særregler, vil de generelle reglene gjelde for sjøforsikringsforetakene med virkning fra og med inntektsåret 2018.

6.4.7 Utenlandske skadeforsikringselskap

Skatteloven § 8-5 fjerde ledd gir en særregel for fastsetting av inntekt i filialer av utenlandske forsikringselskap, jf. punkt 6.2.3. I praksis innebærer regelen at tre pst. av selskapets brutto premieinntekter skal anses som alminnelig inntekt.

Skattepliktige som omfattes av ikke-diskrimineringsbestemmelsene i EØS-avtalen eller en skatteavtale, kan få skatten fastsatt etter de generelle reglene for beskatning av forsikringsforetak i tilfeller der en anvendelse av sjablongregelen i § 8-5 fjerde ledd vil lede til en mer tyngende beskatning. Det kan være gunstig for et skadeforsikringsforetak med filial i Norge å la seg beskatte etter sjablongregelen i tilfeller der kostnadene i selskapet er lave. Dersom en ser bort fra finansinntekter, vil det lønne seg å la seg beskatte etter sjablongreglene hvis forholdet mellom premieinntekter og kostnader til skadeoppgjør («combined ratio») er 0,97 eller lavere. Kostnadsnivåene innenfor skadeforsikring har de senere år blitt vesentlig lavere. Dette kan innebære at flere filialer av utenlandske skadeforsikringsforetak med filial i Norge etter hvert vil søke å gå over til beskatning etter sjablongregelen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd.

Etter departementets oppfatning innebærer dette en ubegrunnet særbehandling av utenlandske selskap som kan åpne for uønsket skatteplanlegging. Dette forsterkes ved at skatteloven § 8-5 fjerde ledd, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-5-1, ikke stiller nærmere vilkår for skifte av skattemåte.

Departementet kan ikke se at det er særlige hensyn som tilsier at utenlandske skadeforsikringsforetak bør skattemåtes på en annen måte enn foretak hjemmehørende i Norge. Det foreligger ikke administrative forhold som i dag tilsier sjablongbeskatning av filialer av utenlandske skadeforsikringsforetak.

I samsvar med høringsforslaget foreslår departementet at gjeldende særregler for inntektsbeskatning av utenlandske skadeforsikringsforetak avvikles. De tilhørende forskriftsbestemmelsene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-5-1 må også oppheves. I denne proposisjonen foreslås å flytte forskriftsbestemmelsene i §§ 2-38-1 og 2-38-2 til §§ 8-5-1 og 8-5-2, jf. punkt 7.4.11 nedenfor.

Forslaget antas ikke å ha vesentlige økonomiske konsekvenser. For selskap som tidligere har fått skatten fastsatt etter sjablongregelen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd, kan skattebelastningen bli høyere enn den har vært. Etter det departementet kjenner til, var det i 2016 fire selskaper som fikk skatten fastsatt etter sjablongregelen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd.

Om overgangsregler, se punkt 6.4.9 nedenfor.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 8-5 fjerde ledd og vedlegg 4 i denne proposisjonen med utkast til opphevelse av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 8-5-1.

6.4.8 Sjøtrygdslag

De norske sjøtrygdslagene er selskap som i hovedsak tegner kystkaskoforsikringer, herunder forsikringer av fiskebåter og fraktfartøyer som opererer langs norskekysten. Sjøtrygdslagene er små sjøforsikringselskap som driver innenfor et avgrenset geografisk virkeområde. I løpet av de siste årene har det vært flere fusjoner, enten mellom sjøtrygdslag eller ved at sjøtrygdslag som har blitt innfusjonert i sjøforsikringselskap. Sjøtrygdslagene er ikke underlagt finansforetaksloven, men sjøtrygdslagloven. Årsregnskapsforskriften for skadeforsikringselskap er ikke gjort gjeldende for sjøtrygdslagene.

I § 15 i Finansdepartementets forskrift 9. november 1956 nr. 5 om stiftelse og organisasjon av gjensidige sjøtrygdslag er det forutsatt at regnskapet skal inneholde opplysninger om «dei tekniske atthaldssummene – premiereserven og skadereserven» det vil si premieavsetninger og erstatningsavsetninger. Det følger av forskrift 9. november 1953 nr. 8632 om normalvedtekter for gjensidige sjøtrygdslag § 9 at sjøtrygdslag plikter å overføre overskudd til reservefond inntil dette fondet har nådd en dekning på 10 pst. av forsikringsforpliktelsene. I praksis er det lagt til grunn at sjøtrygdslagene kan kreve fradrag etter skatteloven § 8-5 for avsetninger til reservefond innenfor rammen av skatteloven § 8-5 første ledd.

Finanstilsynet innhenter regnskapsdata og andre opplysninger for gjensidige sjøtrygdslag underlagt sjøtrygdslagloven. Hensikten med rapporteringen er å dekke Finanstilsynets behov for slik rapportering som tilsynsorgan, og samtidig oppfylle visse krav til offentlig statistikkrapportering. Regnskapsrapporteringen følger så langt det passer oppstillingsplanen gitt ved forskrift om årsregnskap for skadeforsikringsforetak. Det innebærer at sjøtrygdslagene skal rapportere tall for

ikke opptjent bruttopremie, ikke avløpt risiko og brutto erstatningsavsetning.

De nye fradragsreglene for skadeforsikringsforetak etter skatteloven § 8-5 som foreslås skal i utgangspunktet gjelde også for sjøtrygdslag.

Sjøtrygdslag som følger forslaget til ny hovedregel om avsetningsfradrag for skadeforsikringsforetak i skatteloven § 8-5 første ledd, og som krever fradrag for avsetninger, må utarbeide regnskapsmessige størrelser for premieavsetning og erstatningsavsetning. Disse må baseres på bestemmelsene i årsregnskapsforskriften for skadeforsikringsselskap, jf. forskriftens § 3-5. Dette gjør sjøtrygdslagene allerede i dag, jf. den nevnte rapporteringen av regnskapsdata til Finanstilsynet.

Tidligere avsetninger til reservefond vil behandles på samme måte som sikkerhetsfond i øvrige skadeforsikringsforetak. Overgangsordningen er omtalt under punkt 6.4.9 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

6.4.9 Overgangsregler

Avsetninger til forsikringsforpliktelser per 31. desember 2017

Etter departementets vurdering bør foretakene få mulighet til å tilpasse seg det nye regelverket gjennom en valgfri overgangsordning.

Forslaget til nye regler om avsetningsfradrag innebærer en reduksjon i fremtidige fradrag for mange skadeforsikringsselskap. Størrelsen på reduksjonen vil variere mellom selskapene.

Med gjeldende regler består avsetningene av premieavsetninger, erstatningsavsetninger og sikkerhetsavsetninger, jf. punkt 6.2.1. Endringen vil innebære at det ikke er grunnlag for fradrag for sikkerhetsavsetninger knyttet til forsikringsforpliktelser som oppstår etter 1. januar 2018. Endringen kan også innebære en reduksjon av fremtidige erstatningsavsetninger. For premieavsetninger vil endringene være mindre vesentlige.

En reduksjon i fremtidige fradrag for avsetninger vil for det enkelte selskaps vedkommende medføre at netto skattepliktig inntekt øker i inntektsåret 2018. Den økte skatten er en engangseffekt som oppstår når selskapene skal tilpasse seg det nye fradragsnivået. For senere inntektsår vil det være større grad av samsvar mellom inntektsføringen av tidligere avsatte premieinntekter og fradrag for nye avsetninger. Forslag til nye avsetningsregler kan likevel medføre noe lavere årlige avsetningsfradrag fremover, avhengig av tilvekst i forsikringsavtaler mv.

Noen skadeforsikringsforetak har for inntektsåret 2017 og tidligere inntektsår krevet og oppnådd fradrag for avsetninger som vesentlig overstiger minstekravene til forsikringstekniske sikkerhetsavsetninger. De har derfor i liten grad betalt skatt for tidligere år. For slike foretak vil fradraget for 2018 kunne reduseres betydelig sammenlignet med fradrag for tidligere inntektsår.

Departementet foreslår å videreføre høringsforslaget om at differansen mellom avsetningene for inntektsåret 2017 og avsetningene for inntektsåret 2018 ikke inntektsføres umiddelbart for inntektsåret 2018, men overføres til en egen konto for avsetninger med utsatt inntektsføring. Dersom differansen er negativ, fradragsføres beløpet i sin helhet. Kontoen for avsetninger med utsatt inntektsføring skal utgjøre en egen skatteposisjon som inntektsføres lineært med 10 pst. hvert inntektsår fra og med inntektsåret 2018. Dette innebærer at kontoen inntektsføres over en periode på 10 år.

Den valgfrie overgangsregelen kan ikke kombineres med den alternative ikrafttredelsesregelen, jf. punkt 6.6.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt første ledd.

Reservefond i sjøtrygdslag

Forslaget til nye avsetningsregler innebærer at avsetninger til reservefond i sjøtrygdslag ikke lenger vil være fradragsberettiget etter skatteloven § 8-5, jf. punkt 6.4.8 ovenfor. Reservefondet utgjør inntil 10 pst. av samlet forsikringssum. Reservefondet er knyttet til forpliktelsene i de enkelte forsikringsavtalene. Det er ikke gitt regler om tilbakeføring av reservefondet dersom forsikringssummen reduseres, slik at reservefondet utgjør mer enn 10 pst. av samlet forsikringssum. Det ligger likevel en begrensning i skattelovens krav om at avsetningen må være «nødvendig» for å dekke eller sikre kontraktsmessig overtatte forpliktelser overfor de forsikrede, jf. punkt 6.2.1 ovenfor. Forslaget i denne proposisjonen innebærer at reservefondet skal behandles på samme måte som sikkerhetsavsetningen i øvrige skadeforsikringsforetak, ved overgang til nye regler. Det vil si at avsetningen til reservefond for inntektsåret 2017 overføres til en egen konto som inntektsføres lineært med 10 pst. hvert inntektsår fra og med inntektsåret 2018.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt første ledd.

Naturskadefondet og garantiordningen

Forslaget i denne proposisjonen om nye regler for fradrag for avsetninger i skadeforsikringsforetak innebærer at det ikke lenger skal gis fradrag for avsetninger til naturskadefondet (naturskadekapital) og garantiordningen.

Avsetningene til naturskadefondet og garantiordningen er av en annen karakter enn avsetninger for forsikringsforpliktelser i skadeforsikringsforetak. Avsetningene er ikke knyttet til konkrete forsikringsforpliktelser. Det kan tilsi en overgangsordning for disse avsetningene. Departementet foreslår at samlede avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen ved utløpet av inntektsåret 2017 kan settes av på en egen konto for avsetninger til naturskadefond og garantiordningen per 1. januar 2018. Kontoen kommer til beskatning ved avvikling av virksomheten som gir grunnlag for avsetninger til naturskadefondet og garantiordningen, det vil si ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten. Kontoen utgjør en egen skatteposisjon som kan videreføres med kontinuitet ved omorganiseringer som ellers gjennomføres med skattemessig kontinuitet.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt annet ledd.

Utenlandske skadeforsikringsforetak

Ved overgangen fra sjablongbeskatning etter skatteloven § 8-5 fjerde ledd, jf. punkt 6.4.7, må det etableres skatteposisjoner som gir grunnlag for ordinær forsikringsforetaksbeskatning. Departementet foreslår i samsvar med høringsnotatet at skattemessige verdier for eiendeler og gjeld til bruk ved inntektsskattefastsettingen settes til markedsverdien per 31. desember 2017. Ettersom det ikke foreligger avsetninger for inntektsåret 2017, bør det fastsettes en tenkt totalavsetning for 2017 som kan gi grunnlag for en netto fradrags- eller inntektsføring knyttet til de nye avsetningene for 2018. Departementet foreslår at for inntektsåret 2018 skal en positiv eller negativ differanse mellom totale avsetninger for 2018 beregnet etter de nye avsetningsreglene for skadeforsikringsforetak, jf. punkt 6.4.1 ovenfor, og tenkte, totale avsetninger for 2017, beregnet etter de samme avsetningsreglene, føres til fradrag eller tas til inntekt.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt sjette ledd.

6.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget vil innebære en reduksjon i avsetningene for skadeforsikringsforetakene. Størrelsen på reduksjonen vil variere mellom selskapene og vil medføre en inntektsføring av differansen mellom fradragsberettigede avsetninger etter nye og gamle regler i innføringsåret (2018). Denne differansen skal etter forslaget til overgangsregler inntektsføres over 10 år. Dette vil anslagsvis gi et pro-veny på 10 mrd. kroner, som bokføres med 1 mrd. kroner årlig fra og med 2019. Fremover vil selskapene måtte foreta avsetninger i samsvar med regnskapet. Det vil si at mulighetene til å bygge opp nye skattekreditter gjennom avsetninger til fremtidige forpliktelser som sannsynligvis ikke vil påløpe, ikke lenger er tilstede.

Forslaget vil i utgangspunktet berøre alle skadeforsikringsforetakene (om lag 134 foretak). Selv om overskuddene varierer noe mellom ulike foretak, er det generelt god lønnsomhet i skadeforsikringsbransjen. Samlet overskudd (før konsernbidrag) var på nærmere 12,3 mrd. kroner i 2016. Det er naturligvis usikkerhet knyttet til hvordan skatteendringer av dette omfanget vil påvirke bransjen som helhet eller enkeltforetak.

I den grad forslaget svekker foretakenes lønnsomhet, kan dette gi seg utslag i lavere avkastning til eierne, lavere avlønning/færre ansatte, eller høyere priser på selskapenes produkter. Bransjen har god lønnsomhet og det er ikke spesiell grunn til å frykte at denne innstramningen skal få vesentlige konsekvenser for forsikringspremiene til kundene eller sysselsettingen i bransjen.

Beregninger foretatt av Finanstilsynet indikerer at foretakenes solvenskapitaldekning samlet sett vil reduseres noe som følge av forslaget til nye skatteregler, men likevel slik at kravene til solvenskapital er oppfylt med en dekningsgrad på om lag 175 pst.

Endringene vil gjøre regelverket klarere og enklere. Den særlige skattemessige avgrensningen av avsetning til fond som er «nødvendig» for å dekke eller sikre forsikringsforpliktelser, vil avvikles. For Skatteetaten kan nye skatteregler medføre en enklere og mer effektiv kontroll av innrapporterte beløp.

6.6 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Som en alternativ ikrafttredelsesregel, kan den skattepliktige likevel etter forslaget velge en ordning der endringene ikke skal få virkning for avsetninger som knytter seg til bestående forsikringsforpliktelser som også forelå per 31. desember 2017. Dette er forpliktelser som er knyttet til dekning for hele eller deler av 2018 og forpliktelser knyttet til uoppgjorte (oppdagede og uoppdagede) skader frem til og med 31. desember 2017. Det innebærer at det ikke kan reises spørsmål om endringene virker tilbake i tid.

Departementet er kjent med at enkelte av skadeforsikringsforetakene som omfattes av de foreslåtte endringene har avvikende regnskapsår, jf. regnskapsloven § 1-7 første ledd. Avvikende regnskapsår innebærer at inntekten skal fastsettes til det beløpet den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det året skatten fastsettes, jf. skatteloven § 14-1 tredje ledd. Dette innebærer i utgangspunktet at de foreslåtte endringene i skattereglene får virkning for en del av 2017.

Ved overgangen til nye skatteregler skal differansen mellom avsetningene for inntektsåret 2017 og avsetningene for inntektsåret 2018 overføres til en egen konto for avsetninger med utsatt inntektsføring, jf. punkt 6.4.9. Filialer av utenlandske selskaper som har fått skatten fastsatt etter sjablongregelen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd, må ved overgangen til de ordinære skattereglene for skadeforsikringsforetak, jf. punkt 6.4.7, fastsette en tenkt totalavsetning basert på regnskapsåret 2017, jf. punkt 6.4.9.

For selskaper med avvikende regnskapsår vil det ikke foreligge årsavslutning per 31. desember 2017 eller 31. desember 2018. Departementet legger til grunn at avslutningen ved utløpet av de avvikende regnskapsårene må legges til grunn ved anvendelse av overgangsreglene. Det er da hensiktsmessig at virkningstidspunktet for endringene sammenfaller med slutten av regnskapsperioden som løper ut i 2019, slik at beregningene kan bygge på regnskapstall for regnskapsperiodene 2017–2018 og 2018–2019.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at for selskaper med avvikende regnskapsår skal endringene få virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2018.

7 Endringer i skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak

7.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår endringer i skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak. Forslaget fjerner utilsiktede virkninger knyttet til fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser. Skattehull har ført til betydelige fremførbare underskudd og lite innbetalt skatt fra foretakene. Fordelene som oppstår er ikke i tråd med et hovedprinsipp om at det skal skilles mellom kundemidler og foretakets midler.

I et høringsnotat av 7. februar 2018 foreslo departementet endringer i skattleggingen av livsforsikrings- og pensjonsforetak. Departementet foreslo blant annet å innføre en regel om at skattlegging av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene) skal foretas i samsvar med regnskapslovgivningen.

Departementet foreslår i hovedsak å videreføre høringsforslaget. Noen av innvendingene fra høringsrunden blir imøtekommet. Det foreslås at inntekts- og fradragsføring knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal foretas i samsvar med regnskapet. For livsforsikrings- og pensjonsforetak klargjøres dermed skillet mellom kundemidlene og foretakets midler, og foretakene vil ikke lenger oppnå utilsiktede skattefordeler.

Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Provenyeffekten av forslaget anslås til om lag 3 mrd. kroner årlig, som bokføres fra og med budsjettåret 2020. Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 2-38 syvende ledd, § 8-5 første, fjerde og femte ledd og § 9-2 annet ledd, forslag til nye § 8-5 sjette til åttende ledd og § 14-28 første ledd og forslag til opphevelse av § 2-38 åttende ledd, § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd. Departementet viser også til forslag til overgangsregler ved ikrafttredelse av endringene i skatteloven § 8-5 første og fjerde til åttende ledd. Forslaget forutsetter også tilpasninger i Finansdepartementets forskrift til skatteloven.

7.2 Gjeldende rett

Det er gitt flere særbestemmelser i skatteloven for forsikrings- og pensjonsforetak. Den sentrale bestemmelsen finnes i skatteloven § 8-5 første ledd, jf. punkt 7.2.1 nedenfor. Bestemmelsen gir foretakene rett til fradrag for avsetninger til forsikringsforpliktelser.

For livsforsikrings- og pensjonsforetak er formålet med bestemmelsen i skatteloven § 8-5 første ledd at inntekter som tilhører kundene ikke skal beskattes i foretakene. Midler som betales inn til foretakene, og avkastningen av disse midlene, er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Det er likevel et hovedprinsipp at kundemidlene ikke skal beskattes i foretaket. Avsetningsfradraget etter skatteloven § 8-5 første ledd skal sørge for at kundemidlene ikke inngår i foretakets skattegrunnlag. Det skattemessige avsetningsfradraget bygges i praksis på regnskapsmessige avsetninger.

Bestemmelsene i skatteloven § 2-38 syvende ledd, § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 fjerde ledd har sammenheng med avsetningsfradraget. Bestemmelsene gjelder inntekter som er permanent eller foreløpig skattefrie etter de generelle skattereglene, men som inngår i regnskapsmessig inntekt. Regnskapsmessig gjøres det avsetninger både for skattepliktige og skattefrie inntekter. Ettersom avsetningsfradraget etter skatteloven § 8-5 første ledd i praksis bygger på regnskapsmessige avsetninger, blir også skattefrie inntekter trukket ut av skattegrunnlaget. Avsetningsfradraget blir følgelig for omfattende. En kan tenke seg to måter å løse dette problemet på. En mulighet er å redusere avsetningsfradraget. En annen mulighet, som bestemmelsene i skatteloven § 2-38 syvende ledd, § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 fjerde ledd bygger på, er å etablere skatteplikt for inntekter som etter de generelle skattereglene er skattefrie eller som foreløpig ikke er tatt til beskatning etter skattemessige tidfestingsregler. Bestemmelsene omtales nærmere under punkt 7.2.2 og 7.2.3 nedenfor.

Bestemmelsen i skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b, jf. punkt 7.2.4 nedenfor, knytter seg

også til skillet mellom selskapets midler og kundemidler. Eiendeler som tilhører selskapets midler er omfattet av fritaksmetoden for aksjeinntekter mv. på vanlig måte. Dersom selskapet velger å flytte eiendelene til kundemidlene, er de ikke lenger omfattet av fritaksmetoden. Som forklart i forrige avsnitt skal inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen beskattes, ettersom det gis avsetningsfradrag for de samme inntektene. Dermed gjelder ikke fritaksmetoden. Ved overføringen til kundeporteføljen må eiendelenes skattemessige verdi oppskrives eller nedskrives til markedsverdi, slik at verdistigning eller verditap som er oppstått i et regime der fritaksmetoden gjelder (det vil si selskapsporteføljen) ikke tas med inn i et regime der fritaksmetoden ikke gjelder (det vil si kundeporteføljen). Dette er gjennomført i skatteloven § 9-2 annet ledd ved å likestille overføringen med realisasjon.

Under punkt 7.2.5 omtales risikoutjevningfondet. Avsetninger til dette fondet fyller ikke samme funksjon som andre fondsavsetninger. I en gjennomgang av skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak er det likevel naturlig å vurdere fradragsretten for avsetninger til risikoutjevningfondet.

7.2.1 Fradrag for avsetninger etter skatteloven § 8-5

Premieinntekter i livsforsikrings- og pensjonsforetak er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for foretakene, mens utbetaling av ytelser er fradragsberettiget. Foretakene kan også kreve fradrag for avsetninger til fond som er nødvendig for å dekke eller sikre forsikringsforpliktelser, jf. skatteloven § 8-5 første ledd første punktum.

Livsforsikrings- og pensjonsforetak forvalter eiendeler for kundene i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene). Kundemidlene føres opp som eiendeler og avkastningen av kundemidlene som inntekt i foretakets regnskap. I regnskapet er det likevel tatt hensyn til at kundemidlene og avkastningen på disse skal tilfalle kunden ved at kundeforpliktelsene (avsetninger) og økning av disse (økning av avsetninger) føres som henholdsvis gjeld og kostnad. Regnskapet reflekterer dermed det reelle økonomiske forholdet.

Etter § 3-13 i lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsvirksomhet tilordnes avkastning fra eiendeler i både kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen til den enkelte kontrakt etter nærmere regler. De årlige overføringene til og fra avsetningene fremkommer som kostnads- og inn-

tekstposter i regnskapet. Avkastning medfører en kostnad, i form av en overføring av den aktuelle avkastningen til en avsetning.

Bestemmelsen i skatteloven § 8-5 første ledd første punktum kan føres tilbake til vedtakelsen av skattelovene av 1911. Fradragsregelen var opprinnelig ingen regel om kostnadsfradrag, men heller en bestemmelse om tilordning av inntekt. I gjeldende skattelov er dette gjennomført ved å gi foretaket et fradrag i skattepliktig inntekt for avsetninger til kundeforpliktelser.

Beskatningen av livsforsikrings- og pensjonsforetakenes avsetninger foregår i praksis slik at det er endringen i samlede avsetninger i løpet av skatleggingsperioden som fradragsføres eller tas til inntekt. Det vil si at dersom samlede avsetninger har økt, får foretaket et fradrag tilsvarende økningen. Dersom samlede avsetninger er redusert i løpet av skatleggingsperioden, inntektsføres reduksjonen.

7.2.2 Unntaket fra fritaksmetoden etter skatteloven § 2-38

Fritaksmetoden innebærer at selskap som hovedregel er fritatt for skatt på utbytte og gevinst på aksjer mv., samtidig som det ikke gis fradragsrett for tap på slike eierandeler. Skatteloven § 2-38 første ledd angir hvilke selskap mv. som kan motta skattefrie inntekter etter fritaksmetoden, eventuelt som ikke kan kreve fradrag for tap. Dette gjelder blant annet aksjeselskap, allmennaksjeselskap og gjensidig forsikringsselskap. Fritaksmetoden gjelder ikke for inntekt fra investeringer i lavskattelend utenfor EØS, og heller ikke inntekt fra porteføljeinvesteringer (investeringer som ikke oppfyller visse krav til kontroll og varighet) utenfor EØS, jf. skatteloven § 2-38 tredje ledd.

Finansdepartementet har i flere uttalelser lagt til grunn at skattereglene for gjensidige forsikringsselskap får tilsvarende anvendelse for pensjonskasser (selveiende institusjoner). Det innebærer blant annet at også pensjonskasser kan motta skattefrie inntekter etter fritaksmetoden.

Ved lov 7. desember 2012 nr. 76 ble det tatt inn en bestemmelse i skatteloven § 2-38 syvende ledd om at fritaksmetoden ikke skal omfatte avkastning på aksjer mv. som inngår i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Bakgrunnen for endringen var at aksjeinntekt og aksjetap mv. vil inngå i fradraget for avsetninger til forsikringsfond mv. etter skatteloven § 8-5. Dersom fritaksmetoden kom til anvendelse, kunne selskapet foreta en avsetning knyttet til en inntekt som ikke

var skattlagt. Unntaket fra fritaksmetoden i form av beskatning av aksjegevinst mv. på livsforsikrings- eller pensjonsforetakets hånd nøytraliserer effekten av dette ellers ubegrunnede fradraget. Endringen rettet opp en utilsiktet og urimelig skatteeffekt, og hadde som formål å bidra til at livsforsikrings- og pensjonsforetakene i større grad betaler skatt på sine overskudd, jf. omtalen i Prop. 1 LS (2012–2013) kapittel 5.

Avkastningen på eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen skal som hovedregel tilfalle kundene. For kontrakter inngått etter 1. januar 2008 gjelder dette fullt ut. For eldre kontrakter kan selskapet ha betinget seg en overskuddsandel dersom det klarer å innfri en eventuell rentegaranti tilknyttet den aktuelle kontrakten. Unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 syvende ledd gjelder ikke fullt ut for aksjeinntekter knyttet til produkter der foretaket har rett til deler av avkastningsresultatet. Bakgrunnen er at ved overskuddsdeling vil avkastning i porteføljene ikke fullt ut medføre økte avsetninger. Overskuddsdeling er det tatt hensyn til i Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 2-38-1 og 2-38-2. Forskriftsbestemmelsene gir foretakene rett til et sjablongmessig fradrag.

7.2.3 Verdiendringer på fast eiendom, jf. skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd

Av skatteloven § 6-10 fjerde ledd følger at verdiendringer på fast eiendom i livsforsikringsselskap mv. skal ha betydning ved fastsettelse av grunnlaget for skattemessige avskrivninger på eiendommene. Tidligere fulgte det av den samme bestemmelsen at regnskapsmessige opp- og nedskrivninger på fast eiendom får virkning for skattemessig gevinst og tap. Den sistnevnte regelen følger nå av skatteloven § 14-4 tredje ledd som slår fast at regnskapslovgivningens regler om vurdering til virkelig verdi skal legges til grunn ved tidfestingen av gevinst og tap for faste eiendommer tilhørende livsforsikringsselskap, private tjenestepensjonskasser og kommunale og fylkeskommunale pensjonskasser.

Skatteloven § 14-4 tredje ledd hindrer asymmetrisk skattebehandling av urealiserte verdiendringer på fast eiendom eid direkte av livsforsikringsselskap og pensjonskasser.

I forbindelse med en tilpasning av bestemmelsen i skatteloven § 6-10 fjerde ledd til daværende forhold, jf. lov 20. desember 2002 nr. 99, uttalte departementet i Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) kapittel 7:

«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.»

7.2.4 Overføringer mellom kundeportefølje og selskapsportefølje, jf. skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b

Skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b gjelder overføring av eierandeler og finansielle instrumenter som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38 annet ledd mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Slike overføringer likestilles med skattemessig realisasjon. Bestemmelsen sikrer at verdiendringer i perioder der de aktuelle eierandelene og finansielle instrumentene forvaltes i kundeporteføljen, ikke vil påvirke selskapets skattegrunnlag. Ved overføringen får eierandelene og de finansielle instrumentene nye skattemessige verdier.

7.2.5 Risikoutjevningfondet

Inntil 50 pst. av risikoresultatet, som ellers vil tilfalle kundene, kan avsettes til risikoutjevningfondet i livsforsikring, jf. forsikringsvirksomhetsloven § 3-14 tredje ledd. Risikoresultatet er differansen mellom risikodelen av årets forfalte premie og de faktiske risikokostnadene. Det oppstår som følge av at dødelighet og uførhet avviker fra det som er forutsatt i premietariffen. Fordeling av risikoresultat mellom kunde og selskap er regulert i forsikringsvirksomhetsloven § 3-14. Risikoutjevningfondet er å anse som egenkapital etter regnskapsreglene, jf. årsregnskapsforskriften for livsforsikringsforetak § 4-5, oppstillingsplanens punkt 11.¹ Fondet innebærer en sikkerhetsmargin som skal dekke fremtidige utfall som er mer negative enn forventet.

7.3 Høringen

Departementet sendte 7. februar 2018 ut et høringsnotat med forslag til endringer blant annet i reglene for beskatning av livsforsikrings- og pensjonsforetak. Høringsfristen var 7. mai 2018. Etter

¹ Forskrift 18. desember 2015 nr. 1824 om årsregnskap for livsforsikringsforetak.

høringsforslaget skulle endringene tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Departementet har mottatt svar fra 19 høringsinstanser, hvorav 2 er uten realitetsmerknader. Det er 8 av høringsinstansene som har inngitt merknader til forslagene i høringsnotatet for livsforsikrings- og pensjonsforetak. Dette gjelder:

- Arbeidsgiverforeningen Spekter
- Deloitte Advokatfirma
- Den Norske Aktuarforening
- Finans Norge
- Kommunesektorens organisasjon KS
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Pensjonskasseforeningen
- Skattedirektoratet

I høringsrunden ble det blant annet uttalt at forslaget på enkelte punkter bryter med det uttalte prinsippet om å skjerme kundemidlene fra beskatning og at det fortsatt bør gis fradrag for avsetninger til risikoutjevningfondet. Flere høringsinstanser uttrykte at pensjonskasser har særtrekk som gjør at det bør vurderes særlige skatteregler.

Vesentlige merknader fra høringsinstansene behandles nedenfor under punktene der de saklig hører hjemme.

7.4 Vurderinger og forslag

Livsforsikrings- og pensjonsforetak forvalter kundenes midler i kollektiv- og investeringsvalgporteføljen (kundeporteføljen). Midlene i kundeporteføljen investeres i blant annet aksjer og fast eiendom. Et hovedprinsipp er at når kundene betaler midler inn til foretaket skal den delen av innbetalingen som inngår i kundeporteføljen, ikke beskattes i foretaket. Avkastningen av kundemidlene skal heller ikke beskattes i foretaket. Beskatningen foretas hos kundene, når kundene får utbetalt midler (pensjon mv.) fra foretaket.

Foretakene kan også ha egne midler og investeringer, det vil si midler som ikke tilhører kundeporteføljen. For avkastningen på selskapets egne midler er prinsippet at den skal beskattes, på samme måte som for andre typer foretak.

Det skal være et skarpt skattemessig skille mellom kundemidler og selskapets midler for livsforsikrings- og pensjonsforetak. En kan tenke seg ulike måter å gjennomføre dette skillet på. En måte kunne være å etablere skattefritak for innbetalinger fra kundene og avkastningen på disse midlene. I skatteloven er det valgt en annen løsning. Foretakene får fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser. Avsetnings-

fradraget skal i prinsippet tilsvare innbetalinger fra kundene og avkastningen av kundemidlene. Skattegrunnlaget blir med det redusert med et beløp som tilsvarende kundemidlene som ikke skal beskattes.

Systemet med avsetningsfradrag for kundemidler fungerer likevel ikke helt etter intensjonen, slik reglene er utformet og praktisert i dag. Bakgrunnen for dette er at avsetningsfradraget i praksis er basert på regnskapsmessige avsetninger. De regnskapsmessige avsetningene gjøres for alle typer inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen. Det betyr at både skattefrie og skattepliktige inntekter gir grunnlag for regnskapsmessige avsetninger.

Som forklart ovenfor skal avsetningsfradraget sørge for at foretakenes skattegrunnlag knyttet til kundemidlene blir redusert til null. Det er ikke grunn til å innrømme skattemessig avsetningsfradrag for skattefrie inntekter i kundeporteføljen, ettersom disse inntektene ikke inngår i skattegrunnlaget i utgangspunktet. Når regnskapsmessige avsetninger i praksis brukes som grunnlag for skattemessig avsetningsfradrag, vil det likevel gis skattemessig fradrag for beløp som tilsvarende all avkastning i kundeporteføljen, både skattepliktig og skattefri. Avsetningsfradraget blir dermed for høyt. Dette er en fordel for foretakene, som får et ubegrunnet fradrag i inntekten.

Motsatt vil det i år med stor negativ (urealisert) avkastning på de samme eiendelene, oppstå store, ubegrunnede skattemessige overskudd.

Justeringer for denne effekten er allerede etablert i flere særlige bestemmelser i skatteloven. Bestemmelsene gjelder realiserte skattefrie aksjeinntekter i kundeporteføljen og urealiserte verdiendringer på direkte eid eiendom i kundeporteføljen. For verdiendringer på eiendom knytter effekten seg ikke til at verdiøkning er permanent skattefri, men til at den regnskapsmessige inntektsføringen i utgangspunktet foretas tidligere enn den skattemessige inntektsføringen. I særbestemmelsene er problemet løst ved at aksjeinntektene og verdiendringene på eiendom skal tas til inntekt skattemessig, selv om de etter alminnelige skatteregler skulle vært skattefrie.

Noen typetilfeller er med det regulert, men det finnes andre tilfeller der avsetningsfradraget blir for høyt fordi skattefrie inntekter inngår i grunnlaget for avsetningsfradraget. I denne proposisjonen beskrives to typetilfeller som har gitt opphav til særlig store ubegrunnede avsetningsfradrag, jf. punkt 7.4.3.

Det ene typetilfellet gjelder urealiserte aksjevinster mv. i kundeporteføljen. Urealiserte

aksjegevinster er ikke skattepliktige. Gevinstene blir skattepliktige først ved realisasjon. Regnskapsmessig vil urealiserte aksjegevinster likevel i stor grad tas til inntekt. Urealiserte aksjegevinster i kundeporteføljen vil derfor gi grunnlag for regnskapsmessige avsetninger. Det er ikke gitt bestemmelser om justering, slik det er gjort for realiserte aksjeinntekter og urealisert verdiøkning på direkte eid eiendom. Det skattemessige avsetningsfradraget vil derfor reflektere de urealiserte aksjegevinstene, uten at dette er begrunnet.

Det andre typetilfellet gjelder urealisert verdistigning på fast eiendom som er eid i kundeporteføljen gjennom underliggende selskap. Etter regnskapsreglene vil slik verdistigning vises i morselskapets (livsforsikrings- eller pensjonsforetakets) regnskap. Regnskapsmessig vil altså urealisert verdiøkning på eiendom i underliggende selskap tas til inntekt, og gi grunnlag for regnskapsmessige avsetninger. Ettersom det heller ikke for slike tilfeller er gitt regler om justering, vil det skattemessige avsetningsfradraget reflektere de urealiserte gevinstene.

Departementet foreslår å løse problemet med de uregulerte typetilfellene med å innføre en generell regel om at alle inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal beskattes i samsvar med regnskapet. Dette er samme type løsning som allerede er valgt i de nevnte særbestemmelsene for realiserte aksjeinntekter og urealiserte verdiendringer på direkte eid eiendom i kundeporteføljen. Prinsippet går ut på at inntekter som er skattefrie etter de alminnelige skattereglene, tas til beskatning dersom de blir inntektsført regnskapsmessig. Løsningen er gjort generell, slik at den skal dekke alle typetilfeller som er kjent, og eventuelle nye tilfeller der tilsvarende effekter oppstår. Dermed kan særbestemmelsene for realiserte aksjeinntekter og urealiserte verdiendringer på direkte eid eiendom, altså tilfellene som allerede er regulert, oppheves.

Nedenfor beskrives høringsforslaget og departementets vurderinger med hensyn til skattlegging i samsvar med regnskapet under punkt 7.4.1.

Punkt 7.4.2 presiserer at forslagene i denne proposisjonen ikke har til formål å innføre samsvar mellom skatteregler og regnskapsregler generelt.

I punkt 7.4.6 foreslås å fjerne de nevnte særbestemmelsene for realiserte aksjeinntekter og urealiserte verdiendringer på direkte eid eiendom.

Punkt 7.4.3 inneholder en nærmere omtale av mekanismene som gir opphav til skattemessige asymmetrier med dagens regler.

Punkt 7.4.4 og 7.4.5 omhandler to særlige spørsmål som gjelder rekkevidden av skattefrihe-

ten for kundemidler. Det fremgår der at departementet har endret oppfatning, og foreslår at skattefriheten for kundemidler utvides, sammenlignet med høringsforslaget.

Under punkt 7.4.7 foreslås regler om den skattemessige virkningen av konsernbidrag mellom morselskap og datterselskap i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Reguleringen med hensyn til konsernbidrag er nødvendig for å sikre at den foreslåtte regelen om beskatning av inntekter i kundeporteføljen i samsvar med regnskapet skal virke etter sin hensikt.

Punkt 7.4.8 omtaler et forslag til endringer når det gjelder virkningen av overføring av eiendeler mellom selskapsporteføljen og kundeporteføljen. Forslaget har sammenheng med etablering av nye skatteregler for å skille mellom kundemidler og selskapets midler. Se omtalen av gjeldende regel ved slike overføringer under punkt 7.2 og 7.2.4.

Punkt 7.4.9 gjelder forhold knyttet til omorganiseringer i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Også disse avsnittene har sammenheng med innføringen av en regel om at inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal beskattes i samsvar med regnskapet. Regelen innebærer behov for presiseringer når det gjelder de skattemessige virkningene av fusjon, fisjon og konserninterne overføringer.

Punkt 7.4.10 omhandler effekter av unntak fra det såkalte kongruensprinsippet for regnskapsføring etter en overgang til et system der inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen beskattes i samsvar med regnskapet. I noen tilfeller må det justeres for slike effekter.

Punkt 7.4.11 gjelder reglene om justering av skatt på inntekt i kundeporteføljen i tilfeller der selskapet har rett til en andel av disse inntektene (overskuddsdeling). Gjeldende bestemmelser videreføres i det nye systemet med beskatning av inntekter i kundeporteføljen i samsvar med regnskapet.

Punkt 7.4.12 omtaler forholdet mellom den nye regelen for beskatning av inntekter i kundeporteføljen og den såkalte treprosentregelen.

Punkt 7.4.13 gjelder spørsmålet om avsetningsfradrag knyttet til virksomhet i livsforsikrings- og pensjonsforetak som er skadeforsikring. For slik virksomhet skal avsetningsfradraget fastsettes etter skattereglene for skadeforsikringsforetak, jf. kapittel 6.

Punkt 7.4.14 omtaler departementets forslag om å avvikle fradragrett for avsetninger til risikoutjevningfond. Dette forslaget har ikke direkte sammenheng med de øvrige forslagene i proposisjonen for livsforsikrings- og pensjonsforetak.

Punkt 7.4.15 omtaler spørsmålet om forholdet til mulige fremtidige endringer i regnskapsregler som kan få betydning for virkningen av forslaget i denne proposisjonen.

Punkt 7.4.16 behandler høringsmerknadene om at det bør vurderes særlige skatteregler for pensjonskasser.

Punkt 7.4.17 behandler departementets forslag til overgangsregler ved innføring av nye regler om avsetningsfradrag og skattemessig behandling av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kundeporteføljen.

7.4.1 Hovedprinsippet om et skille mellom kundemidler og selskapets midler i livsforsikring- og pensjonsforetak

Høringen

Departementets høringsnotat omtalte utilsiktede effekter i forbindelse med fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelse.

Av omtalen følger at livsforsikrings- og pensjonsforetakene har krevet og oppnådd fradrag for avsetninger ved skattefastsettingen med den konsekvens at skillet mellom kundemidler og selskapets midler ikke er opprettholdt. Dette har gitt opphav til store, utilsiktede skattefordeler. Effektene knytter seg særlig til avsetninger for urealiserte aksjegevinster mv., til kursreguleringsfond mv. og til fradrag for avsetninger ved urealiserte gevinster på eiendom eid gjennom underliggende eiendomsselskap.

I høringsnotatet ble det foreslått en regel om at inntekter og tap knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene) skal skatlegges i samsvar med regnskapslovgivningen. Det ble også foreslått å presisere i skatteloven at fradrag for avsetninger bare skal innrømmes når avsetningene knytter seg til kundemidler.

Høringsinstansene var i hovedsak enige i prinsippet om et skille mellom kundemidler og selskapets midler, og departementets forslag om å rette opp mangler i gjeldende regler som har gitt opphav til asymmetrier og store utilsiktede skattefordeler.

Finans Norge uttalte:

«Finans Norge har ingen innvendinger til et forslag der (i) kundemidlene skjermes fra skatlegging i foretaket og (ii) selskapsmidlene skatlegges for avkastning på egenkapitalen og fortjeneste på forsikringsvirksomheten i henhold til skattelovgivningen for øvrig.»

Noen høringsinstanser (*Finans Norge*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Pensjonskasseforeningen* og *Deloitte Advokatfirma*) mente likevel at forslaget på enkelte punkter bryter med det uttalte prinsippet om å skjerme kundemidlene fra beskatning. Disse forholdene omtales nedenfor, se blant annet punkt 7.4.4 og 7.4.5.

Finans Norge ga også uttrykk for at det bør klargjøres at det for eiendeler i kundeporteføljen skal foretas beskatning i samsvar med regnskapsreglene. Det innebærer at regnskapsreglene er bestemmende for hvilke inntekter og kostnader som skal inngå i skattegrunnlaget.

Vurderinger og forslag

For livsforsikrings- og pensjonsforetak utgjør kundemidlene de midlene som kundene betaler inn til foretaket og avkastningen av disse midlene. Det er et hovedprinsipp at kundemidlene ikke skal beskattes i selskapet. Beskatningen av avkastningen skjer først når kundene får midler utbetalt.

Gjeldende skatteregler har mangler knyttet til behandlingen av kundemidlene. Manglene gjør at selskapene kan opparbeide skattemessige underskudd, som kan fremføres og/eller overføres til andre deler av konsernet. Asymmetrier i den skattemessige behandlingen av foretakene har medført lite eller ingen skatt over mange år. Foretakene har også bygd opp samlede fremførbare underskudd på 142 mrd. kroner.

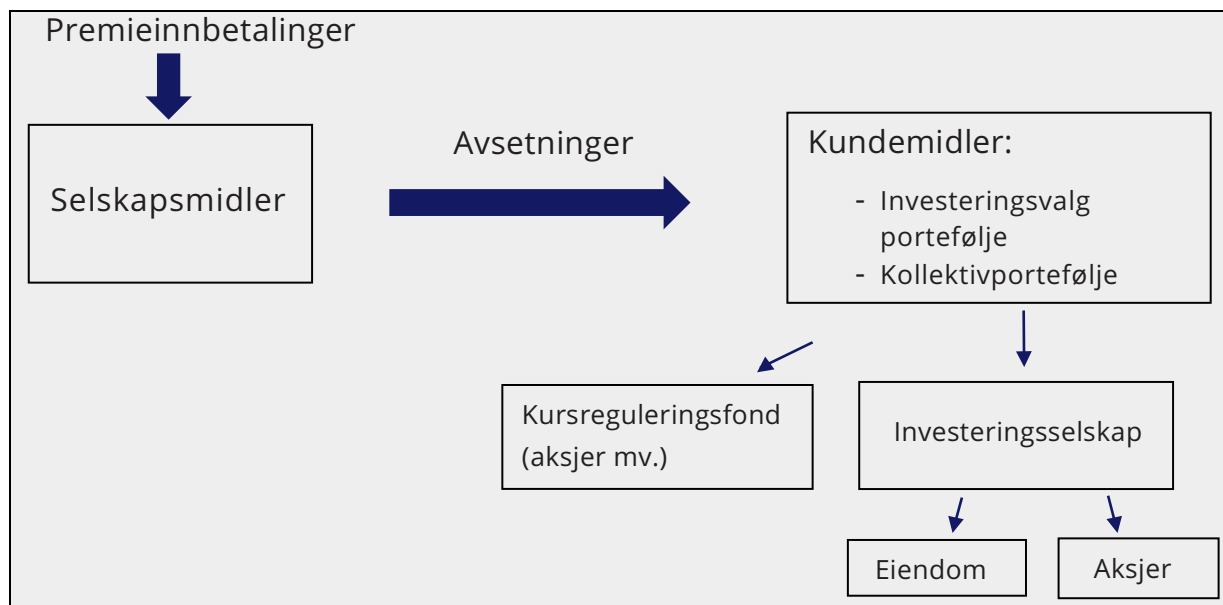
I praksis har foretakene krevet og oppnådd fradrag for visse typer avsetninger ved skattefastsettingen med den konsekvens at skillet mellom kundemidler og selskapets midler ikke er opprettholdt. Dette har gitt opphav til store, utilsiktede skattefordeler. Effektene knytter seg til avsetninger for urealiserte aksjegevinster mv. til kursreguleringsfond mv. og til fradrag for avsetninger ved urealiserte gevinster på eiendom eid gjennom underliggende eiendomsselskap. Bakgrunnen er at overføringene til kundemidler fradragsføres fullt ut ved skattefastsettingen i samsvar med det beløpet som er overført og kostnadsført regnskapsmessig. Effektene er nærmere beskrevet under punkt 7.4.3 nedenfor.

De totale midlertidige forskjellene mellom regnskap og skatt som oppstår på denne bakgrunn, er betydelige. Effektene medfører at det i praksis er lite trolig at foretakene i bransjen har skattepliktig overskudd i år med positiv (urealisert) avkastning på eiendelene som inngår i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen. Motsatt vil det i år med stor negativ (urealisert)

Boks 7.1 Endret skattlegging av inntekter og kostnader i kundeporteføljen

Et sentralt element i livs- og pensjonsforsikring er at foretakene forvalter kundenes midler separat. Innbetalinger fra kundene i form av premier avsettes til kundemidler og forvaltes i det som

betegnes som investeringsvalgporteføljen og kollektivporteføljen, som er adskilt fra selskapenes egen økonomi.



Figur 7.1

Inntekter som er knyttet til kundemidlene skal ikke beskattes i selskapene. Teknisk er dette løst ved at kundenes innbetalinger i form av premier og avkastningen på disse midlene skattleg-

ges, samtidig som det gis fradrag for avsetninger tilsvarende innbetalinger til, og avkastning på, kundemidlene, jf. tabellen under. Dette leder til et skattbart overskudd i selskapene.

Skattepliktig inntekt:	Premieinnbetalinger Avkastning selskapsmidler Avkastning kundemidler: – aksjeinntekter – inntekter og verdistigning på eiendom
- Skattemessig fradrag	Avsetning til kundemidler – avsetning for premieinnbetalinger – avsetning for avkastning på kundemidler
<hr/>	
= Skattbart overskudd i selskapet	

Dette vil i prinsippet gi et skille mellom selskaps og kundenes midler, og på den måten forhindre at selskapet blir skattlagt for inntekter

som tilhører kundene. Det forutsetter imidlertid at alle inntekter og fradrag faktisk kommer til beskatning og blir tidfestet riktig.

Boks 7.1 forts.

I gjeldende regler er problemet at det er forskjeller mellom den skattemessige fradragsføringen knyttet til avkastningen (avsetningene) på deler av kundemidlene og den skattemessige inntektsføringen i selskapene av denne avkastningen. Nærmere bestemt er det slik at urealiserte aksjegevinster og urealisert verdistigning på eiendom som eies via et investeringsselskap inntektsføres skattemessig i selskapet først ved realisasjon. Den samme avkastningen kommer imidlertid til fradrag som avsetninger når den påløper. På grunn av at selskapet kan fradrags-

føre dette umiddelbart, oppstår det en skattekreditt når aksjer og eiendom stiger i verdi. På den måten har selskapene opparbeidet seg store latente skatteforpliktelse og korresponderende fremførbare underskudd.

Regnskapsreglene følger ikke realisasjonsprinsippet, men i stor grad markedsverdiprinsippet. Det er foreslått at den skattemessig inntektsføringen skal følge prinsippene for tidfesting i regnskapsreglene. Da vil den omtalte skattekreditten forsvinne.

avkastning på de samme eiendelene, oppstå store skattemessige overskudd.

I tråd med enigheten i Stortinget om en skatte-reform ble det innført en finansskatt i 2017, jf. Prop. 1 LS (2016–2017) kapittel 6. Formålet er å beskatte noe av merverdien i finansiell tjenesteyting, som i dag er unntatt fra merverdiavgift. Finansskatten består av to elementer: En ekstraskatt på 5 pst. av lønnsgrunnlaget i finanssektoren, samt skatt på alminnelig inntekt etter en sats som er videreført på 2016-nivå (25 pst.). I Innst. 3 S (2016–2017) kapittel 6 pekte finanskomiteen i forbindelse med innføring av finansskatten på at det må vurderes hvordan en kan rette opp eksisterende svakheter i regelverket som gjør at skattegrunnlaget i finansnæringen er mindre enn det hadde vært i et nøytralt skattesystem. Dagens regler gir grunnlag for asymmetrier og ubegrunnede fradrag. Innføring av en finansskatt på overskudd forutsetter at slike svakheter rettes opp. I motsatt fall vil skjevhetene forsterkes med innføringen av finansskatt. Forslagene i denne proposisjonen vil innebære at komiteens merknad følges opp når det gjelder å styrke skattegrunnlaget for forsikrings- og pensjonsforetak.

Departementet foreslår å videreføre høringsforslaget om at skattlegging av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kundeporteføljen (gevinst, tap og utbytte) skal foretas i samsvar med regnskapet. Departementet presiserer at forslaget innebærer at det skal tas utgangspunkt i regnskapet. Det innebærer at inntekter og kostnader i kundeporteføljen ikke bare innvinnes og tidfestes i samsvar med regnskapet, men generelt beskattes i samsvar med regnskapet.

Utsatt skatt og utsatte skattefordeler som fremgår av regnskapet skal ikke påvirke skattegrunnlaget. Et underskudd fra kundeporteføljen vil utgjøre en skatteposisjon som fremføres på vanlig måte i skattemessig sammenheng (etter samordning med netto skattemessig resultat fra andre kilder enn kundeporteføljen). Det skal ikke gjøres en inntektsføring av utsatt skattefordel knyttet til underskuddet, selv om denne føres i regnskapet som en inntekt.

Det vises til forslag til endringer i skatte-loven § 8-5 første og fjerde ledd og forslag til nytt § 14-28 første ledd.

7.4.2 Om skattlegging og markedsverdiprinsippet

Regnskapsmessig tidfestes gevinster og tap på finansielle instrumenter i en viss utstrekning etter markedsverdiprinsippet. Det er flere ganger vurdert å innføre markedsverdiprinsippet som en generell tidfestingsregel for skattlegging av finansielle instrumenter i banker mv. Skatteutvalget mente at selv om skattesystemet for øvrig er basert på realisasjonsprinsippet, er det grunn til å vurdere om et markedsverdiprinsipp som tidfestingsregel for gevinster og tap på finansielle instrumenter i banker mv. kan være egnet.²

I denne proposisjonen foreslås nye regler for skattlegging av forsikrings- og pensjonsforetak som innebærer at skattemessig tidfesting skal bygge på regnskapsregler, herunder også mar-

² Jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* punkt 9.6 på side 238.

Boks 7.2 Eksempel på utilsiktede effekter av avsetninger

Eksempel		
		Skatteeffekt
Urealisert aksjegevinst i kundeportefølje	100	0
Avsetning til fond	100	-25
Så lenge det foreligger en urealisert aksjegevinst, vil foretaket ha en skattekreditt knyttet til avsetningen til kursreguleringsfondet. Ved realisasjon av aksjene reverseres skattekreditten:		
		Skatteeffekt
Realisert aksjegevinst i kundeportefølje	100	25
Ved utbetaling av gevinsten til kundene vil foretaket få fradrag for utbetalingen. Samtidig tilbakeføres avsetningen til fond, det vil si at det tidligere avsatte beløp tas til inntekt:		
		Skatteeffekt
Utbetaling til kunder	100	-25
Tilbakeføring av avsetning fra fond	100	25

kedsverdi prinsippet der dette ligger til grunn for regnskapsmessig verdivurdering.

For livsforsikrings- og pensjonsforetak foreslås det å innføre beskatning av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene) i samsvar med regnskapet. Endringen skal motvirke skatteeffekten av avsetningsfradrag som ikke svarer til skattlagt inntekt. Formålet er ikke å innføre samsvar mellom skatteregler og regnskapsregler generelt. Inntekter og kostnader som ikke er knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene), men knyttet til foretakets midler, skal etter forslaget ikke tidfestes i samsvar med regnskapet.

7.4.3 Nærmere om mekanismene som gir opphav til skattemessige asymmetrier med dagens regler

Kursreguleringsfond mv.

Innføringen av bestemmelsen i skatteloven § 2-38 syvende ledd, jf. punkt 7.2.2, fjernet utilsiktede skatteeffekter knyttet til realiserede aksjeinntekter og aksjetap som inngår i grunnlaget for fradrag for avsetninger til forsikringsfond mv. etter skatteloven § 8-5. Likevel oppstår det fortsatt utilsiktede skatteeffekter knyttet til urealiserte aksjegevinster mv.

Bakgrunnen er at overføringene til kundemidler fradragsføres fullt ut ved skattefastsettingen i samsvar med det beløpet som er overført og kostnadsført regnskapsmessig. Inntektene som ligger til grunn for fradraget behandles på den annen side i tråd med de alminnelige skattereglene, og er delvis ikke tidfestet skattemessig. Dette gjelder særlig inntekt i form av urealisert verdistigning på datterselskap og finansielle omløpsmidler. Det oppstår følgelig en asymmetri mellom den skattemessige inntekts- og kostnadssiden.

Eksemplet i boks 7.2 illustrerer effekten.

De asymmetriske effektene for urealiserte aksjegevinster mv. knytter seg for en stor del til fradrag for avsetninger til foretakenes kursreguleringsfond.

I regnskapet skal finansielle instrumenter innregnes og måles til virkelig verdi med visse unntak, jf. årsregnskapsforskriften for livsforsikringselskaper § 3-4. Urealiserte gevinster på finansielle omløpsmidler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljene anses som tidligere nevnt ikke som inntekt skattemessig. De genererer likevel avsetninger til kursreguleringsfondet, som etter foretakenes påstand har kommet til fradrag etter skatteloven § 8-5 første ledd. Dette medfører store skattemessige skjevheter. I år med positiv avkastning i finansmarkedene medfører dette at de urealiserte gevinstene genererer store avset-

ninger og skattemessige underskudd. Motsatt vil negativ avkastning i finansmarkedene medføre en dobbel inntektsføring.

Som nevnt gir urealiserte gevinster på aksjer mv. grunnlag for avsetning til kursreguleringsfond og dermed fradrag etter skatteloven § 8-5 første ledd, i den grad foretaket har ført fradraget i skattemeldingen og skatten er fastsatt i samsvar med dette. Ved realisasjon vil gevinst på aksjer mv. skatlegges på selskapets hånd, jf. skatteloven § 2-38 syvende ledd. Bestemmelsen unntar avkastning på aksjer mv. i livsforsikrings- og pensjonsforetak som inngår i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen fra fritaksmetoden. Ved utbetaling av gevinsten (etter skatt) til forsikringskundene vil selskapet få fradrag ved skattefastsettingen for utbetalingsåret, og den tidligere fradragførte avsetningen tilbakeføres til inntekt for det samme inntektsåret. Forsikringskundene skatlegges for utbetalingen i utbetalingsåret. Fradraget for avsetning til kursreguleringsfond kreves for året for opptjening av urealisert gevinst, mens inntektsføringen av gevinsten først skjer i året for realisasjon. Dette innebærer en asymmetri og en betydelig tidfestingsfordel for livsforsikrings- og pensjonsforetakene. Ved realisert tap på aksjer mv. oppstår en motsatt effekt, og dermed en tidfestingsulempe.

Gevinst på eiendom i underliggende eiendoms-selskap

Bestemmelsen i skatteloven § 2-38 syvende ledd omfatter bare finansielle instrumenter som eies direkte av det aktuelle foretaket via kollektivporteføljen eller investeringsvalgporteføljen. Investeringer i aksjer mv. gjort via heleide datterselskap er følgelig ikke omfattet av bestemmelsen. Investeringer i eiendom er ofte organisert slik at eiendommene er eid i selskap kun dedikert for dette formålet (single purpose-selskap). Det vil si at det er etablert et selskap for hver eiendom. I gevinsttilfeller kan det etter omstendighetene vurderes som hensiktsmessig å selge aksjene i selskapet som eier eiendommen, fremfor å selge selve eiendommen. I henhold til egenkapitalmetoden tas inntekter og kostnader fra underliggende selskap inn i livsforsikrings- og pensjonsforetakenes regnskap i sin helhet, jf. årsregnskapforskriften for livsforsikringsselskaper § 3-7. Egenkapitalmetoden går i korte trekk ut på at eierselskapet balansefører sin andel av egenkapitalen i det andre selskapet (datterselskapet/tilknyttet selskap) i sitt regnskap. Videre resultatfører eierselskapet sin andel av resultatet i det andre selskapet. Denne

inntekten vil danne grunnlag for avsetninger som fradragsføres etter skatteloven § 8-5.

Ved deltakelse i selskap med deltakerfastsetting kan regnskapsreglene innebære at inntekter og kostnader fra selskapsdeltakelsen tas inn i morselskapets regnskap. Dette gjelder også regnskapsmessige oppskrivninger av eiendom som følge av verdiendringer.

Gevinst på eiendommen er i behold som en skatteposisjon i single purpose-selskapet og vil ikke komme til beskatning så lenge det oppnås skattefritak etter fritaksmetoden ved salg av single purpose-selskapet (i stedet for et salg av selve eiendommen). Skattefritak kan oppnås dersom foretaket har etablert et mellomliggende holdingselskap som eier single purpose-selskapet. Skjermingen av kundemidler for beskatning i livsforsikrings- og pensjonsforetak kan dermed i praksis innebære en negativ effektiv skattesats ved gevinst i slike underliggende selskap. Sagt på en annen måte etableres en skatteposisjon i form av et underskudd som kan samordnes med skattepliktig inntekt i øvrige deler av konsernet. Skattereglene for livsforsikrings- og pensjonsforetak, med fradrag for avsetning til fond og skjerming av kundemidler, kan dermed innebære at foretakene oppnår noe mer enn den effekt som generelt inntreffer i selskapssektoren ved å selge aksjer i et selskap som eier en eiendom, fremfor å selge selve eiendommen.

Konsekvensen er at det etableres betydelige skattemessige underskudd i år med store skattefrie inntekter fra datterselskap i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen basert på salg av eiendommer. For datterselskap som regnskapsmessig innmåles etter egenkapitalmetoden, tidfestes avsetningen i opptjeningsåret, mens inntekten altså i praksis aldri kommer til beskatning. Basert på opplysninger fra Sentralskattekontoret for storbedrifter antar departementet at det samlet dreier seg om latente skattefrie gevinster som har dannet grunnlag for avsetningsfradrag for om lag 30 mrd. kroner.

Skatteeffekten er konkurransevridende både innad i eiendomsbransjen, men også internt mellom livsforsikrings- og pensjonsforetak ved at det i praksis bare er de største foretakene som har kapital tilgjengelig til å drifte virksomhet i datterselskap på en slik måte og samtidig møte forsikringslovgivningens forutsetninger om risikospredning. Den samme effekten oppstår ikke hvis eiendommen er direkte eid, jf. skatteloven § 14-4 tredje ledd og omtalen av denne bestemmelsen ovenfor under punkt 7.2.3. Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (2002–2003) kapittel 7, for en nær-

mere redegjørelse for de problemene manglende opp- og nedskrivning av fast eiendom i livsforsikringsselskap har skapt for skattleggingen av selskapene.

Driftsresultat i underliggende eiendomsselskap

Som nevnt tas inntekter fra datterselskap inn i livsforsikrings- og pensjonsforetakenes regnskap i sin helhet i henhold til egenkapitalmetoden, jf. årsregnskapsforskriften for livsforsikringsselskaper § 3-7.

I praksis medfører inntektsføring etter egenkapitalmetoden at også driftsresultatet i datterselskapene (i tillegg til verdiendringen på eiendelene i datterselskapene som beskrevet ovenfor) vil inngå i avkastningen som speiles i livsforsikrings- og pensjonsforetakenes regnskaper. Ettersom den samme avkastningen danner grunnlag for avsetninger som fradragsføres etter skatteloven § 8-5 første ledd, er konsekvensen at driftsresultatet i datterselskapene aldri vil komme til beskatning så langt datterselskapet er eid via kollektivporteføljen eller investeringsvalgporteføljen. Den regnskapsmessige inntektsføringen av resultatandel basert på egenkapitalmetoden tilbakeføres i sin helhet i skatteregnskapet, og driftsresultatet fra datterselskapet overføres til morselskapet via konsernbidragsreglene med skattemessig effekt. Det oppstår i utgangspunktet ingen asymmetrier i tidfestingen som innebærer fordeler for foretakene. Ettersom det kan oppstå noen forskjeller mellom skattemessig og regnskapsmessig resultat, blant annet på grunn av ulike prinsipper for avskrivninger, vil det likevel kunne oppstå noen tidfestingsmessige asymmetrier etter gjeldende regler knyttet til driftsresultatet i datterselskapene.

7.4.4 Aksjer mv. i lavskatteland

Høringen

Departementet foreslo i høringsnotatet å avvike det generelle unntaket fra fritaksmetoden i skatteloven § 2-38 syvende ledd for avkastning på aksjer mv. i livsforsikrings- og pensjonsforetak som inngår i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen, jf. punkt 7.2.2. Bakgrunnen var at det ble foreslått å innføre en bestemmelse i skatteloven § 8-5 om at inntekter og kostnader i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen skal skattlegges i samsvar med regnskapet. Dette ivaretar formålet med den gjeldende bestemmelsen om realiserte gevinster og tap i skatteloven § 2-38 syvende ledd, samtidig som utilsiktede effekter

knyttet til urealiserte gevinster og tap motvirkes. Den gjeldende bestemmelsen i skatteloven § 2-38 syvende ledd blir dermed overflødig.

I høringsnotatet ble det videre foreslått å ta inn en presisering i skatteloven § 2-38 syvende ledd slik at realisert gevinst på aksjer mv. i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen som omfattes av skatteloven § 2-38 tredje ledd skal medregnes i livsforsikrings- eller pensjonsforetakets alminnelige inntekt to ganger, det vil si både etter skatteloven kapittel 5 og etter den særlige, nye bestemmelsen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd. Tilsvarende skulle det innrømmes fradrag etter begge bestemmelser. Begrunnelsen var at i tilfeller der vilkårene for unntak fra fritaksmetoden er oppfylt etter skatteloven § 2-38 tredje ledd bør gevinsten beskattes to ganger for å oppnå både formålet med tredje ledd og formålet med det nåværende syvende ledd.

Deloitte Advokatfirma, Finans Norge og Pensjonskasseforeningen gikk i høringen mot den foreslåtte bestemmelsen om at realisert gevinst på aksjer mv. kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen som omfattes av skatteloven § 2-38 tredje ledd skal medregnes i livsforsikrings- eller pensjonsforetakets alminnelige inntekt to ganger. En slik bestemmelse vil etter instansenes oppfatning bryte med et prinsipp om et skattemessig skille mellom kundemidlene og selskapets midler. Videre ble det blant annet pekt på at bestemmelsen kan innebære skatt på aksjeinntekter fra land som ikke er lavskatteland, og på sammenhengen med beskatningen av verdipapirfond.

Vurderinger og forslag

Prinsippet om et skille i beskatningen mellom kundemidler og selskapets midler ble etablert tidlig, og gjelder i utgangspunktet for livsforsikrings- og pensjonsforetak, men ikke for selskap som er eid helt eller delvis av livsforsikrings- og pensjonsforetak. I noen sammenhenger er det likevel etablert selskapsbeskatningsregler som gjør det mulig å oppnå skattefrihet for kundemidler som er investert gjennom underliggende selskap, det vil si selskap som er helt eller delvis eid av livsforsikrings- og pensjonsforetak. Foretakene har nyttiggjort seg denne muligheten til å investere kundemidler gjennom underliggende selskap med skattefrihet.

Skattefriheten gjelder ikke alle slike investeringer. For eierandeler i aksjeselskap som er lavere enn 90 pst., er det ikke mulig å oppnå full skattefrihet, ettersom konsernbidragsreglene forutsetter 90 pst. eierskap. Driftsresultatet fra dat-

terselskapet kan dermed ikke overføres til morselskapet via konsernbidragsreglene med skattemessig effekt, jf. punkt 7.4.3 ovenfor. For investeringer gjennom selskap med deltakerfastsetting er det etter gjeldende regler mulig å oppnå skattefrihet også ved små eierandeler. Beskatning som pålegges i utlandet er det ikke mulig å unngå.

Livsforsikrings- og pensjonsforetak kan plassere kundenes midler på ulike måter. De regulatoriske reglene for virksomheten vil likevel sette rammer for hvilke investeringer som er mulige. Når det gjelder aksjeinvesteringer, vil foretakene typisk plassere midlene i heleide eiendomsselskap eller i porteføljeaksjer (mindre aksjeposter).

For heleide datterselskap innenfor eiendomsbransjen innebærer prinsippet om et skille mellom kundemidler og selskapets midler at inntektene fra virksomheten blir fullt ut skattefrie. Dette gjelder også driftsinntekter (leieinntekter) fra eiendommene. Ordningen med skattemessig konsernbidrag sikrer sammen med avsetningsfradraget denne skattefriheten. I høringsnotatet foreslo departementet ikke innstramminger på dette punktet, ut over en fjerning av utilsiktede skattefordeler i samsvar med den gjennomgående løsningen i høringsforslaget. Høringsinstansene hadde heller ikke spesielle innvendinger med hensyn til forslaget virkning for heleide eiendomsselskap.

For mindre eierandeler i aksjeselskap mv. (porteføljeinvesteringer) er situasjonen en annen. Driftsinntekter i underliggende selskap vil normalt beskattes. Heller ikke på dette punktet la høringsnotatet opp til endringer ut over en fjerning av utilsiktede skattefordeler, og høringsinstansene hadde ikke spesielle innvendinger.

For aksjeinvesteringer mv. som faller utenfor fritaksmetoden foreslo departementet en innstramming i høringsnotatet. Det ble foreslått at inntekter fra slike investeringer skulle beskattes effektivt. I praksis skulle dette gjennomføres ved at inntektene skulle medtas i alminnelig inntekt etter en særlig bestemmelse i skatteloven § 2-38 syvende ledd. Denne inntektsføringen ville komme i tillegg til inntektsføringen som etter høringsforslaget skal foretas i samsvar med regnskapsreglene (og som nøytraliseres av avsetningsfradraget).

Som nevnt hadde høringsinstansene innvendinger knyttet til løsningen for investeringer som faller utenfor fritaksmetoden. Aksjeinntekter mv. fra porteføljeinvesteringer i normalskatteland utenfor EØS-området er ikke omfattet av fritaksmetoden. Ettersom det forutsetningsvis skjer en normalskattlegging av virksomhetsinntektene i underliggende selskap, bør slike aksjeinntekter

omfattes av fritaket for skatt på inntekter i kundeporteføljen. Det vil si at hovedregelen om skattlegging i samsvar med regnskapet bør gjelde for inntekter fra slike investeringer som forvaltes i kundeporteføljen.

Etter departementets forslag i høringsnotatet skal inntekter fra aksjeinvesteringer i lavskatteland ikke være fritatt fra beskatning, selv om investeringene er forvaltet i kundeporteføljen. På dette punktet innebærer forslaget en innstramming som går ut over den generelle fjerningen av asymmetrier. Høringsinstansene som har avgitt merknader på dette punktet, mener at skattleggingen bryter med prinsippet om full skattefrihet for kundenes midler.

Som nevnt ovenfor er prinsippet om å ikke beskatte kundemidler ikke gjennomført fullt ut ved investeringer av kundemidler gjennom underliggende selskap. Det kan argumenteres for at inntekter fra lavskatteland ikke bør være fritatt for skatt på selskapsnivå i Norge.

Høringsinstansene viser i denne sammenhengen til skattereglene for verdipapirfond. Verdipapirfond er fritatt for skatt på aksjeinntekter, herunder aksjeinntekter fra investeringer i lavskatteland. Innehaverne av verdipapirfondsandeler beskattes på sin side for avkastningen av fondsandelene. Det pekes på at livsforsikrings- og pensjonsforetakene kan investere gjennom verdipapirfond, men det vil øke kostnadene og redusere fleksibiliteten mht. valg av investeringsobjekter.

Departementet har kommet til at skattefritaket for inntekter fra underliggende aksjeselskap mv. som forvaltes i kundeporteføljen bør gjelde for alle typer investeringer, også for investeringer i lavskatteland.

Som tidligere vil prinsippet om å ikke beskatte kundemidler likevel ikke være gjennomført fullt ut ved investeringer av kundemidler gjennom underliggende selskap. For andeler i aksjeselskap i normalskatteland vil det ikke være mulig å oppnå full skattefrihet på underliggende selskapsnivå dersom vilkårene for anvendelse av konsernbidragsreglene ikke er oppfylt.

Forslaget i denne proposisjonen om at inntekter og kostnader i kundeporteføljen skal beskattes i samsvar med regnskapet innebærer at bestemmelsen i skatteloven § 2-38 syvende ledd om at fritaksmetoden ikke skal omfatte avkastning på aksjer mv. i livsforsikrings- og pensjonsforetak som inngår i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen kan oppheves. Slike inntekter vil nå i stedet være skattepliktige i samsvar med inntektsføringen i regnskapet, men beskatningen utlignes av fradraget for avsetninger til kundemidler.

Etter skatteloven § 2-38 åttende ledd kan departementet gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i tredje, fjerde og syvende ledd. Det foreslås at forskriftshjemmelen flyttes til syvende ledd, og at henvisningen til syvende ledd fjernes. Hjemmel for å gi forskrift om fordeling ved overskuddsdeling foreslås inntatt i skatteloven § 8-5 nytt fjerde ledd.

Forslaget om at inntekter og kostnader i kundeporteføljen i hovedregelen skal beskattes i samsvar med regnskapet vil innebære at også inntekter fra NOKUS-andeler som forvaltes i kundeporteføljen effektivt blir skattefrie.

Det vises til forslag til opphevelse av skatteloven § 2-38 åttende ledd, forslag til endringer i skatteloven § 2-38 syvende ledd og § 8-5 første og fjerde ledd og forslag til nytt § 14-28 første ledd.

7.4.5 Investeringer i selskap med deltakerfastsetting

Høringen

Departementet foreslo i høringsnotatet å unnta livsforsikrings- og pensjonsforetak fra bestemmelsene om deltakerfastsetting i skatteloven §§ 10-40 flg. Sett i sammenheng med forslaget om å innføre en regel om skattlegging av inntekter og utgifter knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen (kundemidlene) i samsvar med regnskapet innebærer dette i utgangspunktet at også inntekter fra mindre eierandeler i selskap med deltakerfastsetting blir skattefrie for forsikrings- og pensjonsforetak.

Etter departementets oppfatning burde det likevel stilles krav til en minste eierandel for at unntaket fra deltakerfastsetting skal komme til anvendelse. Minstekravet innebar at investeringer i selskap med deltakerfastsetting som har karakter av å være porteføljeinvesteringer, skulle behandles på samme måte som porteføljeinvesteringer i aksjer mv.

For å legge til rette for at også mindre foretak, herunder mindre pensjonskasser, kan investere i fast eiendom mv. gjennom selskap med deltakerfastsetting, uttalte departementet at minstekravet likevel ikke bør settes for høyt. Departementet foreslo at minstekravet settes til en eierandel på 5 pst.

Ved investeringer i selskap med deltakerfastsetting som har inntekter fra lavskatteland, ville unntaket fra fritaksmetoden etter høringsforslaget til nytt skatteloven § 2-38 syvende ledd, jf. punkt 7.4.4 ovenfor, innebære at slike inntekter skal

komme til beskatning i livsforsikrings- og pensjonsforetak, uavhengig av eierandel.

Deloitte Advokatfirma, Finans Norge og Pensjonskasseforeningen gikk i høringen mot forslaget om en minste eierandel som vilkår for at unntaket fra deltakerfastsetting skal komme til anvendelse. Forslaget vil etter disse høringsinstansenes mening bryte med et prinsipp om et skattemessig skille mellom kundemidlene og selskapets midler. Det ble pekt på at mindre foretak i praksis har eierandeler i selskap med deltakerfastsetting som er lavere enn 5 pst.

Vurderinger og forslag

Dagens skatteregler innebærer at investeringer i livsforsikrings- og pensjonsforetak som gjøres gjennom deltakelse i selskap med deltakerfastsetting er fullt ut skattefrie. Selv ved små eierandeler i selskap med deltakerfastsetting vil det derfor ikke foreligge effektiv skattlegging på noe nivå i eierkjeden. Til sammenligning vil det ved mindre eierandeler i aksjeselskap (andeler som er lavere enn 90 pst.) ikke oppnås fullt skattefritak (se om dette ovenfor under punkt 7.4.4).

Som i høringsnotatet foreslås det i denne proposisjonen at inntekts- og fradragsføring av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal foretas i samsvar med regnskapet. I utgangspunktet vil tilordning av inntekt fra selskap med deltakerfastsetting da medføre at inntekt i slike selskap blir medtatt to ganger i livsforsikrings- og pensjonsforetakene. På denne bakgrunn foreslås det også at deltakerfastsetting ikke skal gjelde for andeler i selskap med deltakerfastsetting som forvaltes i kundeporteføljen.

Etter høringsforslaget skulle det likevel gjennomføres deltakerfastsetting i tilfeller der andelen er mindre enn 5 pst.

En likestilling av investeringer i selskap med deltakerfastsetting med investeringer i aksjeselskap kan tilsi at full skattefrihet ved investeringer gjennom selskap med deltakerfastsetting bare bør innrømmes ved høye eierandeler (90 pst. eller mer). Tradisjonelt har livsforsikrings- og pensjonsforetak imidlertid investert i eiendom gjennom mindre andeler i selskap med deltakerfastsetting. Dette gjelder særlig mindre pensjonskasser mv., som ikke har midler til å investere i eiendommer som er heleid gjennom aksjeselskap. Dette tilsier at skattefritak bør kunne oppnås ved mindre eierandeler i selskap med deltakerfastsetting. I høringsnotatet ble det som nevnt foreslått at fullt skattefritak skal gjelde der eierandelen i selskap med deltakerfastsetting er på 5 pst. eller mer. Med denne

grensen ville foretak som har investert i fast eiendom gjennom selskap med deltakerfastsetting med noen tilpasninger kunne videreføre disse investeringene med fullt skattefritak under de nye reglene. Avgrensningen mot mindre andeler enn 5 pst. ville derimot hindre at skattefriheten gjelder ved deltakelse i oppkjøpsfond mv. i utlandet der andelen normalt alltid er lavere enn 5 pst.

I høringsrunden pekte *Finans Norge* og *Pensjonskasseforeningen* på at mindre pensjonskasser mv. per i dag har andeler i eiendomsfond mv. som er lavere enn 5 pst., og at en grense på 5 pst. kan medføre at investeringer konsentreres.

Departementet foreslår å åpne for at skattefritaket for investeringer som forvaltes i kundeporteføljen også skal gjelde for aksjeinntekter mv. fra lavskatteland, jf. punkt 7.4.4 ovenfor. Det kan tale for at også små andeler i selskap med deltakerfastsetting i oppkjøpsfond mv. bør omfattes av skattefritaket.

Departementet foreslår at unntaket fra deltakerfastsetting for andeler i selskap med deltakerfastsetting som forvaltes i kundeporteføljen, skal gjelde uavhengig av eierandel. Unntaket vil følge direkte av hovedregelen om beskatning av inntekter og kostnader i kundeporteføljen i samsvar med regnskapet, slik regelen foreslås utformet.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første og fjerde ledd og forslag til nytt § 14-28 første ledd.

7.4.6 Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd

Skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd hindrer asymmetrisk skattebehandling av urealiserte verdiendringer på fast eiendom eid direkte av livsforsikrings-selskap og pensjonskasser, jf. punkt 7.2.3 ovenfor.

Bestemmelsene i skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd gjelder bare for direkte eid fast eiendom i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Ved indirekte eie via andre selskap vil det oppstå utilsiktede effekter i forbindelse med avsetningsfradrag. I denne proposisjonen foreslår departementet å innføre en regel om skattlegging av inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kollektivporteføljen og investeringsvalgporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak i samsvar med regnskapet, jf. punkt 7.4.1. Bestemmelsene i skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd blir dermed overflødige, og departementet foreslår å oppheve dem.

Det vises til forslag om å oppheve skatteloven § 6-10 fjerde ledd og § 14-4 tredje ledd.

7.4.7 Konsernbidrag

Med de nye reglene for beskatning av inntekter i kundeporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak, jf. punkt 7.4.1 ovenfor, vil driftsresultatet i datterselskap skattemessig tas til inntekt i morselskapet. For å hindre effektiv beskatning av driftsresultatet, konsernselskapene sett under ett, må konsernbidrag fra underliggende selskap kunne mottas skattefritt i morselskapet. Konsernbidraget må likevel beskattes helt eller delvis dersom det mottas fra et selskap som helt eller delvis er knyttet til selskapets midler og ikke (eller bare delvis) til kundemidlene.

I høringsnotatet ble det foreslått at mottatt konsernbidrag i livsforsikrings- og pensjonsforetak ikke skulle anses som skattepliktig inntekt, for så vidt eierandelen i det avgivende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen. Forslaget videreføres i denne proposisjonen.

Konsernbidrag som avgis fra datterselskap til livsforsikrings- og pensjonsforetak, vil få skattemessig virkning i datterselskapet. Konsernbidrag som mottas eller avgis til eller fra livsforsikrings- og pensjonsforetak som er knyttet til kundemidlene, skal tidfestes i tråd med regnskapet. Dette innebærer at mottatt konsernbidrag i livsforsikrings- og pensjonsforetak vil øke selskapets kontantbeholdning og tilsvarende redusere aksjeverdiene. Tilsvarende gjelder for konsernbidrag som avgis fra livsforsikrings- og pensjonsforetak. Med tidfesting etter regnskapet vil avgitt konsernbidrag øke verdien på aksjene som foretaket eier i mottakende selskap, samtidig som kontantbeholdningen i livsforsikrings- eller pensjonsforetaket reduseres.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 femte ledd.

7.4.8 Overføringer mellom selskapsporteføljen og kundeporteføljen

Etter skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b likestilles overføring av eierandeler og finansielle instrumenter som er fritatt for skatteplikt etter skatteloven § 2-38 annet ledd mellom kundeportefølge og selskapsportefølge i forsikrings-selskap og pensjonsforetak med skattemessig realisasjon.

I denne proposisjonen foreslås at inntekter og kostnader i kundeporteføljen i hovedregelen skal beskattes i samsvar med regnskapet. Det gjør det nødvendig å likestille alle overføringer mellom selskapsporteføljen og kundeporteføljen med realisasjon. Dette sikrer at urealiserte gevinster som knytter seg til forvaltning i selskapsporteføljen,

ikke kan overføres til kundeporteføljen og realiseres skattefritt. En likestilling med realisasjon vil også sikre at urealisert gevinst som knytter seg til forvaltning i kundeporteføljen, ikke påvirker beskatningen av selskapet etter en overføring til selskapsporteføljen. Motsatt vil urealisert tap ikke overføres mellom kundeportefølje og selskapsportefølje. Likestillingen med realisasjon vil innebære at objektene får nye skattemessige verdier.

Det vises til forslag til endring av skatteloven § 9-2 annet ledd bokstav b.

7.4.9 Omorganiseringer mv.

Høringen

Høringsnotatet inneholdt ikke spesielle forslag eller merknader knyttet til omorganiseringer, ut over at det er uttalt at ved omorganiseringer som gjennomføres med skattemessig kontinuitet, herunder ved fusjon av datterselskap med morselskapet i livsforsikrings- eller pensjonsforetak, skal det ikke gjøres en opp- eller nedskrivning av skattemessig verdi for eiendeler i datterselskapet.

I høringsrunden har *Finans Norge* og *Skattedirektoratet* pekt på forhold knyttet til departementets merknad om fusjoner. Finans Norge uttaler:

«Dette vil etter vår oppfatning føre til dobbeltbeskatning. Ved at regnskapsreglene legges til grunn for inntektsføring, vil verdistigninger i datterselskaper tas inn i teknisk regnskap som inntekt. Dersom de samme eiendeler fusjoneres inn i livsforsikringsforetaket uten en justering av skattemessig kostpris til verdien satt i teknisk regnskap, vil den verdien som tidligere er inntektsført bli skattlagt på nytt.»

Skattedirektoratet bemerker blant annet:

«Skattedirektoratet mener det bør vurderes om det er nødvendig å presisere i lovteksten at fusjoner mellom livforetak og datterselskaper eiet av kundemidlene, skal skje til regnskapsmessig kontinuitet og uten skatteeffekt på midlertidige forskjeller knyttet til underliggende investeringer i overdragende selskap.»

Vurderinger og forslag

Ved fusjon eller fisjon som gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter reglene i skatteloven kapittel 11, vil skattemessige verdier i overdragende selskap i utgangspunktet videreføres i overtakende selskap jf. skatteloven § 11-7.

Etter forslaget i denne proposisjonen skal inntekter og kostnader i kundeporteføljen i hovedregelen beskattes i samsvar med regnskapet. Ved fusjon eller fisjon der et livsforsikrings- eller pensjonsforetak inngår som overtakende selskap, skal skattemessige verdier for eiendeler i kundeporteføljen derfor settes lik regnskapsmessige verdier i overtakende selskap. Ny regnskapsmessig (og skattemessig) verdi kan skille seg fra den verdien som ble lagt til grunn i det overdragende selskapet. Da må differansen beskattes eller komme til fradrag i det overtakende selskapet. Departementet foreslår å presisere dette i en egen bestemmelse i skatteloven § 8-5 sjette ledd.

Skattefri fusjon og fisjon etter skatteloven kapittel 11 forutsetter skattemessig kontinuitet. Den foreslåtte bestemmelsen om at inntekter og kostnader i kundeporteføljen i hovedregelen skal beskattes i samsvar med regnskapet innebærer et unntak fra skatteloven § 11-7. Det betyr at skattefri fusjon og fisjon etter skatteloven kapittel 11 kan gjennomføres uten kontinuitet for eiendeler i kundeporteføljen.

Konserninterne overføringer som gjennomføres etter skatteloven § 11-21 utløser ikke umiddelbar beskatning for overdragende selskap. Skattemessige verdier for eiendeler i kundeporteføljen skal settes lik regnskapsmessige verdier i overtakende selskap. En differanse mellom regnskapsmessig verdi i overtakende og overdragende selskap må derfor beskattes eller komme til fradrag i det overtakende selskapet. Dette foreslås presisert i skatteloven § 8-5 syvende ledd.

I Finansdepartementets skattelovforskrift er det gitt bestemmelser om konserninterne overføringer i § 11-21. Den foreslåtte bestemmelsen i skatteloven § 8-5 nytt syvende ledd innebærer at noen av bestemmelsene i skattelovforskriften ikke vil være aktuelle ved overføring av eiendeler til kundeporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Dette gjelder blant annet bestemmelsene om sikkerhetsstillelse for skatt og opphør av betinget skattefritak ved konsernoppheving.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-5 nye sjette og syvende ledd.

7.4.10 Unntak fra kongruensprinsippet

I denne proposisjonen foreslår departementet at inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal beskattes og fradragsføres i samsvar med regnskapet.

Livsforsikring- og pensjonsforetak følger kongruensprinsippet ved føring av regnskapet. Kongruensprinsippet innebærer at inntekter og

kostnader som hovedregel skal resultatføres, slik at alle endringer i foretakets egenkapital kan tilskrives opptjening samt innskudd og uttak av egenkapital. Alle endringer i egenkapitalen, med unntak av egenkapitaltransaksjoner, vil dermed innregnes i resultatet. Prinsippet er lovfestet i regnskapsloven § 4-3. Det er to pliktige unntak fra kongruensprinsippet. Unntakene gjelder virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd. I de to nevnte unntakstilfellene skal regnskapsmessige effekter føres direkte mot egenkapitalen.

Bakgrunnen for disse unntakene er at virkningen av endringer i regnskapsprinsipper og korrigerende av feil i tidligere perioder ikke skal påvirke den aktuelle periodes måling av inntekter og kostnader. I praksis foretas det en omarbeiding av foregående års regnskap, slik at resultatregnskapet viser endringen i balansestørrelser slik de ville ha fremkommet dersom de endrede regnskapsprinsippene var lagt til grunn for foregående års regnskap eller dersom foregående års regnskap var oppgjort uten at det heftet feil ved det.

Unntaket fra kongruensprinsippet medfører at en del av endringene i balansestørrelser som påvirkes av de aktuelle resultatpostene ved endringer i regnskapsprinsipper eller ved korrigerende av feil, ikke vil vises i regnskapet som inntekter eller kostnader. Dette vil i utgangspunktet medføre at inntekter og kostnader ikke blir skattepliktige eller fradragsberettigede etter den foreslåtte nye regelen om at inntekter og kostnader i kundeporteføljen skal beskattes i samsvar med regnskapet.

Ved feil i tidligere årsregnskap må den skattepliktige melde fra om feil når feilen har innvirkning for fastsettelsen av inntektsskatt, jf. skatteforvaltningsloven § 8-1 første ledd. I tillegg må selskapet levere endringsmelding i tilfeller der det er mulig, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd. Forutsatt at skattefastsettingen endres, vil unntaket fra kongruensprinsippet ikke medføre feil i beskatningen av foretaket.

Ved endring av regnskapsprinsipp som får virkning for kundemidlene i livsforsikrings- og pensjonsforetak, må effekten av prinsippendringen som er regnskapsført i samsvar med unntaket fra kongruensprinsippet være skattepliktig eller fradragsberettiget i det året prinsippendringen implementeres. En økning eller reduksjon i eiendeler eller forpliktelser som skyldes prinsippendringer og som ikke er resultatført i regnskapet, må med andre ord være skattepliktig eller fradragsberettiget. Departementet foreslår derfor å

korrigere for utslag av dette unntaket fra kongruensprinsippet.

Det vises til forslag til skatteloven § 8-5 nytt åttende ledd.

7.4.11 Overskuddsdeling

Høringen

Unntaket fra fritaksmetoden i det nåværende skatteloven § 2-38 syvende ledd, jf. punkt 7.2.2, gjelder ikke fullt ut for aksjeinntekter knyttet til produkter der foretaket har rett til deler av avkastningsresultatet. Overskuddsdeling på slike produkter er det tatt hensyn til i Finansdepartementets skattelovforskrift §§ 2-38-1 og 2-38-2. Forskriftsbestemmelsene gir foretakene rett til et sjablongmessig fradrag og har sin bakgrunn i at avkastning i porteføljene ikke medfører økte avsetninger for så vidt gjelder den delen av avkastningen som tilfaller foretaket.

I høringsnotatet var det inntatt et forslag til forskriftshjemmel i skatteloven § 8-5 nytt femte ledd, og forslag til tilpasninger i forskriften til den nye bestemmelsen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd.

Videre ble bestemmelsen i skatteloven § 2-38 åttende ledd foreslått endret, slik at det ikke lenger skal være hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 2-38 syvende ledd.

Det ble også foreslått en flytting av forskriftsbestemmelsene i skattelovforskriften §§ 2-38-1 og 2-38-2 om fordeling ved overskuddsdeling til forskriftens §§ 8-5-1 og 8-5-2, en avvikling av den nåværende bestemmelsen i forskriftens § 8-5-1 og en oppdatering av henvisninger i forskriftens § 8-5-2 i samsvar med dette.

Om overgangsregler og overskuddsdeling, se punkt 7.4.17 nedenfor.

Vurderinger og forslag

I høringsnotatet var det som nevnt inntatt et forslag til forskriftshjemmel i skatteloven § 8-5 nytt femte ledd, og bestemmelsen i skatteloven § 2-38 åttende ledd ble foreslått endret, slik at det ikke lenger skal være hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av skatteloven § 2-38 syvende ledd. Departementet foreslår å følge opp disse forslagene, men slik at forskriftshjemmelen flyttes til skatteloven § 8-5 fjerde ledd annet punktum.

I samsvar med høringsforslaget bør forskriftsbestemmelsene i skattelovforskriften §§ 2-38-1 og 2-38-2 om fordeling ved overskuddsdeling flyttes til skattelovforskriften §§ 8-5-1 og 8-5-2, slik at de utgjør et unntak fra den foreslåtte nye bestemmel-

sen i skatteloven § 8-5 fjerde ledd. Den nåværende bestemmelsen i skattelovforskriften § 8-5-1 gjelder beskatning av utenlandske skadeforsikringsforetak, jf. punkt 6.4.7, og bør avvikles.

Bestemmelsen i den nåværende skattelovforskriften § 2-38-2 inneholder henvisninger til bestemmelser i forsikringsvirksomhetsloven («forsvl.») §§ 9-7 niende ledd og 9-12 tredje ledd. Endringer i forsikringslovgivningen, jf. Prop. 125 L (2013–2014) kapittel 23, har medført at det er nødvendig å endre henvisningene. Bestemmelsene i forsvl. § 9-7 niende ledd og § 9-12 tredje ledd er videreført i nye bestemmelser i henholdsvis forsvl. § 3-11 niende ledd og § 3-16 tredje ledd. Departementet foreslår å endre henvisningene i samsvar med dette.

Departementets utkast til forskriftsendringer i samsvar med det ovennevnte er vedlagt denne proposisjonen.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-38 syvende ledd og § 8-5 fjerde ledd, forslag til opphevelse av § 2-38 åttende ledd, samt utkast til opphevelse av Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 2-38 og endringer i Finansdepartementets forskrift i skatteloven § 8-5.

7.4.12 Treprosentregelen

Høringen

Den såkalte treprosentregelen, jf. skatteloven § 10-41 annet ledd tredje punktum, innebærer at 3 pst. av utbytteinntekter som er fritatt for skatt under fritaksmetoden likevel skal anses som skattepliktig inntekt. *Finans Norge* uttaler i høringsrunden om treprosentregelen:

«Det blir feil at forvalter skal få tilordnet inntekter som knytter seg til kundemidlenes aksjer. Som forvalter har selskapsmidlene verken aksjeutbyttet inntektene beregnes av eller kostnadene de er ment å tilbakeføre. Det er heller ikke slik reglene fungerer for andre kapitalforvaltere.»

Vurderinger og forslag

Inntektsføringen etter treprosentregelen fungerer som en sjablongmessig reversering av fradragretten selskapene har for kostnader knyttet til skattefrie aksjeinntekter. Treprosentregelen får ikke anvendelse i konsernforhold.

Departementet foreslår i denne proposisjonen at inntekter og kostnader knyttet til eiendeler i kundeporteføljen skal beskattes og fradragføres i

samsvar med regnskapet, jf. punkt 7.4.1 ovenfor. Dette innebærer at treprosentregelen ikke vil få anvendelse for utbytteinntekter som er knyttet til kundeporteføljen.

7.4.13 Avsetninger knyttet til risikoprodukter

Høringen

Enkelte typer av ettårige risikoprodukter kan tilbys av både livs- og skadeforsikringsforetak innenfor foretakenes konsesjoner. Disse skadeforsikringsproduktene kan dermed ha gitt opphav til premie-, erstatnings- og sikkerhetsavsetninger i livsforsikrings- og pensjonsforetakene.

Departementet foreslo i høringen at slike avsetninger skal behandles på samme måte som tilsvarende avsetninger i skadeforsikringsforetak, jf. proposisjonens punkt 6.3.1. *Finans Norge* uttaler om forslaget:

«Vi er enig i dette, og legger til grunn at § 8-5 første ledd bokstav d også skal omfatte avsetninger for risikoprodukter som nevnt. Det er etter vårt syn ikke klart om ordlyden er tilstrekkelig til å omfatte også slike avsetninger og vi ber departementet bekrefte dette.»

Vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning bør avsetninger knyttet til risikoprodukter i livsforsikrings- og pensjonsforetak behandles på samme måte som tilsvarende avsetninger i skadeforsikringsforetak. På bakgrunn av høringsmerknaden fra *Finans Norge* foreslås det å innta en egen bestemmelse i skatteloven som klargjør dette.

Ved overgangen til de nye fradragreglene skal de samme overgangs- og ikrafttredelsesreglene gjelde som for skadeforsikringsforetakenes avsetninger, jf. punkt 7.4.17 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

7.4.14 Risikoutjevningfond

Høringen

Etter høringsforslaget skal det ikke lenger gis fradrag for avsetninger til risikoutjevningfond i livsforsikrings- og pensjonsforetak. Fondet innebærer en sikkerhetsmargin som skal dekke fremtidige utfall som er mer negative enn forventet. *Finans Norge* og *Pensjonskasseforeningen* gir i sine høringsmerknader uttrykk for at fondet er en del

av kundemidlene, og at det fortsatt bør gis fradrag for avsetninger til fondet.

Vurderinger og forslag

Risikoutjevningfondet er å anse som egenkapital. Det er en form for bufferkapital i foretaket, og kan ikke ses på som en forpliktelse. Etter departementets oppfatning bør det ikke gis fradrag for avsetninger til egenkapital.

Departementet foreslår at avsetninger til risikoutjevningfondet ikke skal gi rett til fradrag. Dette vil følge av de foreslåtte endringene i skatteloven § 8-5 første ledd.

Foretakenes samlede avsetninger til risikoutjevningfondet per 31. desember 2017 utgjorde om lag 8,4 milliarder kroner.

Departementet foreslår en overgangsregel ved endringen, jf. punkt 7.4.17 nedenfor.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 8-5 første ledd.

7.4.15 Forholdet til fremtidige endringer i regnskapsreglene

Høringen

International Financial Reporting Standards (IFRS) er internasjonale regnskapsstandarder utgitt av standardorganet International Accounting Standards Board (IASB). I mai 2017 ble det publisert nye regnskapsstandarder for forsikringskontrakter – IFRS 17. Departementet la i høringsnotatet til grunn at prinsippet om å holde kundemidlene utenfor beskatningen av livsforsikrings- og pensjonsforetak kan videreføres også etter en implementering av IFRS 17. Om det er behov for tekniske justeringer av skattereglene vil bero på hvordan standarden implementeres.

Finans Norge uttalte i høringsrunden at nye skatteregler ikke bør tre i kraft før behovet for tilpasninger til IFRS 17 er avklart.

Vurderinger og forslag

Forslagene for livsforsikrings- og pensjonsforetak i denne proposisjonen bygger på et skille mellom kundemidler og selskapets midler. I mai 2017 ble det publisert nye regnskapsstandarder for forsikringskontrakter – IFRS 17. Standardene gjelder fra 2021. Effekten av IFRS 17 beror på hvordan den blir implementert i Norge. Det er ikke avklart om skillet mellom kunde- og selskapsmidler vil bli

lagt til grunn etter en implementering av IFRS 17, som en del av selskapsregnskapet eller som et eget notekrav.

Departementet legger til grunn at prinsippet om å holde kundemidlene utenfor beskatningen av livsforsikrings- og pensjonsforetak kan videreføres også etter en implementering av IFRS 17. Usikkerhet knyttet til om det vil være behov for tekniske justeringer av skattereglene gir ikke grunn til å vente med et forslag om å fjerne utilsiktede virkninger knyttet til fradrag for avsetninger til dekning av forsikringsforpliktelser.

7.4.16 Særlig om pensjonskasser

Høringen

Pensjonskasseforeningen mente at det er flere grunnleggende og prinsipielle problemstillinger vedrørende pensjonskasser som ikke er drøftet i høringsnotatet. Foreningen uttrykte at pensjonskassene ikke driver kommersiell virksomhet og mener at de ikke bør betale skatt. Det ble pekt på forhold knyttet til soliditet. Videre ble det uttrykt at forslaget vil lede til økte pensjonskostnader, reduserte pensjonsytelser mv. Foreningen hadde også en subsidiær tilnærming, der det ble gitt innspill til forslagene til endringer for livsforsikrings- og pensjonsforetak.

Landsorganisasjonen i Norge uttalte blant annet at departementet må gi en prinsipiell begrunnelse for hvorfor pensjonskassene skal beskattes som kommersielle aktører.

Kommunesektorens organisasjon KS uttalte blant annet at før loven endres, må det foretas en nærmere vurdering av «hvorvidt norske pensjonskasser bør betale skatt i lys av den felleseuropeiske tilnærmingen der pensjonskasser vurderes som sosiale, ikke finansielle institusjoner, den asymmetri som oppstår for kommunale og andre offentlige pensjonskasser og de økonomiske og administrative konsekvensene for kommunesektoren».

Arbeidsgiverforeningen Spekter uttalte at foreningen «legger til grunn at de prinsipielle kommentarer som er gitt i høringsuttalelsen fra Pensjonskasseforeningen tillegges nødvendig vekt i utarbeidelsen av de endelige skattereglene for forsikrings- og pensjonsforetak».

Næringslivets Hovedorganisasjon mente at ikrafttreddelsen av forslaget for pensjonskasser bør utsettes til det foreligger en utredning med forslag «som hensyn tar disses særtrekk».

Vurderinger og forslag

Departementet bemerker at spørsmålet om det skal innføres en ny regel om generelt skattefritak for pensjonskassene ikke har vært tema for høringen. Høringsforslaget og forslaget i denne proposisjonen retter opp utilsiktede skatteeffekter av asymmetrier knyttet til kundeporteføljen i livsforsikrings- og pensjonsforetak generelt. Det er også tidligere gjennomført lovendringer for å fjerne lignende utilsiktede effekter. Departementets forslag innebærer ikke nye prinsipper for beskatning. At skattehull nå foreslås fjernet gir ikke grunn til å vurdere et særlig skattefritak for pensjonskassene.

Departementet bemerker også at det i forbindelse med en høring av nye skatteregler for blant annet livsforsikrings- og pensjonsforetak i 2015, jf. punkt 6.2.1 i denne proposisjonen, ikke fremkom synspunkter som gjaldt pensjonskassenes stilling som skattepliktige subjekter.

7.4.17 Overgangsregler

Høringen

Forslaget i denne proposisjonen til endringer i skattleggingen av inntekter knyttet til eiendeler i kundeporteføljen, jf. punkt 7.4.1, innebærer at urealiserte gevinster og tap skal tas til inntekt eller føres til fradrag i 2018. Departementet foreslo i høringsnotatet å avdempe effekten av inntektsføringen ved at netto skattepliktig inntekt knyttet til gevinst og tap på urealiserte eiendeler i 2018 som overstiger selskapets fremførbare underskudd fra tidligere inntektsår, kan føres på selskapets gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45. Dette innebærer at gjenværende urealisert nettogevinst ved utløpet av 2018 skal inntektsføres med 20 pst. per år (degressiv inntektsføring).

Som nevnt ovenfor under punkt 7.4.11 gjelder unntaket fra fritaksmetoden i det nåværende skatteloven § 2-38 syvende ledd ikke fullt ut for aksjeinntekter knyttet til produkter der foretaket har rett til deler av avkastningsresultatet. Overskuddsdeling på slike produkter er det tatt hensyn til i Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 2-38-1 og 2-38-2. Forskriftsbestemmelsene gir foretakene rett til et sjablongmessig fradrag og har sin bakgrunn i at avkastning i porteføljene i noen tilfeller ikke medfører økte avsetninger.

I høringen pekte *Finans Norge* og *Pensjonskasseforeningen* på at det bør knyttes et sjablongfradrag til overgangsregelen, slik at urealiserte

gevinster knyttet til fritaksmetodeaksjer mv. som tilfaller selskapet ikke kommer til beskatning ved overgangen til de nye fradragsreglene for avsetninger.

Når det gjelder risikoprodukter som tilbys av livsforsikrings- og pensjonsforetak, foreslo departementet at foretakene skal ha de samme overgangs- og ikrafttredelsesbestemmelsene som gjelder for skadeforsikringsforetakenes avsetninger, jf. punkt 6.4.9 i denne proposisjonen.

For risikoutjevningfondet foreslo departementet at samlede avsetninger til risikoutjevningfondet ved utløpet av skattleggingsperioden 2017 kan settes av på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning ved avvikling av virksomheten som gir grunnlag for risikoutjevningfondet, det vil si ved avvikling av livsforsikrings- eller pensjonsvirksomheten.

Generelt

Som følge av de utilsiktede skattemessige effektene som er beskrevet under punkt 7.4.3 har livsforsikrings- og pensjonsforetak gjennom flere år bygd opp store fremførbare underskudd og/eller overført underskudd gjennom konsernbidrag til konsernforbundne selskap. Forslaget i denne proposisjonen vil innebære at urealiserte gevinster og tap på eiendeler som har gitt grunnlag for asymmetriske og utilsiktede tidfestingseffekter gjennom fradrag for avsetninger skal tas til inntekt.

Etter det departementet er kjent med, vil de fleste av foretakene i stor grad kunne samordne denne inntekten med fremførte underskudd som skyldes de samme asymmetriene. Denne samordningen må foretas for skattleggingsperioden 2018. Enkelte selskap kan i tidligere år ha samordnet underskudd med overskudd fra konsernforbundne selskap etter ordningen med konsernbidrag, jf. skatteloven § 10-2. Disse vil kunne komme i skatteposisjon med nye regler i 2018.

Forslaget kan for enkeltsselskap i skatteposisjon innebære betydelig skatt i overgangsåret, noe som vil kunne ha betydning med hensyn til forsikringstekniske krav til solvenskapital mv. Etter departementets oppfatning er det rimelig at inntektene ikke tas fullt ut til beskatning i 2018, men at netto skattepliktig inntekt knyttet til gevinst og tap på urealiserte eiendeler i 2018 som overstiger selskapets fremførbare underskudd fra tidligere inntektsår kan føres på selskapets gevinst- og tapskonto, jf. skatteloven § 14-45. Dette innebærer at gjenværende urealisert netto-

gevinst ved utløpet av 2018 skal inntektsføres med 20 pst. per år (degressiv inntektsføring). Dette vil gi en gradvis oppløsning av den forskjellen som har oppstått som følge av utilsiktet asymmetrisk tidfesting av inntekter og fradrag.

De fremførbare underskuddene for livsfor- sikrings- og pensjonsforetakene utgjorde per 31. desember 2017 om lag 142 mrd. kroner. Enkelte av selskapene som inngår i finanskonsern som totalt sett genererer skattemessige over- skudd, har allerede rukket å bruke opp hele sitt fremførbare underskudd. De har dermed oppar- beidet seg til dels betydelige gjeldsposter i form av utsatt skatt.

Departementet legger til grunn at endringen ikke reiser spørsmål knyttet til forbudet mot å gi lover med tilbakevirkende kraft etter grunnloven § 97. Forslaget innebærer endret tidfesting, og tar sikte på å fjerne en utilsiktet asymmetri, der foretakene i praksis har krevet og oppnådd et systemmessig ubegrunnet fradrag for avsetnin- ger.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt tredje ledd første, annet og fjerde punktum.

Sjablongregel om overskuddsdeling

Unntaket fra fritaksmetoden i det nåværende skatteloven § 2-38 syvende ledd gjelder ikke fullt ut for aksjeinntekter knyttet til produkter der foretaket har rett til deler av avkastningsresulta- tet. Overskuddsdeling på slike produkter er det tatt hensyn til i Finansdepartementets skattelov- forskrift §§ 2-38-1 og 2-38-2.

Bestemmelsene om overskuddsdeling videre- føres i dette forslaget, jf. punkt 7.4.11.

Ved overgangen til nye regler for beskatning av eiendeler i kundeporteføljen vil urealiserte gevinster og tap på eiendeler som har gitt grunn- lag for asymmetriske og utilsiktede skattetidfes- tingseffekter gjennom fradrag for avsetninger tas til inntekt. I tilfeller der foretaket har rett til deler av avkastningsresultat som knytter seg til aksjer mv. som omfattes av fritaksmetoden, bør det foretas en fordeling av inntekten. Departementet foreslår derfor en overgangsregel, slik at bestem- melsene i Finansdepartementets forskrift til skatteloven §§ 2-38-1 og 2-38-2, som foreslås flyt- tet til forskriftens §§ 8-5-1 og 8-5-2, jf. vedlegg 4, gis tilsvarende anvendelse ved overgangen til nye skatteregler for forsikrings- og pensjonsfore- tak.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt tredje ledd tredje punktum.

Risikoutjevningfondet

Departementet foreslår at samlede avsetninger til risikoutjevningfondet ved utløpet av skattleg- gingsperioden 2017 kan settes av på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning ved avvik- ling av virksomheten som gir grunnlag for risiko- utjevningfondet, det vil si ved avvikling av liv- eller pensjonsvirksomheten.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt fjerde ledd.

Avsetninger knyttet til risikoprodukter

Etter departementets forslag skal avsetninger knyttet til risikoprodukter i livsfor- sikrings- og pen- sjonsforetak behandles på samme måte som til- svarende avsetninger i skadeforsikringsforetak, jf. punkt 7.4.13 ovenfor. Ved overgangen til de nye fradragsreglene skal de samme overgangs- og ikrafttredelsesreglene gjelde som for skade- forsikringsforetakenes avsetninger, jf. punkt 6.4.9.

Det vises til forslag til overgangsregel del VI tredje avsnitt femte ledd.

7.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

For livsfor- sikrings- og pensjonsforetakene vil for- slaget medføre at den asymmetriske tidfestingen av fradrag og inntekter i forbindelse med kunde- midlene fjernes. Asymmetrier har ført til at foreta- kene har opparbeidet store fremførbare under- skudd som følge av at økte avsetninger til kunde- midler på grunn av verdistigning på aksjer og eiendom har kommet til fradrag uten en samtidig skattlegging av inntekten. Forslaget om at inn- tekter og kostnader knyttet til eiendeler i kunde- porteføljen skal beskattes i samsvar med regnska- pet innebærer en inntektsføring av forskjeller mel- lom regnskap og skatt i inntektsåret 2018. For de fleste selskapene vil denne inntektsføringen mot- svares av fremførbare underskudd som har opp- stått som følge av de samme asymmetriene. Sam- let for livsfor- sikrings- og pensjonsforetakene utgjør både beløpet som skal inntektsføres i 2018 og samlede fremførbare underskudd om lag 142 mrd. kroner. Det er derfor ikke grunn til å tro at inntektsføring av disse forskjellene vil medføre et skatteproveny av betydning for innføringsåret. Derimot vil de fleste selskap etter overgangen til nye regler komme i skatteposisjon.

Det er vanskelig å anslå hvor store skatteplik- tige overskudd disse selskapene vil ha i årene

fremover, men når de fremførbare underskuddene er brukt opp og selskapene kommer i skatteposisjon, vil de etter hvert måtte skatte av overskuddene fra livsforsikrings- og pensjonsvirksomheten. Det anslås at endringene vil gi et økt påløpt proveny fra livsforsikrings- og pensjonsforetakene på om lag 3 mrd. kroner årlig fra og med året etter innføringsåret, dvs. i 2019. Dette innebærer at forslaget vil gi en bokført provenyøkning på 3 mrd. kroner årlig fra 2020.

Forslaget innebærer en innstramming og fjering av en utilsiktet gunstig tidfesting av skattepliktige inntekter for foretakene og vil dermed kunne svekke foretakenes lønnsomhet. Dette kan gi seg utslag i lavere avkastning til eierne, lavere avlønning/færre ansatte, eller høyere priser på selskapenes produkter. Bransjen har god lønnsomhet og det er ikke spesiell grunn til å frykte at denne innstrammingen skal få vesentlige konse-

kvenser for forsikringspremiene til kundene eller sysselsettingen i bransjen.

Endringene vil gjøre regelverket klarere og enklere. Administrativt vil endringen medføre behov for endringer i næringsoppgavene for forsikrings- og pensjonsforetak. For foretakene vil nye skatteregler, kombinert med endrede skjemaer for rapportering for skatteformål medføre behov for systemmessige tilpasninger det første året.

7.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatte-loven trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2018.

8 Hjemmehørendebegrepet for selskap

8.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å styrke skattereglene som bestemmer når selskap skal anses hjemmehørende i Norge. Selskap hjemmehørende i Norge er alminnelig skattepliktig, det vil si at de skattlegges i Norge for alle inntekter uavhengig av hvor de er opptjent. Formålet med endringene er å motvirke skattetilpasninger og sikre at selskap med tilstrekkelig tilknytning til Norge skattlegges som alminnelig skattepliktig her.

Skatteutvalget viste i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* at reglene om skattemessig bosted for selskap kan være relativt enkle å omgå. Slike tilpasninger innebærer at selskap kan anses hjemmehørende i et annet land enn der virksomheten reelt sett bestyres fra. Utvalget foreslo derfor å stramme inn skatteloven § 2-2 første ledd, slik at selskap registrert i Norge alltid skal anses hjemmehørende i riket. Utvalget ba også departementet vurdere endringer i reglene for selskap registrert i utlandet. Departementet følger nå opp utvalgets forslag. Forslaget var på høring våren 2017.

Styrkingen av bostedsreglene for selskap foreslås gjennomført ved å definere begrepet «*hjemmehørende i riket*» i skatteloven § 2-2 første ledd i nytt syvende ledd. I nytt syvende ledd foreslår departementet at selskap som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett eller har reell ledelse i Norge, skal anses hjemmehørende her.¹ Departementet foreslår videre at det tas inn en nærmere veiledning i bestemmelsen av hvilke momenter som er relevante for å avgjøre om et selskap har reell ledelse i Norge. Av veiledningen følger at i vurderingen av om den reelle ledelsen er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.

Forslaget medfører at selskap stiftet i henhold til norsk selskapsrett i utgangspunktet skal anses hjemmehørende i riket. Dette medfører blant annet at slike selskap ikke kan unngå å ha skattemessig bosted i Norge etter norsk intern skattelovgivning. Endringen fjerner dermed muligheten for norskstiftede selskap til å bli skattemessig bostedsløse og oppnå fordeler som følge av dette. Forslaget medfører videre at selskap som er stiftet i henhold til utenlandsk rett, skal anses hjemmehørende i riket dersom reell ledelse er i Norge. Sammenlignet med gjeldende rett, som hovedsakelig legger vekt på styrefunksjonen, gir endringen rom for en bredere vurdering av relevante momenter. Dette legger samtidig vurderingen etter norsk internrett nærmere opp til vurderingen i ny og gammel art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale. En oppnår dermed mer sammenfall mellom vurderingen etter norsk internrett og det som følger av skatteavtaler.

Departementet foreslår også en ny regel i skatteloven § 2-2 åttende ledd som skal regulere forholdet til bostedsvurderingen i skatteavtalene. Av bestemmelsen fremgår det at et selskap likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet er hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.² En slik regel som legger avgjørende vekt på skatteavtalevurderingen, er en anbefalt alternativ regel i OECD/G20s «Base Erosion and Profit Shifting»-prosjekt (BEPS). Formålet er å motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter norsk internrett og bosted etter skatteavtale. Slike selskap bør fortsatt ha plikt til å levere skattemelding. Departementet foreslår derfor å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, slik at plikten til å levere skattemelding består. Departementet foreslår også egne overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse for selskap som blir alminnelig skattepliktig som følge av forslaget.

¹ Selv om det ikke bare er selskap som kan være skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd, så vises det av hensyn til fremstillingen bare til «selskap», med mindre noe annet fremgår av sammenhengen.

² I norsk rett brukes begrepet «hjemmehørende i riket» om selskap som etter norsk internrett anses alminnelig skattepliktig til Norge. I skatteavtalesammenheng er tilsvarende begrep «bosatt». I denne proposisjonen brukes begge begrepene.

Departementet antar at reglernes hovedvirkning vil være at de er preventive mot skattemotiverte tilpasninger. På svært usikkert grunnlag anslås skatteinntektene å øke årlig med 50 mill. kroner. Skatteetaten antar at regelendringene vil kunne kreve noen mindre systemendringer. Regelendringene antas å medføre at noen flere selskap vil bli ansett skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd enn i dag.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 2-2 nytt syvende ledd og nytt åttende ledd, samt forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a. Departementet viser også til forslag til overgangsregler for selskap mv. som blir hjemmehørende i riket som følge av endringene i skatteloven § 2-2.

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. For selskap med avvikende regnskapsår, det vil si regnskapsår som starter etter 1. januar 2019, foreslås det å gi lovendringene i skatteloven virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2019, men uansett ikke senere enn 1. januar 2020.

8.2 Gjeldende rett

8.2.1 Alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd

I skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. til h. listes det opp en rekke selskapsformer mv. som har plikt til å svare skatt såfremt de er «*hjemmehørende i riket*». Skatteplikt etter § 2-2 første ledd forutsetter altså en foretaksform som nevnt i bokstav a. til h., men det er også et krav om tilknytning til riket (jf. «*hjemmehørende i riket*»).³ Er vilkårene oppfylt, oppstår skatteplikt for all formue og inntekt her i riket og i utlandet (alminnelig skatteplikt), jf. § 2-2 sjette ledd. Hjemmehørendebegrepet er derfor av grunnleggende betydning i det norske skattesystemet.

Hva som skal til for at et selskap anses som «*hjemmehørende i riket*» etter skatteloven § 2-2 første ledd er ikke nærmere definert i skatteloven, men blant annet utdypet i retts- og ligningspraksis. Etter gjeldende rett skilles det mellom situasjonen hvor selskapet er stiftet i utlandet og hvor selskapet er stiftet i Norge, det vil si om selskapet er opprettet som et selskap etter norsk selskaps-

rett eller ikke.⁴ Rettstilstanden er i begge tilfeller noe uklar.

For selskap stiftet i utlandet, har Finansdepartementet gitt en uttalelse, gjengitt i Utv. 1998 s. 848. Det fremgår av uttalelsen at det må anses å være en utbredt rettsoppfatning at om et utenlandsk registrert aksjeselskap er hjemmehørende i riket, i utgangspunktet skal vurderes på basis av selskapets reelle tilknytningsforhold til Norge. I grensetilfeller legges avgjørende vekt på om selskapets virkelige ledelse, det vil si i praksis ledelse på styrenivå, finner sted i Norge.

Høyesterett har i Rt. 2002 s. 1144 (straffesak) uttalt at et utenlandsk selskap må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapet reelt sett må anses ledet fra Norge. Professor emeritus Frederik Zimmer uttaler i Internasjonal inntektsskatte rett (5. utg. 2017) s. 140 at:

«Lagmannsretten hadde mer konkret lagt til grunn at et selskap «må anses hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge», men Høyesteretts formulering utelukker kanskje ikke at andre ledelsesfunksjoner enn styrefunksjoner også kan være relevante».

I Skatte-ABC 2018 s. 1373, som gir uttrykk for Skatteetatens praksis, uttales følgende:

«Aksjeselskap eller likestilt selskap som er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge dersom selskapets faktiske ledelse på styrenivå finner sted i Norge. For at selskapet skal anses hjemmehørende her, må beslutninger som etter norsk aksjeselskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis tilligger et selskaps styre, reelt treffes av det norske styret. Styrets ledelse av selskapet må således reelt finne sted i Norge. [...]»

At den daglige driften og operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses skattepliktig som hjemmehørende her. Dette gjelder også om norske aksjonærer forestår den daglige drift og operative ledelse av selskapet.»

Om et selskap stiftet i utlandet er å anse som «*hjemmehørende i riket*», avhenger altså av en konkret vurdering hvor det særlig legges vekt på hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves.

³ Selv om det ikke bare er selskap som kan være skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd, vises det av hensyn til fremstillingen bare til «selskap», med mindre noe annet fremgår av sammenhengen.

⁴ Se f. eks. Internasjonal inntektsskatte rett (5. utg. 2017), Frederik Zimmer, Universitetsforlaget, pkt. 17.2.2.

For selskap stiftet i Norge foreligger ikke avgjørende rettspraksis. Departementet har i uttalelsen gjengitt i Utv. 1998 s. 848 gitt anvisning på en noe bredere vurdering enn det som gjelder for selskap stiftet i utlandet. Faktisk ledelse på styrenivå er bare ett av flere momenter. I tillegg kan det vurderes momenter som lokalisering av hovedadministrasjon og daglig ledelse, faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet, hvor generalforsamlingen holdes og om norsk aksjelovgivning får anvendelse på selskapet. I Skatte-ABC 2018 s. 1373, som bygger på nevnte uttalelse, fremgår:

«I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses skattepliktig som hjemmehørende i Norge når selskapet er stiftet iht. norsk lov og registrert her.

Er styreledelse og drift i stor grad flyttet til utlandet, må det etter en samlet vurdering avgjøres konkret om selskapet anses hjemmehørende i Norge. Ved vurderingen vil den norske registreringen isolert sett ikke være avgjørende for å anse selskapet hjemmehørende i Norge. At styremøter avholdes i utlandet vil på den annen side heller ikke være tilstrekkelig for å anse selskapet for ikke å være hjemmehørende i Norge. I den samlede bedømmelsen vil også lokalisering av hovedadministrasjon, daglig ledelse under styret, de årlige generalforsamlingsmøtene og faktisk funksjonsfordeling ellers mellom organer i Norge og i utlandet være av betydning. Det forhold at et selskap stiftet i Norge, etter utflytting av styret, fortsatt er underlagt norsk aksjelovgivning, er et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN 7. mai 1998 i Utv. 1998/848.».

Selv om et selskap ikke er skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd, kan selskapet være skattepliktig til Norge på annet grunnlag. Av § 2-3 første ledd følger at selskap som ikke har skatteplikt etter § 2-2 første ledd, plikter å svare skatt av formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket (bokstav a – fast eiendom), formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket (bokstav b – næringsvirksomhet) og utbytte på aksjer og renter av grunnfondsbevis i selskap som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13 (bokstav c – utbytte).

8.2.2 Selskap internrettslig hjemmehørende i flere land

Har et selskap tilknytning til flere land, kan selskapet bli ansett hjemmehørende i flere land etter landenes interne skattelovgivning med tilhørende skatteplikt. Juridisk dobbeltbeskatning kan dermed oppstå, det vil si at to eller flere stater ilegger samme skattyter sammenlignbare skatter for samme fordel og for samme tidsrom. Hvordan dobbeltbeskatningen forebygges, avhenger av landenes interne lovgivning og av om det foreligger skatteavtale mellom landene.

Hvis et selskap er hjemmehørende i to land og det ikke foreligger en skatteavtale mellom landene, vil lemping av dobbeltbeskatning i Norge følge reglene i skatteloven § 16-20 flg. Selskap som nevnt i § 2-2 første ledd, som her i riket må svare skatt av inntekt med kilde i fremmed stat, kan etter disse reglene kreve fradrag i norsk skatt (kredit) for endelig fastsatt inntektsskatt eller tilsvarende skatt som godtgjøres å være ilagt skattyteren og betalt i en annen stat hvor inntekten har kilde.

Foreligger skatteavtale mellom Norge og det andre bostedslandet, er det sentralt først å avgjøre hvor selskapet skal anses bosatt etter skatteavtalen. Bostedsbestemmelsene i de norske skatteavtalene bygger på artikkel 4 i OECDs mønsteravtale. Et selskap som er bosatt i to land etter disse landenes interne regler, vil i utgangspunktet også være bosatt i begge land etter art. 4 (1) i mønsteravtalen. Etter mønsteravtalen kan et selskap likevel bare være bosatt i ett land ved anvendelsen av avtalens regler. Dobbelt avtalebosted må derfor løses ved hjelp av en konfliktløsningsbestemmelse, jf. mønsteravtalen art. 4 (3).

Flertallet av Norges om lag 90 skatteavtaler har den såkalte «place of effective management»-bestemmelsen, jf. art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale, slik den lød frem til den ble endret i 2017. Av den bestemmelsen følger at et selskap som er bosatt i begge land etter art. 4 (1), bare skal anses bosatt der selskapet har sin virkelige ledelse. I underkant av 20 skatteavtaler har en annen løsning. Etter disse avtalene skal de kompetente myndighetene i statene enten avgjøre, eller søke å avgjøre, hvor selskapet er bosatt etter skatteavtalen.

Mønsteravtalens art. 4 (3) om hvor et selskap skal anses bosatt ved konflikt (dobbelt bosted), ble endret i forbindelse med BEPS-prosjektet. I 2008 ble en alternativ konfliktløsningsbestemmelse tatt inn i kommentarene til mønsteravtalen. Som en del av BEPS-prosjektet ble det bestemt at denne bestemmelsen skulle erstatte gjeldende

art. 4 (3) fra og med 21. november 2017. Formålet er å redusere muligheten for å kunne manipulere hvor et selskap skal anses bosatt. Ny art. 4 (3), som også har vært en del av Norges skatteavtalepolitikk de seneste årene, lyder i norsk oversettelse:

«Når en annen person enn en fysisk person ifølge bestemmelsene i punkt 1 anses bosatt i begge avtalestatene, skal de kompetente myndigheter i avtalestatene ved gjensidig avtale søke å avgjøre i hvilken avtalestat personen skal anses bosatt for denne overenskomstens formål. Ved avgjørelsen skal det tas hensyn til stedet for personens effektive ledelse, stedet hvor den er stiftet eller på annen måte opprettet og ethvert annet lignende kriterium. I mangel av en slik avtale mellom avtalestatenes kompetente myndigheter skal personen ikke ha krav på noen fritak fra eller nedsettelse av skatt som følger av denne overenskomsten, bortsett fra i den utstrekning eller på en slik måte som de kompetente myndigheter i avtalestatene blir enige om».

Ny art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale legger også betydelig vekt på effektiv ledelse, men trekker inn andre momenter i vurderingen. Et sentralt poeng med bestemmelsen er at avtalestatenes kompetente myndigheter skal søke å avgjøre i hvilket land selskapet skal anses bosatt etter skatteavtalen. Videre at frem til en avgjørelse foreligger, vil selskapet i utgangspunktet ikke ha skatteavtalebeskyttelse som bosatt i den ene eller den andre staten. I kommentarene til bestemmelsen fremgår at statene forventes å ta i betraktning faktorer som hvor styret vanligvis avholder møte, hvor daglig leder og andre sentrale personer normalt arbeider, hvor den overordnede daglige driften er, hvor selskapets hovedkontor befinner seg, hvilket lands rett som regulerer selskapsforholdene, hvor regnskapsinformasjonen lagres og om valget medfører risiko for uheldig bruk av skatteavtalen mv.

8.3 Høringen

I høringsnotat 16. mars 2017 foreslo Finansdepartementet å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at «*selskap mv. stiftet i Norge og selskap mv. med reell ledelse som finner sted i eller fra Norge*» skal anses hjemmehørende i riket.

Forslaget medfører at selskap stiftet i Norge i utgangspunktet alltid skal anses hjemmehørende

i riket. Formålet er i hovedsak at selskap stiftet i Norge ikke lenger skal kunne bli bostedsløse, og på den måten kan unngå skatteplikt som bosatt i noe land. Forslaget følger opp Skatteutvalgets anbefaling, men med den forskjell at stiftelse er valgt som vilkår i stedet for registrering. Departementet fant det hensiktsmessig å bruke stiftelse som vilkår, blant annet fordi man ikke kan se bort fra at noen selskap stiftet i Norge ikke har, eller vil ha registreringsplikt i foretaksregisteret.

Forslaget medfører en noe bredere vurdering av relevante momenter for å avgjøre om et selskap stiftet i utlandet, skal anses hjemmehørende i riket. Sentralt er at det klargjøres i høringsnotatet at daglig ledelse og øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet, skal tas i betraktning (det vil si i tillegg til stedet for ledelse på styrenivå). Det ble lagt vekt på behovet for en regel som motvirker at selskap kan anses bostedsløse og som sikrer at et selskap som har tilstrekkelig tilknytning til Norge, er alminnelig skattepliktig til Norge. Det ble også vist til at målet må være å ha regler som er motstandsdyktige mot skattemotivererte tilpasninger og som sørger for at selskap med tilstrekkelig reell tilknytning til Norge regnes som hjemmehørende i riket (og da selv om dette skulle gjelde et mindre antall selskap).

Departementet foreslo videre å endre skatteloven § 2-2 første ledd slik at «*selskap mv. bosatt i en annen stat etter skatteavtale med fremmed stat*» likevel ikke skal anses som hjemmehørende i riket. Det ble vist til at en slik regel er en anbefalt alternativ regel i BEPS-prosjektet. Regelen er ment å motvirke uheldige utslag av at det ikke er samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og skatteavtale.⁵ I høringsnotatet ble det vist til at departementet ikke har en oversikt over omfanget av skatteplanlegging av denne typen som har en side til Norge, men at man er kjent med at Skatteetaten har hatt slike saker.

Departementet foreslo også overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse for selskap som blir hjemmehørende i riket og alminnelig skattepliktig til Norge som følge av forslaget. Skatteloven §§ 14-60 til 14-62 har allerede bestemmelser om inntaksverdi for driftsmidler. Det ble lagt til grunn at disse reglene også vil gjelde for selskap som blir hjemmehørende i riket og alminnelig skattepliktig til Norge som følge av forslaget, men det ble likevel foreslått å presisere dette i

⁵ OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 – Final Report*, s. 137 flg.

overgangsreglene. For andre typer eiendeler og aktivaposter, ble det foreslått å basere åpningsbalansen på markedsverdi ved inngangen til det inntektsåret skatteplikten oppstår. NOKUS-selskap har allerede en norsk skattemessig verdi som legges til grunn ved beskatning av norske eiere, og det ble i overgangsreglene foreslått at disse verdiene videreføres på selskapets hånd når selskapet blir skattepliktig etter høringsforslaget.

Etter gjeldende rett har et selskap plikt til å levere skattemelding både på grunnlag av skatteplikt etter skatteloven § 2-2 første ledd (alminnelig skatteplikt) og § 2-3 første ledd bokstav b (begrenset skatteplikt). Det ble i høringsforslaget påpekt at når et selskap skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, kan omstendighetene som ligger til grunn for at selskapet anses bosatt i den annen stat etter skatteavtale, endres over tid (skatteavtalebosted i Norge kan gjeninntre). Det kan også være at selskapet ikke har skatteplikt etter § 2-3 første ledd bokstav b. Med henvisning til Skatteetatens kontrollbehov foreslo departementet derfor å endre skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a, slik at skattemelding også skal leveres av den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke hadde vært bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

Det ble foreslått at lovendringene skulle tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

8.4 Høringsinstansenes merknader

8.4.1 Oversikt

Departementet mottok høringsuttalelser fra 28 instanser. Følgende 17 høringsinstanser hadde materielle innspill:

- Advokatforeningen
- Akademikerne
- Deloitte Advokatfirma AS (Deloitte)
- Ernst & Young Advokatfirma AS (EY)
- Finans Norge
- Gard AS
- Handelshøyskolen BI
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Norsk Kapitalforvalterforening
- Norges Rederiforbund
- Norsk Øko-Forum
- Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS (PwC)
- Skattedirektoratet
- Storbedriftenes Skatteforum

- Tax Justice Network – Norge
- Verdipapirfondenes forening

Høringsinstansene er gjennomgående positive til den foreslåtte endringen for selskap stiftet i Norge, men delte i synet på forslagene for selskap stiftet i utlandet og innføringen av en særskilt regel om betydningen av skatteavtalevurderingen. Høringsinstansene har også innspill til forslaget om overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse, samt forslaget om å opprettholde skattemeldingsplikt for selskap som ikke anses bosatt i Norge på grunn av skatteavtale. En høringsinstans har innspill knyttet til forslagens virkningstidspunkt.

8.4.2 Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i Norge

Høringsinstansene er positive til forslaget og viser til at regelen er egnet til å motvirke at selskap blir bostedsløse. Enkelte instanser viser til at uten en slik regel, kan norske selskap med enkle tiltak flytte sin alminnelige skatteplikt ut av landet, for eksempel til et skatteparadis. *NHO* uttaler at forslaget medfører en enklere regel for norske selskap samtidig som det gir økt forutsigbarhet. Organisasjonen viser til at styret og ledelsen i norske selskap vil kunne settes sammen av de mest egnede personene, uten hensyn til hvor disse er bosatt eller arbeider. Videre at styremøter mv. vil kunne avholdes på den måten og på det sted som måtte være mest hensiktsmessig.

Advokatforeningen er kritisk til departementets vektlegging av uttalelsen gjengitt i Utv. 1998 s. 848 i beskrivelsen av gjeldende rett. Med henvisning til en dom i Oslo tingrett avsagt 2. juli 2014 (TOSLO-2011-104857-4), argumenter foreningen for at inn- og utflyttingstilfellene skal vurderes likt. Foreningen viser til at omtalen av gjeldende rett har betydning når man skal ta stilling til om gjeldende rett skal videreføres eller endres, men også for skattesaker for inntektsårene forut for lovendringen.

PwC foreslår en overgangsregel for allerede utflyttede norskstiftede selskap, enten slik at endringen ikke gjelder allerede utflyttede selskap, eller at slike selskap gis lengre tid til å tilpasse seg lovendringen. De viser til at avvikling av et norskstiftet selskap og omdannelse til utenlandsk selskapsform kan ta tid, samt at omdannelse etter ikrafttreddelsen av forslaget kan utløse betydelig skatt i Norge.

Advokatforeningen påpeker at de fleste selskap som er stiftet i henhold til norsk selskapsrett mv.

også vil være registrert i Norge. Foreningen viser til registrering som et enkelt retts teknisk vilkår å praktisere og foreslår at dette tas inn i lovteksten, i tillegg til stiftelseskriteriet. Enkelte høringsinstanser viser til at det er stiftelse etter norsk selskapsrett eller annen sammenslutningsrett som er utslagsgivende, ikke hvor stiftelseshandlingen finner sted, og mener dette kan komme klarere frem i selve lovteksten.

Flere høringsinstanser tar opp problemstillinger knyttet til europeiske selskap (SE-selskap), grensekryssende omorganiseringer og EU/EØS-retten. *PwC* mener det bør presiseres at flytting av et SE-selskap innebærer at det er oppløst etter norsk selskapsrett og ikke lenger alminnelig skattepliktig. *Advokatforeningen* påpeker at dersom SE-selskap etter selskapsrettslig utflytting forblir skattepliktig til Norge, kan dette være en ulovlig restriksjon etter EØS-retten. Foreningen viser til at registrering er et bedre egnet vilkår for slike selskap. *Deloitte* mener stiftelse er et bedre vilkår enn registrering, men påpeker at stiftelseskriteriet skaper tvil ved bytte av selskapsrettslig domisil, som når SE-selskap flytter. For å unngå tolknings tvil og en usikker side mot EØS-retten foreslår de å bruke «regulert av norsk rett» i stedet for «stiftet».

8.4.3 Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i utlandet

Høringsinstansene er generelt positive til å love feste en regel om når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, men er delte i synet på selve forslaget.

En gruppe høringsinstanser – *Akademikerne, LO, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet* og *Tax Justice Network-Norge* – støtter forslaget.

En annen gruppe høringsinstanser – *EY, Deloitte, NHO, PwC* og *Storbedriftenes Skatteforum* – er negative til forslaget. En innvending er at høringsforslaget er for vidtrekkende og uforutsigbart. En annen innvending er at forslagets formål er godt nok ivaretatt gjennom eksisterende skatteregulering. *NHO* og *Storbedriftenes Skatteforum* stiller spørsmål ved om man trenger en regel om at selskap stiftet i utlandet kan bli hjemmehørende i riket. De viser blant annet til usikkerhet for norske selskap om datterselskap stiftet i utlandet er hjemmehørende i riket. *EY, Deloitte* og *PwC* anbefaler å videreføre gjeldende rett.

NHO og *Storbedriftenes Skatteforum* mener forslaget gjør det usikkert i hvilken grad konsernstyring er mulig uten at utenlandske datterselskap, særlig holdingselskap, blir hjemmehørende i

riket. De mener veiledningen i høringsnotatet ikke er tilstrekkelig.

Norsk Kapitalforvalterforening mener det må presiseres at forslaget ikke er ment å ramme norske kapitalforvaltningsstrukturer hvor fond mv. etablert i utlandet forvaltes fra Norge. Deres innvending er at siden daglig ledelse skal tas i betraktning, vil selskap stiftet i utlandet kunne unnlåte å sette bort forvaltning av kapital til norske selskap, siden dette kan medføre alminnelig skatteplikt til Norge.

Norges Rederiforbund stiller spørsmål ved om selskap stiftet i utlandet, som ikke er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og/eller etter § 2-34 (begrensning av skatteplikt for utenlandsk eid skip under norsk drift), vil kunne bli ansett hjemmehørende i riket. Forbundet mener forslaget kan få store utilsiktede konsekvenser for utenlandske skipseiende selskap som har skip under norsk drift og bestyrelse, og at konsekvensene for norsk maritim næring må utredes grundigere. Forbundet ber videre om at rederiskatteordningen endres slik at selskap stiftet i utlandet som er hjemmehørende i riket, kan tre inn i denne ordningen (og at aksjer i slikt selskap blir lovlig eiendel i ordningen). Forbundet ber også om at det vurderes om utenlandsk stiftet selskap hjemmehørende i riket skal kunne velges omdannet til norsk stiftet aksjeselskap.

Verdipapirfondenes forening viser til at verdipapirfond ikke har egne beslutningsorganer og at samtlige beslutninger hører inn under forvaltningsselskapet, jf. verdipapirfondloven § 2-14. Foreningen viser til at dette tilsier at en bredere vurdering av stedet for reell ledelse for selskap stiftet i utlandet, ikke passer for verdipapirfond. Foreningens vurdering er at verdipapirfond bør anses skattemessig hjemmehørende der fondet er etablert og er under tilsyn, dvs. slik at et verdipapirfond stiftet i utlandet og som forvaltes i Norge, ikke skal regnes som hjemmehørende i riket. Uttalelsen får tilslutning fra *Finans Norge*.

Flere høringsinstanser fremhever at forslaget vil medføre flere tilfeller av dobbelt bosted, økte administrative kostnader for næringslivet og økt fare for dobbeltbeskatning. Noen instanser er også kritiske til Norges bruk av ny art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale eller lignende bestemmelser som overlater til kompetent myndighet å avgjøre bosted etter skatteavtale. *Skattedirektoratet* mener det bør vurderes overgangsregler for selskap som blir hjemmehørende i riket og som søker å få skattemessig bosted avgjort med kompetent myndighetsprosess. Et alternativ som nevnes, er at slike selskap ikke skal anses hjemme-

hørende i riket inntil spørsmålet om bosted etter skatteavtalen er endelig avklart. *Advokatforeningen* tar til orde for en utsatt plikt til betaling av skatt inntil hjemstedet er avklart, eller eventuelt at det lovfestes en rett til kredit med en justeringsmekanisme når spørsmålet om bosted er avklart.

Norsk Øko-Forum påpeker at det er viktig at Skatteetaten får tilgang til nødvendige opplysninger for å kunne avgjøre hvor reell ledelse finner sted. Organisasjonen viser til at Skattedirektoratet i en klagesak har lagt til grunn at styremedlemmenes e-postkorrespondanse er beskyttet fra innsyn ved kontroll av foretaket. Organisasjonen ber om at det klargjøres at skattemyndighetene har tilgang til styrets vurderinger (i alle fall når disse befinner seg i virksomhetens arkiv). *Skattedirektoratet* viser til at korrespondanse mellom styremedlemmer er unntatt innsyn etter skatteforvaltningsloven § 10-2 om opplysningsplikt for tredjeparter. Direktoratet mener det bør vurderes om skattemyndighetene skal gis hjemmel for innsyn i korrespondanse mellom styremedlemmer.

8.4.4 Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale

Handelshøyskolen BI, LO, Norsk Øko-Forum og *Tax Justice Network – Norge* er kritiske til den foreslåtte unntaksregelen, og viser til at det kan oppstå nye uønskede tilpasningsmuligheter. *NHO* er også kritisk til forslaget og viser til at bestemmelsen er kompliserende, samt at det praktiske behovet for en slik regel synes begrenset.

Tax Justice Network – Norge er særlig kritisk til denne delen av forslaget. Organisasjonen viser til at regelen er særegen i internasjonal skatterett, kun med parallell i britisk og kanadisk rett. Videre mener organisasjonen at regelen bryter med systematikken i forholdet mellom norsk intern skatterett og skatteavtaleretten, undergraver BEPS-prosjektet og «[...] vil skape en ekstrem situasjon som bryter med den internasjonale rettsutviklingen og som må påregnes å skape reaksjoner fra EU».

Handelshøyskolen BIs innvending er at regelen innskrenker skatteplikten til Norge for selskap som i utgangspunktet er hjemmehørende i riket. De mener Norge med en slik regel vil miste beskatningsretten til utbytte utdelt fra det aktuelle selskapet til aksjonær i tredjeland. Ut fra samme resonnering vil Norge også miste beskatningsretten til det aktuelle selskapets virksomhetsinntekt fra fast driftssted i tredjeland.

Deloitte mener det er uklart om unntaket vil gjelde uavhengig av om selskapet påberoper seg skatteavtale. De mener unntaket bare bør gjelde

hvor selskapet krever skatteavtalebeskyttelse. *NHO* legger derimot til grunn at unntaksregelen vil gjelde uavhengig av om selskapet påberoper seg skatteavtale, og innvender at et selskap vil kunne komme i skade for å utløse realisasjonsbeskatning med en slik regel. *Skattedirektoratet* legger også til grunn at unntaksregelen vil gjelde uavhengig av om selskapet påberoper seg skatteavtale, og påpeker at uten denne virkningen vil regelen ikke være egnet til å nå sitt formål.

Advokatforeningen er positiv til regelen, men ber om avklaring av hvilket tidspunkt status som hjemmehørende i riket opphører. Foreningen stiller videre spørsmål ved om man i en kompetentmyndighetsprosess, vil kunne ta stilling til bosted etter skatteavtalen med virkning for fremtidige år.

8.4.5 Overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse

EY, NHO, SSF, Deloitte, Advokatforeningen og *Skattedirektoratet* mener det bør innføres generelle regler om fastsettelse av skattemessige inngangsverdier for selskap stiftet i utlandet som blir hjemmehørende i riket. De viser til at samme regler bør gjelde for selskap som blir skattepliktige til Norge senere, og ikke bare i forbindelse med lovendringen. De fem sistnevnte høringsinstansene mener at markedsverdi bør brukes som et generelt prinsipp ved fastsettelse av inngangsverdi, også for driftsmidler. *Norsk Øko-Forum* mener at forslaget om bruk av markedsverdi for andre eiendeler enn driftsmidler, bør suppleres med retningslinjer for de tilfeller hvor markedsverdien avviker fra bokført verdi.

8.4.6 Plikt til å levere skattemelding

Advokatforeningen, Deloitte, Storbedriftenes Skatteforum og *NHO* mener at rapporteringspliktene for selskap som anses bosatt i utlandet på grunn av skatteavtale er uforholdsmessig byrdefulle, og at Skatteetatens kontrollbehov bør ivaretas på en mindre inngripende måte. Det blir reist spørsmål ved om dette kan være i strid med EU/EØS-retten. *Advokatforeningen* mener skattemyndighetene normalt vil ha tilgang til selskapenes regnskaper og at dette bør være tilstrekkelig. *Deloitte* mener et alternativ kan være en tilsvarende løsning som tidligere gjaldt for eiendeler mv. som blir tatt ut av norsk beskatningsområde. *Storbedriftenes Skatteforum* og *NHO* mener et alternativ kan være å gjøre slike selskap pliktige til å varsle norske myndigheter om endringer av betydning for bostedsvurderingen i

skatteavtale. *Norsk Øko-Forum* mener det eventuelt kan presiseres at opphør av skatteplikt er midlertidig.

8.4.7 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

Gard AS viser til at regnskapene i Gard-gruppen konsolideres på gruppebasis basert på avvikende regnskapsår som løper fra 20. februar til 20. februar påfølgende år. De viser til at dersom endringene får virkning fra årsskiftet 2018/2019, vil det for Gard-selskap med avvikende regnskapsår kunne få virkning for inneværende regnskapsår (20. februar 2018 til 20. februar 2019). Selskapet anser dette urimelig og hevder det vil stille selskap med avvikende regnskapsår i en vesentlig dårligere stilling enn selskap som følger normalregnskapsåret/kalenderåret. Selskapet ber derfor om at lovendringene først gis virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2019.

8.5 Vurderinger og forslag

8.5.1 Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i Norge

Departementet viser til at høringsinstansene gjennomgående er positive til en regel som medfører at selskap stiftet i Norge skal anses hjemmehørende i riket. Departementet opprettholder forslaget fra høringen, men foreslår enkelte justeringer.

Departementet anbefaler ingen overgangsregler for allerede utflyttede selskap stiftet i Norge, og viser til at det må antas å være relativt få selskap stiftet i Norge som ikke allerede er skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd. Slike selskap har også hatt relativt god tid til å tilpasse seg endringen. Skulle endringen ikke gjelde for allerede utflyttede selskap stiftet i Norge, ville dette samtidig motvirke regelens formål og kunne åpne for skattemotiverte tilpasninger.

Enkelte høringsinstanser viser til at det er stiftelse etter norsk selskapsrett eller annen sammenslutningsrett som bør være utslagsgivende, og ikke hvor selve stiftelseshandlingen finner sted. Høringsinstansene mener dette kan uttales klare i lovteksten. Departementet er enig og foreslår å endre ordlyden til «*stiftet i henhold til norsk selskapsrett.*». Ordlyden er ment å dekke enhver sammenslutning som nevnt i skatteloven § 2-2 første ledd bokstav a. til h. Departementet mener Advokatforeningens forslag til alternativ ordlyd ikke er hensiktsmessig. Forslaget deres er relativt omfangsrikt og forutsetter endringer av et stort

antall bestemmelser i skatteloven. Dette er eventuelt bedre egnet for et større lovrevisjonsarbeid.

Departementet foreslår på denne bakgrunn et nytt syvende ledd i skatteloven § 2-2 der definisjonen av «*hjemmehørende i riket*» fremgår. I nytt syvende ledd bokstav a. foreslås det presisert at selskap som: «*er stiftet i henhold til norsk selskapsrett*», skal anses som hjemmehørende i riket. Er et selskap stiftet etter norsk selskapsrett, forblir selskapet i utgangspunktet skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd så lenge selskapet eksisterer. Oppfyller selskapet vilkårene i forslag til nytt åttende ledd, jf. punkt 8.5.3, vil selskapet likevel ikke lenger være å anse som hjemmehørende i riket, og skatteplikten etter § 2-2 første ledd faller bort.

Selskapsrettslig omdanning (flytting) på tvers av landegrensene er ikke eksplisitt regulert i norsk rett. Det er derfor lagt til grunn at selskap som ønsker å flytte fra Norge til en annen stat må gå veien om oppløsning og nystiftelse. SE-selskap, som er en type selskap innført i norsk rett gjennom Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, skiller seg ut ved å kunne flytte uten å gå veien om oppløsning og nystiftelse. Departementet ser at stiftelseskriteriet reiser enkelte tolkningsspørsmål for SE-selskap og grensekryssende omorganiseringer, men er uenig i at det vil være i strid med EØS-retten å bruke stiftelseskriteriet. Departementet viser til at reglene for SE-selskap er motivert ut fra andre forhold enn skatt og at flere EØS-land benytter tilsvarende vilkår. Videre at regelen som gir unntak for selskap hjemmehørende i et annet land etter skatteavtale, vil ivareta at reelle ledelsesforhold vektlegges i bostedsvurderingen, blant annet ut fra formålet å forhindre at selskap stiftet etter norsk selskapsrett skal kunne bli skattemessig bostedsløse, mener departementet at stiftelse er et bedre egnet vilkår enn f.eks. registrering eller «regulert av norsk rett».

Til tolkningsspørsmålene som oppstår ved bruk av stiftelseskriteriet (jf. avsnittet over), viser departementet innledningsvis til at SE-selskap kan opprettes på fire måter etter SE-forordningen, som er gjort til norsk lov gjennom SE-loven: fusjon (art. 2 (1)), stiftelse av SE-holdingselskap (art. 2(2)), stiftelse av et SE-datterselskap (art. 2 (3)) og omdanning av et allmennaksjeselskap til et SE-selskap (art. 2 (4)). De tre første tilfellene forutsetter at de deltakende selskapene er regulert av forskjellige medlemsstaters lovgivning og medfører at et nytt rettssubjekt stiftes.

Tar et norskstiftet selskap del i en omorganisering som nevnt i avsnittet over, er spørsmålet om ethvert nystiftet SE-selskap vil være å anse som

«stiftet i henhold til norsk selskapsrett». Dette vil ikke være riktig. Bestemmelsen må forstås slik at om det nystiftede SE-selskapet ikke registreres i Norge, så vil det heller ikke i skatterettslig forstand anses som stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Omvendt, dersom det nystiftede SE-selskapet registreres i Norge, vil selskapet i skatterettslig forstand være å anse som stiftet i henhold til norsk selskapsrett. Løsningene som følger av dette avsnittet må i skatterettslig forstand legges til grunn i andre tilfeller av grensekryssende omorganisering og selskapsrettslig flytting.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 2-2 nytt syvende ledd bokstav b.

8.5.2 Alminnelig skatteplikt for selskap stiftet i utlandet

Høringsinstansene er generelt positive til å lovfeste en regel for når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, men er delte i synet på selve forslaget. Departementet opprettholder forslaget, men foreslår enkelte justeringer.

En sentral innvending fra høringsinstansene som går imot høringsforslaget, er at regelen er for vidtrekkende og uforutsigbar. Departementet viser til at vurderingstemaet i stor grad samsvarer med internasjonalt omforente prinsipper for å avgjøre skattemessig bosted etter skatteavtalene, både etter OECDs og FNs mønsteravtaler. Videre at vurderingstemaet i den foreslåtte regelen i normalsituasjonen ikke bør skape vanskeligheter. Departementet ser at en bredere vurdering i noen tilfeller kan gjøre det vanskelig å bestemme bosted, men mener likevel det er nødvendig å også kunne se hen til andre momenter, enn bare styrefunksjonen, for å kunne bestemme hvor reell ledelse er.

Til innvendingen om at forslagens formål allerede er godt nok ivaretatt gjennom eksisterende regelverk, viser departementet til at både Skatteutvalget og Skatteetaten mener reglene om skattemessig bosted er relativt enkle å omgå. Virkningen er at selskap kan anses hjemmehørende i et annet land enn der selskapet reelt sett ledes fra. Departementet er enig i dette og viser til at globalisering og teknologisk utvikling bidrar til å gjøre denne utfordringen større. Et selskap kan for eksempel relativt enkelt innrette seg slik at beslutningene på styrenivå formelt treffes i utlandet, noe som kan medføre at alminnelig skatteplikt til Norge unngås. At styremøter helt eller delvis kan avholdes uten fysiske møter, at styremøter stadig flyttes og styremedlemmer ofte skiftes ut, kan også gjøre det svært vanskelig å fastslå hvor faktisk ledelse på styrenivå er.

Formålet bak forslaget er å styrke bostedsreglene og sikre at selskap som reelt sett ledes fra Norge, også anses hjemmehørende her. Ut fra denne målsettingen anser departementet det som lite hensiktsmessig å gå bort fra en regel om at selskap stiftet i utlandet kan bli ansett som hjemmehørende i Norge, slik *NHO* og *Storbedriftenes Skatteforum* tar til orde for. Dette gjelder selv om man eventuelt avgrenser regelen til bare å gjelde selskap stiftet i utlandet som ikke er skattemessig bosatt i et annet land (altså rettet mot bostedsløse selskap). Departementet minner om at en slik regel er vanlig internasjonalt. Bruker man stiftelse eller lignende som eneste vilkår for at selskap kan etablere alminnelig skatteplikt, kan dette medføre uheldige resultater. Selskap kan for eksempel velge å etablere seg i land med lave skattenivåer og dermed unngå alminnelig skatteplikt i land hvor selskapet reelt sett ledes fra.

NHO og *Storbedriftenes Skatteforum* tar opp forslagens virkning for konsernstyring. Deres synspunktet er at det må være rom for konsernstyring uten at det endrer hvor ledelsen utøves, og de viser til at høringsnotatets veiledning ikke er tilstrekkelig. Departementet viser til at det etter gjeldende rett legges særlig vekt på hvor selskaps ledelse på styrenivå faktisk utøves. Hvis avholdelse av styremøter i utlandet i realiteten ikke reflekterer hvor styrets ledelse utøves, er det liten grunn til å vektlegge hvor disse møtene formelt finner sted. Det gjelder både etter gjeldende rett og etter den bredere vurderingen som følger av forslaget. Et norsk selskap/konsern som oppretter et datterselskap i utlandet, har for øvrig muligheter til å innrette ledelsen av selskapet slik at det ikke anses reelt ledet i Norge. Generelt er det også slik at for selskap stiftet etter utenlandsk rett med aktiv forretningsvirksomhet og daglig ledelse i utlandet, medfører forslaget at det skal mer til enn tidligere for å kunne anse et slikt selskap som hjemmehørende i Norge.

Flere høringsinstanser viser til at endringen kan medføre vanskelige grensdragninger. Av høringsforslaget fremgår det at i vurderingen av om reell ledelse finner sted i Norge, skal man i tillegg til ledelse på styrenivå også ta i betraktning hvor daglig ledelse utøves, men også øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Et eksempel er selskap stiftet i utlandet og med styre i utlandet, men som driver virksomhet i Norge hvor også den daglige ledelse i selskapet utøves. Det kan da oppstå spørsmål om selskapet kun har begrenset skatteplikt til Norge eller har alminnelig skatteplikt som hjemmehørende i riket. Et annet eksempel er selskap stiftet i

utlandet og med styre i utlandet som setter bort forvaltning/ daglig ledelse til Norge. Det kan da oppstå spørsmål om selskapet er hjemmehørende i riket, til tross for at det ikke trenger være begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og/eller er fritatt skatteplikt i henhold til § 2-34.

Departementet ser at det kan være behov for å gi noe mer veiledning, men understreker at med en bredere vurderingsnorm ønsker en nettopp å oppnå at selskap stiftet i utlandet med tilstrekkelig tilknytning til Norge, skal bli ansett hjemmehørende i Norge. En slik bredere vurdering kan medføre at selskap som tidligere var begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. blir hjemmehørende i riket. Videre at utenlandske selskap, som for eksempel driver med kapitalforvaltning eller skipsfart, kan bli ansett hjemmehørende i Norge (selv om selskapet ikke er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. og/eller er fritatt fra skatteplikt iht. § 2-34). Det er en konsekvens av at reglene er generelle og bygger på hvor reell ledelse finner sted. Departementet viser til at det er selskapene selv som har hånd om de omstendigheter som kan ligge til grunn for at selskapet blir hjemmehørende i riket. Departementet mener det ikke er hensiktsmessig å vurdere særregler for omdannelse av utenlandsk stiftet selskap hjemmehørende i Norge til norske aksjeselskap eller endringer i rederiskatteordningen nå. Departementet viser til at slike særregler blant annet grunnet EØS-retten er krevende å utforme og eventuelt må vurderes grundigere.

Verdipapirfondenes forening og Finans Norge tar til orde for å innføre en særregel for utenlandske verdipapirfond. Deres forslag innebærer at verdipapirfond etablert/stiftet og under tilsyn i utlandet, men som forvaltes i Norge, ikke skal kunne regnes som hjemmehørende i riket. Departementet kan ikke se at det er en god løsning. Et mest mulig generelt regelverk med færrest mulig særordninger er viktig for skattesystemets funksjon og fremmer forutsigbarhet, nøytralitet og likebehandling. Dersom man etablerer en særordning for slike innretninger, kan det legge press på de generelle reglene ved at også andre aktører ønsker etablert tilsvarende unntak.

Departementet ser at forslaget kan medføre noen flere tilfeller av dobbelt bosted og økt fare for dobbeltbeskatning, men påpeker at skatteloven § 16-20 flg. og skatteavtalene har regler for lemping av en eventuell dobbeltbeskatning. Til

kritikken av Norges bruk av ny art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale, viser departementet til at denne bestemmelsen er en BEPS-anbefaling som er ment å bedre motvirke uønskede skattetilpasninger. Fra skattyters perspektiv er ulempene at bestemmelsen ikke er like forutsigbar som tidligere art. 4 (3), at den krever at de kompetente myndighetene tar stilling bostedsspørsmålet før et selskap tilstås skatteavtalefordeler (noe som kan ta tid) og at bestemmelsen heller ikke forplikter statene til å komme til enighet. Departementet viser til at et selskap selv har best oversikt over sin situasjon og oppfordrer selskapene til å ta opp spørsmålet om bosted med kompetente myndigheter så tidlig som mulig for å få en avklaring. Departementet nevner i den sammenheng at per dags dato har i underkant av 20 av Norges om lag 90 skatteavtaler en konfliktløsningsbestemmelse hvor de kompetente myndighetene skal, eller i det minste skal forsøke, å avgjøre hvor et selskap er bosatt etter skatteavtale. Departementet kjenner ikke til at noen slike saker har oppstått de senere årene. Med innstramminger i hjemmehørende-begrepet og gradvis økt bruk av ny art. 4 (3), er det imidlertid grunn til å forvente at slike saker vil forekomme.⁶

Av vurderingene over følger at departementet ikke ser et stort behov for en overgangsregel for selskap som blir hjemmehørende i riket og som søker å få skattemessig bosted avgjort med en kompetent myndighetsprosess. Departementet viser til at selskap i en slik situasjon i utgangspunktet kan søke avhjelping av dobbeltbeskatning etter reglene i skatteloven § 16-20, det vil si slik at dobbeltbeskatning kan motvirkes i påvente av en avgjørelse.

Departementet foreslår å fjerne «*eller fra*» i bestemmelsens ordlyd. Dette har ingen selvstendig betydning i regelen, og kan etter høringsinstansenes innspill tenkes å være mer egnet til å komplisere enn å klargjøre bestemmelsen.

Norsk Øko-Forum påpeker i sin høringsuttalelse at det er viktig at Skatteetaten får tilgang til nødvendige opplysninger for å kunne avgjøre hvor reell ledelse finner sted. Departementets vurderer dette i kap. 8.5.4.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 2-2 nytt syvende ledd.

⁶ Norge har i BEPS-prosjektets multilaterale instrument indikert et ønske om å endre 28 skatteavtaler med ny art. 4 (3). Gitt at Stortinget samtykker til disse endringene må antallet avtaler med ny art. 4 (3) forventes å øke gradvis i årene som kommer.

Nærmere om lovforslaget

I forslaget til nytt syvende ledd bokstav b. i skatte- loven § 2-2 foreslår departementet at det tas inn i første punktum at selskap som «*har reell ledelse i Norge.*», skal anses hjemmehørende i riket. I annet punktum foreslår departementet å ta inn veiledning for denne vurderingen.

Sammenlignet med gjeldende rett innebærer forslaget at det skal foretas en noe bredere vurdering for å avgjøre om et selskap stiftet i utlandet, skal anses hjemmehørende i Norge. Spørsmålet om bosted vil derfor ikke lenger bare kunne avgjøres på bakgrunn av hvor selskapets ledelse på styrenivå faktisk utøves. Endringen medfører at den internrettslige vurderingen av når et selskap stiftet i utlandet skal anses hjemmehørende i riket, langt på vei vil tilsvare det som følger av både tidligere og gjeldende art. 4 (3) i OECDs mønsteravtale. Ved å trekke inn flere momenter i vurderingen, mener departementet at man mer presist vil kunne fastslå hvor selskapet reelt sett ledes fra.

Departementet mener at en noe bredere materiell vurdering, ikke vil bety at mange flere selskap stiftet i utlandet vil bli ansett internrettslig hjemmehørende i Norge. Siden det legges opp til en noe bredere vurdering, må det også forventes at noen selskap stiftet i utlandet som i dag er hjemmehørende i riket, etter forslaget ikke lenger vil være hjemmehørende her.

Av første punktum fremgår at vurderingstemaet er om selskapet har «*reell ledelse i Norge.*». Av ordlyden følger det at det er realitetene – ikke formalitetene – man skal se hen til for å avgjøre om selskapets ledelse utøves i Norge. Om et selskap har reell ledelse i Norge, avgjøres på bakgrunn av en konkret vurdering. Departementet understreker at det er reell ledelse av den virksomheten eller aktivitet som drives i det enkelte selskapet, som er vurderingstemaet. Mer overordnede strategiske beslutninger på konsernnivå vil normalt ikke være relevante.

Med «*ledelse*» menes daglig ledelse og ledelse på styrenivå. Det kan i noen tilfeller være vanskelig å avgjøre hvem som inngår i den daglige ledelsen. Dette må vurderes konkret med utgangspunktet i at dette normalt vil være den gruppe personer som er nærmest underordnet styret (typisk daglig leder, samt personer som har overordnet ansvar for økonomi, personal og sentrale virksomhetsområder).

Annet punktum gir veiledning for den konkrete vurderingen som skal foretas etter første punktum: «*I vurderingen av om reell ledelse er i*

Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.». Veiledningen var ikke inntatt i høringsnotatets lovforslag, men det fremgikk av høringsnotatet at dette var momenter som skulle tas i betraktning.

Av ordlyden fremgår at de viktigste momentene og utgangspunktet for vurderingen er hvor faktisk ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves. Utøves ledelse på styrenivå og daglig ledelse i utlandet, er det normalt ikke nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter rundt selskapets organisering og virksomhet for å avgjøre om selskapet er hjemmehørende i riket (ledelsen vil ikke være i Norge). Utøves ledelse på styrenivå og daglig ledelse i Norge, er det normalt heller ikke nødvendig å se hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet (ledelsen vil være i Norge).

Departementet antar at det normalt vil være ukomplisert å avgjøre hvor «*daglig ledelse utøves.*». Dette vil som hovedregel være stedet hvor de som inngår i den daglige ledelsen arbeider og oppholder seg. Departementet legger til at om et utenlandsk selskap lar et selskap hjemmehørende i riket ta seg av hele eller deler av dets daglige ledelse, og denne ledelsen også utøves i Norge, må denne daglige ledelsen anses utøvd i Norge. Det er ikke relevant i denne sammenheng at selve beslutningen om å sette bort den daglige ledelse er truffet i utlandet. Hvis det er nødvendig å se nærmere på forholdet mellom ledelse på styrenivå og daglig ledelse, gjøres dette ved å ta utgangspunkt i fordelingen av ansvar og kompetanse som følger av norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis.

Det kan være mer krevende å avgjøre hvor «*ledelse på styrenivå [...] utøves.*», det vil si hvor kompetansen som materielt sett hører inn under styret, etter norsk selskapsrett og vanlig forretningsmessig praksis, utøves. Et naturlig utgangspunkt er å se hen til hvor styremøtene formelt avholdes, men dette gir ikke alltid et riktig bilde av hvor ledelse på styrenivå faktisk utøves. Økt internasjonalisering og bedre kommunikasjons-teknologi har medført at det ikke er uvanlig at styremedlemmer er bosatt i ulike land, at styremøter avholdes uten fysiske møter eller avholdes på ulike steder. Bedre kommunikasjonsteknologi bidrar også til økt fleksibilitet for hvor styremedlemmer kan utføre sine verv. Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at stedet hvor styremøtene formelt avholdes, også er stedet hvor ledelse på styrenivå utøves. Ved vurderingen av

hvor ledelse på styrenivå utøves, må det eventuelt også ses hen til andre relevante omstendigheter enn hvor styremøtene formelt finner sted. En slik særlig relevant omstendighet er hvor styremedlemmene vanligvis utfører sine verv og oppholder seg.

Av annet punktum fremgår at «også øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet» er relevante. Slike øvrige omstendigheter er særlig hvor generalforsamlingene avholdes, hvor selskapets kontorer befinner seg og hvor selskapets virksomhet eventuelt kan sies å drives. Ved å også kunne ta slike omstendigheter med i vurderingen, vil det gi et enda bedre grunnlag for å kunne bestemme om den reelle ledelsen av selskapet finner sted i Norge og om selskapet har en slik tilknytning til Norge at det er å anse som hjemmehørende i riket. Når det er usikkerhet om hvor stedet for ledelse på styrenivå og/eller daglig ledelse utøves, er det naturlig at disse momentene får en mer sentral plass i bostedsvurderingen. I den sammenheng vil det også være relevant å se hen til stedet hvor de som inngår i styret og daglig ledelse normalt arbeider og oppholder seg.

En særlig problemstilling oppstår når den reelle ledelsen på styrenivå utøves i Norge og daglig ledelse ikke utøves her (eller omvendt), såkalt «delt ledelse». I slike tilfeller kan det argumenteres for at ledelsen av selskapet ikke finner sted i Norge, så lenge ledelsen på styrenivå ikke utøves her. I det motsatte tilfellet, det vil si når ledelsen på styrenivå utøves i Norge, kan det argumenteres for at ledelsen av selskapet finner sted i Norge. I høringsnotatet ble det lagt til grunn at det ikke er en presumsjon for at reell ledelse på styrenivå vil være avgjørende. Synspunktet er i samsvar med kommentarene til OECDs mønsteravtale (2014) til vurderingen av «stedet for virkelig ledelse». Det er også i samsvar med det som følger av ny art. 4 (3) i mønsteravtalen. Departementet påpekte at i tilfeller av delt ledelse, må det også ses hen til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet. Departementet mener det er hensiktsmessig å gi noe mer veiledning for slike tilfeller.

Departementet understreker at hensikten med endringen, er å gi en regel som er bedre egnet til å fange opp hvor selskapet reelt sett ledes fra. Regelen åpner for en dynamisk tolkning av ledelse gjennom sin generelle utforming. I tilfeller av delt ledelse vil stedet for ledelse på styrenivå og styrets funksjoner være et tungtveiende moment. Etter regelen skal det likevel ses hen til andre forhold, herunder hvilke oppgaver som faktisk utøves av henholdsvis styret og daglige ledelse. En

daglig ledelse som for eksempel er gitt vide fullmakter, vil trekke bostedsvurderingen i retning av at selskapet er hjemmehørende der daglig ledelse utøves. Øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet skal også inngå i vurderingen, og vil kunne være særlig relevant der det er såkalt delt ledelse.

Hvis for eksempel A Ltd. sin ledelse på styrenivå utøves i land A, mens daglig ledelse utøves i Norge, må det altså gjøres en totalvurdering. Stedet for ledelse på styrenivå og styrets funksjoner vil være et tungtveiende moment i vurderingen av hvor A Ltd. er hjemmehørende. En daglig ledelse som utøves i Norge og som for eksempel er gitt vide fullmakter, vil trekke bostedsvurderingen i retning av at A Ltd. har reell ledelse i Norge. I vurderingen vil også momenter som hvor A Ltd. sin generalforsamlingen avholdes, hvor investeringsbeslutninger tas, hvor hovedkontoret er og hvor operativ virksomhet skjer, inngå i vurderingen av hvor selskapets tilknytning er sterkest. Hvilken betydning det enkelte momentet vil ha, avhenger av selskapets aktivitet.

8.5.3 Unntak for selskap bosatt i annet land etter skatteavtale

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet, og foreslår å innføre en regel som innebærer at selskap bosatt i et annet land etter skatteavtale, ikke skal regnes som hjemmehørende i riket. Det betyr at et selskap ikke lenger skal kunne opprettholde status som hjemmehørende i Norge etter internretten, hvis den aktuelle skatteavtalen legger selskapets bosted til det andre landet.

Departementet viser til at en slik regel er en anbefalt alternativ regel i BEPS-prosjektet. Det er riktig at få land har en slik regel i sin internrett, men det må nok delvis sees i sammenheng med at det har blitt mer fokus på disse problemstillingene de senere årene. Departementet kjenner til at Canada, Storbritannia og Sør-Afrika har en slik regel i sin lovgivning.

Handelshøyskolen BI har vist til at Norge vil oppgi rett til å skattlegge utbytte utdelt fra et slikt selskap til en aksjonær i tredjeland. Videre at man vil oppgi beskatningsrett til et slikt selskaps virksomhetsinntekt ved fast driftssted i tredjeland. Departementet er ikke enig i at Norge normalt vil oppgi beskatningsrett i de nevnte tilfellene. Det følger av OECDs mønsteravtale art. 10 (5) at Norge ikke har beskatningsrett til utbytte utdelt fra et selskap bosatt i det andre landet til en aksjonær i et tredjeland. Det samme gjelder beskat-

ningsrett til et slikt selskaps virksomhetsinntekt ved fast driftssted i tredjeland, jf. art. 7 (1). Departementet legger til at verken beskatning basert på kildeprinsippet eller residensprinsippet, tilsier at Norge skal kunne skattlegge slike inntekter.

Skatteavtaleregelen er ment å motvirke uheldige utslag av manglende samsvar mellom et selskaps status som hjemmehørende etter internretten og etter skatteavtale. En slik situasjon legger til rette for uønskede tilpasningsmuligheter ved at skattyter som internrettslig bosatt kan nyte godt av for eksempel konsernbidragsordningen, rett til andre fradrag og fritaksmetoden, samtidig som selskapet tilstås fordeler etter skatteavtale som bosatt i det andre landet. Departementet mener det er behov for å avskjære slike utilsiktede virkninger. Departementet har vurdert de negative sidene ved skatteavtaleregelen, men har kommet til at fordelene ved en slik regel, både for skattesystemets funksjon som sådan og for skattyter, taler for en slik regel. Departementet legger til at uønskede tilpasninger kan rammes av gjennomskjæringsregelen.

Departementet foreslår at skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd skal lyde: «*Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.*»

Regelen får anvendelse når et selskap er stiftet i henhold til norsk selskapsrett eller har reell ledelse i Norge, og selskapet er hjemmehørende i den annen stat etter internretten i den annen stat, og selskapet iht. konfliktløsningsbestemmelsen i den relevante skatteavtalen Norge har inngått med den annen stat, er bosatt i den annen stat. Bostedsspørsmålet må altså være løst etter skatteavtalen. Regelen får derfor ikke anvendelse når skatteavtalen ikke inneholder en konfliktløsningsbestemmelse.

Det må skilles mellom to typetilfeller av konfliktløsningsbestemmelser, i skatteavtalene.

Det første typetilfellet er skatteavtaler som bruker virkelig ledelse («place of effective management») eller tilsvarende kriterier. I slike tilfeller må selskapet i forbindelse med skattemeldingen vurdere i hvilken stat det skal anses bosatt etter skatteavtalen. Dersom selskapet påberoper seg å være skatteavtalebosatt i den annen stat, må dette kunne dokumenteres.

Det andre typetilfellet er skatteavtaler hvor landenes kompetente myndigheter skal ta stilling til hvor selskapet skal anses bosatt etter skatteavtalen. I en slik sak må selskapet be skattemyndighetene løse spørsmålet med den andre stats kompetende myndigheter. I påvente av en kompetent

myndighetsavtale som avgjør bostedsspørsmålet, vil selskapet ikke oppfylle vilkåret om å være bosatt i en annen stat etter skatteavtale.

Det ble ikke uttrykkelig uttalt i høringsnotatet at skatteavtaleregelen gjelder uavhengig av om et selskap påberoper seg å være skatteavtalebosatt i en annen stat. Dette følger imidlertid av at det etter skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd er et selvstendig vilkår for å være hjemmehørende i Norge, at selskapet ikke samtidig er skatteavtalebosatt i en annen stat. Departementet viser ellers til at status som hjemmehørende i riket, vil opphøre fra det tidspunkt selskapet er skatteavtalebosatt i den annen stat. Departementet viser også til at det i dialog med den andre statens myndigheter, vil kunne tas stilling til skatteavtalebosted for både tidligere og fremtidige år.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd.

8.5.4 Tilgang til nødvendige opplysninger for skattemyndighetene

Departementet er enig med høringsinstansene som fremhever at det er viktig at skattemyndighetene har mulighet til å vurdere og føre kontroll med hvor reell ledelse finner sted. Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 skal skattepliktige og andre etter krav fra skattemyndighetene, blant annet gi opplysninger som kan ha betydning for den skattepliktiges skatteplikt eller kontrollen av denne. Det er den til enhver tid gjeldende materielle skatte- og avgiftslovgivningen som setter skrankene for hvilke opplysninger som kan innhentes. Opplysningsplikten er knyttet til opplysningens innhold og ikke til hvor opplysningen finnes. Det er uten betydning om opplysningene finnes i fysiske dokumenter, i arkiv, på ulike lagringsmedia eller lignende. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene. Med «*opplysninger*» menes faktiske opplysninger.

I skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav b er «*skattepliktig*» definert som fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt. Med «*andre*» menes juridiske eller fysiske personer som man ikke vet om har skatteplikt, og hvor nærmere kontroll er nødvendig for å avdekke om slik plikt foreligger. Det fremgår av § 10-10 at selskapets plikter påhviler daglig leder eller styrelederen, dersom selskapet ikke har daglig leder.

Ved kontroll av hvor et selskap er hjemmehørende, vil kontrollobjektet være det selskapet hvor det skal undersøkes nærmere hvor reell ledelse finner sted. Etter aksjeloven kapittel 6 og

allmennaksjeloven kapittel 6 regnes styre, daglig leder og bedriftsforsamling som selskapets ledelse. Opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 10-1 omfatter derfor også styret. Etter departementets oppfatning er det klart at skattemyndighetene kan kreve innsyn i for eksempel referater fra styremøter, styrets beslutninger og styrets korrespondanse mellom f.eks. styret og daglig leder.

Etter departementets oppfatning vil styremedlemmene i denne sammenhengen også være en del av selskapet som det kan kreves opplysninger fra. Utøvelsen av styrevervet er personlig, men inngår som en del av selskapets ledelse. Slik departementet ser det, er styremedlemmene ikke å anse som tredjeparter overfor selskapet etter skatteforvaltningsloven § 10-2 for så vidt gjelder selskapets skatteforhold, men en del av selskapets ledelse. Etter departementets oppfatning kan skattemyndighetene derfor også kreve innsyn i korrespondanse mellom styremedlemmene i den utstrekning korrespondansen gjelder forhold av betydningen for selskapets skatteplikt og kontroll.

8.5.5 Overgangsregler for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse

Departementet fastholder høringsforslaget, men justerer forslaget i samsvar med innspillet om utsatt virkningstidspunkt for selskap med avvikende regnskapsår (se punkt 8.7).

Flere høringsinstanser har uttrykt et ønske om at det istedenfor overgangsregler gis generelle regler for skattemessige inngangsverdier for selskap stiftet i utlandet som blir hjemmehørende i riket, og at denne reguleringen baserer seg på eiendelens markedsverdi som nye skatteverdier.

Departementet har forståelse for ønsket om generelle regler, men viser til at det for driftsmidler allerede finnes etablerte regler i skatteloven som får anvendelse ved fastsettelse av inngangsverdi (anskaffelsesprisen redusert med beregnede avskrivninger). Dette er innarbeidede og generelle regler, med rekkevidde ut over de type-tilfellene som er aktuelle i forbindelse med endring av hjemmehørendebegrepet. En endring av disse reglene vil kreve en bredere vurdering enn det som har vært nødvendig som følge av endringene i hjemmehørendebegrepet og behovet for fastsettelse av skattemessig åpningsbalanse i denne forbindelse. Departementet finner det derfor ikke hensiktsmessig å endre disse reglene nå. Det kan eventuelt senere bli aktuelt å vurdere en endring i retning av mer generelle regler for fastsettelse av inngangsverdi ved inntreden av skatteplikt til Norge.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at inngangsverdi for driftsmidler for selskap som blir skattepliktig til Norge etter endring av skatteloven § 2-2, fastsettes i samsvar med bestemmelsene i skatteloven §§ 14-60 til 14-62 per 31.12.2018. Det innebærer at driftsmidlenes inngangsverdi ved inntreden av norsk skatteplikt skal være anskaffelsesverdi redusert med beregnede avskrivninger for eiertiden frem til inntakstidspunktet. For andre eiendeler enn driftsmidler, samt gjeldsposter og forpliktelser foreslår departementet at markedsverdi per 31.12.2018 skal legges til grunn som skattemessig inngangsverdi. Selskap som blir skattepliktige til Norge som hjemmehørende etter endringen, men som allerede er begrenset skattepliktige til Norge og dermed har driftsmidler, eiendeler og/eller gjeld med norsk skattemessig verdi, skal for disses del videreføre eksisterende skattemessige verdier ved overgangen. Det samme gjelder for NOKUS-selskap som blir skattepliktig til riket som følge av endringene av skatteloven § 2-2 første ledd. Her foreslås det å videreføre skattemessig verdi på eiendeler og gjeld som er fastsatt på selskapets hånd per 31.12.2018 ved beskatning av eierne. For selskap med avvikende regnskapsår og som får utsatt virkningstidspunkt for lovendringene, foreslås at skattemessige verdier på driftsmidler, eiendeler og forpliktelser fastsettes på selskapets hånd per siste dag i det regnskapsåret som går forut for det regnskapsåret endringene får virkning.

Departementet viser til forslag til overgangsregel for fastsetting av skattemessig åpningsbalanse.

8.5.6 Plikt til å levere skattemelding

Departementet viser til at selskap som likevel ikke skal anses bosatt i Norge på grunn av den nye skatteavtaleregelen i skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd, allerede har plikt til å levere skattemelding. Med henvisning til Skatteetatens kontrollbehov foreslo departementet i høringsforslaget å videreføre denne plikten, jf. forslag til endring i skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a. Departementet opprettholder forslaget.

Skatteetaten aksepterer i dag såkalte «null-skattemeldinger» fra slike selskap, det vil si at det i skattemeldingen oppgis at selskapet ikke har skattepliktig inntekt til Norge og det gis en kortfattet begrunnelse. Departementet mener det ikke vil være uforholdsmessig byrdefullt å videreføre en slik regel. Skatteetaten vil bli bedt om å vurdere og eventuelt publisere nærmere retningslinjer om utfylling av skattemelding for slike selskap, samt se

på behovet for eventuelle endringer i skattemeldingen.

Pliktene til å levere oppgave over opplysninger om kontrollerte transaksjoner og utarbeide internprisingsdokumentasjon var ikke omtalt i høringsforslaget. Det er likevel ikke tvilsomt at selskap som fyller vilkårene i forslag til skatteloven § 2-2 nytt åttende ledd har disse rapporteringspliktene. *Skattedirektoratet* mener det ikke er nødvendig å opprettholde disse pliktene for slike selskap uten skattepliktig virksomhet i Norge. Departementet er i utgangspunktet enig, men ser behov for å utrede dette spørsmålet nærmere og foreslår ingen endring nå.

Departementet viser til forslag til endring av skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd bokstav a.

8.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Departementet antar at forslagens hovedvirkning vil være at det virker preventivt mot skattetilpasninger. Departementet antar videre at regelendringene vil medføre at noen flere selskap blir ansett hjemmehørende i riket enn etter gjeldende rett. Dette vil kunne gi noe merproveny fra selskapsskatten. Departementet påpeker at selskap stiftet i utlandet med virksomhet i Norge i utgangspunktet allerede beskattes etter bestemmelser om begrenset skatteplikt. Forslaget vil heller ikke medføre norsk beskatning av datterselskap med reell ledelse i utlandet. Selskap som får skatteplikt som følge av forslaget, vil kunne få redusert skatteøkningen med kreditfradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet etter reglene i skatteloven §§ 16–20 flg. Selskap som i utgangspunktet berøres slik at de vil få skatteplikt i Norge med forslaget, vil også kunne tilpasse seg lovendringene. Disse forholdene taler for at antallet selskap som vil få skatteplikt og økt utlignet skatt til Norge i 2019 som følge av forslaget, vil være forholdsvis begrenset. Innspillene i høringsrunden gir for så vidt heller ikke grunn til å anta at forslaget vil føre til en stor økning i skattepliktige

selskap etter skatteloven § 2-2 første ledd. Departementet antar derfor at provenyvirkningene vil være nokså begrenset. På svært usikkert grunnlag anslås forslaget å øke skatteinntektene årlig med 50 mill. kroner. Provenyøkningen påløper i 2019 og bokføres i 2020.

Skatteetaten antar at regelendringene vil kunne kreve noen mindre systemendringer. Skatteetaten påpeker at en konsekvens av regelendringene kan være en økning i antall saker med dobbelt bosted, som krever involvering av andre lands myndigheter. Videre påpeker Skatteetaten at selv om det ikke kan forventes en stor økning i skattemanntallet av selskap skattepliktige etter skatteloven § 2-2 første ledd, så vil trolig endringene for noen selskap medføre en fornyet og mer kompleks vurdering, slik at det kan påregnes å gå med mer ressurser i saksbehandlingen.

Regelendringene antas, som nevnt, å medføre at noen flere selskap vil bli ansett skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd enn i dag. For disse selskapene vil forslaget medføre økonomiske og administrative konsekvenser. Det må også forventes at forslaget vil ha konsekvenser for selskap som ikke blir ansett skattepliktig etter § 2-2 første ledd, nærmere bestemt knyttet opp til en prosess med evaluering av eventuell skatteplikt. Disse økonomiske og administrative konsekvensene er utfordrende å kvantifisere, men departementet legger til grunn at de ikke vil være av et slikt omfang at forslaget ikke bør gjennomføres.

8.7 Ikrafttredelse og virkningstidspunkt

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019. For selskap med avvikende regnskapsår, dvs. som starter etter 1. januar 2019, foreslås det å gi lovendringene i skatteloven virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2019, men uansett ikke senere enn 1. januar 2020.

9 Endringer i rentebegrensingsreglene

9.1 Innledning og sammendrag

Høy kapitalmobilitet og en stadig mer utbredt globalisering av store foretak gjør at flytting av overskudd mellom skattejurisdiksjoner har økt. Et flernasjonalt konsern vil ha insentiv til å plassere mye gjeld og rentekostnader i de konsernselskapene som er hjemmehørende i land der skattesatsen er relativt sett høy, som i Norge. Slik skattetilpasning er ugunstig for land med relativt høyt skattenivå. Det svekker skatteinntektene og leder til en uheldig konkurransevridning til fordel for flernasjonale konsern som har mulighet til å utnytte forskjeller i ulike lands skatteregler. I tillegg er det uheldig at skattesystemet legger opp til at det brukes mye ressurser på å tilpasse seg skattereglene.

I 2014 innførte Norge en regel som begrenser fradraget for renter på lån mellom nærstående parter (interne renter). Et flernasjonalt konsern kan likevel innrette seg slik at konsernselskapene i land med relativt høy skattesats finansieres med mye eksterne gjeld, mens selskapene i land med lavere skattesats finansieres med tilsvarende lite eksterne gjeld, uten at den samlede gjeldsbelastningen i konsernet øker. Skatteutvalget påpekte at overskuddsflytting også kan skje gjennom renter på lån fra uavhengig part (eksterne renter), og anbefalte å inkludere eksterne renter i rentebegrensingsregelen, jf. NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*. Dette er også i tråd med anbefalingene fra OECD/G20 om tiltak for å motvirke overskuddsflytting (BEPS-prosjektet).

For å motvirke overskuddsflytting som skjer gjennom renter på lån fra uavhengig part, foreslår departementet at gjeldende rentebegrensingsregel utvides til å omfatte eksterne renter for skattyter i konsern. Dersom netto rentekostnader overstiger fradragssammenhengens ramme på 25 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse (skattemessig EBITDA), skal både interne og eksterne rentekostnader avskjæres.

Når eksterne renter, som renter på banklån, omfattes av rentefradragsbegrensningen, øker faren for at renter i ordinære låneforhold rammes.

Det foreslås derfor innført en todelt unntaksregel som tar utgangspunkt i egenkapitalandelen i regnskapsmessig balanse. Hvis skattyter godtgjør at forholdet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i regnskapsmessig balanse ikke er lavere enn forholdet mellom egenkapital og balansesum i konsernregnskapet, kan skattyter likevel kreve fullt fradrag for sine rentekostnader i inntektsåret. Hvis skattyter er i et konsern med flere skattepliktige enheter i Norge, kan skattyter alternativt kreve fullt fradrag for sine rentekostnader i inntektsåret dersom det godtgjøres at egenkapitalandelen for de norske enhetene i konsernet samlet sett ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Skattyters regnskap, eller alternativt det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, må være utarbeidet etter samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernregnskapet. For å få et godt sammenligningsgrunnlag, foreslår departementet også visse andre justeringer i regnskapet ved beregningen av egenkapitalandelen.

En utvidelse av rentebegrensingsregelen til å gjelde eksterne renter for skattyter i konsern, og innføring av en todelt unntaksregel basert på regnskapsmessig egenkapitalandel, vil gjøre regelverket mer komplisert. For å begrense de administrative kostnadene for skattyterne og skattemyndighetene foreslås det at rentebegrensingsreglene i konsern bare kommer til anvendelse dersom netto rentekostnader i inntektsåret overstiger et terskelbeløp på 25 mill. kroner. Hvis skattyter er i et konsern med flere skattepliktige enheter i Norge, gjelder terskelbeløpet samlet for netto rentekostnader i de norske enhetene i konsernet.

Gjeldende regel om begrensning av fradraget for renter som betales til en nærstående långiver, foreslås videreført for skattyter som ikke er i konsern. Videre foreslår departementet at regelen på visse vilkår skal gjelde for skattyter i konsern som betaler renter på gjeld til nærstående långiver utenfor konsernet. Det betyr at en skattyter i konsern, som kan godtgjøre at egenkapitalandelen tilfredsstiller kravet etter unntaksregelen, likevel

kan få avskåret fradraget for renter til nærstående utenfor konsernet. Det foreslås et terskelbeløp på 5 mill. kroner for at rentebegrensingsregelen mellom nærstående skal komme til anvendelse.

Departementet foreslår å beholde fradragssammenheng på 25 pst. av skattemessig EBITDA, og rentebegrepet i gjeldende rentebegrensingsregel. Videre foreslås at det fortsatt skal gjelde en fremføringsadgang på ti år for avskårte rentekostnader. Departementet foreslår at avskårte rentekostnader kan fremføres selv om summen av årets rentekostnader og rentekostnader til fremføring er lavere enn terskelbeløpet.

Unntaket fra rentebegrensingsreglene for finansforetak, foreslås videreført.

Petroleumsselskap som skatlegges etter petroleumsskatteloven, er ikke omfattet av forslaget til rentebegrensingsregler her.

De foreslåtte reglene vil motvirke overskuddsflytting i flernasjonale konsern og dermed bidra til større grad av likebehandling av nasjonale og flernasjonale selskap. Forslaget ligger innenfor OECD/G20s BEPS-anbefalinger og modellen i artikkel 4 i EUs skatteomgåelsesdirektiv. Det er videre i tråd med enigheten på Stortinget om en skattereform.

Ved å motvirke overskuddsflytting vil endringene bidra til likere konkurransevilkår og dermed til mer samfunnsøkonomisk lønnsomme investeringer. Det antas at statens inntekter på kort sikt vil øke noe som følge av forslaget. På usikkert grunnlag anslås forslaget å øke provenyet med 600 mill. kroner påløpt i 2019, som bokføres i 2020. På lang sikt er tiltaket viktig for å sikre eksisterende skattegrunnlag.

Unntaksreglene må nødvendigvis bli forholdsvis kompliserte for å ivareta hensynet til treffsikkerhet, og for å unngå uønskede tilpasningsmuligheter. De foreslåtte unntaksreglene kan derfor medføre vesentlige administrative byrder for både skattemyndigheter og skattytere. Unntaksreglene er likevel bare aktuelle når netto rentekostnader overstiger 25 mill. kroner, og vil dermed bare bli påberopt i tilfeller der konsernet potensielt oppnår betydelig besparelse gjennom å unngå avskjæring av rentefradrag.

Det foreslås at endringene i rentebegrensingsreglene tas inn i gjeldende § 6-41 i skatteloven.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

9.2 Behovet for å begrense rentefradraget

Kostnader knyttet til gjeldsfinansiering (renter) er fradragsberettigede i den norske selskapsskatten i motsetning til kostnader knyttet til egenkapitalfinansiering (utbytte). Renteinntekter er skattepliktige på mottakers hånd, mens avkastning av egenkapital (utbytte og gevinster) er skattefri for selskap. For norske, personlige aksjonærer skjermes alternativavkastningen av å binde egenkapital gjennom et skjermingsfradrag. Dette gjør at gjeld og egenkapital behandles skattemessig nøytralt innenfor det norske skattesystemet når skattesubjektene er norske. Ved grenseoverskridende investeringer kan dette være annerledes.

Kombinasjonen av høy kapitalmobilitet og en stadig mer utbredt globalisering av store foretak, gjør at flytting av finansiell kapital mellom skattejurisdiksjoner har økt de senere årene. Et flernasjonalt konsern har insentiv til å plassere mye av konsernets gjeld og rentekostnader i de konsernselskapene som er hjemmehørende i land der skattesatsen er relativt sett høy, som i Norge. Ved å utnytte skatteforskjellene mellom land oppnår konsernet at samlet skattebelastning reduseres. En slik skattemotivert, strategisk allokering av gjeld fører til at flernasjonale konsern kan øke den samlede verdien av sine rentefradrag uten å øke den samlede gjeldsbelastningen i konsernet. Denne strategien omtales gjerne som gjeldsskifting («debt shifting» på engelsk), og resultatet av en slik strategi blir såkalt «tynn kapitalisering» av konsernselskapene i normalskatteland. Selskap betegnes som tynt kapitaliserte hvis de har en lavere egenkapitalgrad enn de ville hatt dersom skatteforskjeller ikke hadde hatt innvirkning på finansieringen.

Skatteplanlegging med rentefradrag medfører betydelig provenytab. Samtidig vrir konkurransen fordi flernasjonale virksomheter kan betale betydelig mindre skatt enn rene nasjonale selskap som ikke har samme tilpasningsmuligheter. Dette er lite økonomisk effektivt og svekker legitimiteten til skattesystemet. Det er også lite verdiskapende for samfunnet at selskapene bruker ressurser på å utnytte satsforskjeller mellom land.

Et grunnleggende prinsipp ved beskatning av grenseoverskridende investeringer er at beskatningen skal skje der verdiskapingen skjer. Dette prinsippet utfordres av økt internasjonal kapitalmobilitet og av betydelige endringer i næringsstruktur og produksjonsmetoder som følge av økt globalisering og digitalisering. Overskuddsflytting over landegrensene, blant annet gjennom

tynn kapitalisering og skattemessig strategisk plassering av gjeld, bidrar til å svekke sammenhengen mellom den faktiske inntektsopptjeningen og skattingen. Videre kan fradragsberettigede rentekostnader benyttes til å finansiere skattefrie inntekter. En innstramning i rentefradraget for å motvirke skattetilpasninger vil beskytte det norske skattefundamentet samtidig som konkurranseforholdet mellom nasjonale og flernasjonale selskap utjevnes. Det kan også bidra til å sikre skattesystemets legitimitet gjennom å styrke prinsippet om at skatten skal betales der virksomheten har sin aktivitet.

Norge hadde frem til 2013 en selskapsskattesats på 28 pst. På dette tidspunktet hadde mange land innført regler som begrenser rentefradraget, og gjennomsnittlig selskapsskattesats i EU-landene hadde falt fra 35,3 pst. i 1995 til 23,5 pst. i 2012. Følgelig var det relativt lønnsomt og nokså enkelt å redusere skatten i Norge gjennom tynn kapitalisering. Empiriske studier viser at flernasjonale konsern driver utstrakt skatteplanlegging gjennom å plassere gjeld i selskap i normalskatte-land. Fra 2014 ble det innført begrensninger i rentefradraget, og selskapsskattesatsen ble redusert til 27 pst. og gradvis videre til 23 pst. i 2018. Regjeringen foreslår i budsjettet for 2019 at selskapsskattesatsen skal senkes ytterligere til 22 pst.

Rentebegrensningsreglene som ble innført i 2014, begrenser renter til nærstående part etter en EBITDA-regel, jf. punkt 9.3 nedenfor. Renter betalt til uavhengig part avskjæres ikke, men kan fortrenge fradrag for interne renter.

Skatteutvalget påpekte at det ikke bare er intern gjeld som kan danne grunnlaget for skattetilpasninger gjennom rentefradraget, se kapittel 8 i NOU 2014: 13. Et flernasjonalt konsern kan innrette seg slik at konsernselskapene i normalskatte-land finansieres med mye ekstern gjeld, mens selskapene i lavskatteland finansieres med tilsvarende lite ekstern gjeld. På denne måten får konsernet utnyttet høye rentefradrag, for eksempel i Norge, uten at konsernets samlede gjeldsandel påvirkes. Slike gjeldsopptak kan også muliggjøres for eksempel gjennom direkte garantier fra et utenlandsk morselskap, eller indirekte gjennom konserntilhørighet til solide, tykt kapitaliserte selskap. Det vises til litteraturhenvisningene i utredningens punkt 8.3.1 for det empiriske belegget utvalget har for at ekstern gjeld i tillegg til intern gjeld benyttes i overskuddsflytting i form av gjeldsskifting.

I gjeldende regel er de mest åpenbare omgåelsene forsøkt hindret gjennom særlige unntak som medfører at visse eksterne renter behandles som

interne renter. Selv med slike regler vil et konsern kunne benytte ekstern gjeld til å flytte overskudd til andre selskap i konsernet. Det er derfor ønskelig også å begrense muligheten til å tilpasse seg gjennom høye rentefradrag på ekstern gjeld. Flertallet i Skatteutvalget anbefalte å videreføre en sjablongmessig, resultatbasert rentebegrensningsregel, men foreslo at også eksterne renter skal avskjæres i rentebegrensningen.

Dette synspunktet er også i tråd med anbefalingene til OECD/G20 i tiltakspunkt 4 fra arbeidet med å motvirke overskuddsflytting (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting), jf. punkt 9.4.1. Det er viktig at en sjablongmessig rentebegrensningsregel som også begrenser fradragsretten for eksterne renter, er målrettet. OECD anbefaler derfor å samtidig innføre en global unntaksregel som skjermer selskap som ikke anses å drive overskuddsflytting gjennom rentefradraget.

I Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt* la departementet til grunn at gjeldende rentebegrensningsregel basert på skattemessig EBITDA bør videreføres, men at også eksterne renter prinsipielt bør omfattes av rentefradragsbegrensningen. Ved å inkludere eksterne renter vil begrensningen også ramme fradrag for ordinære rentekostnader i selskap som ikke driver, eller ikke har mulighet til å drive, overskuddsflytting. Etter departementets vurdering var det ikke grunn til å avskjære fradrag for rentekostnader i ordinære låneforhold der det ikke er risiko for overskuddsflytting. Departementet uttalte derfor at en ville utrede alternative løsninger for å hindre at ordinære låneforhold rammes av rentefradragsbegrensningen, og herunder vurdere OECDs anbefalinger om nasjonale rentebegrensningsregler.

Finanskomiteen støttet i Innst. 273 S (2015–2016) at også eksterne rentekostnader bør omfattes av rentebegrensningsregelen, men uttalte at regelen bør utformes på en måte som i minst mulig grad rammer ordinære låneforhold, jf. enigheten i Stortinget om en skattereform. I tråd med dette sendte Finansdepartementet i mai 2017 på høring et forslag om endring av rentebegrensningsregelen, se punkt 9.6.

Det er krevende å utforme rentebegrensningsregler som motvirker overskuddsflytting gjennom rentefradraget, og som ikke har uønskede virkninger for forretningsmessig velbegrunnet virksomhet. I denne proposisjonen fremmer regjeringen forslag om endringer i rentebegrensningsregelen som i hovedtrekk er i samsvar med forslaget i høringsnotatet. Det vises til nærmere omtale nedenfor av forslag om EBITDA-regel i konsern (punkt 9.7), balansebasert unntaksregel (punkt

9.8) og EBITDA-regel mellom nærstående (punkt 9.9).

Som det fremgår i punkt 9.5, foretar mange land for tiden endringer i rentebegrensningsreglene, særlig på bakgrunn av OECDs BEPS-prosjekt og EUs skatteomgåelsesdirektiv, se punkt 9.4. Både OECDs BEPS-anbefalinger og EUs skatteomgåelsesdirektiv gir flere valgmuligheter når det gjelder den nærmere utformingen av nasjonale rentebegrensningsregler, blant annet om modell for eventuell unntaksregel, størrelse på terskelbeløp, fremføring av avskårte rentekostnader og ubenyttet fradragssramme, tilleggsregler osv. Det er vanskelig i dag å vite i hvilken retning utviklingen vil gå internasjonalt, herunder med hensyn til eventuell harmonisering av slike enkelt-elementer. På denne bakgrunn fremmer departementet i denne proposisjonen i hovedsak forslag som anses nødvendige for at rentefradragsbegrensningen også skal motvirke overskuddsflytting som skjer gjennom eksterne lån, jf. over. Departementet foreslår at det utover dette ikke gjøres vesentlige endringer i enkeltelementer i gjeldende regelverk før rettsutviklingen i andre land, særlig innenfor EU, i større grad er avklart. På grunnlag av erfaringer med reglene, og rettsutviklingen i andre land, vil departementet vurdere behovet for ytterligere endringer i regelverket fremover, både med hensyn til omgåelsesmuligheter og eventuelle negative konsekvenser for næringslivet.

De foreslåtte rentebegrensningsreglene er ikke til hinder for at skattemyndighetene også kan anvende skatteloven § 13-1 om tilsidesettelse i interessefelleskap dersom vilkårene etter denne bestemmelsen er oppfylt, jf. punkt 9.3. Skattemyndighetene kan for eksempel foreta en skjønnsmessig reduksjon av rentesatsen på gjeld til nærstående part. Ved anvendelsen av rentebegrensningsreglene skal en da benytte den rentestørrelsen som er akseptert ved skattefastsettelsen etter bruk av skatteloven § 13-1. Tilsvarende kan det være aktuelt å anvende den ulovfestede omgåelsesregelen ved siden av rentebegrensningsreglene som foreslås i skatteloven § 6-41.

9.3 Gjeldende rett

Utgangspunktet er at alle renter av skattyterens gjeld kommer til fradrag ved fastsetting av skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 6-40 første ledd. Dette gjelder uavhengig av om gjelden har tilknytning til skattepliktige inntekter. Renteinntekter på

lån er som hovedregel skattepliktige, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 første ledd bokstav b.

Hvis låneforholdet er inngått mellom parter i interessefelleskap (internprising), kan skattemyndighetene etter skatteloven § 13-1 fravike skattyters oppgaver og fastsette inntekten ved skjønn dersom det er grunn til å tro at inntekten er redusert på grunn av interessefelleskapet. Etter denne bestemmelsen kan skattemyndighetene omklassifisere intern gjeld til egenkapital for skatteformål dersom gjelden overstiger det som ville blitt avtalt mellom uavhengige parter (armlengdeprinsippet). Tilsvarende kan rentesatsen avtalt på internlån settes til markedsrente når vilkårene etter bestemmelsen er oppfylt.

For transaksjoner mellom flernasjonale foretak er armlengdeprinsippet nedfelt i OECDs mønsteravtale artikkel 9 punkt 1. En tilsvarende bestemmelse er inntatt i alle skatteavtalene som Norge har inngått etter 1963. Nærmere veiledning om anvendelsen av skatteavtalenes armlengdestandard er gitt i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter (OECD-retningslinjene). OECD-retningslinjenes status ble formalisert i 2008 gjennom en bestemmelse i skatteloven § 13-1 fjerde ledd.

Fradrag for renter kan også nektes etter den ulovfestede omgåelsesregelen i skatteretten. Et forslag om å lovfeste regelen ble sendt på høring i 2016, og saken er til behandling i departementet.

Med virkning fra inntektsåret 2014 er det innført en regel i skatteloven § 6-41 om begrensning av rentefradraget mellom nærstående parter. Regelen innebærer at fradrag for rentekostnader som overstiger 25 pst. av en særskilt fastsatt resultatstørrelse, avskjæres, jf. tredje ledd. Det er bare fradrag for renter betalt til nærstående långiver (interne renter) som eventuelt skal begrenses. Renter betalt til uavhengig part (eksterne renter) avskjæres ikke, men kan fortrenge fradrag for interne renter.

Etter skatteloven § 6-41 tredje ledd skal beregningen av rentefradragsrammen ta utgangspunkt i skattyterens alminnelige inntekt (eller årets underskudd) før eventuell begrensning i rentefradraget. Netto rentekostnader og skattemessige avskrivninger skal tilbakeføres i dette grunnlaget. Rammen for rentefradraget skal utgjøre 25 pst. av denne resultatstørrelsen (skattemessig EBITDA – Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization/Resultat før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger). Fradragssrammen ble redusert fra 30 pst. til 25 pst. med virkning fra inntektsåret 2016 for å begrense en større del av

rentefradragene som er ledd i overskuddsflytting, se Prop. 1 LS (2015–2016).

Et fremførbart underskudd fra tidligere år kan i utgangspunktet redusere alminnelig inntekt ned til null. Det er årets alminnelige inntekt før eventuell rentefradragsbegrensning som skal legges til grunn ved beregning av fradragsrammen. I et tilfelle der rentefradraget avskjæres, kan skattyter derfor få positiv alminnelig inntekt selv om skattyter har ytterligere underskudd til fremføring. Det er ikke adgang til å tilleggsfremføre underskudd etter at fradragsbegrensningen er gjennomført, jf. skatteloven § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Tilsvarende kan et selskap som omfattes av fradragsbegrensningen, bare få fradrag for avgitt konsernbidrag som ligger innenfor alminnelig inntekt før fradragsbegrensningen.

Netto rentekostnader omfatter i utgangspunktet alle rentekostnader og renteinntekter som ligger innenfor det alminnelige, skatterettslige rentebegrepet, herunder under- og overkurs ved låneopptak, jf. blant annet Skattedirektoratets uttalelse av 15. mars 2016 om det skatterettslige rentebegrepet. Etter skatteloven § 6-41 annet ledd skal gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skatteformål, i sin helhet regnes som renteinntekt eller rentekostnad. Det samme gjelder for gevinst og tap på fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen, men ikke for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet.

Med interne renter menes rentekostnader betalt til nærstående person, selskap eller innretning. For å anses som nærstående part kreves direkte eller indirekte eierskap eller kontroll med minst 50 pst., jf. skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Nærstående part kan være hjemmehørende i Norge eller i utlandet. For å begrense omgåelsesmuligheter, er også renter på visse lån til eksterne parter omfattet av regelen. Det gjelder blant annet tilfeller der en nærstående part har stilt sikkerhet for lånet fra en uavhengig part (for eksempel en bank). Det er likevel et unntak fra dette igjen hvis sikkerheten er stilt av et underliggende datterselskap, se Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 6-41-1.

Det gjelder et terskelbeløp på 5 mill. kroner for at rentebegrensningsregelen kommer til anvendelse. Hvis samlede eksterne og interne netto rentekostnader i selskapet er 5 mill. kroner eller lavere, skal rentefradraget ikke begrenses. Dersom netto rentekostnader overstiger 5 mill. kroner, gjelder rentefradragsbegrensningen fullt ut.

Fradragsbegrensningen beregnes individuelt for hver enkelt skattyter.

Gjeldende rentebegrensningsregel har bestemmelser om fremføring av avskårede rentekostnader. Etter skatteloven § 6-41 syvende ledd kan netto rentekostnader som er avskåret fordi de overstiger fradragsrammen, fremføres og fradras i alminnelig inntekt i ti påfølgende år. Fremføringsretten tar høyde for at et selskaps resultat av ulike grunner kan variere fra år til år og at investeringshorisonten i enkelte selskap kan være lang, se Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.14.

Fradrag i påfølgende år gis bare så langt samlede netto rentekostnader, dvs. summen av årets netto rentekostnader og fremførte rentekostnader, ligger innenfor fradragsrammen det aktuelle inntektsåret. Rentekostnader til fremføring kommer til fradrag før årets netto rentekostnader, jf. skatteloven § 6-41 syvende ledd siste punktum.

Etter gjeldende skatteloven § 6-41 tredje ledd siste punktum kan skattyter kreve fradrag for årets og fremførte rentekostnader innenfor fradragsrammen dersom summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring overstiger 5 mill. kroner. Bestemmelsen innebærer at avskårede rentekostnader ikke kan fremføres til fradrag innenfor fradragsrammen i inntektsåret hvis samlede rentekostnader (årets og fremførte) ligger under terskelbeløpet på 5 mill. kroner.

Rentebegrensningsregelen omfatter aksjeselskap og øvrige selskap og innretninger som får skatten fastsatt som eget skattesubjekt (selskapsfastsetting). Videre omfattes selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap, samt selskap og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 6-41 første ledd.

Finansforetak og petroleumsselskap er unntatt fra rentebegrensningsregelen i skatteloven § 6-41, jf. skatteloven § 6-41 åttende og niende ledd.

Gjeldende rentebegrensningsregel i skatteloven § 6-41 er ikke til hinder for at skattemyndighetene også anvender skatteloven § 13-1 dersom vilkårene etter sistnevnte bestemmelse er oppfylt. Det samme gjelder for den ulovfestede omgåelsesregelen.

9.4 Internasjonalt arbeid

9.4.1 OECD/G20s BEPS-prosjekt

Tiltakspunkt 4 i OECDs/G20s BEPS-prosjekt (heretter «OECDs BEPS-prosjekt») omhandler blant annet utformingen av nasjonale regler for å motvirke overskuddsflytting og uthuling av skatte-

grunnlaget gjennom rentefradraget. OECD la frem anbefalinger om nasjonale rentebegrensningsregler i en rapport i oktober 2015. Rapporten er oppdatert i desember 2016 (*Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments – Action 4 – 2016 Update*).

I BEPS-rapporten er det pekt på at risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget gjennom rentefradraget kan oppstå i særlig tre hovedscenarier: 1) ved at konsern plasserer høyere nivåer av gjeld til uavhengig part i land med høy skattesats, 2) ved at konsern benytter konserninterne lån til å generere rentefradrag utover konsernets faktisk eksterne rentekostnader, og 3) konsernet benytter intern eller ekstern gjeld til å generere skattefri inntekt. Litteraturhenvisningene til empiriske studier som OECD bruker til å underbygge at slike tilpasninger benyttes av flernasjonale konsern, fremkommer i avsnitt 4 i rapporten. OECD har for øvrig selv bidratt til litteraturen på området, se OECD Economics Department Working Papers No. 1357.

Hovedanbefalingen for å motvirke slik overskuddsflytting er en sjablongmessig rentebegrensningsregel (Fixed ratio rule) basert på en resultatstørrelse, skattemessig EBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization/Resultat før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger). Rentefradragsbegrensningen omfatter både interne og eksterne renter. Selskapet kan i inntektsåret kreve fradrag for netto rentekostnader (rentekostnader fratrukket renteinntekter) opp til en fastsatt andel av EBITDA (fradragsrammen). Fradragsrammen bør ligge innenfor et intervall mellom 10 pst. og 30 pst. av EBITDA, basert på nærmere angitte faktorer. Regelen bør som et minimum gjelde for selskap som inngår i et konsern.

I OECD-rapporten vises det til at noen konsern kan ha høy gjeld til uavhengig part av andre grunner enn skattetilpasning. Det anbefales derfor å ha en global EBITDA-regel (Group ratio rule) i kombinasjon med den sjablongmessige EBITDA-regelen. Den globale EBITDA-regelen innebærer at et selskap som har (netto) rentekostnader utover den sjablongmessige fradragsrammen, likevel kan få fradrag for netto rentekostnader opp til samme forholdstall som mellom renter og EBITDA på konsernnivå globalt. Av praktiske grunner anbefales det at den globale unntaksregelen tar utgangspunkt i regnskapsstørrelser.

Land kan alternativt velge en global regel basert på forholdstall i regnskapsmessig balanse, for eksempel «equity escape»-regelen som enkelte land benytter i dag (blant annet Tyskland

og Finland). Med en «equity escape»-regel sammenlignes et selskaps nivå på egenkapital og eandeler i balansen med tilsvarende forholdstall på konsernnivå globalt. Hvis egenkapitalandelen på selskapsnivå er (om lag) lik eller høyere enn egenkapitalandelen globalt, skjer det ingen begrensning av rentefradraget etter sjablongregelen. Et land kan også velge ikke å ha en global regel.

Land kan dessuten velge å unnta fra rentefradragsbegrensningen enheter som innebærer liten fare for overskuddsflytting. Det kan for eksempel settes en terskelverdi som unntar selskap med lave netto rentekostnader. Hvis et konsern har mer enn én enhet i et land, anbefales det at terskelbeløpet gjelder for samlede netto rentekostnader for alle konsernenhetene i landet. Videre kan det gis adgang til fremføring av avskåret rentefradrag eller ubenyttet fradragsramme for å avdempe virkninger av at overskudd kan variere over tid. Visse rentekostnader på lån fra uavhengig part for å finansiere allmennyttige offentlige prosjekter, kan også på nærmere vilkår unntas fra rentebegrensningsregelen.

I den oppdaterte BEPS-rapporten fra 2016 gis det nærmere veiledning om utformingen av og virkemåten til den globale EBITDA-regelen (beregningen av netto eksterne rentekostnader og EBITDA på globalt nivå, og behandlingen av selskap med underskudd/negativ EBITDA).

Rapporten omtaler også særtrekk ved bank- og forsikringsbransjen, som ofte har egne regulatoriske egenkapitalkrav mv. Det anbefales at det enkelte landet vurderer behovet for tilpassede regler for å motvirke overskuddsflytting på dette området, eventuelt unntak for disse bransjene fra rentebegrensningsregelen hvis risikoen for overskuddsflytting anses liten.

9.4.2 EUs direktiv mot skatteomgåelse

EU vedtok 12. juli 2016 et direktiv mot skatteomgåelse med direkte virkning for det indre markedet (*Anti Tax Avoidance Directive* (ATAD), heretter «EUs skatteomgåelsesdirektiv»). Direktivet gjelder rentebegrensning, exit-skatt, generell omgåelsesregel, kontrollerte utenlandske foretak og hybride instrumenter.

Direktivets fortale er innledet med en henvisning til behovet for at skatten betales der hvor overskudd og verdier skapes, og at dette har ført til OECDs BEPS-anbefalinger. Direktivet er en gjennomføring av BEPS-anbefalingene på EU-nivå. Reglene er generelle og angir et minste beskyttelsesnivå. Det vil si at det etter direktivet

er adgang til å ha strengere rentebegrensningsregler enn det som angis i direktivet.

Rentebegrensning er regulert i artikkel 4. Hovedregelen går ut på at netto rentekostnader bare er fradragsberettigede innenfor en andel av skattemessig EBITDA som ikke kan settes høyere enn 30 pst. Regelen gjelder i utgangspunktet alle skattytere som er gjenstand for selskapsbeskatning i én eller flere medlemsstater, herunder faste driftssteder (også filialer av selskap utenfor EU).

Det åpnes for at det likevel kan gis rentefradrag utover fradragsrammen på opptil 3 mill. euro netto (terskelbeløp). Videre gis medlemsland adgang til å unnta selvstendige enheter fra rentebegrensningsreglene. Med selvstendig enhet menes her en enhet som ikke inngår i et konsolidert konsern for regnskapsformål, og verken har tilknyttede foretak eller fast driftssted.

Direktivet åpner for unntaksregler for lån inngått før 17. juni 2016 og for visse lån til finansiering av offentlig infrastruktur.

Endelig gir direktivet adgang til å innføre unntaksregler, også omtalt som «sikkerhetsventiler», for skattytere som inngår i et regnskapsmessig konsern. Med regnskapsmessig konsern menes i den sammenhengen alle enheter som er fullt ut inkludert i et konsolidert regnskap utarbeidet etter International Financial Reporting Standards (IFRS) eller et medlemslands regnskapsregler, jf. artikkel 4 nr. 8. Skattyter kan gis rett til å benytte konsoliderte regnskap utarbeidet etter andre regnskapsstandarder.

Etter alternativ 1 har skattyter rett til fullt fradrag for netto rentekostnader dersom skattyter kan vise at egenkapitalandelen er lik eller høyere enn egenkapitalandelen på konsernnivå (globalt), og alle eiendeler og gjeld er verdsatt etter samme metode som i konsernregnskapet. Egenkapitalandelen anses lik når den er inntil to prosentheter lavere enn på konsernnivå. Alternativ 2 tar utgangspunkt i netto rentekostnaders andel av EBITDA på konsernnivå. Skattyter kan etter dette alternativet få fradrag for rentekostnader inntil en tilsvarende andel av egen skattemessig EBITDA, når denne andelen er høyere enn den andelen rentekostnader som godtas etter hovedregelen.

Etter EUs direktiv mot skatteomgåelse kan medlemsstatene enten ha regler om tidsbegrenset rett til fremføring av avskårrede renter, regler om inntil tre års frem- og tilbakeføringsrett, eller regler om tidsbegrenset rett til fremføring av avskårrede renter og rett til inntil fem års fremføring av ubenyttet rentekapasitet.

EUs medlemsland må innføre minimumsregler om rentefradragsbegrensning innen 1. januar 2019. EØS-avtalen omfatter ikke skatt, og EUs direktiv mot skatteomgåelse har ikke direkte virkning for norske skatteregler, men kan gi føringer for hva EUs lovgivende institusjoner anser å være i samsvar med de fire friheter.

9.5 Utenlandsk rett

9.5.1 Innledning

Mange (OECD-)land har regler om begrensning av rentefradraget mot overskuddsflytting. Det vises blant annet til omtale av dagjeldende regler i utvalgte land i Prop. 1 LS (2013–2014) punkt. 4.4. OECDs BEPS-anbefalinger og EUs skatteomgælsedirektiv, jf. punkt 9.4, har ført til at flere land har endret eller er i ferd med å endre sine nasjonale rentebegrensningsregler. USA har for eksempel innført en rentebegrensningsregel med en fradragsramme på 30 pst. av EBITDA (som vil bli endret til 30 pst. av EBIT fra 2022), og uten global unntaksregel basert på regnskapsmessige størrelser.

Nedenfor beskrives rentebegrensningsreglene i Tyskland og Storbritannia og våre naboland Finland og Sverige. Tyskland har siden 2008 hatt regler om rentefradragsbegrensning basert på skattemessig EBITDA som hovedregel og en global unntaksregel som tar utgangspunkt i egenkapitalandel i regnskapsmessig balanse («equity escape clause»), se punkt 9.5.2. Rentebegrensningsregelen i EUs direktiv mot skatteomgåelse er i stor grad bygget opp på samme måte som det tyske regelverket. Storbritannia har i 2017 innført rentebegrensningsregler som tilsvarer hovedmodellen i OECDs BEPS-anbefalinger. Hovedregelen i det britiske regelverket er basert på skattemessig EBITDA, mens unntaksregelen tar utgangspunkt i forholdet mellom renter og EBITDA i konsernet globalt, se punkt 9.5.3. Sverige vedtok i juni 2018 en rentebegrensningsregel basert på EBITDA, uten unntaksregel basert på størrelser fra konsernregnskap, se punkt 9.5.4. Finland har sendt på høring et forslag om å endre gjeldende rentebegrensningsregel, jf. punkt 9.5.5.

9.5.2 Tyskland

Nye regler for begrensning av rentefradrag ble innført i Tyskland med virkning fra og med inntektsåret 2008. For selskap som omfattes av de tyske konsernbeskatningsreglene, gjelder reglene samlet for selskapsgruppen. Reglene går ut på at

fradrag for netto rentekostnader er begrenset til 30 pst. av skattyterens (gruppens) EBITDA. Begrensningen gjelder både gjeld til nærstående og til uavhengige parter, inkludert bankgjeld.

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

Det er tre unntak fra den generelle tyske rentebegrensningsregelen.

For det første er et selskap ikke omfattet av rentebegrensningsregelen dersom netto rentekostnader er mindre enn 3 mill. euro (om lag 29 mill. kroner) i et aktuelt regnskapsår (terskelbeløp). Ligger netto rentekostnader på eller overstiger grensen på 3 mill. euro, inngår hele selskapets netto rentekostnader i regelen. Terskelbeløpet er med andre ord ikke et bunnfradrag.

For det andre er selskap som ikke inngår i et konsern (enkelstående selskap), unntatt fra rentebegrensningsregelen i sin helhet. Et selskap regnes som del av et konsern hvis selskapet konsolideres eller kan konsolideres med ett eller flere andre selskap etter IFRS. Videre tilhører selskapet et konsern hvis finansierings- og driftsbeslutninger tas eller kan tas i fellesskap med ett eller flere andre selskap (kontroll). Slik kontroll kan også foreligge uten stemmeflertall ved bestemte muligheter for å utøve innflytelse. Konsern kan også foreligge med en fysisk person som konsernspiss hvis eiendelene fra konsernet holdes som private eiendeler.

Det gis likevel ikke unntak for enkeltstående selskap hvis mer enn 10 pst. av netto rentekostnader betales til en långiver som direkte eller indirekte eier (eller på annen måte er nærstående til) mer enn 25 pst. av kapitalen i selskapet, eller til tredjepersoner som kan kreve regress hos eier eller nærstående. Selskapet må kunne dokumentere at dette ikke er tilfelle hvis en skal benytte unntaket.

For det tredje har Tyskland unntak fra rentebegrensningsregelen dersom egenkapitalandelen i det aktuelle selskapet er den samme eller større enn egenkapitalandelen i konsernet selskapet inngår i. Det ses bort fra avvik fra egenkapitalandel i konsernet på mindre enn eller lik to prosentenheter.

Egenkapitalandelen er forholdet mellom egenkapital og balansesum. Beregningen baseres på konsernregnskapet for konsernet selskapet inngår i og årsregnskapet for selskapet, alternativt årsregnskap for enkeltpersonforetak mv.

I den grad det er valgmuligheter ved føring av konsernregnskap og selskapsregnskap må samme prinsipper legges til grunn. Sammenligningen av egenkapitalandelen i selskapet og konsernet skal som utgangspunkt baseres på IFRS. Regnskapsspråk i et EU-land kan benyttes hvis det ikke foreligger konsernregnskap etter IFRS og det ikke er utarbeidet konsernregnskap etter IFRS de siste fem år. Tilsvarende kan en benytte US GAAP hvis det ikke foreligger konsernregnskap etter IFRS eller regnskapsreglene i et EU-land.

Ved fastsettelse av egenkapitalandel i selskapet skal det gjennomføres visse justeringer i selskapets balanse. Blant annet skal:

- regnskapsmessig «goodwill» i konsernregnskapet legges til i selskapets balansesum og egenkapital, så fremt det stammer fra det aktuelle selskapet,
- egenkapital som ikke gir stemmerett skal trekkes fra selskapets egenkapital, men med unntak av preferanseaksjer,
- eiendeler i andre konsernselskap skal trekkes fra selskapets balansesum og egenkapital,
- egenkapital innskutt inntil seks måneder før årsavslutning skal trekkes fra egenkapital og totalkapital, men bare i den grad innskudd motsvares av kapitalnedsettelse eller utdelinger seks måneder etter årsavslutning.

9.5.3 Storbritannia

Med virkning fra april 2017 har Storbritannia innført nye regler om begrensning av fradraget for rentekostnader og tilsvarende finansielle kostnader. Formålet er å begrense muligheten store foretak har til å redusere det skattepliktige overskuddet gjennom uforholdsmessig høye rentefradrag. Videre er formålet å sammenstille skattepliktig overskudd med den økonomiske aktiviteten som foregår i Storbritannia. Reglene erstatter tidligere «Debt cap rules», som er opphevet.

Reglene gjelder for konsern med netto rentekostnader (interne og eksterne renter) som overstiger 2 mill. GBP i Storbritannia i inntektsåret. Etter en sjablongmessig rentebegrensningsregel («Fixed ratio rule»/«hovedregel») begrenses rentefradraget til 30 pst. av skattemessig EBITDA. Regelen anvendes konsolidert på den delen av konsernets selskap og faste driftssteder som er selskapskattepliktige i Storbritannia. Den enkelte selskapsenhet i Storbritannia kan ha negativ skatte-EBITDA, men konsolidert EBITDA kan ikke være lavere enn null for gruppen samlet. Hvis rentefradraget begrenses, bestemmer kon-

sernet selv hvilke selskapsenheter som skal få begrenset fradraget. Konsern defineres i samsvar med den regnskapsmessige definisjonen av konsern som har plikt til å utarbeide konsolidert konsernregnskap. Det vil si at et konsern omfatter det ultimate morselskap og alle enheter som er konsolidert «linje for linje».

Et særskilt fastsatt rentetak («Debt cap») sikrer at netto rentefradrag i Storbritannia uansett ikke kan overstige totale netto rentekostnader i konsernet globalt.

I tillegg til hovedregelen gjelder en global EBITDA-regel («Group ratio rule»). Regelen går ut på at det likevel kan kreves fradrag for rentekostnader opp til et fastsatt forholdstall mellom netto rentekostnader og EBITDA i Storbritannia (dvs. utover «Fixed ratio» på 30 pst.). Forholdstallet fastsettes ved å beregne hvor stor andel konsernets samlede netto eksterne rentekostnader utgjør av konsernets konsoliderte EBITDA globalt. Ved beregningen av forholdstallet må det gjøres visse justeringer av regnskapene.

Avskåret rentefradrag kan fremføres uten tidsbegrensning og kan fradras i senere år innenfor årets fradragssamme. Ubenyttet fradragssamme kan fremføres i inntil 5 år.

Det gjelder særregler for spesielle tilfeller, som tilknyttede parter (related parties), joint ventures, leasing, olje- og gassregimet mv. Videre er finansiering av «Public Benefit Infrastructure» på nærmere vilkår unntatt fra rentebegrensningsreglene.

9.5.4 Sverige

Riksdagen i Sverige har med virkning fra 2019 vedtatt et forslag fra regjeringen om blant annet en generell rentebegrensningsregel for selskap, jf. Prop. 2017/18:245 *Nya skatteregler för företagssektorn*. Regelen avskjærer fradrag for netto rentekostnader utover 30 pst. av skattemessig EBITDA. Av forenklingshensyn gis det anledning til å velge en fradragssamme på 5 mill. svenske kroner i stedet for fradragssammen beregnet på grunnlag av EBITDA. Selskap i interessefelleskap kan ikke få fradrag for mer enn 5 mill. svenske kroner samlet dersom forenklingsregelen benyttes. Avskårede rentefradrag kan fremføres i inntil seks år og komme til fradrag i år hvor selskapet har ledig fradragsskapitet.

Forslaget har som uttalt formål både å motvirke uønskede skattetilpasninger hos flernasjonale selskap, og å motvirke det generelle insentivet til gjeldsfinansiering i selskapskatte-

systemet. Rentebegrensningsregelen innføres derfor generelt i selskapssektoren, uten unntak for enkeltstående selskap eller visse næringer, og uten en unntaksregel basert på sammenligning av gjeldsbelastningen i selskapet med gjeldsbelastningen på konsernnivå.

Innføringen av rentebegrensningsregelen ses i sammenheng med at selskapskattesatsen i Sverige samtidig reduseres fra 22 til 21,4 pst i 2019 og videre ned til 20,6 pst. i 2021. Forslaget anses som en del av oppfølgingen av EUs skatteomgåelsesdirektiv, jf. punkt 9.4.2, og OECD-anbefalingene som omtales under punkt 9.4.1.

9.5.5 Finland

Finland har siden 2014 hatt regler om begrensning av rentefradraget basert på en resultatstørrelse (EBITD). Begrensningen i rentefradraget gjelder bare netto rentekostnader som overstiger 500 000 euro. Selskap med høyere netto rentekostnader enn dette, kan maksimalt trekke fra rentekostnader inntil 25 pst. av skattemessig EBITD. Fradragbegrensningen gjelder bare interne rentekostnader, men eksterne renter kan fortrenge fradrag for interne renter. Et selskap kan likevel kreve fullt fradrag for rentekostnadene dersom det kan vise at forholdet mellom egenkapital og balansesum i regnskapet er like høy eller høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet. Rentekostnader som ikke kommer til fradrag etter rentebegrensningsregelen, kan fremføres til fradrag i påfølgende inntektsår innenfor rentefradragssammen det enkelte inntektsår. Kreditt- og forsikringsinstitusjoner mv. og visse tilhørende konsernselskap omfattes ikke av regelen.

I september i år la regjeringen i Finland frem et forslag om å endre rentebegrensningsreglene med virkning fra 2019. Den foreslår å videreføre gjeldende rentebegrensningsregel med en fradragssamme på 25 pst. av EBITD og et terskelbeløp på 500 000 euro. Rentefradragbegrensningen foreslås utvidet til også å omfatte eksterne renter. Eksterne renter skal likevel kunne fradras opp til 3 mill. euro (bunnbeløp). Det foreslås å beholde en balansebasert unntaksregel og å ha et fritak for finanssektoren. Regjeringen foreslår å videreføre adgangen til å fremføre avskårede rentekostnader uten tidsbegrensning. Det foreslås ikke å innføre en adgang til å fremføre ubenyttet fradragssamme. Renter på eksterne lån oppført før 17. juni 2016 er etter forslaget unntatt fra rentebegrensning.

9.6 Høring

Departementet sendte 4. mai 2017 på høring et forslag om endringer i rentebegrensningsreglene. Høringsfristen var 3. august 2017. Forslaget gikk i hovedsak ut på at rentefradragsbegrensningen skulle utvides til å omfatte også eksterne renter for selskap i konsern. Det ble foreslått unntak for selskap i konsern dersom egenkapitalandelen i selskapet, eller i den norske delen av konsernet, er høyere eller tilnærmet like høy som egenkapitalandelen i konsernet. Det ble videre foreslått å heve terskelen for å bli omfattet av reglene fra 5 mill. kroner på selskapsnivå til 10 mill. kroner samlet for den norske delen av konsernet. Gjeldende regel om begrensning av fradraget for renter som betales til nærstående långiver, ble foreslått videreført for skattyter som ikke er i konsern. Etter høringsforslaget skulle endringene tre i kraft med virkning fra og med 1. januar 2018.

Departementet har mottatt svar fra 26 høringsinstanser, hvorav 4 er uten realitetsmerknader. I høringsrunden ble det blant annet uttalt at unntaksreglene er kompliserte å anvende, og at reelle låneforhold ikke skjermes i tilstrekkelig grad. En rekke høringsinstanser påpekte at utvidelsen til eksterne renter ikke burde tre i kraft før inntektsåret 2019 slik at de skattepliktige fikk tilstrekkelig tid til å innrette seg når også eksterne låneforhold omfattes.

I Prop. 1 (2017–2018) uttalte departementet at det blant annet var behov for mer tid til å vurdere synspunktene som hadde kommet frem i høringsrunden. Departementet varslet at en ville komme tilbake med forslag til endringer i rentebegrensningsreglene så snart som mulig, med sikte på at nye regler kunne tre i kraft fra og med inntektsåret 2019.

Vesentlige merknader fra høringsinstansene behandles nedenfor under punktene der de saklig hører hjemme.

9.7 EBITDA-regelen i konsern

9.7.1 Generelt – hovedregel

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre en hovedmodell for rentebegrensning basert på skattemessig EBITDA.

Advokatforeningen uttaler i høringen at det mangler en vurdering av om det heller burde vært utredet mer konkret målrettede regler mot overskuddsflytting. Videre mener foreningen at rentebegrensningen bør bygge på regnskapsmessig

EBITDA, fordi det gir bedre uttrykk for gjeldsbetjeningsevnen enn skattemessig EBITDA.

Departementet viser til at begrunnelsen for resultatbaserte fradragsbegrensninger, er at de tar utgangspunkt i et selskaps gjeldsbetjeningsevne. Gjeldsbetjeningsevnen er en indikasjon på om lånefinansieringen har bakgrunn i normale, forretningsmessige vurderinger, og ikke i skattemessige forhold. Gjeldsbetjeningsevnen, og forholdet mellom rentebelastning og inntekt, er også sentrale elementer i armlengdevurderinger, jf. armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1. Når beregningsgrunnlaget er basert på skattestørrelser, og ikke regnskapstall, er det vanskeligere for skattyter å påvirke fradragsrammen. Det vises til nærmere omtale av gjeldende regel i Prop. 1 LS (2013–2014) kapittel 4. Et sentralt prinsipp i OECDs BEPS-anbefalinger er også at det ikke bør gis fradrag for gjeld som finansierer skattefrie inntekter. Å knytte fradragskapasiteten opp mot skattepliktige inntekter, og ikke et inntektsmål som inkluderer skattefrie inntekter, er i tråd med dette prinsippet.

Både OECDs BEPS-anbefalinger og EUs direktiv mot skatteomgåelse har en hovedmodell mot overskuddsflytting gjennom rentefradraget som tar utgangspunkt i skattemessig EBITDA. Hensynet til å ha harmoniserte regler i ulike land taler derfor for fortsatt å ha en rentefradragsbegrensning basert på EBITDA. Departementet foreslår å videreføre gjeldende hovedmodell for rentebegrensning, der fradragsrammen baseres på en særskilt fastsatt resultatstørrelse (skattemessig EBITDA).

Gjeldende rentebegrensningsregel avskjærer bare renter på gjeld til nærstående part. Som det fremgår i punkt 9.2, kan overskuddsflytting også skje gjennom renter på lån til uavhengig part, for eksempel en bank. For å motvirke overskuddsflytting som skjer gjennom eksterne renter, foreslo departementet i høringsnotatet at rentebegrensningsregelen utvides til å omfatte både interne og eksterne renter. OECDs BEPS-anbefalinger om nasjonale rentebegrensningsregler og rentebegrensningsregelen i EUs skatteomgåelsesdirektiv omfatter både interne og eksterne renter.

I høringsrunden uttaler blant annet *Advokatforeningen* og *KPMG Law Advokatfirma AS (KPMG)* at behovet for en utvidelse av regelen til også å avskjære eksterne renter, ikke er underbygget.

At både intern og ekstern gjeld benyttes til overskuddsflytting i form av gjeldsskifting, er godt belagt empirisk, jf. punkt 9.2. Det er etter departementets vurdering lite tvilsomt at plasse-

ring av eksterne gjeld innad i konsern ofte er motivert ut fra skattemessige hensyn, og det er lite trolig at dette ikke også gjelder for norske selskap. Det er videre et tungtveiende hensyn at Norge etterstreber å gjennomføre prinsippene bak OECDs BEPS-anbefalinger, som Norge har sluttet seg til. Forslaget som fremmes her, er en forutsetning for at det norske skattesystemet skal være i tråd med disse prinsippene. Å utvide rentebegrensingsregelen til også å omfatte avskjæring av rentefradrag for eksterne renter, er også nødvendig for å følge opp enigheten på Stortinget om en skattereform, jf. punkt 9.2. Departementet fastholder at både eksterne og interne renter skal omfattes av hovedregelen for rentebegrensning.

I høringsnotatet foreslo departementet at utvidelsen av EBITDA-regelen til å omfatte eksterne renter, bare skal gjelde for selskap og innretninger som inngår i et konsern.

I høringsrunden uttaler blant annet *Skattedirektoratet* at det bør vurderes om utvidelsen til eksterne renter også bør omfatte skattytere utenfor konsern. *NHH senter for skatteforskning (NoCeT)* mener at unntaksreglene kan innebære diskriminering mot selskap i konsern, og at reglene bør gjelde for alle, slik som i det tyske regelverket.

Departementet anser at faren for overskuddsflytting gjennom rentefradraget er særlig stor i flernasjonale konsern. I tillegg forutsetter anvendelsen av en unntaksregel som har til hensikt å skjerme ordinære låneforhold, i praksis at det foreligger et konsern, se punkt 9.8. Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at utvidelsen av EBITDA-regelen til å omfatte eksterne renter, bare skal gjelde skattytere i konsern. En slik avgrensning ligger også innenfor BEPS-anbefalingene og EUs skatteomgåelsesdirektiv.

Forslaget til hovedregel for rentefradragsbegrensning (heretter kalt «EBITDA-regel i konsern»), og vilkåret om at skattytere må være i et konsern, er nærmere omtalt i punkt 9.7.2 flg.

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

9.7.2 Hvilke selskap mv. som er omfattet av hovedregelen

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet at utvidelsen av rentebegrensingsregelen til å omfatte eksterne renter skal gjelde for «selskap som inn-

går i et avlagt konsernregnskap, og for selskap som kunne inngått i et konsernregnskap dersom IFRS hadde vært anvendt».

Det ble ellers ikke foreslått endringer med hensyn til hvilke typer selskap og innretninger som skal være omfattet av EBITDA-regelen i konsern sammenlignet med gjeldende regel. Etter høringsforslaget kan derfor alle skattesubjekter som i dag er omfattet av rentebegrensingsregelen, jf. skatteloven § 6-41 første ledd, i prinsippet være omfattet.

Høringsmerknadene

Den norske Revisorforening (DnR), *KPMG* og *Advokatforeningen* uttaler at det er uklart hva som ligger i at selskapet må inngå i eller kunne ha inngått i et konsernregnskap. Disse instansene mener også at det bør være nok for selskapene å forholde seg til faktisk avlagt regnskapsmateriale. *DnR* og *Advokatfirmaet Pricewaterhousecoopers AS (PwC)* mener at konserndefinisjonen bør drøftes opp mot regler om unntak fra konsolideringsplikt.

KPMG uttaler at det bør være full overlapp mellom hovedregelens og unntaksregelens anvendelsesområde.

KPMG og *Advokatforeningen* mener at det bør opereres med høyere krav til eierandel for morselskapet enn det som følger av regnskapsreglene. *KPMG* anfører at kravet bør ligge vesentlig over 50 pst., og at det uansett ikke bør være lavere enn 75 pst. Videre bør regelen alternativt begrenses til å omfatte tilfeller hvor det faktisk er avlagt konsernregnskap. *Advokatfirmaet Selmer DA (Selmer)* uttaler at det må vurderes om hovedregelen bare skal gjelde i skattekonsern, eller i det minste om det er behov for å omfatte selskap der det er tredjeparter som sørger for at gjeldsgraden er på forretningsmessig nivå.

Skattedirektoratet nevner at en norsk filial av et utenlandsk selskap ikke vil være subjekt under den nye hovedregelen, mens et norsk datterselskap av et utenlandsk selskap kan være omfattet. Direktoratet uttaler at det bør vurderes om dette er en hensiktsmessig forskjellsbehandling. Det viser også til at investeringsenheter på visse vilkår er unntatt fra konsolideringsplikt og ber departementet vurdere om investeringsenheter med underliggende selskap som ikke inngår i et konsernregnskap, bør omfattes av EBITDA-regelen for konsernselskap på samme måte som andre lignende enheter som inngår eller kan inngå i et konsernregnskap. *Deloitte Advokatfirma AS (Deloitte)* etterspør en presisering av om investeringsenhe-

ter som på visse vilkår unntas konsolideringsplikt etter IFRS, likevel skal regnes som å inngå i konsern med sine investeringsobjekter etter rentebegrensingsreglene.

Vurdering og forslag

Departementet er enig med høringsinstansene i at konserndefinisjonen i høringsnotatet er noe uklar, og at det er behov for en nærmere avgrensning av anvendelsesområdet for hovedregelen.

Grunnleggende består et konsern av et morselskap og dets datterselskap. Etter norske regnskapsregler er en regnskapspliktig å anse som morselskap hvis den regnskapspliktige på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak, jf. regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Etter IFRS 10 defineres morselskap som en enhet som kontrollerer én eller flere enheter.

Enkelte høringsinstanser har uttalt at anvendelsesområdet for den nye hovedregelen ikke bør baseres på et konsernbegrep, men derimot på et absolutt krav til eierandel som ligger høyere enn det som følger av regnskapsreglene. Det er vist til at hensynet til minoritetsaksjonærer tilsier redusert risiko for overskuddsflytting. Departementet er enig i at risikoen for overskuddsflytting kan være mindre når minoritetsinteressene er betydelige. Etter departementets oppfatning foreligger det likevel en vesentlig risiko for overskuddsflytting også i slike tilfeller. Departementet viser her til at OECDs BEPS-anbefalinger legger opp til at rentebegrensingsreglene i det minste skal få anvendelse for selskap i flernasjonale konsern, og at de synes å bygge på et regnskapsmessig konsernbegrep. I OECDs BEPS-anbefalinger om rentebegrensingsregler (kapittel 3 punkt 45) heter det at *«[a]n entity is part of a group if the entity is directly or indirectly controlled by a company, or the entity is a company which directly or indirectly controls one or more other entities.»* Anvendes et høyere krav til eierandel enn det som følger av regnskapsreglene, vil mange (regnskapsmessige) konsern falle utenfor hovedregelens anvendelsesområde. Det regnskapsmessige kontrollbegrepet er innarbeidet og noe selskapene mv. uansett er nødt til å forholde seg til i forbindelse med regnskapsføringen.

Avskjæring av renter er bare aktuelt når selskapet både har rentekostnader over 25 pst. av EBITDA og lavere egenkapitalandel enn konsernet. Departementet legger derfor til grunn at bruk av det regnskapsmessige konsernbegrepet ikke vil medføre at for mange selskap rammes av

rentebegrensning, men at det derimot er nødvendig med et konsernbegrep som omfatter så vidt mange selskap for å sikre at regelen virker tilstrekkelig effektivt mot overskuddsflytting. Departementet opprettholder etter dette forslaget i høringsnotatet om at konserndefinisjonen for den nye hovedregelen skal baseres på en regnskapsmessig konserndefinisjon.

Muligheten for avskjæring av eksterne renter innebærer en skattemessig ulempe for de skattyterne som omfattes av regelen. Det må forventes at skattepliktige vil søke å tilpasse seg slik at de faller utenfor regelens anvendelsesområde. Definisjonen av konsern i den nye hovedregelen må av den grunn være robust mot tilpasninger. Hensynet til å skjerme ordinære låneforhold tilsier at hovedregelen i utgangspunktet bare bør omfatte selskap som har mulighet til å benytte unntaksregelen. Departementet foreslår derfor at hovedregelen forbeholdes tilfeller der selskapet mv. er konsolidert linje for linje i et konsernregnskap som er utarbeidet etter et regnskapsspråk som er akseptert under unntaksregelen. En slik avgrensning av regelens anvendelsesområde er i tråd med OECDs BEPS-anbefalinger om rentebegrensning, jf. kapittel 3 punkt 46 (*«Where a country applies a group ratio rule alongside the fixed ratio rule, it may wish to use a consistent definition between both rules to reduce the risk that an entity subject to the fixed ratio rule is unable to apply the group ratio rule. In this case, the country may instead determine that an entity is part of a group where: (i) the entity is included on a line-by-line basis in the consolidated financial statements of any company; or (ii) the entity would be included on a line-by-line basis in the consolidated financial statements of any company, if that company prepared consolidated financial statements in accordance with any of the accounting standards accepted by the country in applying the group ratio rule (as described in Chapter 7).»*).

Departementet foreslår at vilkårene om at selskapet mv. må være konsolidert inn i et konsernregnskap, og at konsernregnskapet skal være utarbeidet etter et regnskapsspråk som er akseptert under unntaksregelen, må avgjøres på grunnlag av utgående balanse i regnskapet for året for inntektsåret. Dette innebærer at oppkjøp av selskapet i løpet av inntektsåret ikke får betydning for spørsmålet om selskapet er omfattet av hovedregelen.

Det foreslås et unntak for selskap mv. som er stiftet i inntektsåret. For slike selskap skal vilkårene avgjøres på grunnlag av situasjonen på stiftelsestidspunktet.

Et morselskap har normalt plikt til å utarbeide et konsolidert regnskap som inkluderer alle datterselskapene. De ulike regnskapsspråkene kan ha ulike regler om unntak fra denneplikten. På grunn av unntaksreglene vil en definisjon som bare omfatter selskap mv. som konsolideres linje for linje i et konsernregnskap, ikke nødvendigvis omfatte alle selskapene i konsernet. Departementet legger til grunn at enkelte selskap vil søke å unngå avskjæring av eksterne renter ved å plassere gjeld i selskap som ikke konsolideres linje for linje i et konsernregnskap. Det er ikke ønskelig at ulikheter i regnskapsspråkenes regler om unntak fra konsolideringsplikt, skal få avgjørende betydning for anvendelsen av norske rentebegrensningsregler. Departementet foreslår av den grunn at hovedregelen også skal omfatte selskap mv. som ville ha vært konsolidert linje for linje i et konsernregnskap om IFRS hadde vært benyttet. Forslaget innebærer blant annet at regnskapslovens unntak for midlertidig eie ikke får betydning for spørsmålet om anvendelse av den nye hovedregelen, ettersom IFRS ikke har tilsvarende unntak.

Etter IFRS gjelder et særlig unntak fra konsolideringsplikt for investeringsenheter. Disse skal som regel medregne sine datterselskap til virkelig verdi i stedet for å konsolidere. Dersom en investeringsenhet bare har investeringer som skal føres til virkelig verdi, behøver ikke investeringsenheten å utarbeide konsolidert regnskap. Etter IFRS 10 må følgende vilkår være oppfylt for at et foretak skal anses som en investeringsenhet:

- Enheten mottar kapital fra en eller flere investorer for å yte disse investorene kapitalforvaltningstjenester.
- Enheten forplikter seg overfor investorene til at forretningsformålet er å investere for avkastning bare i form av verdistigning og/eller investeringsinntekter.
- Enheten måler og vurderer i det vesentlige utviklingen til alle investeringene på grunnlag av virkelig verdi.

Er alle vilkårene oppfylt, må det vurderes om enheten har de typiske karaktertrekkene til en investeringsenhet:

- mer enn én investering,
- mer enn én investor,
- investorer som ikke er nærstående, og
- eierskapsinteresser i form av egenkapital eller lignende interesser.

Dersom foretaket ikke innehar alle karaktertrekkene for en investeringsenhet som angitt over, må

det levere en redegjørelse for at vilkårene for å bli ansett som en investeringsenhet, er oppfylt.

For investeringsenheter og deres investeringsobjekter (selskap) kan det ha vesentlig betydning om eierforholdet anses som et konsernforhold etter rentebegrensningsregelen. Ved å følge IFRS-bestemmelsen om unntak for konsolideringsplikt for investeringsenheter, vil investeringsenhetene kunne anses som selskap som ikke er i konsern. Investeringsobjektene vil videre kunne anses som enkeltstående selskap dersom de ikke har datterselskap, og bare investeringsobjektet og underliggende datterselskap vil regnes som konsern etter unntaksregelen. Formålet med rentebegrensningsregelen vil i så fall svekkes dersom investeringsenheten benytter investeringsobjekter i en gjeldsskiftingsstrategi, det vil si plasserer uforholdsmessig høy gjeld i investeringsenheter i land med høyere skattenivå og tilsvarende uforholdsmessig lav gjeld i investeringsenheter i land med lavere skattenivå. På den andre siden, dersom konserndefinisjonen som benyttes i rentebegrensningsregelen avviker fra IFRS med hensyn til unntak fra konsolideringsplikt for investeringsenheter, vil det innebære at investeringsenhetene må utarbeide potensielt omfattende konsernregnskap som konsoliderer alle investeringsobjekter, for å kunne benytte unntaksreglene. Dette vil kunne innebære betydelige administrative byrder for skattyter.

Gitt kriteriene etter IFRS for å bli ansett som investeringsenhet, antar departementet at risikoen for slik gjeldsskifting mellom investeringsobjekter ikke er stor. I dette ligger en antakelse fra departementet om at den eksterne gjeldsfinansieringen av investeringsobjektene i stor grad oppnås uavhengig av finansieringen av investeringsenhetens øvrige investeringer. Det foreslås derfor at konserndefinisjonen i rentebegrensningsregelen følger IFRS også med hensyn til unntak for konsolidering for visse investeringsenheter. Departementet viser til at selskap som er kontrollert av investeringsenheter, kan få begrenset rentefradrag etter EBITDA-regelen mellom nærstående (se punkt 9.9) dersom de finansieres med internlån fra investeringsenheten.

Etter det regnskapsmessige konsernbegrepet utgjør ikke filialer (dvs. som ikke er egne selskap) egne enheter. Et selskap og dets filial utgjør dermed ikke et konsern. Det vil si at en norsk filial (begrenset skattepliktig) av et utenlandsk selskap ikke vil være omfattet av den nye hovedregelen, med mindre selskapet har et mor- eller datterselskap. Forslaget kan av den grunn gjøre det noe

mer gunstig å drive virksomhet i Norge gjennom filial, enn gjennom datterselskap. Dette kan tale for å gjøre et unntak i konserndefinisjonen for slike filialer. Hensynet til enkle regler tilsier etter departementets syn at det ikke innføres spesielle unntak i konserndefinisjonen for slike tilfeller. Departementet foreslår derfor ikke at det innføres unntak i konserndefinisjonen for utenlandsk selskap med norsk filial. I slike tilfeller må kriteriene for konserndefinisjonen, at selskapet mv. må være konsolidert linje for linje i et konsernregnskap osv., anvendes på det utenlandske selskapet. Det samme gjelder for norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskattland (NOKUS-selskap). Spørsmålet om selskapet er omfattet av konserndefinisjonen må også i disse tilfellene avgjøres på grunnlag av det utenlandske NOKUS-selskapet. For ansvarlige selskap og andre selskap med deltakerfastsetting må kriteriene for å være omfattet av den nye hovedregelen være oppfylt av selskapet. Dette er i samsvar med dagens regler der rentebegrensningen foretas på selskapsnivå, men får betydning for beregningen av det skattepliktige overskuddet som skal fordeles mellom deltakerne.

Departementet viser til at etter forslaget kan selskap mv. som ikke omfattes av den nye hovedregelen, fremdeles være gjenstand for rentebegrensning etter EBITDA-regelen mellom nærstående, jf. punkt 9.9.

Ved vurderingen av om konsernvilkåret er oppfylt, har det ikke betydning om selskap mv. i konsernet er særskilt unntatt fra rentebegrensning (jf. punktene 9.12.1 og 9.12.2 om finansforetak og petroleumsselskap). Det vil si at et finansforetak/petroleumsselskap og dets datterselskap kan utgjøre et konsern slik at datterselskapet omfattes av den nye hovedregelen, selv om finansforetaket/petroleumsselskapet er unntatt fra rentebegrensningsreglene og ikke selv kan bli gjenstand for rentebegrensning.

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

9.7.3 Hvilke rentekostnader skal begrenses

Høringsnotatet

I høringsnotatet foreslo departementet at rentebegrepet i gjeldende rentebegrensningsregel i skatteloven § 6-41 annet ledd skal videreføres ved fastleggingen av selskapets netto interne og eksterne rentekostnader i forslaget til EBITDA-regel i konsern.

Høringsmerknader

Skattedirektoratet uttaler i høringsrunden at det særlig er to tilpasningsmuligheter, dvs. sikringsinstrumenter og finansiell leasing, som benyttes for å unngå at en kostnad skal klassifiseres som rente etter gjeldende rentebegrensningsregel, og foreslår at rentebegrensningsregelen omfatter disse typetilfellene. Direktoratet viser til at en skattyter som for eksempel har tatt opp et lån med flytende rente, med en renteswap kan bytte sin renteforpliktelse med en annen skattyter som har tatt opp lån til fast rente. Kostnadene og inntektene ved slike bytter er ikke ansett for å være renter for skatteformål, men som finansinntekter og finanskostnader. Skattedirektoratet mener dessuten at rentebegrensningsregelen bør omfatte renteelementet ved finansiell leasing, uavhengig av hva partene har avtalt. Etter direktoratets oppfatning gir gjeldende regler en utilsiktet forskjell mellom tilfeller som etter den økonomiske realiteten er svært like.

Vurdering og forslag

Skatteloven § 6-41 annet ledd fastsetter hvilke rentekostnader og renteinntekter som inngår i netto rentekostnader etter gjeldende rentebegrensningsregel. Utgangspunktet er at regelen omfatter rentekostnader som er fradragsberettiget etter skatteloven § 6-40. Videre inngår skattepliktige renteinntekter, jf. skatteloven § 5-1 og § 5-20 bokstav b. Etter departementets syn er det en fordel å bygge på et etablert rentebegrep selv om det kan foreligge tolkningsspørsmål knyttet til denne definisjonen. Departementet foreslår derfor å videreføre utgangspunktet om at det alminnelige rentebegrepet i skatteloven § 6-40 mv. skal gjelde også etter § 6-41.

For visse inntekts- og kostnadsposter er det likevel gitt særregler med virkning for rentebegrensningsregelen, jf. skatteloven § 6-41 annet ledd annet til fjerde punktum. Etter disse reglene skal gevinst og tap på sammensatte obligasjoner som ikke skal dekomponeres i en obligasjonsdel og en derivatdel for skattemessige formål, i sin helhet regnes som renteinntekt eller rentekostnad. Det samme gjelder for gevinst og tap på fordring som er utstedt til høyere eller lavere kurs enn innløsningskursen. Gevinst og tap på en slik fordring regnes likevel ikke som renteinntekt eller rentekostnad for innehaver som har ervervet fordringen i annenhåndsmarkedet. Departementet foreslår ingen endringer for disse postene.

Da gjeldende rentebegrensningsregel ble innført i 2014, vurderte departementet nærmere hvilke rentekostnader og renteinntekter som burde inngå i rentebegrepet, jf. Prop.1 LS (2013–2014) punkt 4.8. Drøftelsen omfattet blant annet behandlingen av sammensatte obligasjoner og over- og underkurs ved låneopptak, se ovenfor, og valutakursendringer og rente- og valutaderivater. Etter en samlet vurdering konkluderte departementet med at valutatap og valutagevinster på fordringer og gjeld, og rente- og valutaderivater ikke skal være omfattet av reglene om rentefradragsbegrensning.

Departementet har vurdert om det bør gjøres endringer i rentebegrepet som følge av at EBITDA-regelen i konsern utvides til å omfatte renter på lån fra eksterne långivere.

Skattedirektoratet foreslår blant annet at rentebegrepet bør omfatte renteelementet ved finansiell leasing, uavhengig av hva partene har avtalt. Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, behandles leasing etter gjeldende regler som et kjøp med betaling av kjøpesummen over tid (finansiell leasing). Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen, er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert renteelement av kostprisen. Dette kan gi mulighet til å unngå rentebegrensning for renter som etter den underliggende økonomiske realitet anses som rentekostnader. Uten regler om rentebegrensning har den nærmere klassifiseringen hatt mindre betydning fordi både leibeløp og rentekostnader er fradragsberettiget. Likebehandling tilsier at også rentekostnader «innbakt» i leibeløpet skal medregnes som renter etter rentebegrensningsregelen. Det krever nærmere vurdering å angi hvordan rentebeløpet i disse tilfellene skal fastsettes, og et forslag bør sendes på høring. Så lenge det ikke er gitt særregler om utskilling av et renteelement ved finansiell leasing under rentebegrensningsregelen, gjelder det alminnelige rentebegrepet på dette punktet.

Når det gjelder spørsmålet om å utvide rentebegrepet til å omfatte sikringsinstrumenter, viser departementet til vurderingene da gjeldende rentebegrensningsregel ble innført, jf. Prop. 1 LS (2013–2014). Det er både prinsipielle innvendinger og administrative utfordringer knyttet til å utvide rentebegrepet til å omfatte gevinster og tap på sikringsinstrumenter. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å få ytterligere erfaring med någjeldende rentebegrep før det eventuelt gjøres endringer på dette punktet.

Med unntak for eventuell fremtidig regulering av finansiell leasing, jf. over, har departementet

kommet til at en ikke vil foreslå endringer i rentebegrepet i tilknytning til forslaget om å utvide regelen til å omfatte eksterne renter i konsern. Det foreslås at rentebegrepet i gjeldende skatte-loven § 6-41 annet ledd skal gjelde ved fastleggningen av selskapets netto interne og eksterne rentekostnader etter departementets forslag til EBITDA-regel i konsern.

For øvrig vil departementet følge utviklingen nøye og vurdere fortløpende om det er behov for å justere rentebegrepet eller andre sider ved regelverket for å unngå uheldig skatteplanlegging på dette området.

9.7.4 Beregning av fradragsrammen

Høringsforlaget

Etter en avveining av ulike hensyn foreslo departementet i høringsnotatet at fradragsrammen for rentefradragsbegrensningen i gjeldende EBITDA-regel i interessefellesskap burde opprettholdes. Departementet foreslo en fradragsramme på 25 pst. av skattemessig EBITDA også for EBITDA-regelen i konsern.

Høringsmerknadene

I høringsrunden uttaler mange av høringsinstansene, blant annet *Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)*, *Finans Norge*, *Storbedriftenes skatteforum*, *Deloitte*, *DnR*, *Hovedorganisasjonen Virke (Virke)*, *KPMG*, *Advokatforeningen*, *NoCeT*, *Selmer*, *Regnskap Norge* og *Norges Rederiforbund*, at fradragsrammen bør økes fra 25 til 30 pst. av skattemessig EBITDA. Det pekes på at andre land, som Tyskland, har en fradragsramme på 30 pst., og at de norske reglene ikke bør være strengere enn reglene i andre land det er naturlig å sammenligne seg med.

Flere høringsinstanser, herunder *Advokatforeningen*, *PwC*, *Deloitte* og *Norsk Eiendom*, mener at det er uheldig at alminnelig inntekt som oppstår som følge av renter som er avskåret, ikke kan avregnes mot underskudd til fremføring, jf. skatte-loven § 6-41 tredje ledd tredje punktum. Et selskap kan dermed få betalbar skatt selv om det har underskudd til fremføring, og det anføres at gjeldende regler bør endres på dette punktet.

Skattedirektoratet viser til gjeldende skatteloven § 6-41, som innebærer at selskap får økt fradragsramme ved mottatt konsernbidrag. Direktoratet mener at konsernselskap på den måten kan redusere effekten av rentebegrensningsregelen og foreslår at det ved beregning av rentefradrags-

rammen tas utgangspunkt i alminnelig inntekt før konsernbidrag.

Vurdering og forslag

Departementet har vurdert forslaget fra høringsinstansene om å øke fradragsrammen fra 25 til 30 pst. av beregningsgrunnlaget, som vil tilsvare nivået i blant annet de tyske og britiske rentebegrensingsreglene. Departementet viser til OECDs BEPS-anbefaling om at fradragsrammen i hovedregelen («*Fixed ratio rule*») settes til mellom 10 og 30 pst. av skattemessig EBITDA. I EUs direktiv mot skatteomgåelse, som angir et minste nivå av beskyttelse mot overskuddsflytting, er fradragsrammen satt til 30 pst. av skattemessig EBITDA. Som veiledning for valg av fradragsramme innenfor dette intervallet, peker OECD på fem forhold som kan tale for å anvende en høy fradragsramme i hovedregelen, jf. OECDs BEPS-rapport (tiltaks punkt 4) kapittel 6:

- i. Et land innfører en hovedregel uten en gruppe-regel eller unntaksregel. Grupperregel eller unntaksregel vil på sin side gjøre rentebegrensingsregelen lempeligere og mer målrettet, noe som kan tale for en lavere fradragsramme.
- ii. Landets rentebegrensingsregel tillater ikke fremføring av avskårte rentefradrag eller ubenyttet fradragsramme.
- iii. Landet har andre, målrettede regler for å motvirke overskuddsflytting gjennom rentefradrag, for eksempel avskjæring av fradrag for renter på gjeld som finansierer skattefrie inntekter.
- iv. Landet har et høyere rentenivå enn andre land.
- v. Føringer etter nasjonal eller internasjonal rett gjør det nødvendig å innføre rentebegrensingsregelen på lik linje for selskap med lav risiko for overskuddsflytting, for eksempel enkeltstående selskap.

Etter departementets vurdering gjelder ingen av disse fem forholdene for Norge og for rentebegrensingsreglene som foreslås her. Det er rimelig å anføre at minst ett av forholdene som OECD trekker frem, burde tale for høy fradragsramme, dersom fradragsrammen skulle settes øverst i det anbefalte intervallet på 10 til 30 pst. Departementet opprettholder derfor forslaget om at fradragsrammen beregnes til 25 pst. av grunnlaget for beregningen. Fradragsrammen vil med det ligge i den lempeligere enden av intervallene angitt av OECD og EU. Departementet legger særlig vekt på at forslaget inneholder en unntaksregel, se

punkt 9.8, som vil gjøre rentebegrensingsregelen mer treffsikker. Dette taler mot å øke fradragsrammen til det høyeste nivået i det anbefalte intervallet.

Skattedirektoratet har foreslått at fradragsrammen skal beregnes med utgangspunkt i alminnelig inntekt før konsernbidrag. Departementet mener at det er relevant å vurdere gjeldsbelastningen samlet for norske selskap i samme konsern, ettersom overskuddsflytting foregår på konsernivå, jf. også punkt 9.8.3. Det er ikke et mål å begrense rentefradrag i et enkeltstående selskap med høy gjeld som inngår i et konsern med andre norske selskap med lav gjeld, og der den norske delen av gruppen samlet ikke er tynt kapitalisert. Hvis for eksempel ett selskap i utgangspunktet får avskåret rentefradrag mens et annet norsk selskap i samme konsern har betydelig ledig fradragskapasitet, vil konsernet uansett ofte kunne tilpasse seg på andre måter enn gjennom konsernbidrag for å oppnå redusert avskjæring av rentefradrag. Tilpasningen kunne for eksempel vært gjennomført ved å omplassere gjeld eller eiendeler innad i den norske delen av konsernet, eller ved å fusjonere selskap. Reglene bør på dette punkt ikke gi skattyter insentiv til å velge slike administrativt krevende tilpasninger.

Derimot ser departementet at muligheten til å omfordele fradragskapasitet innad i konsern i kombinasjon med de foreslåtte unntaksreglene, se punkt 9.8, kunne ha gitt uheldige utslag og åpnet for uønskede tilpasninger. Dersom et konsern for eksempel har flere norske selskap som samlet har rentekostnader utover den samlede fradragskapasiteten (fradragsrammen), og samlet har en lavere egenkapitalandel i Norge enn i konsernet globalt, ville de norske selskapene likevel kunne fått rentefradrag utover fradragsrammen. Det kunne ha vært oppnådd dersom ett av selskapene i den norske delen av konsernet kunne påberopt seg den balansebaserte unntaksregelen på selskapsnivå (se punkt 9.8), og videre delt hele sin fradragskapasitet med andre norske selskap i gruppen. Departementet foreslår derfor at fradragsrammen ikke justeres opp for konsernbidrag som mottas fra selskap som for inntektsåret benytter den balansebaserte unntaksregelen.

Flere instanser har tatt til orde for at tillegg i inntekt som følge av avskjæring av rentefradrag, skal kunne utlignes mot underskudd fremført fra tidligere år. Departementet har i utgangspunktet ingen prinsipielle innvendinger mot en slik løsning. Forslaget må imidlertid ses i lys av at grunnlaget for beregning av fradragsrammen tar

utgangspunkt i alminnelig inntekt etter bruk av fremførbart underskudd fra tidligere år. Dette er begrunnet med at tidligere underskudd er egnet til å si noe om virksomhetens resultat over tid, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.7.1. Dersom inntektstillegg etter rentebegrensingsregelen skal kunne utlignes mot fremførbart underskudd fra tidligere år, vil det oppstå en såkalt iterasjon ved at bruk av fremførbart underskudd avhenger av inntektstillegget, som igjen avhenger av fradragssrammen, der bruk av fremførbart underskudd fra tidligere år inngår i beregningsgrunnlaget. Tilsvarende gjelder for konsernbidrag. En tilfredsstillende løsning vil etter departementets vurdering bli komplisert, og departementet foreslår derfor ikke dette nå.

Departementet viser til punkt 9.10 om terskelbeløp for at EBITDA-regelen i konsern skal komme til anvendelse, og punkt 9.11 om fremføring av avskåret rentefradrag.

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

9.8 Balansebasert unntaksregel for selskap i konsern

9.8.1 Generelt

Behovet for lånefinansiering varierer mellom bransjer og ut fra andre forhold. I bransjer der det er vanlig med høy grad av lånefinansiering, vil netto rentekostnader kunne overstige 25 pst. av EBITDA uten at dette skyldes skatteplanlegging. Den foreslåtte hovedregelen begrenser også fradrag for eksterne renter. Departementet antar at andelen ordinære lån, dvs. lån som ikke har sammenheng med overskuddsflytting, er større blant eksterne lån enn interne lån. Hovedregelen vil derfor i noe større grad enn gjeldende regel kunne ramme ordinære låneforhold. Dermed oppstår behov for en unntaksregel som skjermer lån som ikke er ledd i overskuddsflytting.

I høringsnotatet foreslo departementet å innføre en balansebasert unntaksregel der skattyter kan kreve fullt fradrag for rentekostnadene dersom det godtgjøres at egenkapitalandelen i regnskapsmessig balanse ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Hvis skattyter er i et konsern med flere skattytere i Norge, kan skattyter alternativt kreve fullt fradrag for rentekostnadene dersom det godtgjøres at egenkapitalandelen for de norske enhetene i konsernet samlet ikke er lavere enn i konsernregnskapet globalt. Bakgrunnen for forslaget er at det ikke anses å foreligge overskuddsflytting i form av gjelds-

skifting når graden av lånefinansiering ikke er større i Norge enn i konsernet generelt.

Flere høringsinstanser, blant annet *Finans Norge*, *Norges Rederiforbund* og *DnR*, uttaler at unntaksreglene er kompliserte.

DnR anfører at det bør vurderes en egen unntaksregel for selskap i land som har tilnærmet lik skattesats som Norge.

Norges Rederiforbund uttaler at det er uheldig at endringer i regnskapsreglene kan få virkning for anvendelsen av unntaksreglene. Forbundet etterlyser videre en grundigere vurdering av hvilke konsekvenser reglene vil få for norske bedrifter som driver internasjonal virksomhet.

Norges Rederiforbund, *Selmer* og *PwC* m.fl. viser til at de foreslåtte unntaksreglene kan gi urimelige resultater når finansieringen av virksomheten i Norge sammenlignes med finansieringen av virksomheten i konsernet globalt. Instansenes innspill kan sammenfattes slik: Dersom virksomheten i Norge er av en annen type enn i konsernet som helhet, kan det være forretningsmessig fornuftig med annen kapitalstruktur. Unntaksreglene tar ikke høyde for dette.

Det er bred støtte for at hovedregelen suppleres med en unntaksregel som fritar selskap med lik eller lavere grad av gjeldsfinansiering enn i konsernet, når rentebegrensingsregelen utvides til også å avskjære fradrag for renter på ekstern gjeld.

Departementet er enig i at en rekke andre forhold enn skattemessig tilpasning vil påvirke valg av finansieringsform, herunder selskaps størrelse, alder, lønnsomhet, bransje mv. Slike faktorer kan variere mellom selskap i samme konsern, og variasjon i kapitalstruktur innad i konsernet kan dermed ofte skyldes forretningsmessige forhold utenom skattehensyn. Dersom en ser bort fra administrative hensyn, burde unntaksregelen skjermet selskap som ikke har uforholdsmessig høy gjeldsbelastning i lys av konsernets samlede gjeldsbelastning, gitt de relevante faktorene for kapitalstrukturen i selskapet og i konsernet. Departementet kan derimot ikke se hvordan unntaksregelen kunne vært utformet for å ta høyde for de mange faktorene som kan tenkes å påvirke kapitalstrukturen, uten at regelen samtidig ville blitt for krevende administrativt. Det understrekes at reglene er sjablongmessige, og at graden av presisjon må veies opp mot hensynet til at reglene er praktikable. Når rentebegrensningen utvides til å omfatte ekstern gjeld, jf. punkt 9.2 og 9.7, mener departementet at hovedregelen bør suppleres med en sjablongmessig unntaksregel basert på regnskapsmessige størrelser.

Etter departementets oppfatning skjermer de foreslåtte unntaksreglene ordinære låneforhold i tilstrekkelig grad. Å innføre flere unntaksregler ville komplisere regelverket ytterligere. Departementet foreslår derfor ikke å supplere regelverket med flere alternativer eller unntaksregler.

OECDs BEPS-anbefaling og EUs direktiv mot skatteomgåelse opererer med to hovedmodeller for unntaksregler. Basert på høringsinnspillene har departementet vurdert om unntaksreglene i stedet for å basere seg på egenkapitalandeler, heller bør baseres på forholdet mellom rentekostnader og resultat (EBITDA), jf. punkt 9.8.2. I tillegg vurderes i punkt 9.8.3 om det er hensiktsmessig å opprettholde forslaget om at konsernet skal kunne velge å foreta sammenligningen på selskapsnivå eller samlet for den norske delen av konsernet.

9.8.2 Resultat- eller balansebasert unntaksregel

Høringsforslaget

I høringsnotatet ble det beskrevet to hovedmodeller for unntaksregel. Den ene modellen bygger på forholdet mellom netto rentekostnader og EBITDA (jf. blant annet punkt 9.5.3 om de nye reglene i Storbritannia). Denne modellen omtales ofte som «*group ratio rule*» og omtales i det videre som «*resultatbasert unntaksregel*». Den andre modellen bygger på forholdet mellom egenkapital og samlede eiendeler (jf. blant annet punkt 9.5.2 om reglene i Tyskland). Denne modellen omtales gjerne som «*equity escape rule*» og omtales i det videre som «*balansebasert unntaksregel*». Begge modellene innebærer en sjablongmessig sammenligning av forholdstallet i henholdsvis skattyters (skattytergruppens) regnskap og konsernregnskapet globalt.

I høringsnotatet ble det foreslått en balansebasert unntaksregel. Denne modellen går ut på at et selskap unngår rentebegrensning etter den sjablongmessige EBITDA-regelen dersom forholdet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i selskapsregnskapet er tilnærmet likt eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet globalt.

Høringsmerknader

LO, Skatteetatens Landsforbund og Tax Justice Network Norge (TJNN) er kritiske til forslaget om en balansebasert unntaksregel og hevder at dette avviker fra anbefalingene i OECDs BEPS-prosjekt.

Organisasjonene mener at mange land det er naturlig å sammenligne seg med, trolig vil velge en resultatbasert unntaksregel, og at en slik modell dermed vil lette samhandling internasjonalt. TJNN hevder det ikke er tilstrekkelig grunnlag for å anta at en resultatbasert unntaksregel vil være mer komplisert å håndheve enn en balansebasert unntaksregel. TJNN begrunner dette med å vise til OECDs utredningsarbeid knyttet til en resultatbasert unntaksregel, som en kan dra nytte av ved utforming av en norsk regel. Videre viser TJNN til at en resultatbasert unntaksregel bygger på samme faktor som den foreslåtte hovedregelen (EBITDA-regelen), og at det vil lette arbeidet for forvaltningen og skattyter. TJNN skriver videre at høringsnotatet mangler en sammenligning av de to modellene med hensyn til kvalitet og robusthet mot omgåelse.

Selmer og NHO viser til at beregningsgrunnlaget i en balansebasert unntaksregel kan påvirkes av flere faktorer et konsern ikke har full kontroll over. Selmer viser til at bokførte verdier er lite presise og påvirkes av blant annet historiske verdier, verdiendringer, nedskrivninger, valuta mv. PwC tar til orde for å utrede en resultatbasert unntaksregel, mens Selmer og NHO foreslår å innføre en resultatbasert unntaksregel i tillegg til en balansebasert unntaksregel.

NoCeT støtter forslaget om en balansebasert unntaksregel og hevder at denne vil være lettere å operasjonalisere og kontrollere enn alternative unntaksregler. NoCeT viser til analyser som kan tyde på positive erfaringer med de tyske rentebegrensningsreglene, som blant annet har en balansebasert unntaksregel.

Vurderinger og forslag

Departementet har vurdert om en resultatbasert eller en balansebasert unntaksregel er best egnet for å oppnå formålet med unntaksregelen, som er å skjerme selskap som ikke driver gjeldsskifting. Begge alternativer sammenligner graden av gjeldsfinansiering på selskapsnivå eller lokalt gruppenivå, med graden av gjeldsfinansiering i konsernet målt ut fra regnskapsstørrelser. Det er målet på gjeldsfinansiering som skiller de to alternativene.

Departementet er av den oppfatning at både gjeldsgrad eller egenkapitalandel (gjeld eller egenkapital som andel av totalkapitalen), og renter som andel av EBITDA, er akseptable mål på graden av gjeldsfinansiering i et selskap. Begge målene anvendes i analyse og forskning. Målene vil nødvendigvis korrelere med hverandre i bety-

delig grad ettersom renter har sammenheng med størrelsen på gjelden, og EBITDA har sammenheng med størrelsen på total kapitalen. Departementet antar at tynt kapitaliserte selskap som benyttes i en gjeldsskiftingsstrategi, i de fleste tilfeller både vil ha lavere egenkapitalandel og et høyere renter/EBITDA-forhold enn konsernet det inngår i. Om et norsk selskap benyttes i en strategi for overskuddsflytting gjennom gjeldsskifting, kan etter departementets vurdering derfor indikeres av begge de to alternative målene. Sett bort fra forholdene som diskuteres nedenfor, som skiller de to alternativene, vurderer departementet i utgangspunktet de to modellene for unntaksregler som nokså likeverdige.

I høringsnotatet viste departementet til at rentekostnader som andel av EBITDA normalt vil være en mer volatil størrelse enn gjeldsgrad, og at et uforutsett fall i lønnsomhet typisk vil gi større utslag på EBITDA enn egenkapitalandel. Selskap som ikke har uforholdsmessig høy gjeldsbelastning sammenlignet med resten av konsernet, vil dermed lettere kunne miste muligheten til å benytte en resultatbasert unntaksregel enn en balansebasert unntaksregel. Uforutsette forandringer i lønnsomhet vil ikke alltid gi mindre utslag i egenkapitalandelen enn i forholdstallet renter som andel av EBITDA, men det antas at dette som oftest vil være tilfellet. Dette taler for en balansebasert unntaksregel.

Verdsattelser av eiendeler og gjeld kan variere med ulike regnskapsstandarder, og de vil også i noen grad påvirkes av selskapenes egne skjønnsmessige vurderinger. Som departementet pekte på i høringsnotatet, vil for eksempel egenutviklet forretningsverdi ofte avvike fra virkelig verdi, ettersom det i liten grad er adgang til å aktivere utgifter for utvikling av slike eiendeler. Departementet er enig i at avvik mellom bokført og virkelig verdi i regnskapsmessig balanse er en ulempe ved en balansebasert unntaksregel. I denne sammenheng viser departementet til kravet om at alle balanseposter i selskapsregnskapet skal verdsettes etter de samme regnskapsprinsippene som er benyttet i konsernregnskapet. Kravet bidrar til at egenkapitalandelen i selskapet eller den norske delen av konsernet blir sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsernet. Dette begrenser i noen grad ulempen ved å bygge på regnskapsmessig balanse i unntaksregelen.

Det understrekes at det generelt er vanskelig å utarbeide skatteregler som baserer seg på regnskapsmessige størrelser. En gjennomgående kritikk av høringsforslaget er at de foreslåtte reglene er kompliserte å anvende. Det vil være tilfellet

enten det innføres en balansebasert eller en resultatbasert global unntaksregel. De to alternativene har en rekke problemstillinger som er felles, for eksempel knyttet til definisjonen av konsern. Begge modeller for unntaksregel vil kreve et regelsett som angir hvordan regnskapsmessige størrelser skal justeres for å komme frem til de relevante størrelsene som benyttes i rentebegrensingsregelen. Det er nødvendig for at reglene skal være treffsikre, uten at det i for stor grad åpnes for uønskede tilpasninger. Den balansebaserte unntaksregelen som foreslås i dette kapitlet, innebærer en rekke justeringer for å komme frem til et mål på egenkapital og balanse-sum for å beregne egenkapitalandel. I en resultatbasert unntaksregel som skal gi et tilstrekkelig presist mål på gjeldsfinansiering i konsernet, og ikke i for stor grad åpne for uønskede tilpasninger, må det utformes nærmere bestemmelser om hvordan henholdsvis EBITDA og rentekostnader i konsernet skal beregnes. I likhet med en balansebasert unntaksregel, vil en slik resultatbasert regel være komplisert å anvende.

Flere instanser synes å mene at en resultatbasert unntaksregel i større grad vil harmonere med andre lands rentebegrensingsregler enn en balansebasert unntaksregel. Departementet er enig i at det er en fordel om flere land innfører like eller nokså like rentebegrensingsregler. Det vil redusere skattyternes etterlevelseskostnader. Like regler er også en fordel for skattemyndighetene i den grad de kan dele informasjon som ligger til grunn for anvendelse av unntaksreglene. Storbritannia har valgt en resultatbasert unntaksregel, og gjeldende rentebegrensingsregler i Finland og Tyskland har balansebaserte unntaksregler. USA og Sverige har vedtatt generelle rentebegrensingsregler, det vil si en begrensning av rentefradrag til en andel av skattemessig EBITDA, uten noen form for global unntaksregel basert på konsernets gjeldsbelastning. Etter departementets vurdering er det dermed ikke klart at en resultatbasert unntaksregel i større grad enn en balansebasert unntaksregel vil harmonere med andre lands rentebegrensingsregler i årene fremover.

Departementet påpeker at en balansebasert unntaksregel ikke bryter med OECDs BEPS-anbefalinger. OECDs BEPS-rapport for tiltakspunkt 4 fremmer en resultatbasert unntaksregel som et «hovedalternativ». I rapportens kapittel 5, avsnitt 84, åpnes det likevel for at medlemsland, som alternativ til en resultatbasert unntaksregel, anvender en grupperregel basert på for eksempel egenkapitalandel (balansebasert unntaksregel).

EUs direktiv mot skatteomgåelse (ATAD) gir medlemsstatene en valgadgang med hensyn til å innføre en balansebasert eller resultatbasert unntaksregel, eller eventuelt ingen unntaksregel.

I en samlet vurdering ser departementet at både en resultatbasert og en balansebasert unntaksregel har fordeler og ulemper. Departementet antar at en resultatbasert regel vil kunne medføre et noe mer administrativt krevende regelsett for skattyter og skattemyndighetene. Departementet opprettholder derfor forslaget om en balansebasert unntaksregel.

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

9.8.3 Adgang til å benytte unntaksregelen på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå

Høringsforslaget

I høringsnotatet ble det foreslått at konsernet kan velge å benytte unntaksregelen på selskapsnivå eller på nasjonalt nivå. Det vil si at selskapet kan påberope seg unntaksregelen når selskapets egenkapitalandel er større eller tilnærmet lik konsernets egenkapitalandel. Alternativt kan de norske selskapene mv. i konsernet samlet påberope seg unntaksregelen når egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet er større eller tilnærmet lik konsernets egenkapitalandel. I konsern som utelukkende består av norske selskap, vil egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet etter høringsforslaget være ensbetydende med egenkapitalandelen i konsernet «globalt». Det innebærer at selskap i innenlandske konsern alltid kan anvende unntaksregelen på nasjonalt nivå. I høringen ble det foreslått at det for denne gruppen er tilstrekkelig å dokumentere at ingen utenlandske selskap eller filialer inngår i konsernet.

Høringsmerknader

NHO uttaler at en forenklet adgang til unntaksregelen for rent norske konsern er en «enkel og god ordning som NHO støtter», og *Coop Norge SA* uttaler at selskapet ser positivt på denne virkningen ved forslaget. *Advokatforeningen* uttaler at det bør vurderes om forslaget er i tråd med EØS-retten, særlig på bakgrunn av kompleksiteten og kostnadene ved anvendelse av unntaksreglene.

Vurderinger og forslag

Overskuddsflytting gjennom gjeldsskifting foregår på konsernnivå ved at et flernasjonalt konsern

plasserer en uforholdsmessig stor andel av gjelden i norske selskap. Departementet mener at det er den samlede gjeldsbelastningen i konsernets norske selskap som er relevant når en skal vurdere om konsernet driver overskuddsflytting gjennom gjeldsskifting. I utgangspunktet bør derfor unntaksregelen sammenligne egenkapitalandelen målt samlet for den norske delen av konsernet med egenkapitalandelen i konsernet globalt. Samtidig er det norske selskapet mv. den skattepliktige enheten, noe som kan tale for at unntaksregelen gjelder for samme subjekt. I noen tilfeller vil det også være administrativt enklere å stille opp balansen og beregne egenkapitalandelen for hvert enkelt selskap i den norske delen av konsernet. Departementet foreslår derfor, som i høringen, at det skal være valgfritt å benytte unntaksregelen på selskapsnivå eller samlet for den norske delen av konsernet. Valgfriheten vil føre til at et konsern som samlet for den norske delen av konsernet har lavere egenkapitalandel enn konsernet, likevel vil kunne ha enkeltelskap i Norge som kan benytte unntaksregelen på selskapsnivå. Dette vil etter departementets syn ikke undergrave formålet med rentebegrensingsregelen.

Videre mener departementet at det er en god egenskap ved unntaksregelen at innenlandske konsern kvalifiserer for unntak når regelen anvendes på nasjonalt nivå. Dersom alle enhetene i konsernet er innenlandske, foreligger det ikke risiko for overskuddsflytting innad i konsernet. Forslaget er dermed i tråd med formålet med rentebegrensingsreglene. At det er tilstrekkelig for innenlandske konsern å godtgjøre at konsernet ikke består av utenlandske selskap mv., utgjør en administrativ forenkling for denne gruppen. Muligheten for overskuddsflytting begrenser seg i disse tilfellene til interessefellesskap med selskap eller personer utenfor konsernet, se punkt 9.9 om EBITDA-regelen mellom nærstående. Departementet viser til punkt 9.13 om forholdet til EØS-retten.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a.

9.8.4 Balansedato

Valg av balansedato var ikke særskilt drøftet i høringsforslaget og har i liten grad vært tatt opp av høringsinstansene. Nedenfor drøftes om egenkapitalandelene som måles i unntaksregelen, bør beregnes på grunnlag av inngående eller utgående balanse i inntektsåret.

Endringer i finansieringen i selskapet eller i konsernet i løpet av året kan føre til at balansen på

et gitt tidspunkt ikke gir et dekkende bilde av graden av gjeldsfinansiering samlet i inntektsåret. Ved en betydelig endring i finansieringen tidlig i året, vil utgående balanse gi best uttrykk for finansieringen over hele året, og motsatt. I så måte vil ikke den ene balansen være et mer presist mål på gjeldsfinansieringen enn den andre.

Dersom unntaksregelen bygger på utgående balanse i regnskapet for inntektsåret, vil anvendelse av regelen avhenge av regnskapsopplysninger som ofte vil foreligge sent våren eller sommeren etter inntektsårets slutt. Departementet viser til at fristen for å levere årsregnskap til Regnskapsregisteret er 31. juli. Dette er to måneder etter fristen for å levere skattemelding for aksjeselskap mv. 31. mai, eventuelt én måned etter fristen ved innvilget søknad om utsatt frist for levering av skattemelding til 30. juni. En unntaksregel som forutsetter ferdigstilt årsregnskap og konsernregnskap for inntektsåret, vil derfor i praksis ikke kunne benyttes av selskap som av ulike årsaker ikke får ferdigstilt årsregnskap og konsernregnskap innen fristen for levering av skattemeldingen.

Administrative hensyn taler for at unntaksregelen bygger på inngående balanse i inntektsåret, målt som utgående balanse fra regnskapet for året før inntektsåret. Utgående balanse for året før inntektsåret vil normalt tilsvare inngående balanse i inntektsåret. Løsningen vil sørge for at nødvendig regnskapsmateriale er ferdigstilt i god tid før fristen for å levere skattemelding. Departementet foreslår derfor at egenkapitalandel i selskapet eller i norsk del av konsern beregnes på grunnlag av utgående balanse fra regnskapet for året før inntektsåret. Det samme gjelder for beregning av egenkapitalandel i konsernet.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a.

9.8.5 Konsernregnskapet som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel

Høringsforslaget

I høringsnotatet ble det foreslått at rentefradraget ikke skal begrenses hvis egenkapitalandelen i det norske selskapets regnskap (selskapsregnskapet) ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Egenkapitalandelen anses for å svare til egenkapitalandelen i konsernregnskapets balanse hvis den ikke avviker med mer enn to prosentenheter. I slike tilfeller anses det ikke å foreligge overskuddsflytting gjennom rentefradrag.

Etter høringsforslaget kan unntaksregelen bare anvendes dersom konsernregnskapet er utarbeidet etter norske regnskapsregler, regnskapsreglene i et EØS-land eller IFRS.

Konsernet ble i denne sammenhengen definert som «den ultimate konsernspissens konsernregnskap». Finansforetak og petroleumsselskap som inngår i et konsern, skal regnes med til konsernet selv om disse foretakene ikke selv kan være gjenstand for rentebegrensning etter de norske reglene, se punkt 9.12.

Det ble ikke foreslått justeringer av konsernregnskapet ved beregningen av den globale egenkapitalandelen i høringsforslaget.

Selskap vil kunne påvirke sammenligningen av egenkapitalandelene ved å påvirke konsernregnskapet, herunder ved hjelp av lån fra nærstående utenfor konsernet til konsernselskap utenfor Norge. I høringsnotatet uttalte departementet at en vil følge med på dette, og vurdere behovet for å innføre justeringer også av konsernregnskapet.

Høringsmerknader

KPMG uttaler at det bør avklares hvilket konsernregnskap som danner grunnlag for sammenligningen under unntaksregelen.

Selmer mener at det er behov for å klargjøre hvilke konsern enheter som skal anses å være i samme konsern når ultimat spiss ikke utarbeider konsernregnskap som følge av unntak i IFRS. Videre foreslås unntak fra konsernavgrensningen for visse typer konsern som driver flere virksomheter, som klart kan separeres og som ikke tilhører samme «operative-/finanskonsern». Det bør også gjøres unntak for børsnoterte selskap og noen typer joint ventures.

NHO uttaler at det bør avklares nærmere hva som menes med den ultimate konsernspissen, og *Norges Rederiforbund* mener at det er uklart hva som menes med den ultimate konsernspissens konsoliderte regnskap.

Deloitte anfører at dersom det er avlagt et konsernregnskap som omfatter riktig konsoliderende enhet, bør dette konsernregnskapet være styrende for hvilke selskap som skal anses som konsernselskap etter rentebegrensingsregelen. Børsnoterte selskap bør ifølge *Deloitte* alltid regnes som det øverste selskapet i konsernet etter unntaksreglene.

Flere høringsinstanser uttaler at det bør aksepteres at konsernregnskapet er utarbeidet etter flere regnskapspråk enn det som er foreslått i høringsnotatet. *Skattedirektoratet* mener at lokale regnskapsregler og de vanligste regnskaps-

reglene bør aksepteres. *DnR* og *PwC* uttaler at US GAAP bør aksepteres, og noen mener at japansk GAAP bør godtas. Andre (*KPMG*) nevner kinesisk GAAP, mens noen (*Norges Rederiforbund, Advokatforeningen*) mener at alle internasjonalt anerkjente regnskapsspråk bør godtas eller at det ikke bør være noen begrensninger med hensyn til regnskapsspråk. *Deloitte* ber departementet vurdere en utvidelse av hva som anses som kvalifisert regnskapsspråk etter unntaksreglene.

DnR uttaler at det er uklart om det siktes til full IFRS slik at IFRS for små og mellomstore bedrifter (SME) ikke er omfattet.

Deloitte uttaler at det bør være adgang til å utarbeide nytt, kvalifisert konsolidert regnskap.

Noen høringsinstanser mener at høringsforslaget er uklart med hensyn til hvor omfattende regnskaper som må utarbeides, og at det bør være tilstrekkelig å utarbeide balanseoppstillinger. *Deloitte* og *DnR* uttaler at det bør avklares hva som skjer ved avvikende regnskapsår.

Vurderinger og forslag

Den foreslåtte unntaksregelen bygger på at det ikke antas å foreligge vesentlig risiko for over-skuddsflytting gjennom rentekostnader når virksomheten i Norge ikke er lånefinansiert i større grad enn virksomheten i konsernet. Under unntaksregelen anses denne forutsetningen å være til stede når egenkapitalandelen i selskapet eller den norske delen av konsernet er tilnærmet lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernet.

I høringsnotatet ble konsernregnskapet som skal benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, definert som «den ultimate konsernspissens konsernregnskap». Departementet er enig med høringsinstansene i at denne konserndefinisjonen er noe uklar. Det er behov for en nærmere vurdering av hvilke krav som skal stilles til beregningsgrunnlaget og hvordan det skal avgrenses.

Departementet foreslår i punkt 9.8.4 at sammenligningen av egenkapitalandeler skal skje på grunnlag av utgående balanse i regnskapet for året før inntektsåret. Det vil si at spørsmål om kravene som stilles til konsernregnskapet under de foreslåtte unntaksreglene er oppfylt, må vurderes på grunnlag av utgående balanse i regnskapet for året før inntektsåret. En følge av dette er at omstruktureringer i konsernet foretatt i løpet av inntektsåret ikke vil reflekteres i grunnlaget for beregning av egenkapitalandel i konsernet.

Ved spørsmål om hvilke krav som skal stilles til konsernregnskapet under unntaksregelen og

hvordan det skal avgrenses, er et helt sentralt premiss at konsernregnskapet skal være godt egnet som grunnlag for sammenligning av egenkapitalandeler. Konsernregnskapet må gi et riktig og fullstendig bilde av konsernet som én økonomisk enhet. Det vil si at konsernregnskapet bør være utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet («den ultimate konsernspissen»), og at alle underenheter bør være konsolidert inn.

Ved konsolidering vises konsernet som én økonomisk enhet, og regnskapet reflekterer da hvordan konsernenhetene har finansiert sine eiendeler. Dersom det aktuelle selskapet ikke er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, men for eksempel medregnet til virkelig verdi, vil ikke konsernregnskapet reflektere hvordan det aktuelle selskapet har finansiert sine eiendeler, og dette vil svekke grunnlaget for sammenligning av egenkapitalandeler. Departementet foreslår derfor at det skal være et krav for å anvende et konsernregnskap som beregningsgrunnlag under unntaksregelen, at det aktuelle selskapet er konsolidert inn i konsernregnskapet linje for linje. Etter regnskapsreglene er det likevel ikke alltid slik at det øverste selskapet i konsernet har plikt til å utarbeide konsolidert regnskap, og det forekommer unntak fra plikten til å konsolidere underenheter. Plikten til å utarbeide konsernregnskap kan dermed falle på en underliggende enhet, og konsernregnskapet vil i slike tilfeller ikke være optimalt som grunnlag for å beregne konsernets egenkapitalandel. Administrative hensyn taler likevel for at det ikke skal være nødvendig å utarbeide et særskilt konsernregnskap av hensyn til unntaksregelen. Utarbeidelsen av et slikt regnskap kan innebære betydelige kostnader for selskapet/konsernet, og det er også en fare for at et slikt regnskap tilpasses unntaksregelen. Departementet foreslår derfor at beregningen av konsernets egenkapitalandel i utgangspunktet skal bygge på et faktisk avlagt konsernregnskap. Det vil likevel i noen tilfeller være behov for å utarbeide et nytt konsernregnskap. Dette gjelder for eksempel i tilfellene der det aktuelle selskapet ville ha vært konsolidert etter IFRS, jf. punkt 9.7.2.

Reglene om plikt til å utarbeide konsernregnskap og til å inkludere underliggende enheter i konsernregnskapet, varierer mellom de ulike regnskapsspråkene. Hvilket regnskapsspråk konsernregnskapet er utarbeidet etter, kan derfor ha betydning for avgrensningen av konsernet, det vil si for hvilke enheter som skal være med, og hvordan de skal føres i konsernregnskapet. Kontroll- og omgåelseshensyn tilsier at det bør gjelde visse begrensninger med hensyn til regnskapsspråk for

konsernregnskapet som beregningsgrunnlag under unntaksregelen.

Flere høringsinstanser har uttalt at det bør anerkjennes flere regnskapsspråk enn det som følger av høringsforslaget. Departementet er enig i dette, og foreslår at NGAAP, lokale GAAP i EØS-land, samt IFRS, Japanese GAAP og US GAAP aksepteres. Departementet vil i tillegg foreslå at konsolidert regnskap avlagt etter IFRS for SME aksepteres.

Dersom selskapet ikke er konsolidert i et faktisk avlagt konsernregnskap etter regnskapsregler som er akseptert under unntaksregelen, men selskapet likevel er omfattet av hovedregelen fordi det skulle ha vært konsolidert i et slikt dersom IFRS hadde vært benyttet, må det utarbeides konsernregnskap etter IFRS for at unntaksregelen skal kunne benyttes. Hvis selskap høyere opp i konsernet (enn det høyeste selskapet som har anvendt et akseptert regnskapsspråk) anvender et regnskapsspråk som ikke er akseptert, må det norske selskapet vurdere om det øverste selskapet ville vært pliktig til å utarbeide konsernregnskap etter IFRS, og om det norske selskapet ville ha vært konsolidert i dette linje for linje. I så fall må det utarbeides et slikt konsernregnskap om unntaksregelen skal kunne påberopes. I slike tilfeller må skattyter benytte konsernregnskapet som er utarbeidet der skattyter inngår sammen med blant andre det øverste selskapet i konsolideringen, og ikke det foreliggende, «ufullstendige» konsernregnskapet.

Departementet vil løpende vurdere i hvilken grad avgrensningen av konsernet etter unntaksregelen kan utnyttes til uønsket skatteplanlegging, og om det er behov for å endre avgrensningen som følge av dette. Det vises til punkt 9.15 om hjemmel til å gi forskrift.

I høringsnotatet har departementet pekt på at et flernasjonalt konsern kan ha incentiver til å påvirke egenkapitalandelen i konsernregnskapet. Konsernet kan for eksempel øke gjeldsgraden i konsernregnskapet gjennom lån fra en nærstående långiver til et konsernselskap utenfor Norge. Når egenkapitalandelen i konsernregnskapet blir lavere, vil det bli tilsvarende rom for å øke gjeld og rentekostnader i Norge, uten at egenkapitalen i Norge svekkes relativt til egenkapitalen i konsernet. Dette er etter departementets vurdering en uønsket tilpasning til rentebegrensningsreglene. En aktuell bestemmelse for å motvirke dette vil være at gjeld til nærstående (eller tilknyttet) part utenfor konsernet trekkes fra gjeld i konsernets balanse og legges til egenkapitalen ved beregning

av egenkapitalandelen på konsernnivå. Gjeld til nærstående utenfor konsernet blir dermed å regne som egenkapital ved beregning av egenkapitalandel i konsernet. Forslaget gir unntaksregelen den samme egenskapen som en resultatbasert unntaksregel der renter på gjeld til nærstående (tilknyttet) part ikke teller med i beregningen av konsernforholdstallet (renter som andel av EBITDA). Dette er foreslått av OECD, se BEPS-rapporten for tiltakspunkt 4, kapittel 7, avsnitt 140. Storbritannia har fulgt denne anbefalingen ved utformingen av den resultatbaserte unntaksregelen, se for eksempel *Corporate Interest Restriction guidance* publisert av HM Revenue & Customs i 2018 (avsnitt CFM96030). Departementet foreslår ikke nå å pålegge en justering av konsernregnskapet som beskrevet over. Departementet vil følge med på om det forekommer tilpasninger for å øke gjelden i konsernregnskap, og eventuelt komme tilbake med forslag til endringer.

Under høringen er det reist spørsmål om konsernet står fritt til å utarbeide nytt konsolidert regnskap. Det er ikke ønskelig at unntaksregelen skal gi incentiv til å benytte ett anerkjent regnskapsspråk fremfor et annet. Dette gjelder særlig i tilfeller der det foreligger et konsernregnskap som er avlagt etter et regnskapsspråk som anerkjennes under unntaksreglene. Departementet foreslår at det ikke skal være anledning til å utarbeide et nytt konsernregnskap på et nytt regnskapsspråk hvis det allerede foreligger et konsernregnskap som oppfyller vilkårene for å anvende unntaksreglene. Utarbeidelse av nytt konsernregnskap av hensyn til unntaksregelen bør derfor forbeholdes tilfellene nevnt over. Det vil si tilfellene der selskapet ikke er konsolidert i et konsernregnskap, men ville ha vært det etter IFRS, og tilfellene der det øverste selskapet i konsernet har utarbeidet konsernregnskap etter et regnskapsspråk som ikke anerkjennes under unntaksreglene.

Ettersom forslaget legger opp til at beregningen av konsernets egenkapitalandel normalt skal skje på grunnlag av et faktisk avlagt konsernregnskap, er det etter departementets vurdering ikke grunn til å akseptere at beregningen av egenkapitalandelen i konsernet skal skje på grunnlag av en mer forenklet oppstilling enn fullt konsernregnskap avlagt i samsvar med anerkjente regnskapsregler. Departementet vil med andre ord ikke foreslå at det skal være tilstrekkelig å utarbeide balanseoppstillinger.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav b.

9.8.6 Skattyters egenkapitalandel

Høringsforslaget

I høringsnotatet ble det foreslått at fastsettelsen av skattyters egenkapitalandel skal ta utgangspunkt i selskapsregnskapet. For skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge, skal regnskapet for virksomheten i Norge legges til grunn som selskapsregnskap etter unntaksregelen (under begge alternativene). Det ble videre uttalt at selskapsregnskapet og konsernregnskapet må være utarbeidet etter samme regnskapsprinsipper for at sammenligningen av egenkapitalandeler skal bli riktig. Det ble foreslått konkrete justeringer av selskapsregnskapet for å få en tilfredsstillende sammenligning av egenkapitalandeler, herunder justeringer for:

- forretningsverdi
- mer/mindreverdier på eiendeler
- aksjer og andeler i konsernselskap
- fordringer mot konsernselskap og andre nærstående

Departementet skrev videre at en vil vurdere om balansen skal justeres også for aksjer og andeler i selskap som ikke inngår i konsernet. Det ble vist til faren for tilpasninger gjennom at norske selskap tilføres egenkapital i form av aksjer som på grunn av fritaksmetoden ikke genererer skattepliktige inntekter.

Det er en risiko for at selskap vil søke å unngå rentebegrensning ved å øke egenkapitalen rundt årsskiftet. For å motvirke dette ville departementet vurdere om det bør gis en regel om at egenkapital som er innskutt innen en fastsatt frist før balansedato, ikke skal medregnes i den grad egenkapitalen kort tid etter balansedato er redusert ved utbytte eller kapitalnedsettelse. Det ble vist til at de tyske rentebegrensningsreglene har en tilsvarende bestemmelse.

Høringsmerknader

Deloitte og *DnR* uttaler at det er uklart hva som ligger i at regnskapet må være verdsatt etter de samme regnskapsprinsipper som konsernregnskapet. *DnR* mener at lik måling av balanseposter ikke er nok til å sikre et korrekt sammenligningsgrunnlag ettersom det er mange forskjeller i regelverket som kan spille inn. Dette gjelder for eksempel behandling av utbytte og konsernbidrag.

Flere høringsinstanser bemerker at de obligatoriske justeringene er kompliserte. *Finans Norge*, *DnR* og *NHO* uttaler at justeringene bør

fjernes. *Storbedriftenes skatteforum* mener at det bør lempes på kravet om justeringer, mens *Virke* uttaler at det må vurderes å gjøre reglene enklere.

Skattedirektoratet uttaler at det bør presiseres hvordan merverdier i konsernregnskapet skal allokteres til selskapsregnskapet og at det synes uklart hvordan det i praksis skal kunne påses at merverdiene som benyttes, er korrekte og ikke tilpasset for norske skatteformål. *DnR* bemerker at det ikke fremgår hvordan utsatt skatt på merverdier skal håndteres. *Skattedirektoratet* er enig i at det må vurderes å justere egenkapitalen også for aksjer utenfor konsernet.

NHO foreslår at en balansebasert unntaksregel bør suppleres med en adgang til å anvende virkelige verdier i stedet for bokførte verdier ved beregning av egenkapitalandel, med krav om ekstern verifisering av eiendelenes markedsverdi. Organisasjonen peker på at dette kan være mer krevende for selskapene, men kan avhjelpe problemet med betydelige forskjeller mellom virkelige og bokførte verdier.

Vurderinger og forslag

Fastsettelsen av skattyters egenkapitalandel skal ta utgangspunkt i selskapsregnskapet for selskapet eller innretningen. For skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge, jf. skatteloven § 6-41 første ledd bokstav d, anses regnskapet for virksomheten i Norge som selskapsregnskap i denne sammenheng. Grunnlaget for beregningen av selskapets egenkapitalandel skal være selskapsregnskapet for året før inntektsåret. En konsekvens av dette er at selskap som er stiftet i løpet av inntektsåret, ikke kan benytte unntaksregelen på selskapsnivå. Departementet har vurdert om nystartede selskap skal få anledning til å benytte åpningsbalansen som grunnlag for sammenligning av egenkapitalandeler, men har kommet til at åpningsbalansen er lite egnet som sammenligningsgrunnlag. Det foreslås i stedet at nystiftede selskap kan få fullt fradrag for sine rentekostnader etter unntaksregelen for den norske delen av konsernet (dersom vilkårene for dette for øvrig er oppfylt), selv om selskapet ikke var en del av konsernet ved inngangen av inntektsåret, jf. punkt 9.8.7.

En grunnleggende forutsetning for en god sammenligning av egenkapitalandelene i selskapsregnskapet og konsernregnskapet er at det er benyttet samme verdsettelsesprinsipper i de to regnskapene. Dersom konsernregnskapet for eksempel er basert på målinger til virkelig verdi, mens vesentlige poster i selskapsregnskapet er basert på historisk kostpris, kan dette gi skjevhe-

ter og dermed et mindre egnet sammenligningsgrunnlag. Hensynet til riktig sammenligning, og å forhindre uønskede tilpasninger, tilsier at sammenligningen bygger på eiendeler og forpliktelser som er verdsatt etter samme prinsipper. Departementet mener derfor at selskapsregnskapet må omarbeides til samme prinsipp som konsernregnskapet.

DnR har uttalt at det ikke er tilstrekkelig for å sikre et korrekt sammenligningsgrunnlag, at målingen av balansepostene samordnes. Det er vist til at det er mange forskjeller mellom NGAAP og IFRS som kan spille inn. Departementet er enig i dette. Det foreslås at selskapsregnskapet må være utarbeidet etter samme regnskapsregler og prinsipper som konsernregnskapet.

Goodwill og merverdier kan føre til at datterselskapets bokførte egenkapital i selskapsregnskapet ikke er lik den egenkapitalen i konsernregnskapet som knytter seg til datterselskapet. Departementet mener derfor at det er nødvendig å foreta justeringer av selskapsregnskapet for at det i større grad skal være sammenlignbart med konsernregnskapet. I høringsnotatet foreslo departementet følgende justeringer i selskapsregnskapet før beregning av egenkapitalandelen etter unntaksregelen:

- Positiv forretningsverdi (goodwill) i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til selskapets balansesum og egenkapital. Tilsvarende skal negativ forretningsverdi (badwill) i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Merverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til selskapets balansesum og egenkapital. Tilsvarende skal mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Dersom selskapets gjeld er verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, legges differansen til selskapets balansesum og gjeld. Dersom selskapets gjeld er verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, trekkes differansen fra selskapets balansesum og gjeld.

Departementet opprettholder forslaget om at selskapsregnskapet skal justeres som angitt i punktene ovenfor. Det presiseres at balansen bare skal justeres for forretningsverdi og mer- og mindreverdier som knytter seg til det aktuelle selskapet, og som ikke knytter seg til andre konsernselskap, herunder det aktuelle selskapets datterselskap.

Departementet er enig med høringsinstansene som mener at behandlingen av utsatt skatt på merverdier trenger nærmere presiseringer. Der hvor den såkalte bruttometoden benyttes i merverdianalysen ved utarbeidelse av konsernregnskap, skal det normalt beregnes utsatt skatteforpliktelse (skattefordel) knyttet til merverdier (mindreverdier) i konsernregnskapet. Merverdien vil da inkludere den skattefordel som hadde oppstått dersom det oppkjøpende selskap kjøpte innmaten i det oppkjøpte selskap, fremfor aksjene i selskapet. I konsernregnskapet vil derfor eiendelene i døtre tilsvare anskaffelseskost for aksjene i døtrene, samt døtrenes gjeld og til slutt den latente skatten knyttet til merverdiene. Latent skatt føres på aktivasisden i konsernregnskapet, og skal motsvare utsatt skatt i balansen, som er gjeld på passivasisden. Departementet mener at oppstillingen av selskapets balanse etter rentebegrensingsregelen bør være konsistent med hvordan verdiene er ført i konsernregnskapet, for at sammenligningen skal bli god. Departementet foreslår derfor at:

- Utsatt skatteforpliktelse knyttet til merverdiene som legges til egenkapital og balansesum, trekkes fra egenkapitalen. Utsatt skattefordel knyttet til mindreverdier som trekkes fra egenkapitalen og balansesum, legges til egenkapitalen.

Verdsettelsen av latent skatt kan regnes både til nominell verdi og til nåverdi. Der latent skatt er verdsatt til nominell verdi, kan det oppstå forretningsverdi knyttet til differansen mellom verdsettelsen til nominell verdi og nåverdi. Denne forretningsverdien legges til selskapets egenkapital og balansesum på lik linje med annen forretningsverdi.

For å fastsette et mål på et selskaps egenkapitalandel som gir et økonomisk riktig uttrykk for selskapets finansiering, bør egenkapitalinvesteringer bare telles én gang innad i konsern og tilordnes selskapet som faktisk benytter egenkapital til å investere i virksomhetens realkapital, se Eksempel 1 under punkt 9.18. Videre bør egenkapital i norske selskap som benyttes til å finansiere egenkapital i utenlandske selskap, ikke påvirke egenkapitalandelen i det norske selskapet. I motsatt fall vil norske selskap med store investeringer i utenlandske datterselskap kunne oppnå en misvisende høy egenkapitalandel i Norge. Dersom det norske selskapet i tillegg driver egen virksomhet, der realkapitalen i den egne virksomheten er finansiert med høy grad av gjeld, vil den reelle, lave egenkapitalandelen bare fremkomme når sel-

skapets aksjer i konsernselskap justeres ut av balansen, se Eksempel 2 under punkt 9.18. Det er også viktig å motvirke muligheten for flernasjonale foretak til å omgå rentebegrensningsregelen ved å bruke Norge som et mellomland for investeringer i datterselskap utenfor Norge. Dersom egenkapital i et norsk selskap benyttes til å finansiere egenkapital i et utenlandsk konsernselskap, vil egenkapitalandelen kunne bli kunstig høy i det norske mellomliggende selskapet dersom ikke balansen justeres. Hvis det mellomliggende selskapet i tillegg har virksomhet i Norge finansiert med høy grad av gjeld, vil selskapet kunne unngå avskjæring av rentefradrag for renter knyttet til gjelden. Departementet opprettholder derfor forslaget om følgende justering i selskapsregnskapet før beregningen av egenkapitalandelen etter unntaksregelen:

- Aksjer og andeler i konsernselskap fratrekkes selskapets balansesum og egenkapital.

Med «konsernselskap» menes selskap som er konsolidert inn (linje for linje) i konsernregnskapet som benyttes i unntaksregelen. Fradraget for aksjer og andeler i andre konsernselskap ved beregningen av selskapets egenkapitalandel innebærer en begrensning av unntaksregelens anvendelse. Justeringen for aksjer og andeler er særlig aktuell for holdingselskap. Hvis et holdingselskap har finansiert oppkjøpet av datterselskapet med gjeld, herunder ordinære banklån, vil justeringen for datterselskap kunne medføre negativ egenkapital og egenkapitalandel fastsatt til 0 (jf. under). Det vil dermed i praksis være vanskelig for holdingselskap med gjeld å benytte unntaksregelen på selskapsnivå. Egenkapitalen som kan medregnes ved anvendelse av unntaksregelen, vil ikke telles i holdingselskapet, men i selskapene som holdingselskapet holder aksjer i. For holdingselskap med norske datterselskap vil en samlet vurdering av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet likevel kunne gi unntak fra avskjæring av rentefradrag i holdingselskapet, se punkt 9.8.7 om egenkapitalandel i den norske delen av konsernet. For holdingselskap med gjeld og datterselskap i utlandet, vil regelen gi insentiv til å redusere gjelden eller allokere gjelden til utenlandske datterselskap. Etter innføring av fritaksmetoden innebærer lånefinansierte oppkjøp av aksjeselskap som regel at eierselskapet får fradrag for rentekostnader, mens aksjeinntektene i stor grad er fritatt for beskatning. Holdingselskap med gjeld vil derfor ofte være i den situasjonen at de får rentefradrag uten at selskapet har skattepliktige inntekter. Fradraget for aksjer ved beregningen av egen-

kapitalandel kan sies å ha støtte i hensynet til en riktig allokering av skattegrunnlaget mellom landene ved at det ikke gis fradrag for kostnader når motsvarende inntekt ikke skattlegges. Dette er i tråd med prinsippet i OECDs BEPS-anbefaling om at det ikke bør gis fradrag for gjeld som finansierer skattefrie inntekter.

Ved fastsetting av egenkapitalandelen ut fra selskapsregnskapet bør det også unngås at pådratt gjeld medregnes flere ganger innad i samme konsern. Dersom et konsernselskap opptar et lån som lånes videre til andre konsernselskap, bør gjelden bare regnes med i det selskap der den finansierer virksomhetens realkapital. I motsatt fall vil konsern som av forretningsmessige hensyn innretter seg med ordninger for intern gjeldsfinansiering, kunne få kunstig høy gjeldsgrad i enkeltselskap, se Eksempel 3 under punkt 9.18. Slike selskap kan risikere at unntaksbestemmelsen i rentebegrensningsregelen ikke kommer til anvendelse selv om selskapet reelt sett har en høyere egenkapitalandel enn konsernet.

I høringsnotatet foreslo departementet at det også skulle korrigeres for fordringer til nærstående. På samme måte som for justering for aksjer, jf. ovenfor, foreslår departementet i stedet at det bare justeres for fordringer overfor andre konsernselskap, på følgende måte:

- Fordringer mot konsernselskap fratrekkes selskapets balansesum og gjeld.

Departementet foreslår videre at egenkapital eller balansesum som etter eventuelle justeringer som nevnt ovenfor, blir negative størrelser, skal settes til null. Dersom balansesummen fastsettes til null, fastsettes egenkapitalandelen til 100 pst. hvis egenkapitalen er større enn null. Dersom egenkapital og balansesum fastsettes til null, fastsettes egenkapitalandelen til 0 pst. Tilsvarende gjelder ved fastsettelse av egenkapitalandel i konsernregnskapet.

Departementet har vurdert behovet for å motvirke risikoen for at selskap søker å unngå rentebegrensning ved å øke egenkapitalen rundt årsskiftet. Unntaksregelen er sårbar for tilpasninger dersom aksjonær kan kvalifisere for unntak ved å skyte inn egenkapital før årsskiftet, for så å sørge for at den betales ut igjen til aksjonær gjennom utdeling eller kapitalnedsettelse kort tid etter. Det vil gi en midlertidig høy egenkapitalandel. For å motvirke slike skattemotiverte tilpasninger mener departementet at det bør gjelde en regel om at egenkapital ikke skal regnes med i den grad egenkapitalen er tilført og utbetalt innen et fastsatt tidsintervall rundt balansedato. Departementet viser til at de tyske rentebegrensningsreglene har en

tilsvarende bestemmelse. Et konkret forslag på dette punktet har ikke vært på høring. Departementet vil derfor sende på høring et forslag om justering av selskapets balanse ved beregning av egenkapitalandelen, med sikte på at regelen kan tre i kraft med virkning fra og med 2019.

Flere høringsinstanser har uttalt at de pliktige justeringene bør forenkles, reduseres i antall eller fjernes. Departementet er enig med høringsinstansene i at justeringene bidrar til å gjøre reglene mer kompliserte. Etter departementets vurdering tilsier hensynet til en god sammenligning, og hensynet til å motvirke uønskede tilpasninger, at selskapsregnskapet må undergis visse justeringer når egenkapitalandelen skal sammenlignes med den i konsernregnskapet. Ulik verdsetting av samme eiendel kan i det enkelte tilfellet medføre betydelig skjevhet i målingen av egenkapitalandel. Det kan føre til at fradrag for renter på ordinære lån begrenses, eller at renter på lån som er ledd i overskuddsflytting, ikke rammes. Departementet vil følge med på etterlevelsen av de foreslåtte reglene for beregning av egenkapitalandel og løpende vurdere om det er behov for å fjerne eller legge til enkelte justeringer. Tilsvarende gjelder ved fastsettelse av egenkapitalandel i konsernregnskapet.

Departementet har vurdert forslaget fra *NHO* om en valgfri adgang til å benytte anslag på virkelige verdier ved utarbeidelse av balansen. Etter departementets vurdering taler administrative hensyn mot dette forslaget. En slik adgang vil gjøre regelen mer komplisert og mer krevende å kontrollere for skattemyndighetene. Departementet viser til at balansepostene i regnskapet må være verdsatt etter de samme regnskapsprinsippene som er benyttet i konsernregnskapet. Dette kravet bidrar til at egenkapitalandelen i selskapet, eller den norske delen av konsernet, blir sammenlignbar med egenkapitalandelen i konsernet, og det begrenser i noen grad ulempen ved å basere målet på egenkapitalandel på bokførte verdier.

Departementet vil vurdere nærmere om balansen skal justeres også for aksjer og andeler i selskap som ikke er en del av konsernet. Grunnen til dette er faren for tilpasninger gjennom at norske selskap tilføres egenkapital i form av aksjer, som på grunn av fritaksmetoden ikke genererer skattepliktige inntekter. Det foreslås ikke å innføre justeringer for dette nå.

For norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS) er det NOKUS-selskapets regnskap som danner utgangspunktet

for beregningen av egenkapitalandelen. Dette regnskapet kan være utarbeidet etter lavskattelandets egne regnskapsregler. Det vil derfor antakelig være nødvendig at NOKUS-selskapet utarbeider skyggeregnskap etter IFRS (ev. aksepterte regnskapsspråk) for å kunne benytte unntaksregelen.

Skattedirektoratet uttaler at det bør presiseres hvordan merverdier i konsernregnskapet skal allokere til selskapsregnskapet. Departementet viser til at det påhviler konsernet å ha kontroll over hvordan merverdier og forretningsverdi er beregnet ved utarbeidelse av konsernregnskapet. Der hvor merverdier eller forretningsverdi knytter seg til en gruppe av norske selskap og ikke er allokert til de spesifikke enkelt-selskapene ved utarbeidelse av konsernregnskapet, må skattyter på egnet måte fordele merverdiene eller forretningsverdien mellom selskapene i gruppen uten at verdiene telles flere ganger innad i gruppen. Når det gjelder kontrollutfordringene knyttet til de regnskapsstørrelser som ligger bak utarbeidelsen av konsernregnskapet, og som selskapene selv må frembringe, viser departementet til krav om dokumentasjon, se punkt 9.14. Dokumentasjonskravene vil i noen grad bidra til bedre kvalitet på data som rapporteres inn av skattyter. Departementet avviser ikke at det er en viss risiko for omgåelse og uønsket tilpasning knyttet til den regnskapsinformasjonen som anvendes i unntaksregelen. Etter departementets vurdering er det likevel nødvendig å benytte informasjon fra konsernregnskapet, også «bakenforliggende» informasjon som ikke fremkommer i selve regnskapsrapporten, dersom en skal anvende en unntaksregel for å skjerme ordinære låneforhold.

Avgrensningen av et regnskapsår kan variere mellom ulike regnskapsregler og følger ikke alltid kalenderåret («avvikende regnskapsår»). Dersom selskapsregnskapet gjelder en annen periode enn konsernregnskapet, vil regnskapene være mindre egnet for sammenligning. Departementet legger til grunn at ved konsolideringen av det enkelte selskapet i konsernregnskapet, må selskapsregnskapet omarbeides til samme regnskapsår som konsernregnskapet.

Det vises for øvrig til punkt 9.15 der det blant annet foreslås at departementet gis hjemmel til å fastsette i forskrift hvilke poster som skal inngå ved beregningen av egenkapitalandelen, jf. også den alminnelige hjemmelen til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i § 6-41.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstavene c, d og f.

9.8.7 Egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet

Innledning

Departementet foreslår en unntaksregel på nasjonalt nivå som en valgfri unntaksregel i tillegg til en unntaksregel på selskapsnivå, jf. punkt 9.8.3.

Unntak fra rentebegrensning kan etter dette alternativet kreves basert på en sammenligning av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet med egenkapitalandelen i hele konsernet. Har den norske delen av konsernet en egenkapitalandel som er tilnærmet lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernet globalt, unntas alle enheter som inngår i den norske delen av konsernet fra avskjæring av rentefradrag etter EBITDA-regelen for konsern.

Hvilke enheter som skal inngå i den norske delen av konsernet

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet at med den norske delen av konsernet menes selskap og innretninger som er skattepliktige til Norge, og som inngår i den samme ultimate konsernspisens konsernregnskap.

Det ble foreslått at den norske delen av konsernet også omfatter norske filialer av utenlandske selskap. Finansforetak og petroleumsselskap, som er unntatt fra rentebegrensningsreglene (se punktene 9.12.1 og 9.12.2), skal regnes med i den norske delen av konsernet.

Et flernasjonalt konsern kan ha mange «grener» inn i Norge. Et utenlandsk selskap kan for eksempel ha to norske datterselskap direkte eiet fra utlandet, slik at konsernet har to norske grener. Videre kan et norsk selskap ha et utenlandsk datterselskap, og dette datterselskapet kan igjen ha et norsk datterselskap. Departementet foreslo at det norske datterdatterselskapet i denne sammenhengen skal regnes som en egen norsk gren, som ikke inngår i den norske grenen til «mormorselskapet». Norske selskaps utenlandske datterselskap inngår ikke i den norske konserngrenen. «Den norske delen av konsernet» refererer til alle de norske grenene til et konsern.

Høringsmerknader

Deloitte stiller spørsmål ved om det er nødvendig å beregne egenkapitalandelen for den norske delen av konsernet dersom det kan godtgjøres at de utenlandske datterselskapene har lik eller lavere egenkapitalgrad enn konsernregnskapet.

DnR uttaler at det bør innføres en egen unntaksregel for helnorske konsern.

Vurderinger og forslag

Under unntaksregelen er det foreslått at skattyter kan velge å sammenligne egenkapitalandelen i konsernet med egenkapitalandelen på selskapsnivå eller med egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet. «Konsernet» refererer i denne sammenhengen til konsernet som grunnlag for beregning av egenkapitalandelen på konsernnivå, jf. beskrivelsen av konsernregnskapet under punkt 9.8.5. Det avgjørende vil dermed være konsernregnskapet for året før inntektsåret. Norske enheter som faller utenfor definisjonen av konsernet for beregningen av konsernets egenkapitalandel, vil også falle utenfor ved fastsettelsen av den norske delen av konsernet.

Selskap som stiftes i løpet av inntektsåret, vil falle utenfor definisjonen av konsernet for beregningen av konsernets egenkapitalandel. For slike selskap foreslås det at de likevel kan få fullt fradrag for sine rentekostnader etter unntaksregelen for den norske delen av konsernet dersom den norske delen av det konsernet som selskapet stiftes inn i, oppfylder vilkårene for unntak på nasjonalt nivå.

Finansforetak og petroleumsselskap, som er unntatt fra rentebegrensningsreglene (se punkt 9.12) og norske filialer av slike selskap, regnes her med i den norske delen av konsernet.

Den norske delen av konsernet består i prinsippet av den delen av konsernet som er skattepliktig til Norge, og der skatteplikten ikke er avskåret ved skatteavtale. I det følgende omtales dette nærmere for visse type tilfeller.

Filialer (begrenset skattepliktig/fast driftssted)

Selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge, kan ha eiendeler eller virksomhet i utlandet. Hvis selskapet for eksempel driver virksomhet i utlandet gjennom et fast driftssted («filial»), vil slik virksomhet normalt være skattepliktig også i det landet hvor virksomheten utøves (kildestaten). De fleste skatteavtalene Norge har inngått med andre land, bygger på en kreditmetode for å unngå dobbeltbeskatning. Det betyr at Norge gir fradrag (kreditfradrag) i skatt ilagt selskapet i Norge, for utenlandsk skatt betalt på den samme inntekten i utlandet. Det er dermed ingen risiko for overskuddsflytting mellom selskap og filial i utlandet når kreditmetoden benyttes. Departementet foreslår at en utenlandsk filial (fast drifts-

sted) av et norsk selskap i land der Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal anses å høre til den norske delen av konsernet. I enkelte skatteavtaler unngås dobbeltbeskatning ved bruk av en fordelingsmetode (se for eksempel skatteavtalen med USA artikkel 23 punkt 2 a). I disse tilfellene har Norge fraskrevet seg retten til å skattlegge inntekten i utlandet, typisk inntekt fra virksomhet som utøves gjennom fast driftssted der. Samtidig vil rentekostnader knyttet til den utenlandske virksomheten eller eiendommen ikke være fradragsberettiget i inntekt i Norge. Fordelingen av skattyters rentekostnader mellom Norge og utlandet skjer etter en sja-blongmetode, jf. skatteloven § 6-91.

Dersom filialens inntekt ikke skattlegges i Norge, er ikke egenkapitalandelen i filialen egnet til å si noe om risikoen for overskuddsflytting fra Norge. Ved anvendelse av unntaksregelen foreslås det derfor at utenlandske filialer av norske selskap skal holdes utenfor den norske delen av konsernet dersom filiallandet har inngått skatteavtale med Norge med fordelingsmetode for å unngå dobbeltbeskatning.

Videre fastholdes forslaget i høringsnotatet om at den norske delen av konsernet også skal omfatte norske filialer (begrenset skattepliktige) av utenlandske selskap. I disse tilfellene er det bare virksomheten i filialen/det faste driftsstedet som skal medregnes til den norske delen. Det foreslås at norsk filial av utenlandsk selskap skal regnes med til den norske delen av konsernet uavhengig av hvilken metode som benyttes for unngåelse av dobbeltbeskatning.

Selskap med deltakerfastsetting (SDF)

For selskap med deltakerfastsetting, foreslås det at balanseverdiene (balansesum og egenkapital) regnes med til den norske delen av konsernet forholdsmessig etter størrelsen på andelen som er eid av norske konsernselskap.

Norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS)

Norsk eier av norsk-kontrollert selskap mv. hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS), er skattepliktig for sin forholdsmessige andel av selskapets eller innretningens overskudd, jf. skatteloven § 10-61. Departementet foreslår at NOKUS-selskapet skal være med i den norske delen av konsernet. Ved beregningen av egenkapitalandelen i den norske delen, skal balanseverdiene i NOKUS-selskapet regnes med forholdsmessig etter størrel-

sen på den norskkontrollerte andelen. Det vil si at dersom det norske selskapet A eier effektivt (direkte eller indirekte) 60 pst. av NOKUS-selskapet, skal 60 pst. av balansesum og egenkapital inngå i beregningen av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet.

Innenlandske konsern

I innenlandske konsern vil grunnlaget for beregning av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet være identisk med grunnlaget for beregning av egenkapitalandelen i konsernet. Vil-kårene for unntak vil da alltid være oppfylt. Departementet foreslår at selskapene i disse tilfellene skal kunne påberope seg unntaksregelen uten å måtte beregne egenkapitalandeler, se punkt 9.14. Dette samsvarer med at det ikke foreligger risiko for overskuddsflytting innad i slike konsern, og at det dermed ikke er grunnlag for rentebegrensning.

Med innenlandske konsern menes konsern som bare består av selskap og innretninger som er skattepliktige til Norge. Enkelte selskap og innretninger kan være skattepliktige til flere land. Det vises her til omtalen av filialer/fast driftssted, selskap med deltakerfastsetting og NOKUS-selskap ovenfor. Det avgjørende for om konsernet anses som innenlandsk, er for slike enheters vedkommende om den norske delen av konsernet sammenfaller med konsernet som grunnlag for beregning av egenkapitalandelen på konsernivå. Et konsern kan derfor ikke regnes som rent innenlandsk hvis det omfatter selskap med deltakerfastsetting eller NOKUS-selskap som har én eller flere utenlandske andelseiere, se over. Tilsvarende gjelder dersom ett eller flere av selskapene i konsernet har filial/fast driftssted i utlandet der dobbeltbeskatning unngås ved fordelingsmetoden.

I punkt 9.15 foreslås at departementet gis hjemmel til å fastsette i forskrift hvilke selskap som skal inngå i norsk del av konsern.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav a.

Beregning av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet at det for norske konserngrener skal utarbeides en egen konsolidert balanse. Forslaget innebar at denne konsoliderte balansen skal utarbeides som om bare de norske enhetene som utgjør konserngre-

nen, inngår i konsern. Dersom norske enheter har utenlandske datterselskap, skal disse datterselskaperens eiendeler, gjeld og egenkapital dermed ikke inngå i balansen. Det ble foreslått at balansen må utarbeides etter de samme regnskapsprinsippene som det konsoliderte regnskapet for hele konsernet. Departementet foreslo videre at konsolidert balanse for den norske grenen skulle justeres blant annet for forretningsverdi, merverdier, aksjer og fordringer overfor konsernselskap utenfor den norske grenen. Justeringene tilsvarer justeringene som ble foreslått for beregningen av egenkapitalandel ved anvendelse av unntaksregelen på selskapsnivå, og har tilsvarende begrunnelser.

For konsern med flere «grener» inn i Norge, for eksempel utenlandsk morselskap med to norske døtre eller et norsk selskap med utenlandsk datter som igjen har et norsk datterselskap, ble det foreslått at fremgangsmåten ovenfor utføres én gang per norske konserngren. Videre skulle etter forslaget egenkapitalandelen for hele den norske delen av konsernet beregnes ved å summere egenkapital og balansesum for de ulike norske grenene. Egenkapitalandelen fastsettes til forholdet mellom summen av egenkapitalen og summen av balansesummene i grenene.

Høringsmerknader

Generelle merknader knyttet til justeringene av egenkapitalen, se ovenfor om selskapsregnskapet, er også relevante for denne delen av forslaget. Her nevnes bare merknader spesielt knyttet til justeringene for den norske delen av konsernet.

Skattedirektoratet uttaler at unntaksreglene kan bli vanskelig å anvende i praksis for skattyter og skattemyndighetene, og at dette særlig gjelder unntaksregelen for den norske delen av konsernet. Direktoratet påpeker videre at et tynt kapitalisert selskap kan benytte unntaksregelen på nasjonalt nivå dersom andre norske grener av konsernet har høy egenkapital.

Norges Rederiforbund uttaler at det for konsern som i stor grad er norske, dvs. som kun har noen få utenlandske enheter, kan være enklere å ta utgangspunkt i det globale konsernregnskapet og trekke ut de utenlandske enhetene. Forbundet antar at dette kan gi en vesentlig administrativ forenkling for selskapene og skattemyndighetene.

Vurderinger og forslag

Departementet er enig i at unntaksregelen på norsk del av konsern kan være mer administrativt

krevende for skattyter. Det vises her til at dette er et valgfritt alternativ for skattyter. Unntaksregelen på nasjonalt nivå kan videre være særlig utfordrende for skattemyndighetene, men det antas at kontrollutfordringer mv. knyttet til denne delen av forslaget ikke er vesentlig større enn for øvrige deler av forslaget. Departementet viser også til krav til dokumentasjon ved anvendelse av unntaksregelen, jf. punkt 9.14. Disse vil i noen grad bidra til bedre kvalitet på data som skattyter fremlegger.

Etter departementets syn er det i utgangspunktet den samlede gjeldsbelastningen til alle norske selskap i et konsern som er relevant å sammenligne med gjeldsbelastningen i konsernet, når en skal vurdere om konsernet driver over-skuddsflytting fra Norge gjennom gjeldsskifting. Det er ikke et mål å begrense rentefradrag i enkeltelskap med høy gjeld som inngår i et konsern med andre norske selskap med lav gjeld, og der den norske delen av gruppen samlet ikke er tynt kapitalisert. Departementet opprettholder derfor forslaget om at unntaksregelen kan anvendes samlet for den norske delen av konsernet, inkludert alle selskapsgrener inn i Norge.

Norges Rederiforbund har foreslått å tillate en beregningsmetode som tar utgangspunkt i avlagt konsernregnskap, for deretter å skille ut utenlandske enheter. Å supplere bestemmelsene med alternative metoder for å beregne egenkapitalandel gjør unntaksregelen mer omfattende og komplisert. Departementet fremmer derfor ikke et slikt forslag nå, men vil senere vurdere muligheten for å forenkle regelverket på dette punktet.

Departementet opprettholder ikke høringsfor-slaget om at egenkapital og balansesum først skal beregnes for hver norske selskapsgren, og deretter summeres for å finne egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet. Det foreslås i stedet at skattyter beregner egenkapitalandelen for norsk del av konsern samlet for alle norske selskap. Departementet antar at dette er enklere administrativt.

Unntaksregelen på nasjonalt nivå innebærer først å identifisere hvilke enheter som skal inngå i den norske delen av konsernet, se ovenfor. Deretter skal det etter forslaget utarbeides en konsolidert balanse for disse enhetene. Konsolideringen og verdsettelsen av eiendeler og gjeld må foretas etter de samme regnskapsreglene og prinsippene som det konsoliderte regnskapet for hele konsernet. Den konsoliderte balansen skal være utarbeidet *som om* bare de norske enhetene inngår i konsern. Dersom norske enheter har utenlandske datterselskap, skal disse datterselskaperens eien-

deler, gjeld og egenkapital dermed ikke inngå i balansen. De norske enhetenes aksjer i konsernselskap utenfor den norske delen av konsernet, skal ikke elimineres ved konsolidering, men justeres for på den måten som fremgår nedenfor. Videre skal gjeld til konsernselskap som ikke inngår i den norske delen av konsernet, ikke elimineres, men inngå som gjeld i den konsoliderte balansen på lik linje med gjeld til eksterne. Fordringer mot konsernselskap utenfor den norske delen av konsernet, skal ikke elimineres ved konsolidering, men justeres for på den måten som fremgår nedenfor. Departementet foreslår at det etter konsolideringen skal gjøres følgende justeringer i den norske delens konsoliderte balanse:

- Positiv forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives den norske delen av konsernet, legges til balansesum og egenkapital. Negativ forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives den norske delen av konsernet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Merverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives den norske delen av konsernet, legges til balansesum og egenkapital. Mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives den norske delen av konsernet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Utsatt skatteforpliktelse knyttet til merverdiene som legges til egenkapital og balansesum, trekkes fra egenkapitalen. Utsatt skattefordel knyttet til mindreverdier som trekkes fra egenkapital og balansesum, legges til egenkapitalen.
- Dersom gjeld som kan tilskrives den norske delen av konsernet, er verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, legges differansen til balansesum og gjeld. Dersom gjeld som kan tilskrives den norske delen av konsernet, er verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, trekkes differansen fra balansesum og gjeld.
- Aksjer og andeler i konsernselskap som ikke inngår i den norske delen av konsernet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
- Fordringer mot konsernselskap som ikke inngår i den norske delen av konsernet, trekkes fra balansesum og gjeld.

Forretningsverdi som oppstår som differanse mellom latent skatt regnet til nominell verdi og til nåverdi, legges til selskapets egenkapital og balansesum på lik linje med annen forretningsverdi.

Begrunnelsene for justeringene er de samme som begrunnelsene for de tilsvarende justeringene omtalt under punkt 9.8.6.

For øvrig fastsettes egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet på samme måte som egenkapitalandelen på selskapsnivå, jf. punkt 9.8.6.

Hvis den norske delen av konsernet har en egenkapitalandel som er tilnærmet lik eller høyere enn i konsernet globalt, kan alle enheter som inngår i den norske delen av konsernet, unntas fra avskjæring av rentefradrag etter EBITDA-regelen for konsern.

Unntaksregelen gjelder i utgangspunktet både for konsern som bare består av norske selskap (innenlandske konsern), og for flernasjonale konsern. I konsern som utelukkende består av norske selskap, foreligger det ikke risiko for overskuddsflytting innad i konsernet. I slike konsern vil egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet være lik egenkapitalandelen i det samlede konsernet. Det skyldes at det er de samme enhetene som konsolideres i den norske delen av konsernet og konsernet globalt. Justeringene av balansen som foreslås over, vil ikke skape avvik mellom egenkapitalandelen i konsernregnskapet og egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet for innenlandske konsern. Alle forretningsverdier og merverdier i konsernregnskapet vil være inkludert i konsolideringen av de norske selskapene. Videre vil det ikke kunne justeres for aksjer i, og fordringer overfor, konsernselskap utenfor den norske delen av konsernet, da slike selskap ikke finnes. Dette innebærer at selskap i innenlandske konsern alltid kan anvende unntaksregelen på nasjonalt nivå. For denne gruppen foreslås det av administrative hensyn at det er tilstrekkelig å godtgjøre at ingen utenlandske selskap eller filialer (fast driftssted) inngår i konsernet.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav e.

9.8.8 Sammenligning av egenkapitalandeler

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet at egenkapitalandelen i det norske selskapet mv., eventuelt den norske delen av konsernet, skal sammenlignes med egenkapitalandelen på konsernnivå. Dersom egenkapitalandelen er tilnærmet lik eller høyere enn i konsernet, anses det ikke å foreligge overskuddsflytting, og rentefradraget skal ikke begrenses.

Det ble foreslått at renter ikke skal avskjæres dersom egenkapitalandelen minst tilsvarer egen-

kapitalandelen i konsernet fratrukket to prosentenheter (sikkerhetsmargin). Egenkapitalandelen må med andre ord være mer enn to prosentenheter lavere enn i konsernet for at rentene skal kunne avskjæres.

Dersom egenkapitalandelen ikke er høy nok, gjelder hovedregelen, det vil si EBITDA-regelen i konsern.

Høringsmerknader

Flere høringsinstanser (*NHO, Advokatforeningen, Storbedriftenes skatteforum, Finans Norge* og *KPMG*) uttaler at det bør innføres en fast grense for egenkapitalandelen, og at en egenkapitalandel over denne grensen skal kvalifisere for unntak uavhengig av egenkapitalandelen på konsernivå. For eksempel foreslår *Storbedriftenes skatteforum* og *Finans Norge* at en egenkapitalandel på 50 pst. alltid skal være tilstrekkelig til å kvalifisere for unntak.

KPMG og *Selmer* mener at det uansett bør gis fradrag for renter på gjeld opp til konsernets gjeldsgrad.

Flere høringsinstanser anfører at sikkerhetsmarginen bør økes. *NHO* og *Storbedriftenes Skatteforum* foreslår at marginen økes til fem prosentenheter, mens andre uttaler at den bør økes betydelig.

Vurderinger og forslag

Bakgrunnen for den egenkapitalbaserte unntaksregelen er at det ikke anses å foreligge overskuddsflytting fra et norsk selskap (norsk del av konsern) når eiendelene i det norske selskapet (den norske delen av konsernet) er lånefinansiert i mindre eller tilnærmet samme grad som eiendelene i konsernet globalt.

Graden av gjeldsfinansiering kan variere innad i et konsern uten at dette har sammenheng med overskuddsflytting. I høringsnotatet ble det derfor foreslått at unntaksregelen skal få anvendelse også der egenkapitalen i det norske selskapet er inntil to prosentenheter lavere enn i konsernet. Flere høringsinstanser har kommentert at sikkerhetsmarginen på to prosentenheter er for lav. Departementet foreslår likevel at sikkerhetsmarginen på to prosentenheter opprettholdes. Det vises til at terskelen for å anvende den nye hovedregelen økes betydelig fra høringsforslaget, jf. punkt 9.10 nedenfor, og at de foreslåtte unntaksreglene anses å ivareta hensynet til «naturlig» variasjon i behovet for lånefinansiering innad i konsernet.

Departementet støtter ikke forslaget fra flere instanser om en supplerende unntaksregel basert på en nærmere fastsatt, absolutt egenkapitalandel. Departementet viser til formålet med regelen om å motvirke gjeldsskifting. Gjeldsskifting som strategi for skattetilpasning innebærer en *uforholdsmessig* høy grad av gjeldsfinansiering i normal-skatteland sett i lys av finansieringen i konsernet. Unntaksregelen blir dermed mer målrettet dersom den baseres på graden av gjeldsfinansiering i Norge målt opp mot konsernet, og ikke mot en generelt fastsatt grense.

Fradrag for en forholdsmessig del av gjelden foreslås ikke, da en slik varierende fradragsramme etter departementets vurdering vil utgjøre et nokså kompliserende aspekt ved regelverket. Etter departementets vurdering skjermer unntaksregelen som foreslås i tilstrekkelig grad ordinære låneforhold. Det påpekes at hovedregelen gir en ikke ubetydelig fradragskapasitet også for selskap med lavere egenkapitalandel enn i konsernet.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav g.

9.9 EBITDA-regel mellom nærstående

9.9.1 Videreføre gjeldende EBITDA-regel utenfor konsern

Høringsforslaget

Gjeldende rentebegrensningsregel avskjærer renter på lån mellom nærstående parter (50 pst. eierskap eller kontroll). Eksterne renter kan foretrekke fradrag for interne renter, men blir ikke selv avskåret.

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre gjeldende EBITDA-regel for selskap og innretninger som ikke inngår i et konsern. Videre ble det foreslått at regelen på visse vilkår skal gjelde for selskap som inngår i et konsern, ved lån fra nærstående part som ikke inngår i konsernet. Departementet foreslo å beholde terskelverdien på 5 mill. kroner på selskapsnivå for å anvende regelen.

Høringsmerknader

I høringsrunden uttaler *Skattedirektoratet* at det bør vurderes om det er grunn til å ha en egen regel for skattytere utenfor konsern. *Regnskap Norge* har anført at det bør være samme terskelbeløp for hovedregel og tilleggsregel, og at skattytere som ikke er i et konsern, også bør kunne unngå rentebegrensning helt.

Vurderinger og forslag

Departementet peker på at overskuddsflytting gjennom rentefradraget også kan forekomme mellom selskap mv. som ikke er i et konsern. En fysisk person kan for eksempel eie selskap eller konsern i ulike skattejurisdiksjoner. I utgangspunktet burde disse tilfellene falle innenfor forslaget om å inkludere eksterne renter fordi overskuddsflyttingen også her kan skje gjennom strategisk plassering av lån fra uavhengig part.

Etter en helhetsvurdering er departementet likevel kommet til at utvidelsen av EBITDA-regelen til å omfatte eksterne renter, bare skal gjelde selskap i konsern. Det vises til nærmere omtale i punkt 9.7. I tråd med høringsforslaget foreslås i stedet at gjeldende EBITDA-regel om fradragsbegrensning for renter til nærstående part, videreføres for selskap og innretninger som ikke er i et konsern, jf. punkt 9.9.2. Det betyr også at EBITDA-regelen mellom nærstående på samme måte som i dag skal gjelde for innenlandske forhold der ulike skatteregimer kan gi grunnlag for overskuddsflytting gjennom rentefradraget, for eksempel i kommunalt eide selskap, se punkt 9.12.4. Departementet foreslår dessuten at EBITDA-regelen mellom nærstående på nærmere vilkår skal gjelde for skattyter som er i konsern, jf. punkt 9.9.3.

Når regelen bare avskjærer interne renter, mener departementet at det ikke er samme behov for å ha en unntaksregel. Det vises også til at det i disse tilfellene ikke kan utarbeides et konsernregnskap som ville gi grunnlag for å beregne en hensiktsmessig egenkapitalandel, jf. unntaksregelen for konsern.

Terskelbeløpet for å anvende EBITDA-regelen mellom nærstående er behandlet i punkt 9.10.

9.9.2 Skattyter som ikke er i konsern

EBITDA-regelen mellom nærstående skal for det første gjelde renter på lån fra nærstående part, til skattyter som ikke er i konsern.

«Skattyter som ikke er i konsern» omfatter alle skattytere etter skatteloven § 6-41 første ledd, som faller utenfor EBITDA-regelen i konsern, jf. punkt 9.7. Det betyr at et selskap eller innretning enten omfattes av EBITDA-regelen i konsern, eller EBITDA-regelen mellom nærstående.

Kravet om at långiver er nærstående, skal i utgangspunktet forstås på samme måte som etter gjeldende regel i skatteloven § 6-41 fjerde ledd. Det foreslås likevel en endring for fylkeskommuner og kommuner, se punkt 9.12.4. For øvrig fore-

slår departementet ingen endringer på dette punktet. Nærstående långiver kan også være et selskap eller innretning som er i konsern.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 6-41 tredje ledd.

9.9.3 Skattyter som er i konsern

Departementet foreslår at EBITDA-regelen mellom nærstående på nærmere vilkår skal gjelde for en skattyter som er i konsern, jf. punkt 9.7.2, og som i utgangspunktet kan kreve fradrag for alle sine rentekostnader etter unntaksregelen basert på egenkapitalandel.

Hvis konsernselskapet i et slikt tilfelle har renter på lån til en nærstående långiver utenfor konsernet, for eksempel en fysisk person, foreslås det at konsernselskapet likevel skal få avskåret rentefradraget for renter betalt til den nærstående långiveren dersom samlede renter overstiger fradragsrammen på 25 pst. av EBITDA. Regelen kan for eksempel være aktuell hvis et selskap i et innenlandsk konsern har rentekostnader på gjeld til en fysisk person i utlandet.

Etter forslaget er det bare renter betalt til den nærstående långiveren som skal avskjæres i dette tilfellet, og ikke eventuelle interne renter betalt til andre konsernselskap. Regelen innebærer et unntak fra den balansebaserte unntaksregelen for konsern ved at skattyter i et konsern kan få avskåret interne renter selv om egenkapitalkravet er oppfylt.

Med «selskap som er i konsern» skal her forstås selskap som er omfattet av EBITDA-regelen i konsern. Videre skal långiver «utenfor konsernet» forstås som långiver/selskap som ikke er konsolidert inn «linje for linje» ved beregningen av egenkapitalandelen etter unntaksregelen. Det vil si at långiver ikke er konsolidert inn i det samme konsernregnskapet som skattyter har benyttet ved beregningen av konsernets egenkapitalandel etter unntaksregelen. Med begrepet «nærstående» långiver, skal forstås samme eier eller kontrollkrav mv. som etter gjeldende regel i skatteloven § 6-41 fjerde ledd, jf. sjette ledd.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav i.

9.10 Terskelbeløp

Generelt

Et terskelbeløp kan unnta selskap med netto rentekostnader under et gitt nivå fra rentebegrensning. Formålet med terskelbeløpet er at små konsern,

der risikoen for overskuddsflytting anses lav, slipper de administrative kostnadene ved å forholde seg til rentebegrensingsreglene. Når færre skattytere omfattes av regelen, lettes også de administrative byrdene for skattemyndighetene.

OECDs BEPS-anbefalinger åpner for at rentebegrensingsregler ikke gjelder selskap med netto rentekostnader under et terskelbeløp, men rapporten gir ikke nærmere anbefaling om terskelbeløpets størrelse. OECD anbefaler at terskelbeløpet gjelder samlet for et konserns ulike selskap i et land. EUs skatteomgåelsesdirektiv angir et maksimalt terskelbeløp på 3 mill. euro, rett i underkant av 30 mill. kroner. I den tyske rentebegrensingsregelen gjelder et terskelbeløp på 3 mill. euro i netto rentekostnader. Storbritannia har et terskelbeløp på 2 mill. pund, rett over 20 mill. kroner. I begge land gjelder terskelbeløpet samlet for selskap i landet innenfor samme konsern. I Sverige vil rentebegrensingsregelen som innføres med virkning fra 2019, ha et terskelbeløp på 5 mill. svenske kroner. Formålet med det svenske forslaget er ikke bare å motvirke overskuddsflytting, men å redusere insentiver til gjeldsfinansiering generelt. Det kan tilsi et lavere terskelbeløp enn dersom formålet bare var å motvirke overskuddsflytting.

I den norske rentebegrensingsregelen er det fastsatt et terskelbeløp på 5 mill. kroner i netto rentekostnader for at regelen skal gjelde. I tilfeller der netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet gjelder rentefradragsbegrensningen for alle rentekostnadene, det vil si at beløpet ikke er et bunnfradrag.

Høringsforslaget

Departementet foreslo i høringen at terskelbeløpet settes til netto rentekostnader på 10 mill. kroner for EBITDA-regelen i konsern. Etter forslaget skulle terskelbeløpet gjelde for samlede netto rentekostnader i alle enhetene (selskap og filialer) som inngår i den norske delen av konsernet, med unntak av enheter som er unntatt fra rentebegrensingsregelen fordi de er finansforetak eller petroleums-selskap. Det ble videre foreslått å opprettholde terskelbeløpet på 5 mill. kroner for EBITDA-regelen mellom nærstående, og at dette terskelbeløpet fortsatt skulle gjelde på selskapsnivå.

Høringsmerknader

Flere instanser, deriblant *PwC*, *NHO*, *Advokatforeningen*, *Storbedriftenes skatteforum*, *KPMG* og *Skattedirektoratet* tar til orde for et høyere terskel-

beløp for EBITDA-regelen i konsern. *NHO* er blant flere som viser til at det foreslåtte terskelbeløpet på 10 mill. kan være en innstramming for konsern med flere konsernselskap, ettersom terskelbeløpet ble foreslått å gjelde samlet for norske selskap i konsern. Organisasjonen mener at et høyere terskelbeløp vil gjøre det lettere å forsvare de økte kostnadene som etterlevelse av de nye reglene vil ha for selskapene som omfattes. *NHO* foreslår å øke terskelbeløpet til 25 mill. kroner, og viser til at det vil være i underkant av beløpet i den tyske rentebegrensingsregelen. Videre foreslår *NHO* at terskelbeløpet i stedet settes som et «bunnfradrag» som det alltid gis fradrag for. *Skattedirektoratet* mener at et terskelbeløp på 10 mill. kroner for EBITDA-regelen i konsern synes noe lavt sammenlignet med andre land og sett opp mot risikoen for overskuddsflytting.

NHO foreslår også å heve terskelbeløpet for EBITDA-regelen i interessefelleskap fra 5 til 10 mill. kroner med henvisning til at dette vil være ressursbesparende for skattemyndigheter og selskap.

Vurdering og forslag

Når departementet foreslår å innføre en EBITDA-regel som inkluderer eksterne renter og en unntaksregel for selskap som er i konsern, blir regelverket mer komplisert. Det taler for å øke terskelbeløpet. Likevel vil unntaksregelen gjøre regelen mer treffsikker og unnta selskap som ikke antas å drive overskuddsflytting gjennom gjeldsskifting. Dette kan tale mot å øke terskelbeløpet. Dersom terskelbeløpet settes for høyt, risikerer en at selskap som driver overskuddsflytting, skjermes fra rentebegrensingsregelen. Departementet legger stor vekt på *Skattedirektoratets* vurdering om at det foreslåtte terskelbeløpet på 10 mill. kroner synes lavt med hensyn til risikoen for overskuddsflytting. Det antas derfor at terskelbeløpet kan heves fra 10 mill. kroner uten å undergrave formålet med rentebegrensingsregelen. Departementet antar også at et høyere terskelbeløp i betydelig grad vil redusere de administrative kostnadene for skattytere og skattemyndighetene.

Etter en samlet vurdering foreslår departementet å heve terskelbeløpet fra 10 mill. kroner i netto rentekostnader, som foreslått i høringen, til 25 mill. kroner. Det norske terskelbeløpet vil da ligge mellom terskelbeløpet i hhv. Storbritannia og Tyskland. Departementet opprettholder forslaget i høringen om at terskelbeløpet for EBITDA-regelen i konsern skal gjelde for samlede netto rentekostnader i alle enhetene som inngår i den

norske delen av konsernet, med unntak av enheter som er unntatt fra rentebegrensningsregelen fordi de er finansforetak eller petroleumsselskap (jf. punktene 9.12.1 og 9.12.2). For norske deler av konsern som består av både finansforetak eller petroleumsselskap og øvrige selskap omfattet av rentebegrensningsreglene, gjelder terskelbeløpet dermed for samlede netto rentekostnader for de enhetene som er omfattet av rentebegrensningsreglene i konsern. Å la terskelbeløpet gjelde samlet for den norske delen av konsernet, motvirker uønsket tilpasning gjennom å dele opp virksomheter i flere selskap for å komme inn under terskelbeløpet. Dette er også i tråd med OECDs anbefaling.

Departementet foreslår å opprettholde terskelbeløpet på 5 mill. kroner på selskapsnivå for EBITDA-regelen mellom nærstående. Regelen videreføres om lag som i dag, og departementet ser ikke grunnlag for å endre terskelverdien. Der som det viser seg at skattyter tilpasser seg ved å splitte opp virksomheten i Norge på flere enheter, vil departementet vurdere om det er behov for at også terskelbeløpet for EBITDA-regelen mellom nærstående skal gjelde samlet for norske enheter i samme konsern. Terskelbeløpet på 5 mill. kroner på selskapsnivå skal også gjelde etter EBITDA-regelen mellom nærstående for konsernselskap som har renter på lån til nærstående långiver utenfor konsernet, se punkt 9.9.3.

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

9.11 Fremføring av avskårede renter mv.

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet å videreføre gjeldende regler om at avskårede rentekostnader kan fremføres og fradras i ti år, og at rentekostnader til fremføring kommer til fradrag før årets rentekostnader.

Etter gjeldende skatteloven 6-41 tredje ledd siste punktum kan skattyter kreve fradrag for årets og fremførte rentekostnader innenfor fradragsrammen dersom summen av årets netto rentekostnader og netto rentekostnader til fremføring overstiger 5 mill. kroner. Bestemmelsen innebærer at avskårede rentekostnader ikke kan fremføres til fradrag innenfor fradragsrammen i inntektsåret hvis samlede rentekostnader (årets og fremførte) ligger under terskelbeløpet på 5 mill. kroner. Departementet foreslo i høringen å fjerne vilkåret om at samlede rentekostnader

må overstige terskelbeløpet for at skattyter kan kreve fradrag for avskårede rentekostnader til fremføring.

Høringsmerknader

Skattedirektoratet foreslår å endre rekkefølgen på hvilke renter som først skal komme til fradrag. Det foreslås at årets rentekostnader først skal komme til fradrag i fradragsrammen. Hvis årets rentekostnader er mindre enn fradragsrammen, gis det fradrag for tidligere års avskårede rentefradrag. Begrunnelsen er at en slik rekkefølge vil gjøre regelen mer effektiv, og at samme rekkefølge gjelder ved fremføring av kreditfradrag. *NHO, Storbefrøretenes skatteforum, Deloitte og Selmer* uttaler at tiårsbegrensningen på fremføring av avskårede rentekostnader bør oppheves, og at det bør gis adgang til å fremføre ubenyttet fradragsramme.

Vurderinger og forslag

Som påpekt i høringsforslaget kan det være en ulempe for skattyter at avskårede rentekostnader ikke kan fremføres til fradrag innenfor fradragsrammen i inntektsåret hvis samlede rentekostnader (årets og fremførte) ligger under terskelbeløpet på 5 mill. kroner. Departementet opprettholder forslaget om å fjerne vilkåret om at samlede rentekostnader må overstige terskelbeløpet for at skattyter kan kreve fradrag for avskårede rentekostnader til fremføring. Dette gjelder både etter EBITDA-regelen i konsern og EBITDA-regelen mellom nærstående. Skattyter må i så fall i forbindelse med skattemeldingen beregne årets fradragsramme mv. selv om netto rentekostnader i inntektsåret ligger under terskelbeløpet for at rentebegrensningsregelen kommer til anvendelse.

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

Departementet foreslår også å videreføre gjeldende regel om at rentekostnader til fremføring skal komme til fradrag før årets netto rentekostnader. Utformingen av gjeldende regler om fremføring av avskårede rentekostnader bygger på en avveining av ulike hensyn. Forslaget om å utvide EBITDA-regelen i konsern til å omfatte eksterne renter, og å innføre en todelt unntaksregel, kan medføre at disse avveiningene slår noe annerledes ut. Som omtalt i punkt 9.2, ser departementet det likevel som hensiktsmessig nå i stor grad å beholde elementer i gjeldende regelverk som ikke direkte berøres av forslaget om å inkludere eksterne renter med en unntaksregel. Av praktiske grunner er det også en fordel at enkeltelementer i EBITDA-regelen i konsern og EBITDA-

regelen mellom nærstående (fremføringsadgang, rentebegrep m.m.) i hovedsak er sammenfallende. Departementet foreslår derfor å videreføre reglene om adgang til å fremføre avskårede rentekostnader i ti år, og rekkefølgen på fremføringen. Videre mener departementet at den relativt vide adgangen til å fremføre avskårede rentefradrag i tilstrekkelig grad tar hensyn til at fradragkapasiteten varierer fra år til år. Å åpne for fremføring av ubenyttet fradragssramme, vil gjøre regelen vesentlig mer komplisert. Departementet foreslår derfor ikke å åpne for fremføring av ubenyttet fradragssramme.

Det har etter forslaget ikke betydning for fremføringsadgangen om avskårede rentekostnader i det aktuelle inntektsåret er interne eller eksterne, eller skriver seg fra anvendelse av EBITDA-regelen i konsern, eller EBITDA-regelen mellom nærstående. Avgjørende for fremføringsadgangen, både rekkefølgen og tidsbegrensningen, er i hvilket inntektsår rentekostnadene ble avskåret.

Selskap som benytter unntaksregelen for konsern (på selskapsnivå eller nasjonalt nivå) i et inntektsår, får ingen avskjæring av årets rentekostnader, dvs. selv om årets rentekostnader går utover fradragssrammen på 25 pst. Hvis selskapet har avskårede rentekostnader fra tidligere år til fremføring, foreslår departementet at den generelle rekkefølgen for fremføring skal gjelde også i disse tilfellene. Det betyr at avskårede rentefradrag fra tidligere år til fremføring anses å komme til fradrag før årets netto rentekostnader. Samlet fradrag for fremførte rentekostnader og (deler av) årets netto rentekostnader gis bare opp til et beløp som er lik størrelsen på årets netto rentekostnader, dersom unntaksregelen benyttes, se Eksempel 4a i punkt 9.18. For selskap med fremførte rentekostnader fra tidligere år og med en fradragssramme etter hovedregelen (25 pst. av EBITDA) som overstiger årets netto rentekostnader, kan det være mest gunstig ikke å påberope seg unntaksregelen slik at selskapet får full utnyttelse av fradragssrammen, se Eksempel 4b i punkt 9.18.

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

9.12 Særlige foretak eller virksomheter

9.12.1 Finansforetak

Finansforetak etter finansforetaksloven § 1-3 første ledd er unntatt fra gjeldende rentebegrensingsregel, jf. skatteloven § 6-41 åttende ledd.

Som finansforetak regnes banker, forsikringselskap, kredittinstitusjoner mv. Regelen ble endret med virkning fra og med inntektsåret 2018 i forbindelse med ikrafttredelse av ny lov om finansforetak. Unntaket for finansforetak omfatter, i motsetning til det tidligere unntaket for finansinstitusjoner, ikke låneformidlingsforetak. Det vises til Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 6.5.

Begrunnelsen for å unnta disse institusjonene/foretakene fra rentefradragbegrensningen var dels virksomhetens art, jf. Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 4.16.1. For mange finansforetak vil resultatet være sterkt påvirket av rentekostnader og renteinntekter, og skattemessig EBITDA kan derfor være mindre egnet som beregningsgrunnlag. Videre gjelder ofte særlige regulatoriske soliditetskrav. Departementet pekte også på at en rentefradragbegrensning i konkrete tilfeller kunne få utilsiktede konsekvenser. Samtidig ble det understreket at unntaket ikke innebar en vurdering av om finansieringsvirksomhet generelt bør unntas fra rentefradragbegrensning, og at det kan bli aktuelt å innføre egne fradragbegrensninger tilpasset finansforetak. Det vises til nærmere drøftelse i Prop. 1 LS (2013–2014).

I OECDs BEPS-anbefalinger om nasjonale rentebegrensingsregler er det vist til lignende hensyn. Rapporten omtaler særtrekk ved bank- og forsikringsbransjen som ofte har egne regulatoriske egenkapitalkrav mv. Det anbefales at det enkelte landet vurderer behovet for tilpassede regler for å motvirke overskuddsflytting på dette området, eventuelt unntak for disse bransjene hvis risikoen for overskuddsflytting anses liten. Etter EUs direktiv mot skatteomgåelse kan landene velge å unnta finansielle selskap fra rentebegrensingsregelen.

Departementet er kommet til at en ikke nå har grunnlag for å endre vurderingen i Prop. 1 LS (2013–2014) på dette punktet og foreslår å opprettholde unntaket for finansforetak.

9.12.2 Petroleumsselskap

For selskap som driver petroleumsvirksomhet på den norske kontinentalsokkelen, er det gitt en særlig bestemmelse om finansielle poster i petroleumsskatteloven § 3 d. Da gjeldende rentebegrensingsregel ble innført i 2014, uttalte departementet at det ikke er grunn til at petroleumsselskapene skal unntas fra en rentefradragbegrensning i alminnelig inntekt. Det gjelder enten selskapet bare driver petroleumsvirksomhet eller eventuelt ordinær landvirksomhet i tillegg. Det ble derfor ansett nødvendig å ha en begrensings-

regel for rentekostnader i alminnelig inntekt også for petroleumsselskapene. Tilpasningen til gjeldende rentebegrensningsregel i petroleumsskatteloven § 3 d reiste likevel særlige problemstillinger som det var behov for å utrede nærmere. Petroleumsselskapene ble derfor ikke omfattet av skatteloven § 6-41, men departementet uttalte at en ville komme tilbake med forslag til en regel om begrensning av rentefradraget i petroleumsselskapenes alminnelige inntekt. Petroleumsselskapene foreslås ikke omfattet av forslaget om rentebegrensningsregler i høringsnotatet her. Rentebegrensningsregler i alminnelig inntekt for disse selskapene er under vurdering.

9.12.3 Rederivirksomhet

Rentekostnader i et rederibeskattet selskap skal fordeles forholdsmessig mellom regnskapsmessig verdi av finansaktiva og realaktiva. Bare den delen av rentekostnadene som svarer til finanskapitaldelen, kommer til fradrag ved inntektsskatteligningen, jf. skatteloven § 8-15 annet ledd. Etter skatteloven § 8-15 fjerde ledd skal bestemmelsen i § 6-41 om begrensning av rentefradrag for nærstående gjelde tilsvarende for fradragsberettiget del av faktisk rentekostnad i rederibeskattet selskap.

Norges Rederiforbund la i høringen til grunn at denne presiseringen også skal gjelde ved anvendelsen av rentebegrensningsregelen i konsern.

Bestemmelsen i skatteloven § 8-15 fjerde ledd foreslås videreført. Det innebærer at rentebegrensningsreglene, med de endringene som foreslås i denne proposisjonen, skal gjelde for fradragsberettiget del av rentekostnadene.

Norges Rederiforbund mener at det er svært vanskelig for rederibeskattede selskap å drive skattetilpasning med rentekostnader, slik at dette i praksis ikke er en relevant problemstilling. Forbundet viser til at forslaget vil gjøre rentebegrensningsreglene mer kompliserte og krevende og uttaler at:

«Det fremstår derfor som mer unødvendig enn tidligere at rederibeskattede selskap skal omfattes av rentebegrensningsregelen. Norges Rederiforbund mener derfor at rederibeskattede selskap bør unntas fra rentebegrensningsregelen.»

Etter departementets oppfatning bør rederibeskattede selskap være omfattet av reglene om rentebegrensning på samme måte som andre selskap. Det vises til at departementet ved innføringen av gjeldende rentebegrensningsregel i Prop. LS (2013–2014) uttalte under punkt 4.16.3:

«Departementet legger til grunn at formålet med rederiskatteordningen er at kapital skal investeres i fartøyer og andre tillatte realobjekter innenfor ordningen, herunder andeler i underliggende, rederibeskattede selskap. Selskap som innretter seg i samsvar med dette vil over tid bare i mindre omfang få avskåret fradrag for renter etter rentefradragsbegrensningsregelen, ettersom rentene i hovedsak vil være knyttet til realkapitalandelen, og dermed uansett ikke er fradragsberettigede.»

9.12.4 Kraftforetak og nærståendebegrepet for kommuner og fylkeskommuner

Innledning

For kraftforetak gjelder særregler i skatteloven kapittel 18. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 23 pst., betaler eier av kraftverk grunnrenteskatt til staten med 35,7 pst. etter gjeldende regler for 2018.

Grunnrenteinntekten beregnes med utgangspunkt i årlige brutto salgsinntekter fratrukket nærmere angitte kostnader. Gjeldsrenter er ikke fradragsberettiget. Derimot gis det fradrag for en friinntekt beregnet på grunnlag av skattemessig verdi av driftsmidlene knyttet til kraftverket. Formålet med friinntekten er å skjerme kostnaden ved å binde kapital fra grunnrenteskatt. En begrensning av fradrag for rentekostnader mv. er dermed ikke aktuell i grunnlaget for grunnrenteinntekt. Rentebegrensningsregelen gjelder dermed bare i grunnlaget for alminnelig selskapskatt for vannkraftselskap.

Den gjeldende rentebegrensningsregelen i alminnelig inntekt er likevel ikke treffsikker for selskap som eier vannkraftverk. I virksomhet som gir opphav til grunnrente, vil alminnelig inntekt over tid normalt være høyere enn i ordinær virksomhet. Formålet med grunnrenteskatten er nettopp å trekke inn grunnrente til fellesskapet. Siden rentebegrensningsregelen tar utgangspunkt i alminnelig inntekt, kan den dermed gi et lempeligere resultat for vannkraftproduksjon enn for annen virksomhet.

Høringsforslaget

Skatteutvalget påpekte i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* at norske eiere som ikke er skattepliktige for kapitalinntekter, har et klart insentiv til å lånefinansiere egne selskap. Blant annet kan kommuner redusere skattbart overskudd i kommunalt eide selskap

gjennom å yte lån på grunn av det generelle skattefritaket for kommuner, jf. skatteloven § 2-30 første ledd c. Selskapet får da fradragsrett for rentekostnadene ved fastsetting av sin skattepliktige inntekt, mens kommunen på sin side ikke er skattepliktig for renteinntektene. På denne måten kan kommunale eiere redusere skattbart overskudd i sine selskap i motsetning til privateide selskap. Utvalgets flertall mente det burde utredes og eventuelt innføres skatteplikt for næringsvirksomhet og kapitalinntekt for kommuner mv., slik at dette insentivet bortfaller. Problemstillingen er særlig aktuell i kraftsektoren fordi store deler av norsk kraftproduksjon er eid av fylkeskommuner og kommuner.

I høringsnotatet foreslo departementet at det innføres en regel som gjør at alle fylkeskommunale og kommunale eiere anses som én enhet i vurderingen av om kommunene er nærstående. Hensikten er å motvirke at kommuner kan redusere skattbart overskudd i kommunalt eide selskap gjennom å yte lån.

Høringsmerknader

Energi Norge mener at forslaget vil ramme energibransjen urimelig hardt sammenlignet med andre selskap, og at forslaget til innstramning ikke bør innføres. Energi Norge viser for eksempel til at tre uavhengige utenlandske eiere som eier en tredjedel av et norsk selskap vil kunne ha de samme skatteinsentivene som tre norske (fylkes)kommuner til å yte lån istedenfor egenkapital, uten at dette rammes av departementets forslag. Energi Norge påpeker at dersom departementet mener at problemet er at kommuner og fylkeskommuner er fritatt for skatt på renter på lån, bør en avvente resultatene fra arbeidsgruppen som er nedsatt nettopp for å se nærmere på denne problemstillingen.

Vurderinger og forslag

En ekstern arbeidsgruppe under ledelse av professor Erling Hjelmeng har vurdert tiltak for likere konkurransevilkår mellom private og offentlige aktører. Arbeidsgruppen har vurdert virkninger av det generelle skattefritaket for kommuner, herunder virkninger av fritaket for kapitalinntekter. Hvis det innføres skatteplikt for kapitalinntekter for kommuner, vil insentivet til å flytte overskudd fra skattepliktige kommunalt eide kraftselskap opphøre. Departementet vil vurdere dette spørsmålet nærmere i oppfølgingen av rapporten fra arbeidsgruppen.

Inntil departementet har tatt stilling til spørsmålet om skatteplikt på kapitalinntekt bør den gjeldende rentebegrensingsregelen strammes noe inn for å begrense overskuddsflytting gjennom lån fra fylkeskommunale og kommunale eiere. I kraftsektoren har en sett at (fylkes-)kommunale eiere omgjør egenkapital til ansvarlige lån. Ved å omgjøre egenkapital til ansvarlige lån vil selskapet kunne trekke fra rentekostnadene i skattepliktig resultat, mens tilhørende renteinntekt ikke beskattes på kommunal hånd.

Fylkeskommuner og kommuner som eier eller har kontroll med minst 50 pst. av selskapet, vil bli ansett som nærstående, og selskapets renter på eventuelle lån til disse kan dermed i utgangspunktet avskjæres etter rentebegrensingsregelen (EBITDA-regelen mellom nærstående). Hver enkelt (fylkes-)kommune behandles enkeltvis når en skal vurdere om (fylkes-)kommunale eiere anses som nærstående. Det betyr for eksempel at tre kommuner som eier 1/3 hver av et selskap, ikke anses som nærstående. Selskapet rammes dermed ikke av rentebegrensingsregelen. Det finnes likevel klare eksempler på at (fylkes-)kommunale eiere opptrer i fellesskap når det gis ansvarlig lån til selskap og ved omgjøring av egenkapital til ansvarlige lån i (fylkes-)kommunalt eide kraftselskap. For å begrense denne typen overskuddsflytting mener departementet at det bør innføres en regel som gjør at alle fylkeskommunale og kommunale eiere anses som én enhet i vurderingen av om kommunene er nærstående.

Departementet opprettholder derfor forslaget i høringsnotatet om å anse alle fylkeskommunale og kommunale eiere som én enhet i vurderingen av om de er nærstående.

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

9.12.5 Offentlig-privat samarbeid (OPS)

Flere høringsinstanser, blant andre *Byggenæringens Landsforening (BNL)*, ber departementet vurdere om selskap som utfører infrastrukturprosjekter i samarbeid med det offentlige, bør unntas fra rentebegrensingsregelen. *BNL* viser til at endringene vil være spesielt problematisk for pågående anbudsprosesser der aktørene ikke vil vite det økonomiske grunnlaget for prosjektet før regelverket er avklart. *Deloitte* mener høringsforslaget vil kunne slå uheldig ut generelt for kapitalkrevende prosjekter, herunder prosjekter med offentlig-privat samarbeid (OPS). Selskapet viser til at entreprenørselskap ofte vil ha høy egenkapitalandel og inngå i konsern med OPS-selskap som

er avhengige av gjeldsfinansiering. I slike tilfeller vil OPS-selskapet kunne få avskåret rentekostnader etter EBITDA-regelen i konsern, og unntaksregelen vil ikke kunne benyttes. *KPMG* hevder at risikoen for overskuddsflytting i OPS-selskap vil være lav fordi prosjektene gjennomføres sammen med offentlig sektor.

OECDs anbefalinger til utforming av rentebegrensningsregler innebærer en valgfri adgang til å unnta fra avskjæring rentefradrag knyttet til investeringer i offentlige infrastrukturprosjekt. OECD stiller opp en rekke kumulative vilkår som må oppfylles for at unntaket skal komme til anvendelse. Blant annet kreves det kontrakt med offentlig instans om leveranse av varer eller tjenester som innebærer tilvirkning eller drift av eiendel som strekker seg over minst en tiårsperiode. Det kreves også at andre prosjekter i samme selskap eller konsern ikke er finansiert med vesentlig lavere grad av gjeld enn prosjektet som er gjenstand for unntak, gitt fasen de ulike prosjektene befinner seg i.

Den svenske regjeringen vurderte et unntak fra den generelle rentebegrensningsregelen for infrastrukturprosjekter, se Prop. 2017/18:245, side 86–88. Regjeringen så både grunner som taler for og imot å unnta infrastrukturprosjekter. Den fremmet ikke forslag om et unntak, men pekte på at et slikt unntak vil kreve nærmere utredning. Den britiske rentebegrensningsregelen inneholder et unntak der fradrag for rentekostnader knyttet til offentlige infrastrukturprosjekter på bestemte vilkår ikke avskjæres. For at unntaket skal komme til anvendelse, må selskapet og selskapets eiendeler oppfylle definerte kriterier.

Departementet legger til grunn at også konsern med selskap som utfører infrastrukturprosjekter kan ha insentiver, som andre konsern, til å plassere uforholdsmessig mye av konsernets gjeld i selskap i normalskatteland. Dette taler mot et særskilt unntak for slike selskap.

Selskap som utfører infrastrukturprosjekter med høy grad av gjeldsfinansiering i sine investeringer, kan benytte unntaksregelen og få fullt fradrag for årets rentekostnader dersom graden av gjeldsfinansiering ikke overstiger gjeldsgraden i konsernet som helhet. Departementet viser videre til drøftelsen under punkt 9.8.1. Norske selskap kan ha høyere gjeldsgrad enn konsernet som helhet fordi selskap i andre land driver annen form for virksomhet enn i Norge. Forskjeller i finansieringen kan også skyldes at virksomhet i ulike deler av konsernet kan være i ulike faser av «modenhet». Dette kan gjelde både for selskap med infrastrukturprosjekter og andre typer selskap og konsern.

Av administrative hensyn kan en unntaksregel ikke ta hensyn til ulike faktorer som påvirker finansieringen i enkelt-selskap i konsern. Departementet ønsker heller ikke å foreslå et særlig unntak for selskap som utfører infrastrukturprosjekter eller et unntak for rentekostnader knyttet til slike prosjekter. Dersom et slikt unntak ikke skulle ha brutt med OECDs anbefalinger, måtte det ha blitt utformet en rekke kriterier for å oppfylle unntaket. Dette ville gjort rentebegrensningsregelen mer komplisert og mer krevende for skattemyndighetene å kontrollere.

9.13 Forholdet til EØS-retten

I en grunnlagt uttalelse 25. oktober 2016 har EFTAs overvåkningsorgan (ESA) konkludert med at den norske rentebegrensningsregelen er i strid med EØS-avtalen. ESA uttaler at den gjeldende rentebegrensningsregelen, sett i sammenheng med konsernbidragsreglene, innebærer en indirekte diskriminering og strider mot retten til fri etablering. ESA viser til at norske skattekonsern kan unngå rentebegrensning ved å benytte konsernbidragsreglene i stedet for å yte lånefinansiering, og at denne muligheten ikke foreligger for et grenseoverskridende (skatte)konsern. Etter ESAs syn er den gjeldende rentebegrensningsregelen uforholdsmessig fordi det mangler en unntaksbestemmelse («sikkerhetsventil») i grenseoverskridende tilfeller der det kan påvises at lånetransaksjonen er reell og forretningsmessig begrunnet.

I svarbrev av 31. januar 2017 til den grunnlagte uttalelsen har Finansdepartementet fastholdt at gjeldende rentebegrensningsregel er i samsvar med EØS-avtalen. For øvrig orienterte departementet i brevet om det pågående arbeidet med endring av rentebegrensningsregelen som ledd i oppfølgingen av skattereformen, jf. punkt 9.2.

EØS-avtalen omfatter ikke skatt. Norge er likevel forpliktet til å overholde EØS-avtalens regler om de fire friheter. Det innebærer at norske skatteregler ikke kan være i strid med de fire frihetene.

Etter den foreslåtte EBITDA-regelen i konsern får skattyter avskåret rentefradraget dersom netto rentekostnader overstiger en fradragsramme på 25 pst. av EBITDA. Skattyter kan likevel kreve fullt fradrag for rentekostnadene i inntektsåret dersom ett av alternativene etter den todelte unntaksregelen kommer til anvendelse. Hvis skattyter godtgjør at forholdet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i regnskaps-

messig balanse ikke er lavere enn forholdet mellom egenkapital og balansesum i konsernregnskapet globalt, kan skattyter kreve fullt fradrag for sine rentekostnader i inntektsåret. Hvis skattyter er i et konsern med flere skattepliktige enheter i Norge, kan skattyter alternativt kreve fullt fradrag for sine rentekostnader i inntektsåret dersom det godtgjøres at egenkapitalandelen for de norske enhetene i konsernet samlet ikke er lavere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet globalt. Når skattyter er i et innenlandsk konsern, vil egenkapitalandelen etter unntaksregelen basert på den norske delen av konsernet, tilsvare egenkapitalandelen i hele konsernet. Innenlandske konsern kan dermed alltid unngå rentebegrensning etter EBITDA-regelen i konsern ved å benytte unntaksregelen (men EBITDA-regelen mellom nærstående kan medføre rentebegrensning, jf. nedenfor). Ved låneforhold mellom selskap i et innenlandsk konsern, er det heller ikke risiko for overskuddsflytting, jf. formålet med rentebegrensningsreglene. Skattyter som er i et grenseoverskridende konsern, kan på den annen side kreve fullt fradrag for rentekostnader dersom det påvises at egenkapitalkravet etter en av de alternative unntaksreglene er oppfylt («sikkerhetsventil»). EBITDA-regelen i konsern med unntaksregelen antas derfor å være i samsvar med EØS-avtalen, også dersom en legger ESAs syn på EØS-retten til grunn, jf. den grunngitte uttalelsen.

Den foreslåtte EBITDA-regelen mellom nærstående parter utenfor konsern likebehandler videre innenlandske og grenseoverskridende låneforhold. I disse tilfellene er det heller ikke mulig å benytte konsernbidragsregler innenlands i stedet for å yte lånefinansiering, og dermed ikke grunnlag for eventuell indirekte diskriminering, jf. ESAs syn over.

Departementet viser for øvrig til utviklingen internasjonalt, der flere land har foreslått regler om begrensning av rentefradraget basert på EBITDA uten globale unntaksregler. Storbritannia har innført en EBITDA-regel som gjelder på den nasjonale delen av konsernet, med global unntaksregel som bygger på EBITDA. EUs skatteomgåelsesdirektiv (og OECDs BEPS-anbefalinger) åpner også for at landene kan foreta ulike valg med hensyn til global unntaksregel og subjekt for rentefradragsbegrensningen.

På denne bakgrunn antar departementet at forslaget her til endring av rentebegrensningsreglene, på samme måte som gjeldende regler, jf. departementets brev 31. januar 2017, ikke innebærer forskjellsbehandling i strid med EØS-retten.

9.14 Oppgave- og dokumentasjonsplikt mv.

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet at det skal stilles krav om at regnskapet skal være godkjent av revisor. Dersom selskapsregnskapet og konsernregnskapet er basert på ulike regnskapsregler, må selskapsregnskapet avstemmes etter de regnskapsreglene konsernregnskapet er utarbeidet etter. Denne avstemmingen må godkjennes av revisor.

Etter unntaksregelen for den norske delen av konsernet, må det utarbeides ett eller flere konsoliderte regnskaper for den norske delen av konsernet. Også dette regnskapet må etter høringsforslaget være revisorgodkjent.

Tilsvarende må konsernregnskapet, det vil si den ultimate konsernspissens konsernregnskap, være godkjent av revisor.

Høringsmerknader

Deloitte uttaler at departementet må vurdere kravene om revisorgodkjennelse.

Revisorforeningen mener at det er uklart hva som ligger i «godkjent av revisor», og at oppgaveplikten er strukket for langt. En omfattende og svært streng oppgave- og dokumentasjonsplikt gir betydelig merarbeid.

Vurderinger og forslag

I høringsnotatet ble det vist til at det er frivillig å benytte seg av unntaksregelen, og at den bare er aktuell når netto rentekostnader overstiger 10 mill. kroner. Retten til å benytte unntaksregelen kan innebære en betydelig besparelse for skattyter, og tilsvarende tapte skatteinntekter for skattekreditor. Dette gjelder i enda større grad når terskelbeløpet heves til 25 mill. kroner, og tilsier at det bør stilles relativt strenge krav til opplysnings- og dokumentasjonsplikt. Departementet foreslår derfor at kravene om revisorgodkjennelser som ble foreslått i høringsnotatet, opprettholdes. Det kan være behov for å fastsette nærmere krav til revisorgodkjenning i forskrift, jf. punkt 9.15.

I dag må det etter omstendighetene leveres et eget skjema for rentebegrensning, RF-1315, som vedlegg til skattemeldingen. Departementet legger opp til at nødvendige opplysninger i første omgang, som i dag, gis i eget skjema. Det vil si at det ikke skal være krav om at selve regnskapsdokumentasjonen vedlegges skattemeldingen. Skatt-

ytter må likevel kunne fremskaffe dokumentasjonen på forespørsel fra skattemyndighetene.

Departementet legger videre opp til at det ikke skal være nødvendig å levere skjema når terskelbeløpet ikke er overskredet. Det skal heller ikke være nødvendig å levere skjema dersom konsernet er innenlandsk, jf. punkt 9.8.7 ovenfor. Slike konsern vil alltid oppfylle vilkårene under unntaksreglene. Det vil være tilstrekkelig at disse godtgjør at konsernet ikke består av utenlandske selskap mv. Departementet viser likevel til at det kan være nødvendig å levere skjema dersom selskapet krever fradrag for tidligere avskårrede renter.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 åttende ledd bokstav h.

9.15 Forskriftshjemmel

Etter gjeldende § 6-41 tiende ledd i skatteloven har departementet fullmakt til å gi forskrifter til utfylling og gjennomføring av rentebegrensningsregelen. Herunder kan departementet gi nærmere regler om hvilke poster som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader, samt hvilke nærstående parter som skal omfattes av § 6-41 sjettede ledd bokstav a.

Departementets endringsforslag innebærer at rentebegrensningsreglene i stor grad vil bygge på regnskapsbegrep og regnskapsstørrelser. Det vises særlig til at EBITDA-regelen skal gjelde for selskap mv. i regnskapsmessig konsern. Videre er beregningen av egenkapitalandeler under den todelte unntaksregelen basert på regnskap. Med hjemmel i den generelle forskriftsfullmakten kan departementet fastsette nærmere forskrifter for å utfylle og gjennomføre rentebegrensningsreglene.

Det er vanskelig å ha oversikt over hvordan regnskapsreglene slår ut i alle typetilfeller som omfattes av de foreslåtte rentebegrensningsreglene, og det kan vise seg at reglene har uheldige og utilsiktede virkninger. Regnskapslovgivningen er dessuten i stor grad basert på standarder som kan endre seg over tid, og som gir rom for skjønn. Det kan derfor oppstå behov for å regulere nærmere definisjonen av et konsern, herunder norsk del av konsern, og hvilke poster som skal medregnes i balansen ved beregningen av egenkapitalandel under unntaksregelen. Departementet foreslår at det inntas i loven en uttrykkelig hjemmel for departementet til å gi forskrift på disse punktene. Departementet legger til grunn at gjeldende regel allerede gir hjemmel til å fastsette at rentebegrepet etter § 6-41 også skal omfatte et beregnet rentelement ved finansiell leasing, jf. punkt 9.7.3.

Det vises til forslag til skatteloven § 6-41 nytt tolvte ledd.

9.16 Administrative og økonomiske konsekvenser

Det gjelder generelt for tiltak mot overskuddsflytting at tiltakene, dersom de virker, vil øke den effektive beskatningen av selskap som flytter overskudd. Tiltak mot overskuddsflytting vil derfor i seg selv kunne medføre reduserte investeringer fra flernasjonale selskap.

Rentebegrensningsreglenes formål er først og fremst å hindre flernasjonale konsern i å flytte overskudd fra norske selskap til konsernselskap i lavskatteland gjennom skattetilpasning. Reglene skal også motvirke flytting av overskudd fra norske selskap til andre enheter utenfor konsern som av ulike årsaker er gjenstand for lav beskatning. Det kan for eksempel være norske kommuner eller personlige aksjonærer som er bosatt i land med gunstig beskatning av kapitalinntekt. Det er departementets oppfatning at de foreslåtte endringene i rentebegrensningsreglene vil gjøre regelen bedre egnet til å oppfylle formålet. Det er ikke tvil om at flernasjonale konsern flytter overskudd ut av normalskatteland som Norge, ved å plassere uforholdsmessig høy andel gjeld, inkludert ekstern gjeld, i sine selskap i normalskatteland. Det er en svakhet ved dagens rentebegrensningsregel at den bare kan avskjære fradrag for renter på gjeld til nærstående långivere. Forslaget om at også fradrag for renter på gjeld til uavhengige långivere kan avskjæres, vil gjøre regelen bedre i stand til å motvirke overskuddsflytting.

Endringene som følger av forslaget til nye rentebegrensningsregler, vil i det vesentligste berøre forholdsvis store selskap i flernasjonale konsern som driver virksomhet i kapitalkrevende næringer. Unntaksreglene som foreslås under punkt 9.8, gjør at avskjæring av rentefradrag målrettes mot konsern som har uforholdsmessig høy gjeld i sine norske selskap. Dette vil enten dreie seg om internasjonale konsern med norske datterselskap finansiert med uforholdsmessig høy grad av gjeld, eller norskkontrollerte selskap med utenlandske datterselskap, der uforholdsmessig stor andel av gjelden ligger i den norske delen av konsernet.

Det antas at forslaget vil kunne medføre betydelige reduksjoner i skattefradrag for norske selskap med uforholdsmessig høy grad av ekstern gjeldsfinansiering i Norge, såkalt tynt kapitalisert selskap. Selskap som er tynt kapitalisert i Norge, eller som kunne tenke seg å være det i

fremtiden, vil dermed få lavere tilbøyelighet til å investere i landet. Det er likevel grunn til å tro at den negative effekten på investeringer blir mindre av at mange land har innført eller kommer til å innføre lignende regler i årene fremover. Videre må endringene ses i sammenheng med den generelle reduksjonen i selskapsskatten siden 2013. Det er de samlede skattevilkårene og øvrige rammebetingelser som avgjør lokaliseringen av næringsvirksomhet. Reduksjonene i den generelle selskapsskattesatsen gjør det mer attraktivt å investere i Norge. Grunnlagsutvidelser, som de foreslåtte endringene i rentebegrensningsregelen, har til formål å motvirke uønskede tilpasninger, se Meld. St. 4 (2015–2016).

Reglene vil slik bidra til at selskap i flernasjonale konsern som har mulighet til å drive overskuddsflytting gjennom gjeldsskifting, ikke skal ha skattemessige fordeler sammenlignet med selskap som ikke har slike muligheter. De foreslåtte balansebaserte unntaksreglene skal sørge for at selskap med ordinære låneforhold ikke får begrenset rentefradrag for sine gjeldsrenter. Etter departementets oppfatning vil unntaksreglene være treffsikre og dermed i stor grad skjerme ordinære låneforhold fra rentebegrensning. Enkelte selskap som med dagens rentebegrensningsregel får avskåret rentefradrag, vil kunne få unntak fra avskjæring med de balansebaserte unntaksreglene som er foreslått her. For disse selskapene vil forslaget utgjøre en skattelettelse. Forslaget vil videre gi større fleksibilitet med hensyn til konsernintern finansiering, for selskap som ikke driver overskuddsflytting.

Provenyvirkningene av forslaget vil avhenge av en rekke usikre faktorer. Det knytter seg først usikkerhet til hvor store rentefradrag som vil bli avskåret etter EBITDA-regelen i konsern og EBITDA-regelen mellom nærstående. Dernest knytter det seg særlig usikkerhet til hvor stor del av rentefradragene som i utgangspunktet avskjæres, som likevel vil bli skjermet fra avskjæring etter unntaksregelen. Provenyøkningen vil for det første komme direkte gjennom økt avskjæring av rentefradrag. Forslaget vil også øke provenyet indirekte, ved at selskap reduserer graden av gjeldsfinansiering for å kunne benytte unntaksregelen eller for å redusere rentekostnadene ned til fradragssammenheng.

Det gjelder generelt for endrede fradragregler i selskapsskatten at den tilhørende endringen i alminnelig inntekt blir vesentlig større enn endringene i positiv alminnelig inntekt. Det skyldes at store deler av selskapssektoren til enhver tid er utenfor skatteposisjon som følge av fremfør-

bare underskudd eller årets underskudd. Departementet anslår at endringene i rentebegrensningsreglene som foreslås, direkte og indirekte vil redusere rentefradrag med totalt om lag 10 mrd. kroner sammenlignet med gjeldende rentebegrensningsregel. Det anslås videre at denne reduksjonen i rentefradrag vil øke positiv alminnelig inntekt med 2,5–3 mrd., som vil gi en provenyøkning på om lag 600 mill. kroner. Provenyøkningen påløper i 2019 og bokføres i 2020.

Grunnlaget for beregningene er data fra norske selskaps skattemeldinger med vedlegg fra årene 2014–2016. Det understrekes at beregningene er usikre.

På lengre sikt er tiltaket et viktig bidrag for å sikre eksisterende skattegrunnlag.

De foreslåtte unntaksreglene vil kunne medføre vesentlige administrative byrder for både skattemyndigheter og skattytere. Departementets vurdering er at unntaksreglene nødvendigvis må bli forholdsviss kompliserte for å ivareta hensynet til treffsikkerhet og for å unngå uønskede tilpasningsmuligheter. De to alternative unntaksreglene krever at det utarbeides korrigerende regnskaper for henholdsvis selskapet eller den norske delen av konsernet. Særlig sistnevnte alternativ kan være administrativt krevende. På den annen side er det valgfritt for skattyter å anvende unntaksregelen. Det vises også til at selskap kan unngå rentefradragsbegrensning ved at terskelbeløpet etter EBITDA-regelen i konsern foreslås satt til 25 millioner kroner i netto rentekostnader, som er vesentlig høyere enn i gjeldende rentebegrensningsregel. Hevingen av terskelbeløpet vil føre til at mange selskap vil falle under terskelbeløpet og ikke bli omfattet av regelen. Det letter de administrative byrdene vesentlig for skattytere og skattemyndighetene.

For skattyter som ikke er i konsern, innebærer forslaget ingen vesentlige endringer sammenlignet med i dag.

9.17 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i rentebegrensningsreglene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Selskap og innretninger i konsern vil etter forslaget få avskåret både eksterne og interne renter fra og med inntektsåret 2019 dersom samlede netto rentekostnader overstiger terskelbeløpet og fradragssammenheng, og unntaksregelen ikke kommer til anvendelse.

Etter departementets syn er det ikke behov for overgangsregler. Forslaget som fremmes nå er i

hovedtrekk i samsvar med forslaget som ble sendt på høring i mai 2017, med foreslått ikrafttredelse fra og med 2018. Når det i stedet foreslås at endringene trer i kraft med virkning fra og med 2019, har skattyter hatt tid til å innrette seg. Departementet viser også til at terskelbeløpet for EBITDA-regelen i konsern foreslås økt fra 10 mill. kroner i høringsutkastet, til 25 mill. kroner. Det er dermed langt færre selskap som omfattes av forslaget som fremmes nå.

Skattyter som etter gjeldende regel har avskårrede rentekostnader fra tidligere år til fremføring, kan fortsatt fremføre disse til fradrag i fremtidige år innenfor fradragsrammen det enkelte år og innenfor tiårsfristen.

Det vises til forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

9.18 Talleksempler

Eksempel 1: Egenkapitalen bør telles én gang

Virksomheten i det norske selskapet AS Fabrikk utføres med en investering i maskiner til en balanseført verdi på 100. Investeringen er finansiert med egenkapital på 12,5. Selskapet har ekstern

gjeld på 87,5. I tabell 9.1 fremgår balanseoppstillingen for AS Fabrikk (*passiva*-siden noteres med negative tall).

Virksomheten inngår i et flernasjonalt konsern med en egenkapitalandel i konsernet på 50 pst. Siden AS Fabrikk har en lavere egenkapitalandel enn konsernet, kan det ikke benytte den balansebaserte unntaksregelen.

Virksomheten i AS Fabrikk kan alternativt være organisert med to overliggende holdingselskap (AS Holding 1 eier AS Holding 2, som eier AS Fabrikk), og gjelden kan fordeles mellom de tre aksjeselskapene proporsjonalt til bokført egenkapital. Her inngår egenkapitalen i virksomheten øverst i kjeden, i Holding 1. Holding 1 har tatt opp eksternt lån som tilsvarer egenkapitalinnskuddet. Totalkapitalen i Holding 1 er skutt inn i Holding 2, som på samme måte har tatt opp ekstern gjeld og skutt inn sin totalkapital som egenkapital i AS Fabrikk, som også tar opp gjeld tilsvarende egenkapitalinnskuddet. Balanseoppstillingen ser dermed ut som i tabell 9.2. Kolonnen til høyre viser en konsolidert balanse dersom det ble utarbeidet konsernregnskap for bare de tre norske enhetene i det flernasjonale konsernet.

Tabell 9.1 Balanse for AS Fabrikk

	AS Fabrikk
Maskiner	100
Sum eiendeler	100
Egenkapital	-12,5
Gjeld	-87,5
Sum EK/gjeld	-100
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>12,5 %</i>

Tabell 9.2 Balanse for AS Fabrikk med holdingselskap

	AS Holding 1	AS Holding 2	AS Fabrikk	Konsolidert
Maskiner	0	0	100	100
Aksjer i datterselskap	25	50	0	0
Sum eiendeler	25	50	100	100
Egenkapital	-12,5	-25	-50	-12,5
Gjeld	-12,5	-25	-50	-87,5
Sum EK/gjeld	-25	-50	-100	-100
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>	<i>12,50 %</i>

Alle de tre selskapene i balanseoppstillingen i tabell 9.2 har i utgangspunktet en egenkapitalandel på 50 pst. Siden selskapene inngår i et flernasjonalt konsern med en egenkapitalandel i konsernet på 50 pst., vil alle selskapene *i utgangspunktet* kunne benytte en balansebasert unntaksregel fra rentebegrensningsregelen fordi selskapene har lik egenkapitalandel som konsernet. I realiteten vil selskapene utføre den samme virksomheten og ha den samme finansieringen som i tilfellet der AS Fabrikk var organisert i ett selskap og ikke kunne benytte unntaksregelen. Organiseringen gjennom flere selskap medfører at egenkapitalen telles flere ganger gjennom selskapskjeden. Den reelle egenkapitalandelen til de tre selskapene fremgår av den konsoliderte balansen for de tre selskapene (kolonnen til høyre i tabell 9.2) dersom de utgjorde et konsern. Den konsoliderte balansen er sammenfallende med balansen i tabell 9.1.

For ikke å telle egenkapital flere ganger gjennom selskapskjeden, må aksjer i datterselskap trekkes fra egenkapital og balansesum før egenkapitalandelen beregnes. I så fall vil AS Holding 1 og AS Holding 2 få negativ egenkapitalandel og vil ikke kvalifisere for unntak etter den balansebaserte regelen. AS Fabrikk vil kunne få unntak med en egenkapitalandel på 50 pst., siden denne er lik egenkapitalandelen i konsernet. AS Fabrikk vil dermed komme bedre ut enn om det var organisert som enkeltstående selskap, men unntaksregelen gir likevel bare ubegrenset fradrag for rentekostnader på den delen av gjelden som ville gitt lik grad av gjeldsfinansiering av realkapitalen som i konsernet som helhet.

Eksempel 2: Utenlandsk datterselskap

Det norske, enkeltstående selskapet AS 1 har investeringer for 100, alt i maskiner. Selskapets styrende organer har vurdert at optimal finansieringsstruktur tilsier en egenkapitalandel på 50 pst. Balansen fremkommer i tabell 9.3.

Styret i AS 1 ønsker så å satse internasjonalt ved å etablere en virksomhet i utlandet, helt identisk med den norske virksomheten. AS 1 trenger dermed ny kapital på 100 som skal investeres i utlandet. For å opprettholde samme kapitalstruktur, må 50 lånes og 50 skytes inn som ny egenkapital fra aksjonærene. Ettersom skattesatsen i Norge er høyere enn i landet som er valgt for nyetableringen, ønsker styret at lånet tas opp i norske AS 1, og ikke i det utenlandske datterselskapet.

Aksjonærene skyter så inn 50 som egenkapital i AS 1, og AS 1 tar opp et banklån på 50. Deretter oppretter AS 1 det utenlandske datterselskapet Utland Ltd. og skyter inn den nye kapitalen på 100 som egenkapital. Det innskutte beløpet på 100 benyttes til å investere i maskiner i Utland Ltd. Balansen i de to selskapene fremgår deretter av tabell 9.4.

Hele gjelden som er tatt opp for å investere i egenkapital i utlandet, ligger nå i Norge og genererer rentefradrag som reduserer skattepliktig overskudd fra den norske virksomheten. AS 1 har investert 100 i den norske virksomheten og har samtidig en gjeld på 100, slik at den reelle norske virksomheten kan anses 100 pst. gjeldsfinansiert.

Med den valgte finansieringen som beskrevet ovenfor, kan selskapet øke investeringene i utlandet og dermed gjeldsbelastningen i Norge, uten å påvirke konsernets samlede, forholdsmessige gjeldsbelastning. Dersom utenlandsinvesteringene blir tilstrekkelig store, kan hele det skattepliktige overskuddet i den norske virksomheten bli utlignet av rentefradrag knyttet til utenlandske investeringer, og den norske virksomheten i realiteten være skattefri.

Selskapsregnskapet til AS 1 viser i utgangspunktet en egenkapitalandel på 50 pst., som er lik egenkapitalandelen i det globale konsernregnskapet. AS 1 vil dermed *i utgangspunktet* kunne anvende en balansebasert unntaksregel fra rentebegrensningsregelen og unngå avskjæring av

Tabell 9.3 Balanse for AS 1

	AS 1
Maskiner	100
Sum eiendeler	100
Egenkapital	-50
Gjeld	-50
Sum EK/gjeld	-100
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>50 %</i>

Tabell 9.4 Balanse for konsernet AS 1-Utland Ltd.

	AS 1	Utland Ltd.	Konsolidert
Maskiner	100	100	200
Aksjer i Utland Ltd.	100	0	0
Sum eiendeler	200	100	200
Egenkapital	-100	-100	-100
Gjeld	-100	0	-100
Sum EK/gjeld	-200	-100	-200
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>50 %</i>	<i>100 %</i>	<i>50 %</i>

Tabell 9.5 Balanse for konsernet AS 1-Utland Ltd.

	AS 1	Utland Ltd.	Konsolidert
Maskiner	100	100	200
Aksjer i Utland Ltd.	50	0	0
Fordring mot Utland Ltd.	50	0	0
Sum eiendeler	200	100	200
Egenkapital	-100	-50	-100
Konserngjeld	0	-50	0
Annen gjeld	-100	0	-100
Sum EK/gjeld	-200	-100	-200
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>

rentefradrag i Norge. Når balansen til AS 1 justeres for aksjene i datterselskapet Utland Ltd. (som foreslått under punkt 9.8.6), får AS 1 en egenkapitalandel på 0 pst. Dette er lavere enn egenkapitalandel i konsernregnskapet, og unntaksregelen kommer derfor ikke til anvendelse.

Eksempel 3: Konserninterne fordringer

Som i Eksempel 2, har det norske, enkeltstående selskapet AS 1 investeringer i maskiner for 100, finansiert med 50 i egenkapital og 50 i gjeld. Balanseoppstillingen er derfor lik som i tabell 9.3 i Eksempel 2.

AS 1 vil opprette et utenlandsk datterselskap, Utland Ltd., som skal være identisk med AS 1 og finansieres likt, slik at kapitalstrukturen i konsernet ikke forandres. AS 1 må derfor tilføres ny egenkapital på 50 og ny gjeld på 50, for at Utland Ltd. også skal kunne investere i maskiner for 100.

Aksjonærene i AS 1 skyter så inn 50 i egenkapital i AS 1. Av forretningsmessige hensyn ønsker AS 1 at den eksterne gjeldsfinansieringen skal tas opp i AS 1 i Norge. Den nye gjelden på 50 i AS 1 skytes ikke inn som egenkapital i Utland Ltd., men lånes videre til Utland Ltd. som et konserninternt lån, slik at gjeldsbelastningen fordeles jevnt i konsernet. Balanseoppstillingen etter opprettelsen av Utland Ltd. fremkommer i tabell 9.5.

AS 1 skal så fastsette egenkapitalandelen ved anvendelse av den foreslåtte unntaksregelen til rentebegrensningsregelen. Av grunner omtalt i punkt 9.8.6, skal aksjene i Utland Ltd. trekkes fra AS 1's egenkapital og balansesum. Det gir en egenkapital på 50 og balansesum på 150, og en egenkapitalandel på 33 pst., vesentlig lavere enn før opprettelsen av datterselskapet og lavere enn i konsernregnskapet, jf. høyre kolonne i tabell 9.5. Grunnen til den lave egenkapitalandelen er at egenkapitalen til datterselskapet er trukket ut av balansen,

Tabell 9.6 Justering av balansen i AS 1

	AS 1	Justering av balanse	Justert balanse
Maskiner	100		100
Aksjer i Utland Ltd.	50	-50	0
Fordring mot Utland Ltd.	50	-50	0
Sum eiendeler	200		100
Egenkapital	-100	50	-50
Annen gjeld	-100	50	-50
Sum EK/gjeld	-200		-100
<i>Egenkapitalandel</i>	<i>50 %</i>		<i>50 %</i>

mens gjelden som er tatt opp og lånt videre til datterselskapet, fortsatt telles med. Det er foreslått at fordringer mot konsernselskap trekkes fra selskaps gjeld og balansesum. Med denne justeringen vil AS 1 videre få en balansesum på 100 og en beregnet egenkapitalandel på 50 pst., som før opprettelsen av datterselskapet. Justeringene av balansen til AS 1 fremgår i tabell 9.6.

Eksempel 4a: Fremføring av tidligere avskårede renter ved anvendelse av unntaksregelen

Tabell 9.7 viser beregning av rentefradrag for AS 1. Selskapet benytter den balansebaserte unntaksregelen og kan derfor få samlet rentefradrag i år 20xx opptil årets rentekostnader. Avskårede rentefradrag fra tidligere år skal etter forslaget komme til fradrag før årets rentekostnader, og delen av årets rentekostnader som «fortrenges» av fradrag for tidligere avskårede renter, vil kunne fremføres til senere år.

Ettersom beregnet netto rentefradrag (*e*) i tabell 9.7 er lik årets netto rentekostnader, foretas ingen justering av alminnelig inntekt (*g* er lik null).

Eksempel 4b: Fremføring av tidligere avskårede renter ved anvendelse av hovedregelen

AS 2 er i år 20xx i samme situasjon som AS 1 i Eksempel 4a, bortsett fra at selskapet har en fradragssamme etter hovedregelen (25 pst. av EBITDA) på 110, som overstiger årets netto rentekostnader. Dermed blir det etter forslaget mer gunstig for AS 2 ikke å anvende unntaksregelen, slik at fradragssammen, og ikke årets netto rentekostnader, utgjør øvre grense for samlet rentefradrag i år 20xx. Beregning av rentefradrag for AS 2 i år 20xx fremgår i tabell 9.8.

Siden AS 2 får fullt fradrag for årets netto rentekostnader og i tillegg kan fremføre tidligere avskårede rentefradrag, kan AS 2 kreve en *negativ* justering av alminnelig inntekt etter rentebegrensingsregelen.

Tabell 9.7 Rentefradrag for AS 1 i år 20xx ved anvendelse av unntaksregelen

<i>a</i>	Årets netto rentekostnader	100
<i>b</i>	Avskårede renter fremført fra tidligere år	25
<i>c</i>	Fradrag for tidligere avskårede rentekostnader (laveste beløp av <i>a</i> og <i>b</i>)	25
<i>d</i>	+ Fradrag for årets rentekostnader (<i>a</i> minus <i>c</i>)	75
<i>e</i>	= Årets netto rentefradrag (<i>c</i> pluss <i>d</i>)	100
<i>f</i>	Andel av årets rentekostnader som fremføres (<i>a</i> minus <i>d</i>)	25
<i>g</i>	Justering av alminnelig inntekt (<i>a</i> minus <i>e</i>)	0
<i>h</i>	Rest til fremføring (<i>b</i> - <i>c</i> + <i>f</i>)	25

Tabell 9.8 Rentefradrag for AS 2 i år 20xx uten anvendelse av unntaksregelen

<i>x</i>	Fradragsrammen	110
<i>a</i>	Årets netto rentekostnader	100
<i>b</i>	Avskårede renter fremført fra tidligere år	25
<i>c</i>	Fradrag for tidligere avskårede rentekostnader (laveste beløp av <i>x</i> og <i>b</i>)	25
<i>d</i>	+ Fradrag for årets rentekostnader (laveste beløp av <i>a</i> , og <i>x</i> fratrukket <i>c</i>)	85
<i>e</i>	= Årets rentefradrag (<i>c</i> pluss <i>d</i>)	110
<i>f</i>	Andel av årets rentekostnader som fremføres (<i>a</i> minus <i>d</i>)	15
<i>g</i>	Justering av alminnelig inntekt (<i>a</i> minus <i>e</i>)	-10
<i>h</i>	Rest til fremføring (<i>b</i> - <i>c</i> + <i>f</i>)	15

10 Næringsbeskatning for øvrig

10.1 Skattemessige konsekvenser for banker og finansforetak av ny regnskapsstandard

10.1.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår en ny bestemmelse i skatteloven som regulerer den skattemessige behandlingen av engangseffekten som oppstår for banker mv. som går over til den nye regnskapsstandarden IFRS 9 i 2018. Skatteloven har en særskilt tidfestingsregel for fradragsføring av tap på utlån, som innebærer at banker mv. kan føre til fradrag tap på utlån som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler. Ved overgangen til IFRS 9 oppstår det en implementeringseffekt (engangseffekt) som ikke resultatføres i regnskapet, men som skal føres direkte mot egenkapitalen i balansen. Det foreslås en ny bestemmelse i skatteloven som regulerer den skattemessige behandlingen av denne effekten. Regjeringen foreslår at implementeringseffekten kan fradras i sin helhet med tidfesting i 2018.

Forslaget innebærer et engangs provenytap på 550 mill. kroner og antas ikke å ha administrative konsekvenser av betydning.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav h. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med innlektsåret 2018. Det vises også til forslag til oppretting i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

10.1.2 Gjeldende rett

I skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g er det en særlig tidfestingsregel for fradragsføring av tap på utlån og garantier som innebærer at den regnskapsmessige beregnede størrelsen på det tap som er resultatført i årsregnskapet avgjør den skattemessige tidfestingen, jf. ordlyden i bokstav g som angir at det kan føres til fradrag «tap på utlån og garantier som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler».

Bestemmelsen gjelder for «banker» og «finansieringsforetak og samvirkeforetak av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner», jf. bokstav f.

Skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g er en tidfestingsregel. Dette innebærer at bestemmelsen kun regulerer når et tap kan fradras – den gir ikke krav på ytterligere fradrag enn det skattelovens øvrige materielle regler gir krav på. Om et allerede fradratt tap senere viser seg å aldri inntruffe, skal det skje en korleksjon.

Utfyllende regler til bestemmelsen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g, jf. forskriftshjemmelen i bestemmelsens siste punktum, er gitt i Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (FSFIN) § 14-5-41.

10.1.3 Vurderinger og forslag

Forordning 2016/2067 (IFRS 9) ble vedtatt i EU 22. november 2016, og trådte i kraft 1. januar 2018. Standarden er inkorporert i norsk rett. IFRS 9 erstatter regnskapsstandarden IAS 39. Videre innfører IFRS 9 en ny modell for tapsberegninger, som forventes å øke finansforetakenes tapsavsetninger i 2018 og etterfølgende år. IFRS 9 har pliktig anvendelse for noterte banker. Unoterte banker kan velge å anvende den. For skattytere omfattet av den særskilte tidfestingsregelen i skatteloven vil implementering av IFRS 9 få skattemessige konsekvenser.

Implementeringseffekt som følge av ny regnskapsstandard

Ved overgangen fra IAS 39 til IFRS 9 kan det oppstå forskjeller mellom utgående og inngående tapsavsetninger. Denne differansen kan omtales som en implementeringseffekt eller en engangseffekt ved overgang til IFRS 9. Denne implementeringseffekten skal behandles som virkning av endret regnskapsprinsipp. Etter regnskapsloven § 4-3 andre ledd og IAS 8 skal en slik differanse

ikke resultatføres i regnskapet, men føres direkte mot egenkapitalen i balansen.

En lignende situasjon oppstod da man i 2006 tilpasset skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g til forskrift 21. desember 2004 nr. 740 om regnskapsmessig behandling av utlån og garantier (utlånsforskriften av 2004). Den gang ble det fastsatt en overgangsregel i Finansdepartementets forskrift til skatteloven, som fastslo at de tilbakeførte avsetningene som oversteg de nye beregningene etter utlånsforskriften av 2004, skulle inntektsføres med minst én femtedel over fem år.

Ved implementering av IFRS 9 vil situasjonen etter det departementet forstår, og som næringen selv har redegjort for i et brev til departementet, hovedsakelig være motsatt, slik at de nye beregnede tapsavsetningene etter IFRS 9 er høyere enn de utgående avsetningene som ble beregnet etter IAS 39.

For å sikre at implementeringseffekten for de skattyterne som går over til anvendelse av IFRS 9 1. januar 2018 kan tidfestes i inntektsåret 2018, foreslår departementet en bestemmelse i skatteloven som tillater fradragsføring av denne implementeringseffekten med tidfesting i inntektsåret 2018. Det bemerkes at implementeringseffekten som tillates fradragsført, skal være basert på måling til amortisert kost med anvendelse av effektiv rentemetode.

Senere korrigeringer/reverseringer av den aktuelle tapsposten (implementeringseffekten) vil inntektsføres i resultatregnskapet på vanlig måte. Avsetningene vil med det nominelt utlignes over tid, slik at de aktuelle skattyterne kun får fradrag for de tap som faktisk konstateres. Dersom implementeringseffekten aldri realiseres som et faktisk tap, skal den senere inntektsføres.

Departementet foreslår at bestemmelsen utformes symmetrisk. Skattytere som får lavere tapsavsetninger som følge av overgangen til IFRS 9 skal inntektsføre disse med tidfesting i inntektsåret 2018.

Departementet er kjent med at det kan være foretak som vil implementere IFRS 9 i et senere regnskapsår enn 2018. Departementet vil eventuelt komme tilbake til dette på et senere tidspunkt.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav h. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Behov for justering av forskrift til skatteloven

Det er gitt utfyllende regler til skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav g i FSFIN § 14-5-41. Som følge

av at det er kommet ny regnskapsstandard, IFRS 9 er det behov for enkelte justeringer i FSFIN § 14-5-41. Departementet vil snarlig sende forslag til slike forskriftsendringer på høring slik at disse kan tre i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Oppretting i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f
I skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f, jf. bokstav g, følger det at den særlige tidfestingsregelen i bokstav g gjelder for «1. banker» og «2. finansieringsforetak og samvirkeforetak av låntakere som driver virksomhet med konsesjon etter lov om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner.»

Bestemmelsen viser til og bruker terminologi fra den tidligere finansieringsvirksomhetsloven av 1988. Finansieringsvirksomhetsloven ble opphevet da den nye finansforetaksloven trådte i kraft 1. januar 2016. Det foreslås derfor å oppdatere bestemmelsen slik at det vises til finansforetaksloven og dens terminologi. Formålet med endringen er utelukkende å foreta en oppretting, slik at det ikke er ment å gjøre noen materiell endring med hensyn til hvilke skattesubjekter som er omfattet av den særskilte tidfestingsregelen. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

10.1.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslagene antas å ikke få administrative konsekvenser av betydning.

Forslaget om å fradragsføre (ev. inntektsføre) implementeringseffekten i bokstav h innebærer et påløpt provenytap i 2018 på 550 mill. kroner med bokført virkning i 2019. Provenytapet er en engangseffekt.

10.1.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at forslaget til endring i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav h trer i kraft straks og med virkning fra og med inntektsåret 2018. Videre foreslås det at opprettingen i skatteloven § 14-5 fjerde ledd bokstav f trer i kraft straks.

10.2 Renter på utenlandsk skatt

Det foreslås en endring i skatteloven § 6-40 femte ledd, slik at renter på restskatt og etter endringsvedtak frem til forfall, beregnet etter annet lands

lovgivning, likestilles med renter beregnet etter skattebetalingsloven §§ 11-2 og 11-5. Endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Etter skatteloven § 6-40 femte ledd bokstav b og c gis det ikke fradrag for renter på restskatt og renter på skatt etter endringsvedtak frem til forfall. Fordi skatteloven særskilt angir renter beregnet etter skattebetalingsloven, omfatter dette ikke tilsvarende renter beregnet etter annet lands lovgivning. Det er derfor fradragsrett for tilsvarende renter på utenlandsk skatt. Den tilsvarende regelen for renteinntekter ved tilbakebetaling av skatt etter avregning, likestiller renter etter skattebetalingsloven og annet lands lovgivning. Renteinntekter ved tilbakebetaling av skatt regnes derfor ikke som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-60.

Forslaget vil føre til symmetri på inntekter og kostnader for renter på skatt beregnet etter annet lands lovgivning. Endringen vil videre føre til at renter knyttet til utenlandsk skatt blir behandlet på lik linje med renter knyttet til norsk skatt. Bestemmelsen vil primært kunne få betydning for selskaper hjemmehørende i Norge med fast driftssted i utlandet, eller personer skattemessig bosatt i Norge med økonomiske forhold knyttet til kilde i utlandet. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Departementet legger til grunn at få selskap og personer vil få reduserte fradrag som følge av forslaget, og at skatteøkningene for de berørte vil være beskjedne. Det budsjetteres derfor ikke med provenyvirkinger av forslaget. Forslaget fører ikke til administrative konsekvenser av betydning.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-40 femte ledd bokstav b og c.

10.3 Reduksjon i friinntekten i særskatten for petroleumsvirksomhet

10.3.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at friinntektssatsen i særskatten reduseres fra 5,3 pst. til 5,2 pst., og at særskattesatsen økes til 56 pst. når selskapsskattesatsen settes ned til 22 pst., jf. punkt 3.2. Fradragsverdien av friinntekten vil da være uendret, og vridningene i petroleumsskatten forsterkes ikke. Det foreslås en tilsvarende reduksjon av friinntektssatsen til 5,2 pst. ved tilbakeføring av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel.

Endringen i friinntektssatsen har begrensede administrative konsekvenser. Målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2019–2050 er

endringene i petroleumsskatten samlet sett provenynøytrale.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd første punktum og femte ledd fjerde punktum.

Departementet foreslår at reduksjonen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd skal tre i kraft straks med virkning for kostnader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2019. Endringen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd foreslås å tre i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2019.

10.3.2 Gjeldende rett

Selskap som driver petroleumsvirksomhet på den norske kontinentalsokkelen, skattlegges etter særregler i petroleumsskatteloven. I tillegg til skatt på alminnelig inntekt med 23 pst. svares særskatt med en sats på 55 pst. Det gis et eget inntektsfradrag, friinntekten, ved fastsettelsen av grunnlaget for særskatten, jf. petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd. Formålet med friinntekten i særskatten er å kompensere for verditapet ved at investeringer ikke kommer til fradrag umiddelbart, men må avskrives over tid. Friinntekten utgjør 5,3 pst. av kostprisen for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b (produksjonsinnretninger og rørledninger), og gis i 4 år fra og med det året kostnadene ble pådratt, det vil si til sammen 21,2 pst.

Petroleumsskatteloven § 5 femte ledd inneholder særregler om realisasjon og uttak av driftsmiddel som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b. Reglene skal sikre symmetrisk behandling av friinntekten hos kjøper og selger ved realisasjon mv. Etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd skal friinntekten inntektsføres eller fradras med 5,3 pst. over 4 år når driftsmidlet realiseres eller tas ut av særskattepliktig virksomhet.

10.3.3 Vurderinger og forslag

Departementet foreslår å redusere friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd fra 5,3 pst. til 5,2 pst. av kostpris for driftsmiddel som avskrives etter petroleumsskatteloven § 3 bokstav b (produksjonsinnretninger og rørledninger). Fradragsverdien av friinntekten vil da være uendret og vridningene i petroleumsskatten forsterkes ikke, se omtale i punkt 3.2 og forslag til særskattesats i § 4-2 i Stortingets skattevedtak for 2019. Friinnteksperioden på 4 år er uendret. Sam-

let friinntekt etter forslaget utgjør dermed 20,8 pst. av kostprisen for driftsmidlet.

Departementet foreslår en tilsvarende reduksjon av friinntektssatsen til 5,2 pst. ved tilbakeføring av friinntekt ved realisasjon og uttak av driftsmiddel etter petroleumsskatteloven § 5 femte ledd.

Ved endringen av friinntektssatsen i 2013 ble det gitt overgangsregler for visse kostnader til erverv av driftsmidler som nevnt i petroleumsskatteloven § 3 bokstav b, se lov 21. juni 2013 nr. 66. For investeringer som faller innenfor disse overgangsreglene, skal den tidligere friinntektssatsen på 7,5 pst. fortsatt benyttes.

Det vises til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd første punktum og femte ledd fjerde punktum.

10.3.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Endringen i friinntektssatsen har begrensede administrative konsekvenser. Forslaget vil motvirke effekten av reduksjonen av skattesatsen på alminnelig inntekt med 1 prosentenhets. Sammen med 1 prosentenhets økning i særskattesatsen er reduksjonen i friinntekten provenynøytral målt som nåverdi av skatteinntekter i perioden 2019–2050. For 2019 anslås det et samlet provenyutslag på om lag 150 mill. kroner påløpt fordi friinntektsreduksjonen fases inn gradvis og derfor har mindre provenyeffekt de første årene. Skatteinntektene på kontinentalsokkelen inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, som overføres til Statens pensjonsfond utland.

10.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at reduksjonen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 fjerde ledd skal tre i kraft straks med virkning for kost-

nader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2019. For kostnader pådratt før denne datoen skal gjeldende friinntektssats fortsatt benyttes for resten av friinnteksperioden.

Departementet foreslår at endringen i friinntektssatsen i petroleumsskatteloven § 5 femte ledd trer i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2019.

10.4 Produktavgiften på førstehåndsomsetning av fisk

Produktavgiften til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene foreslås økt fra 2,3 pst. i 2018 til 2,4 pst. for 2019.

Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er normalt 11,4 pst. Fiskere betaler en trygdeavgift på 8,2 pst. Produktavgiften i fiskerinæringen skal, foruten å dekke mellomlegget mellom 8,2 pst. og 11,4 pst. i trygdeavgiften, også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepengene for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy.

I brev av 1. august 2018 tilrår Nærings- og fiskeridepartementet at produktavgiften økes til 2,4 pst. for 2019. Tilrådingen er basert på anslag for førstehåndsverdien og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2019 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Det er også tatt hensyn til innbetalt produktavgift og utgiftene de seneste årene. I tabell 10.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsettelse av nivået på produktavgiften for 2019.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2019.

Tabell 10.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2019. Mill. kroner

	2018	2019
Førstehandsverdi som det skal betales produktavgift av.....	18 277,0	17 516,0
Anslag på pensjonsgivende inntekt	7 043,0	6 749,0
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt)	225,4	216,0
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt)	14,1	13,5
Dagpenger ved arbeidsløshet	85,0	85,0
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger	111,5	103,1
Sum utgifter	436,0	417,6

Kilder: Nærings- og fiskeridepartementet, Fiskeridirektoratet, NAV og Garantikassen for fiskere.

11 Eiendomsskatt

11.1 Innledning og sammendrag

Eiendomsskatten er en kommunal skatt på fast eiendom og en objektskatt. Den samlede eiendomsskatten fra bolig- og fritidseiendom har økt betydelig de siste ti årene, fra 2,1 mrd. kroner i 2007 til 7,1 mrd. kroner i 2017. I regjeringens politiske plattform (Jeløya-plattformen) fremgår det at eiendomsskattesatsen og skattegrunnlaget skal reduseres.

På denne bakgrunn foreslår regjeringen at maksimal skattesats for bolig- og fritidseiendom reduseres fra syv til fem promille fra 2020. Mange kommuner må med dette redusere skattesatsen på bolig- og fritidseiendom ned til den nye maksimalsatsen, og kommuner med lavere sats forhindres fra senere å øke denne til dagens høyeste sats.

I tråd med Jeløya-plattformen foreslår regjeringen også at eiendomsskattegrunnlaget reduseres ved at det innføres en obligatorisk reduksjonsfaktor i eiendomsskattetakstene på 30 pst. for all bolig- og fritidseiendom fra 2020. Kommunene står fritt til å velge en høyere reduksjonsfaktor enn dette. Regjeringen foreslår videre at bruk av formuesgrunnlag gjøres obligatorisk ved verdsettelse av boligeiendom for eiendomsskatteformål fra 2020. Forslaget vil gjøre eiendomsskattetaksering på tvers av kommuner mer enhetlig. Departementet foreslår som en overgangsregel at kommuner som har foretatt alminnelig taksering i 2013 eller senere kan benytte denne til og med skatteåret 2023. Også disse kommunene skal benytte en reduksjonsfaktor på 30 pst. For fritidseiendom er formuesgrunnlagene foreløpig lite egnet til verdsettelse fordi de i liten grad reflekterer den underliggende markedsverdien. Fritidseiendommer skal derfor inntil videre takseres som i dag.

Konsekvensene for kommunesektoren vil avhenge av hvordan den enkelte kommunen tilpasser seg det nye regelverket, herunder ved å justere skattesatser og et eventuelt bunnfradrag. I 2018 skriver 67 kommuner ut eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom med en skattesats på over fem promille.

Det vises til forslag til endringer i eiedoms-skattelova §§ 8 A-1, 8 A-3, 8 C, 8 C-1 og 11. Departementet foreslår at endringene får virkning fra og med 2020.

11.2 Gjeldende rett

Eiendomsskatten er frivillig for kommunen. Det er kommunestyret i den enkelte kommune som avgjør om kommunen skal ha eiendomsskatt og hvor omfattende utskrivningen skal være innenfor lovens alternativer, jf. lov 6. juni 1975 nr. 29 om eiedoms-skatt til kommunane (eiedoms-skattelova) §§ 1 til 3. Kommunestyret skal vedta skattesatser mv. i forbindelse med den årlige budsjettbehandlingen, jf. eiedoms-skattelova § 10. Satsen skal være minst to promille, og ikke mer enn syv promille av eiendomsskattgrunnlaget, jf. gjeldende § 11 første ledd i eiedoms-skattelova.

Det første året det skrives ut eiendomsskatt i en kommune, skal skattesatsen minimum være to promille. Skattesatsen kan øke med inntil to promille per år inntil man når lovens maksimum på syv promille. Fra eiedoms-skatteåret 2019 er maksimal skattesats det første året kommunen skriver ut eiendomsskatt redusert til én promille, og eiendomsskattesatsen kan maksimalt øke med én promille hvert år inntil maksimal skattesats nås. Dette gjelder for alle typer eiendom. Det er anledning til å differensiere skattesatsen mellom ulike typer av eiendom.

Hovedreglene om taksering og verdsettingsprinsipper mv. er inntatt i eiedoms-skattelova § 8 A-1 første ledd, jf. §§ 8 A-2 flg. Eiendommene skal verdsettes ved takst til objektiv markedsverdi, og det er kommunen som har ansvaret for takseringen, jf. eiedoms-skattelova §§ 8 A-2 og 8 A-3. Videre skal alminnelig taksering av eiendommene gjennomføres hvert tiende år. Kommunene må selv dekke kostnadene ved alminnelig taksering.

Takstene ligger i utgangspunktet fast i takstperioden. Dersom det foreligger «særlege tilhøve», kan det takseres på nytt innenfor tiårsperioden, jf. eiedoms-skattelova § 8 A-3 andre ledd andre punktum. Kommunene kan vedta å videreføre takstene

med oppjustering utover tiårsperioden (kontorjustering), jf. eieendomsskattelova § 8 A-4.

Fra eieendomsskatteåret 2014 kan kommunestyret vedta å taksere boliger ved bruk av formuesskattegrunnlag i stedet for egne kommunale eieendomsskattetakster, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1.

En reduksjonsfaktor kan brukes til å justere ned verdien av de takserte eiendommene. Med reduksjonsfaktor menes en lik prosentvis reduksjon i takstene i forhold til det eiendommene i utgangspunktet ble taksert til. Mange kommuner benytter en reduksjonsfaktor for å oppnå et ønsket nivå på eieendomsskattegrunnlagene ved utskrivningen. En reduksjonsfaktor vil også fungere som en buffer mot at takstene overstiger faktisk markedsverdi. Bruken av reduksjonsfaktor for eiendommer som verdsettes ved taksering, er ikke lovregulert, men basert på langvarig praksis i kommunene. Finansdepartementet har uttalt at reduksjonsfaktoren skal være lik for all eiendom som kommunen takserer, og ligge fast inntil det foretas ny alminnelig taksering.

Kommuner som takserer boliger ut fra formuesgrunnlagene, får en obligatorisk reduksjonsfaktor på 20 pst. i markedsverdien, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1 andre ledd.

For bolig- og fritidseiendom kan kommunene vedta et bunnfradrag (kronebeløp), jf. eieendomsskattelova § 11 annet ledd. Bunnfradraget anses ikke som en del av taksten, og vedtas av kommunestyret fra år til år. Det kan ikke gis bunnfradrag for andre typer eiendom. Bunnfradraget gis i form av et fast beløp, ikke et prosentvis fradrag. Eieendomsskattelova inneholder ingen øvre grense for bunnfradraget.

11.3 Redusert maksimal eieendomsskattesats og redusert eieendomsskattegrunnlag for bolig- og fritidseiendom

11.3.1 Vurderinger og forslag

Redusert maksimal eieendomsskattesats

Regjeringen foreslår at maksimal skattesats for bolig- og fritidseiendom reduseres fra syv til fem promille. Dette vil bidra til å senke skattetrykket i kommuner med høy eieendomsskatt på bolig- og fritidseiendom. Endringen vil også forhindre at kommuner med lavere sats setter denne opp til dagens maksimum.

Departementet viser til forslag til endring i eieendomsskattelova § 11 første ledd.

Redusert eieendomsskattegrunnlag

Regjeringen har også i sin politiske plattform (Jeløya-plattformen) uttrykt at den vil redusere kommunenes mulighet til å kreve inn eieendomsskatt ved å innføre et tak på verdsettelsen av bolig- og fritidseiendom i eieendomsskatten.

Departementet foreslår derfor at det innføres et tak på skattegrunnlaget ved at det innføres en regel med bruk av obligatorisk reduksjonsfaktor i markedsverdien. Etter departementets vurdering gjennomføres dette mest hensiktsmessig ved at den frivillige ordningen med verdsettelse basert på formuesgrunnlag gjøres obligatorisk, jf. eieendomsskattelova § 8 C-1. Metoden er allerede kjent for kommunene gjennom denne bestemmelsen, og den brukes av en rekke kommuner. Kommunene vil da utnytte eksisterende og lett tilgjengelig informasjon fra Skatteetaten og spare utgifter til taksering. Forslaget betyr også at skattegrunnlagene vil bli oppdatert årlig med utviklingen i boligprisene. Kostnadene til årlig administrasjon av utskrivningen antas å øke noe, men samlet vil løsningen være besparende for kommunene. Obligatorisk bruk av formuesgrunnlag for bolig og innføring av en obligatorisk reduksjonsfaktor forenkler regelverket. Det blir enklere for skattyterne fordi eieendomsskatten og eventuell formuesskatt vil bygge på samme anslåtte markedsverdi.

Lokal, kommunal taksering kan være mer treffsikker enn bruk av formuesgrunnlagene. Det kan særlig gjelde i mindre kommuner med relativt få omsetninger, eller stor ulikhet i boligverdiene innenfor kommunen. Dette taler isolert sett for å beholde adgangen til lokal taksering. På den annen side skal lokale takster normalt ligge fast i ti år. Med så lang tid mellom takseringene vil takstgrunnlaget i stadig mindre grad gjenspeile faktiske markedsverdier, særlig i perioder med store endringer i boligprisene. To av tre kommuner som innfører eieendomsskatt på bolig i dag, velger å benytte formuesgrunnlagene. Dette viser etter departementets vurdering at et flertall av kommunene oppfatter formuesgrunnlagene som tilstrekkelig presise. Fortsatt lokal taksering kan også gi rom for ulikheter i verdsettelsen kommunene i mellom.

Når det gjelder størrelsen på en obligatorisk reduksjonsfaktor, foreslår departementet at denne settes til 30 pst., det vil si en økning på ti prosentenheter sammenlignet med dagens frivillige ordning. Med et slikt påslag vil de fleste eieendomsskattepliktige få redusert eieendomsskattegrunnlaget. Dette motsvares av et inntektstap for kommunene. Det vises til punkt 11.2.3 nedenfor for en nærmere

omtale. Kommunene vil fortsatt, som etter dagens frivillige regel, ha adgang til å fastsette en høyere reduksjonsfaktor enn den obligatoriske.

For fritidseiendom er det ikke en ensartet metode for å anslå markedsverdien av den enkelte fritidseiendom slik det er for boliger, og formuesverdiene varierer mye som andel av markedsverdi. Det pågår et arbeid for å forbedre verdsettelsesmetoden også for fritidseiendommer. Inntil det foreligger en metode som kan bedre formuesgrunnlagene, må kommunene fortsatt takserer fritidseiendommer lokalt for eiendomsskatteformål. Eksisterende takster for fritidseiendom videreføres inntil videre, samtidig som det innføres en obligatorisk reduksjonsfaktor på 30 pst. også for disse eiendommene.

Ved eventuell klage over taksten hvor den eiendomsskattepliktige får medhold må skattegrunnlaget korrigeres. Regler om den omregningen som i så fall skal foretas fremgår av § 8 C-1 tredje ledd. Som følge av endringen i størrelsen på reduksjonsfaktoren må omregningsfaktorene justeres.

Mange kommuner har nylig retaksert boliger og fritidseiendommer, slik at takstene i stor grad allerede reflekterer markedsverdien. For at disse kommunene skal slippe å bruke ressurser på å innføre et nytt verdsettingssystem kort tid etter retakseringen, foreslår departementet en overgangsregel som innebærer at kommuner som har foretatt alminnelig taksering i 2013 eller senere kan benytte denne taksten til og med skatteåret 2023. Den obligatoriske reduksjonsfaktoren på 30 pst. skal også gjelde kommuner som benytter seg av overgangsregelen. Dermed vil kommuner med takst fra 2013 få en full takstperiode på ti år samtidig som de nye reglene vil gjelde for hele landet fra 2024. Har kommunen allerede en høyere, lokal reduksjonsfaktor, skal denne videreføres i takstperioden. Dersom takstperioden utløper i overgangsperioden, skal kommunen gå over til bruk av formuesgrunnlag.

Det vises til forslag til endringer i eiedoms-skattelova §§ 8 A-1, 8 A-3, 8 C og 8 C-1.

11.3.2 Administrative og økonomiske konsekvenser

En undersøkelse utarbeidet for KS¹ viser at kommunene som benytter Skatteetatens formuesgrunnlag, har lavere kostnader til alminnelig taksering og høyere kostnader til årlig utskrivning av

eiendomsskatt enn kommunene som takserer lokalt. Kommunene kan også forvente å bruke mindre ressurser på klagebehandling. Kommunene må imidlertid regne med ekstra ressursbruk til administrasjon og håndtering av formuesgrunnlagene, først og fremst i innføringsåret, men også i påfølgende år. Overgang til obligatorisk bruk av formuesgrunnlag vil være en forenkling for kommunene fordi de i fremtiden vil slippe å takserer bolig.

I 2013-budsjettet vedtok Stortinget at kommunene skulle kunne benytte formuesgrunnlagene ved eiendomsskattetaksering av bolig. Reduserte takseringskostnader var en del av begrunnelsen. I den forbindelse ble det gjennomført en mindre kartlegging av takseringskostnader. Departementet konkluderte i Prop. 1 LS (2012–2013) med at:

«(..)det kan være besparelser for kommunene ved å åpne for bruk av formuesgrunnlagene for eiendomsskatteformål. En slik endring framstår videre som en effektiv utnyttelse av lett tilgjengelig offentlig informasjon som er samlet inn for formuesskatteformål.»

Kommunene vil normalt ha lagt inn inntekter fra eiendomsskatten i sine økonomiske planer for årene fremover. De kan dermed ønske å motvirke eventuelle reduserte eiendomsskatteinntekter som følge av regjeringens forslag om å redusere den maksimale eiendomsskattesatsen og eiendomsskattegrunnlaget som beskrevet ovenfor. Kommunene kan oppnå det ved å:

- Redusere eller fjerne bunnfradraget (107 av 290 kommuner har bunnfradrag i 2018)
- Øke eiendomsskattesatsen dersom denne i dag er lavere enn fem promille (216 av 290 kommuner har eiendomsskatt mellom to og fem promille i 2018)
- Fjerne en eventuell lokal, ulovfestet reduksjonsfaktor (en oversikt over bruk av reduksjonsfaktor finnes ikke).

Konsekvensene for kommunesektoren avhenger altså av hvordan den enkelte kommunene faktisk tilpasser seg det nye regelverket, og hvor godt samsvar det er mellom eksisterende eiendomsskattegrunnlag og markedsverdi. Det finnes ikke oversikt over i hvilken grad kommunenes takster avviker fra den beregnede markedsverdien som følger ved bruk av formuesgrunnlagene. Selv om intensjonen bak forslaget er å redusere eiendomsskatten for eiere av bolig- og fritidseiendommer, kan det være tilfeller der bruk av formuesgrunnlagene i noen tilfeller kan øke eiendomsskatte-

¹ *Bruk av Skatteetatens formuesgrunnlag ved eiendomsbeskatning av boligeiendom.* OE-rapport nr. 2017-12. Utarbeidet for KS. Oslo Economics.

grunnlaget. Dette, sammen med usikkerhet om hvordan kommunene vil tilpasse seg, gjør det vanskelig å anslå de økonomiske konsekvensene av regjeringens forslag samlet eller for den enkelte kommune.

67 kommuner skriver ut eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom med en skattesats på over fem promille i 2018. Under forutsetning av at disse kommunene ikke reduserer et eventuelt bunnfradrag eller eiendomsskattegrunnlaget endres, anslås isolert sett eiendomsskatteinntekten i disse kommunene samlet å bli redusert med om lag 350 mill. kroner i 2020 som følge av reduksjonen i maksimalsatsen til 5 promille.

Inntekter fra eiendomsskatt er en del av kommunenes frie inntekter. Når regjeringen foreslår en innstramning i de generelle reglene for kommunal eiendomsskatt, vil det isolerte inntektsbortfallet som følge av dette bli innarbeidet i anslagene for utviklingen i kommunesektorens inntekter fra eiendomsskatt. For en gitt vekstmålsetting

for kommunesektorens samlede frie inntekter innebærer dette at den må tildeles tilsvarende økte midler fra rammetilskudd eller inntekter fra skatt på inntekt og formue (skattørene).

Den enkelte kommune vil dermed ikke bli kompensert krone for krone for et eventuelt inntektsbortfall fra eiendomsskatt. For kommunesektoren sett under ett vil utslaget i de frie inntektene avhenge av om vekstanslaget endres. Dersom vekstanslaget opprettholdes, vil kommunesektorens frie inntekter ikke endres i makro, men fordelingen vil altså endres. Regjeringen kommer tilbake til dette i kommuneproposisjonen for 2020, som legges frem i mai 2019.

11.3.3 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra og med 2020. Dette vil gi kommunene mulighet til å tilpasse sine budsjetter til inntektsendringene som følger av regjeringens forslag.

12 Merverdiavgift

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Det beregnes merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, innførsel og ved uttak av varer og tjenester fra avgiftspliktig virksomhet. Merverdiavgiften er fiskalt begrunnet og anslås å gi inntekter på om lag 294 mrd. kroner i 2018.

Den generelle merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 12 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøyelsesparker og store idrettsarrangement.

Merverdiavgiften vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere regler om registreringsplikt, beregning og betaling av avgift mv. er fastsatt i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift og forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven.

Enkelte varer og tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsloven, det vil si at det ikke skal beregnes utgående merverdiavgift, og at det ikke gis rett til fradrag for merverdiavgift på anskaffelser til virksomheten. En del varer og tjenester er fritatt for merverdiavgift, såkalt nullsats. Dette innebærer at det ikke skal beregnes utgående avgift ved omsetningen, men at den avgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenes-

ter som anskaffes til bruk i virksomheten. Dette gjelder for eksempel trykte bøker, aviser og tidsskrift.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet. Prinsippet innebærer at det er det land hvor forbruket skjer som har beskatningsmyndigheten, det vil si at det beregnes merverdiavgift ved innførsel, men ikke ved eksport.

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Registrerte virksomheters rett til å fradragsføre inngående merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester som er til bruk i virksomheten, medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene. Unntatte virksomheter og privatpersoner har ikke fradragsrett. Merverdiavgiften blir dermed en skatt på forbruk i vid forstand.

Merverdiavgiften skal være mest mulig nøytral og gi minst mulig vridninger i økonomien, samtidig som staten sikres stabile inntekter. De administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling bør være lavest mulig både for Skatteetaten og de næringsdrivende. Dette tilsier at antall fritak og særordninger begrenses.

I budsjettet for 2019 foreslås det ingen regelendringer på merverdiavgiftsområdet. Regjeringen tar sikte på å innføre merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og elektroniske bøker fra 1. juli 2019, se omtale i kapittel 36.

13 Særavgifter

13.1 Innledning

Særavgifter ilegges nærmere bestemte varer og tjenester og er hovedsakelig fiskalt begrunnet. I tillegg kan særavgiftene bidra til å prise samfunnets kostnader ved bruk av for eksempel helse- og miljøskadelige produkter. Inntektene fra særavgiftene går til statskassen uten noen form for ørmerking. De fleste særavgiftene legges på varer og avgiften betales av produsent og importør.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Bestemmelser om oppkreving, kontroll mv. er fastsatt i forskrifter med hjemmel i særavgiftslover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

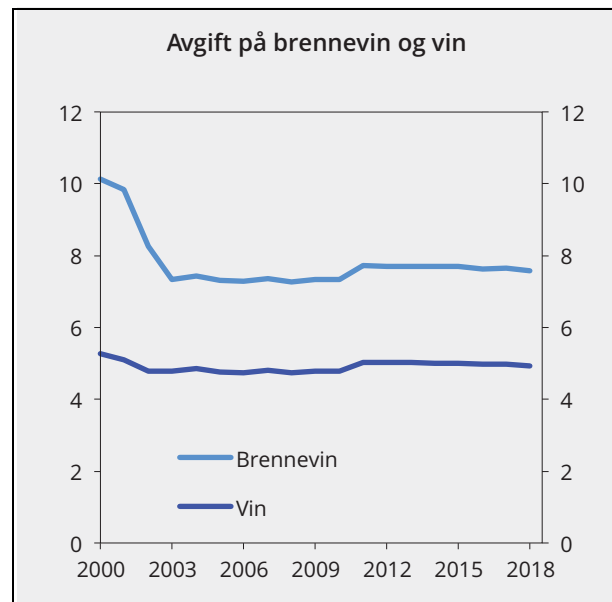
13.2 Avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

For 2019 foreslås det at avgiftssatsene prisjusteres, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Alkoholavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og å begrense de helsemessige og sosiale problemene forårsaket av alkoholforbruk. Høye avgifter på alkohol kan imidlertid føre til økt grensehandel, hjemmeproduksjon og smugling. Slik uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl.

Avgiftene på brennevin og vin avhenger av alkoholinnholdet. Svakvin, sterkvin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avgiftslegges likt når de har samme alkoholstyrke, mens brennevin avgiftslegges høyere per volumprosent og liter enn de øvrige alkoholholdige drikkevarene.



Figur 13.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin i perioden 2000–2018. 2018-kroner per volumprosent og liter

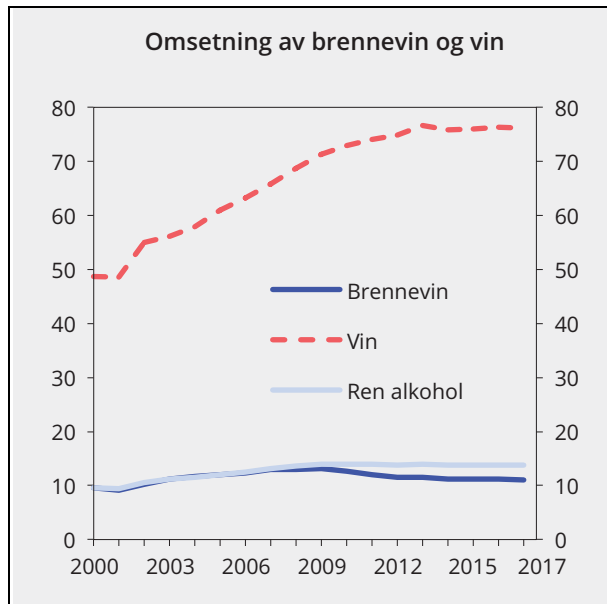
Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer i 2018.

Avgift på brennevin og vin mv.

Figur 13.1 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, sterkvin og svakvin fra 2000 til 2018. Bortsett fra en økning på 5 pst. utover prisjustering i 2011, har avgiftene gått ned eller vært stabile i perioden fra 2000.

Figur 13.2 viser omfanget av den registrerte omsetningen av brennevin og vin, det vil si salg gjennom Vinmonopolet og serveringssteder. I tillegg foregår det uregistrert omsetning i form av avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free), grensehandel, smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert. Det fremgår av figur 13.2 at salget av brennevin har økt gjennom det meste av 2000-tallet, men etter 2009 har det vært en tilbakegang. I 2017 lå salget 16 pst. høyere enn i 2000. Salget av vin har økt med over 50 pst. i perioden.



Figur 13.2 Registrert omsetning av brennevin og vin i perioden 2000–2017. Mill. liter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

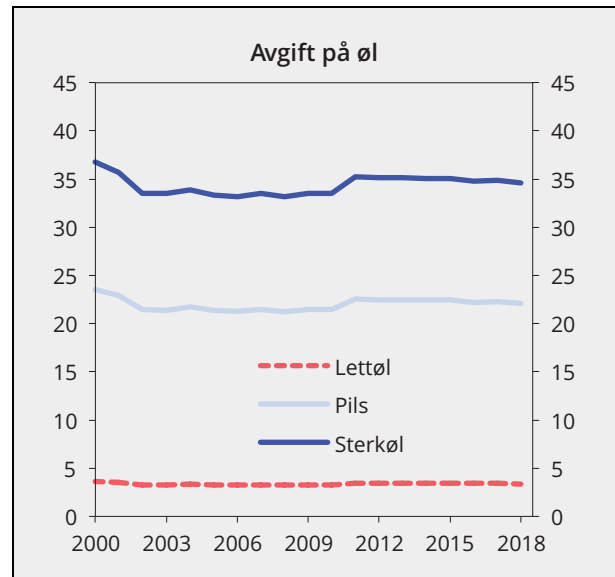
Den registrerte omsetningen av brennevin og vin målt i ren alkohol har økt med i overkant av 40 pst. siden 2000.

Avgift på øl mv.

Sterkøl (øl med alkoholstyrke over 4,7 volumprosent) blir avgiftslagt som vin. Alkoholfritt øl (øl med alkoholinhold t.o.m. 0,7 volumprosent) blir avgiftslagt etter regelverket for alkoholfrie drikkevarer, som omfatter drikkevarer tilsatt sukker eller søtstoff. Alkoholfritt øl tilsettes normalt ikke sukker eller søtstoffer og er derfor som regel ikke avgiftspliktig.

Figur 13.3 viser utviklingen i avgiftssatsene på øl fra 2000 til 2018. Det reelle avgiftsnivået ble noe redusert fra 2002 til 2010. I 2011 ble avgiften på øl økt med 5 pst. utover prisjustering. Siden 2011 har avgiften vært reelt uendret.

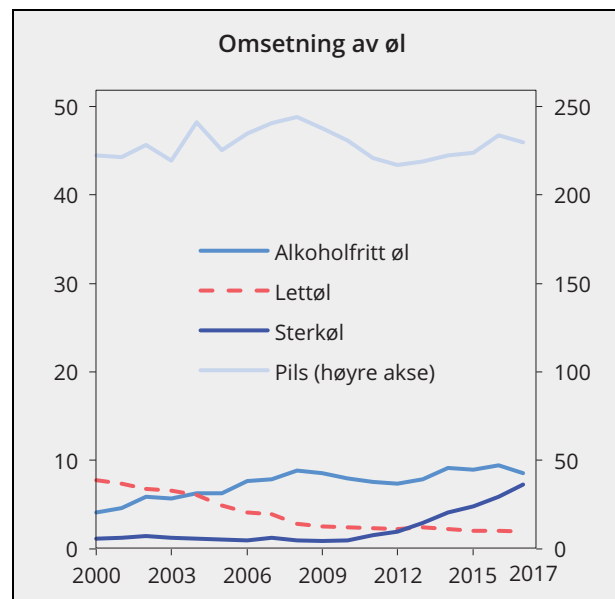
Redusert alkoholavgift på øl fra små bryggerier ble vedtatt ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2018, jf. Prop. 86 LS (2017–2018) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* kapittel 10. Iverksetting av avgiftsreduksjonen er fastsatt fra den tid departementet bestemmer fordi det er nødvendig med avklaring fra EFTAs overvåkningsorgan (ESA) om tiltaket er forenlig med EØS-avtalen. Finansdepartementet er i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet i prosess med å avklare dette.



Figur 13.3 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 2000–2018. 2018-kroner per liter

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Figur 13.4 viser utviklingen i omsetning av øl i perioden 2000 til 2017. Av figuren går det frem at omsetningen av lettøl har sunket gjennom perioden. Omsetningen av pils nådde toppen i 2008, og har deretter falt noe. Det selges likevel langt mer pils enn lettøl, alkoholfritt øl og sterkøl.



Figur 13.4 Registrert omsetning av øl i perioden 2000–2017. Mill. liter

Kilde: Bryggeri- og drikkevareforeningen.

13.3 Avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)

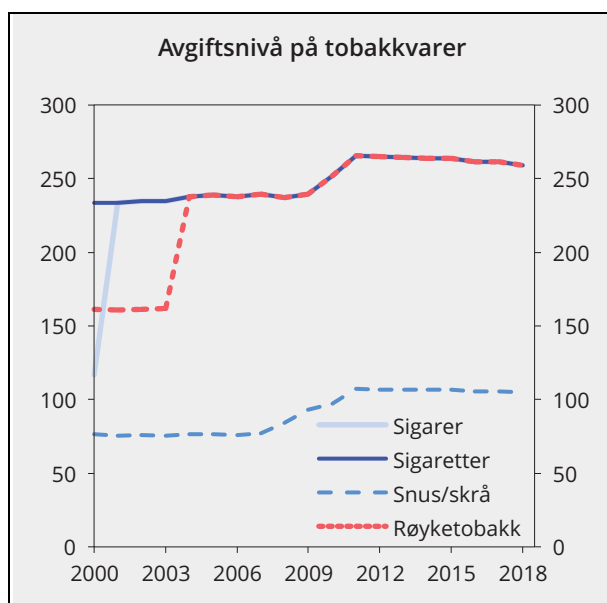
For 2019 foreslås det at avgiftssatsene prisjusteres, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Tobakksavgiften har til formål å skaffe staten inntekter og begrense helsemessige problemer ved bruk av tobakksvarer. Høye avgifter kan imidlertid føre til smugling av tobakk og økt grensehandel.

Avgiften på tobakksvarer mv. er delt inn i seks avgiftsgrupper: sigarer, sigaretter, røyketobakk, snus, skrå og sigarettpapir/-hylser. Tabell 1.6 viser avgiftssatsene for tobakksvarer i 2018.

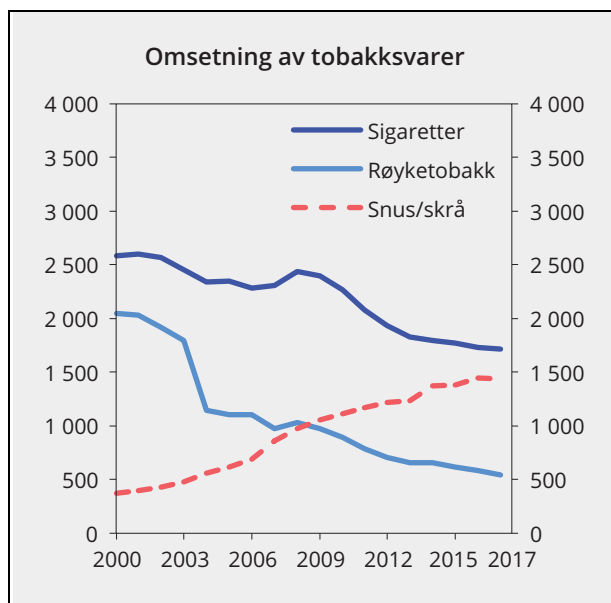
Figur 13.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakksvarer fra 2000 til 2018. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt for alle tobakksproduktene. I perioden fra 2005 til 2009 ble avgiftssatsene på sigaretter, sigarer og røyketobakk kun prisjustert. I 2010 og 2011 ble disse satsene økt med 5 pst. utover prisjustering årlig. For snus og skrå ble satsene økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. Siden 2011 har satsene blitt holdt reelt uendret.

Figur 13.6 viser utviklingen i registrert salg av tobakksvarer fra 2000 til 2017. Figuren viser en nedgang i omsetningen av tobakksvarer i perioden. Av figuren går det også frem at det har vært en større reduksjon i salg av røyketobakk enn av sigaretter. Omsetningen av snus har steget kraftig etter 2000.



Figur 13.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå for tobakksvarer i perioden 2000–2018. 2018-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 13.6 Registrert omsetning av sigaretter, røyketobakk, snus og skrå i perioden 2000–2017. 1 000 kg

Kilde: Tobakkindustriens Felleskontor.

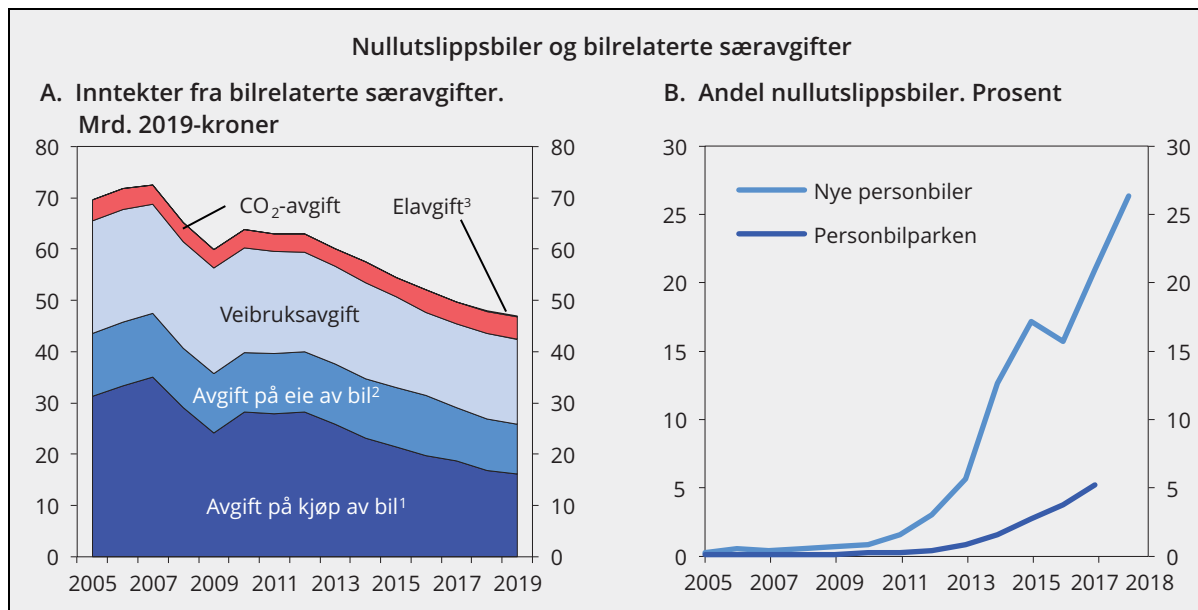
I tillegg til den registrerte omsetningen foregår det uregistrert omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free) og smugling. Av nordmenns totale forbruk av sigaretter og snus indikerer tall fra Folkehelseinstituttet at om lag 40 pst. kommer fra uregistrerte forsyningskilder.

13.4 Avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

13.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. Avgiftene på motorvogner mv. er ikke-bruksavhengige og omfatter engangsavgift, trafikkforsikringsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. De bruksavhengige avgiftene omfatter veibruksavgift på drivstoff, se punkt 13.5.

I 2018 ble engangsavgiften lagt om i miljøvennlig retning gjennom redusert avgift på vekt og økt avgift på utslipp av CO₂ og ved at særreglene for hybridbiler ble endret. Engangsavgiften for motorsykler ble lagt om i miljøvennlig retning, med økt vekt på utslipp i 2017. I 2018 er det også innført fritak for engangsavgift på firehjuls-motorsykler og beltemotorsykler til bruk i reindriftsnæringen. Årsavgiften er lagt om til en avgift på trafikkforsikring, og elbiler fikk fritak for omregis-

Boks 13.1 Nedgang i inntektene fra bilrelaterte avgifter – innfasing av elbiler

Figur 13.7 Inntekter fra bilrelaterte særavgifter og andel elbiler av nye personbiler og i personbilparken.⁴

¹ Avgift på kjøp av bil er engangsavgift og omregistreringsavgift.

² Avgift på eie av bil er trafikksikringsavgift (tidligere årsavgift) og vektårsavgift. Inntektene i 2018 er justert for forskjøvet periodisering i forbindelse med omlegging fra årsavgift til trafikksikringsavgift.

³ Inntektene fra elavgiften for biler kan anslås til 0,1 mrd. kroner i 2018 og er derfor ikke synlige i figuren.

⁴ Inntektsallene er deflatert med statsbudsjettets utgiftsdeflator og gir dermed uttrykk for bidraget til statens kjøpekraft.

Kilder: Opplysningsrådet for veitrafikk, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Transportsektoren står for en stor del av CO₂-utslippene i ikke-kvotepiktig sektor. Å redusere utslippene fra transportsektoren er derfor sentralt for at Norge skal kunne oppfylle sine forpliktelser til å redusere klimagassutslippene.

For å stimulere til en bilpark med lavere utslipp er det de senere år gjort betydelige endringer i engangsavgiften. Engangsavgiften er lagt om fra avgift på effekt og vekt til i større

grad å avgiftslegge utslipp. Fra 2018 er elbiler også fritatt for trafikksikringsavgift og omregistreringsavgift. Miljødifferensiering av bilavgiftene og fordeler for elbiler har bidratt til at null- og lavutslippsbiler utgjør en økende andel av nybilparken, se figur 13.7 B. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km er oppnådd tre år før tiden.

treringsavgift og trafikksikringsavgift. Veibruksavgiften på LPG ble økt.

Regjeringen foreslår i budsjettet for 2019 at engangsavgiften for motorsykler og drosjer endres i miljøvennlig retning, med økt vekt på utslipp, og at det innføres vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner, slik at det blir en sammenheng med utbetalinger ved vraking. Regjeringen foreslår videre å øke veibruksavgiften på LPG, noe som er i tråd med Stortingets ønske om en gradvis opptrapping av avgiftssatsen frem mot 2025.

13.4.2 Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

Regjeringen foreslår endringer i engangsavgiften for motorsykler og drosjer, og at vrakpantavgiften utvides til å gjelde lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner, se nedenfor. For øvrig foreslås at satsene prisjusteres for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Engangsavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og stimulere til en mer miljøvennlig bilpark. Ved utformingen av avgiften er det i tillegg lagt noe vekt på sikkerhet, fordeling og at

Boks 13.1 forts.

Avgifter på kjøp, eie og bruk av bil har tradisjonelt vært en viktig inntektskilde for staten. Omleggingen av bilavgiftene samt utvikling av nye lav- og nullutslippsbiler har bidratt til at de som kjøper biler velger biler med lavere utslipp. Det er ønskelig at utslippene fra bilparken går ned. Samtidig har det også redusert avgiftsbyrden for de som kjøper, eier og bruker bil. Det medfører også at statens inntekter fra de bilrelaterte avgiftene har blitt redusert. I 2007 ga de bilrelaterte avgiftene et bidrag til å finansiere statens utgifter tilsvarende 72 mrd. kroner, se figur 13.7 A. Etter et midlertidig fall under finanskrisen, økte inntektene igjen, og i 2013 utgjorde inntektene fra bilrelaterte avgifter vel 60 mrd. kroner. Deretter, under denne regjeringen, har inntektene fra bilrelaterte avgifter falt, og anslås til om lag 47 mrd. kroner i forslag til statsbudsjett for 2019, hele 13 mrd. kroner lavere enn i 2013. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på om lag 2,2 mrd. kroner. I samme periode er gjennomsnittlig årlig samlet

avgift på eie og bruk av kjøretøy redusert med om lag 2 100 kroner. Gjennomsnittlig engangsavgift for en ny personbil (medregnet elbiler) er redusert med vel 40 000 kroner fra 2013 til 1. halvår 2018.

Andelen elbiler av nye førstegangsregistrerte personbiler har økt sterkt de siste årene og ligger så langt i 2018 på om lag 26 pst., se figur 13.7 B. Det betyr at 26 pst. av alle nye personbiler er fritatt for engangsavgift. Det kommer stadig flere og bedre elbilmodeller på markedet. På grunn av en rekke avgiftsfordeler vil dette trolig føre til enda større omsetning av elbiler de nærmeste årene. Denne utviklingen må forventes å redusere både avgiftsbyrden for bilkjøpere og inntektene fra bilavgiftene ytterligere i årene fremover. I Jeløya-plattformen fremgår det at fordelene for elbiler når det gjelder engangsavgift og merverdiavgift skal videreføres i hele stortingsperioden. Videre er det varslet at det skal startes et arbeid med et bilavgiftssystem som er bærekraftig etter 2025.

kostnadene ved å administrere avgiften holdes lav.

Engangsavgiften betales første gang kjøretøyet registreres i det sentrale motorvognregisteret. Avgiften ilegges de fleste typer kjøretøy unntatt store lastebiler og busser med lengde over seks meter og med mer enn 17 seteplasser. Kjøretøyene er delt inn i ni avgiftsgrupper med til dels ulike satser og beregningsgrunnlag. Avgiftsberegningen skjer på grunnlag av data fra motorvognregisteret, som igjen er hentet fra typegodkjenningen. Enkelte kjøretøytyper er fritatt fra engangsavgiften, blant annet elbiler (herunder brenselcellebiler).

For kjøretøy i avgiftsgruppe A (personbiler mv.) beregnes engangsavgiften på grunnlag av kjøretøyenes egenvekt, CO₂-utslipp og NO_x-utslipp. For kjøretøy som ikke har oppgitt CO₂-utslipp, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum. Dette gjelder i første rekke bruktimporterte biler av eldre årgang. Det er ikke nær sammenheng mellom slagvolum og CO₂-utslipp. Det er imidlertid gjort noen tilpasninger i slagvolumkomponenten for å etterligne CO₂-komponenten, blant annet gjennom ulike satser for bensin- og dieslebiler.

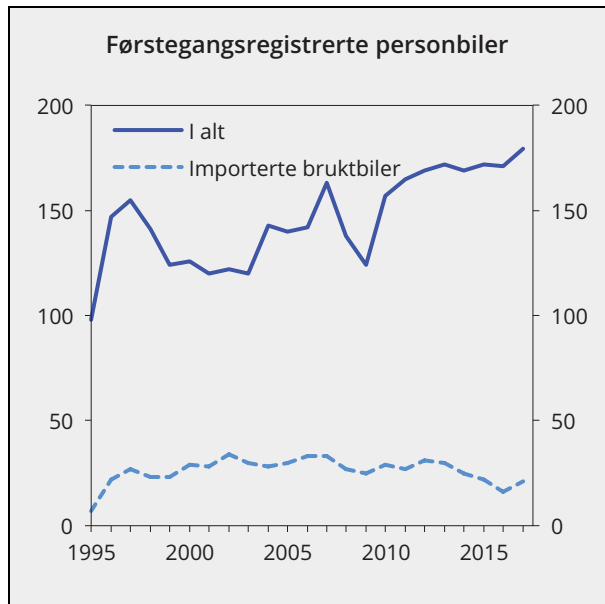
For kjøretøy i avgiftsgruppene B, C, H og J (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og mini-

busser) beregnes engangsavgiften som en prosentvis andel av avgiften i avgiftsgruppe A. I avgiftsgruppe E (beltebiler) beregnes avgiften på grunnlag av tollverdien. For kjøretøy i avgiftsgruppe F (motorsykler) benyttes slagvolum og CO₂-utslipp som beregningsgrunnlag. For motorsykler som ikke har registrert CO₂-utslipp, benyttes i stedet motoreffekt sammen med en stykkavgift. For avgiftsgruppe G (beltemotorsykler) beregnes engangsavgiften ut fra kjøretøyenes slagvolum, motoreffekt og egenvekt.

Det er til dels store forskjeller i avgiftsnivået mellom de ulike avgiftsgruppene. De fleste avgiftssatsene er gjengitt i tabell 1.6.

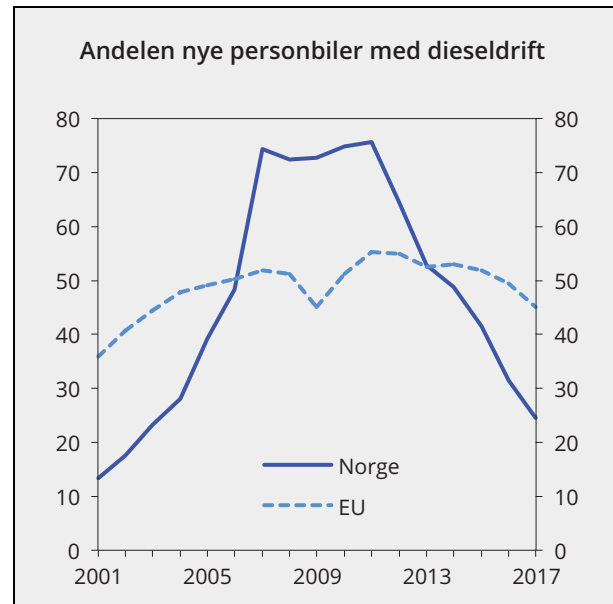
Utvikling i registrerte kjøretøy

Figur 13.8 viser at antallet førstegangsregistrerte personbiler har variert betydelig, men at det samlet sett har økt i perioden 1995–2017. Antallet falt i 2008 og 2009 for så å ta seg kraftig opp igjen i årene etter. I 2017 ble det førstegangsregistrert i underkant av 180 000 personbiler. 2018 ser også ut til å bli et år med høy registrering av personbiler, men noe lavere enn i 2017. Antallet bruktimporterte kjøretøy økte frem til 2002, men siden



Figur 13.8 Antall førstegangsregistrerte personbiler. 1995–2017. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 13.9 Andelen førstegangsregistrerte nye personbiler med dieseldrift i Norge og EU. 2001–2017. Prosent

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for veitrafikken.

har veksten avtatt og antallet er redusert. Bruktimporten av elbiler har økt de siste årene og utgjorde en betydelig andel i 2017.

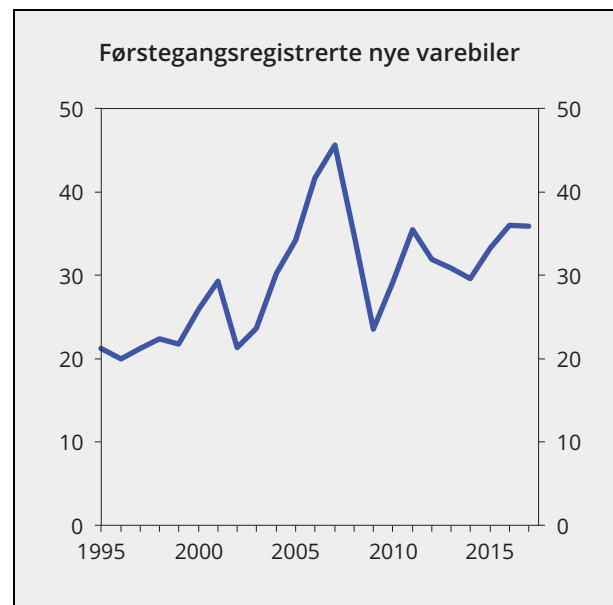
Figur 13.9 viser hvor stor andel av nye førstegangsregistrerte personbiler som er dieselmotorer i Norge og gjennomsnittet for medlemslandene i EU. Før 2001 utgjorde dieselmotorer under 10 pst. av nye personbiler som ble solgt i Norge. I 2007 var nesten 75 pst. av alle nye personbiler dieselmotorer, og andelen holdt seg mellom 70 og 75 pst. i perioden frem til 2011. Fra 2011 til 2017 har andelen dieselmotorer i Norge falt ned mot 24 pst. Mens andelen lå over gjennomsnittet i EU i perioden 2007 til 2013, er andelen nå langt lavere i Norge enn i EU.

Beholdningen av personbiler har vokst fra i underkant av 1,7 mill. biler i 1995 til 2,7 mill. biler i 2017. Veksten har vært relativt jevn siden 1995.

Figur 13.10 viser at antall nye førstegangsregistrerte varebiler økte fra i overkant av 21 000 i 2002 til over 45 000 i 2007. Fra 2007 til 2009 falt antallet kraftig, men har deretter økt til om lag 36 000 biler i 2017. For de åtte første månedene av 2018 er det en økning i antallet registrerte varebiler sammenlignet med samme periode i fjor.

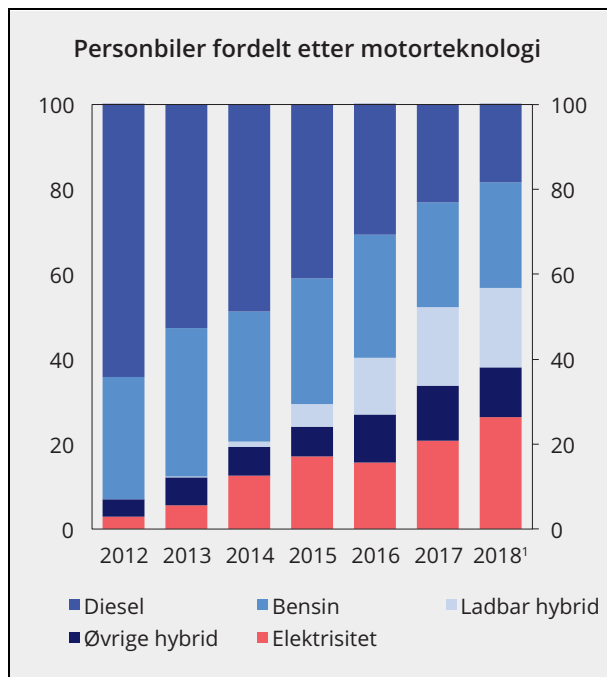
Figur 13.11 viser utviklingen i nye førstegangsregistrerte personbiler fra 2012 til august 2018 fordelt etter kjøretøyt teknologi. Salget av nye elbiler økte betydelig fra 2012 til 2015, fra en andel på 3 pst. til 17 pst. I 2016 gikk andelen nye elbiler noe

tilbake, men økte til 21 pst. i 2017 og videre til 26 pst. så langt i år. Andelen nye hybridbiler har økt fra 4 pst. i 2012 til 31 pst. i 2017. Antallet ladbare hybridbiler har økt betydelig fra 2014. Andelen biler som kun benytter diesel som drivstoff, er mer enn halvert fra 64 pst. i 2012 til 23 pst. i 2017. I den samme perioden har andelen bensinbiler ligget rundt 30 pst., men gikk i 2017 ned til 25 pst.



Figur 13.10 Antall førstegangsregistrerte nye varebiler. 1995–2017. Antall i 1 000

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.



Figur 13.11 Fordeling av nye førstegangsregistrerte personbiler med ulik kjøretøyteknologi. 2012–2018

¹ Januar–august 2018.

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikken.

Tidligere endringer i engangsavgiften

I 2007 ble engangsavgiften lagt om slik at CO₂-utslipp erstattet slagvolum som ett av beregningsgrunnlagene. Fra 2009 til 2014 ble det for hvert år lagt større vekt på CO₂-utslipp i engangsavgiften. I 2012 ble det i tillegg innført en NO_x-komponent for å ta hensyn til lokal forurensning.

Regjeringen presenterte en helhetlig gjennomgang av bilavgiftene i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. En målsetting var å legge om engangsavgiften for å stimulere til en nyere, sikrere og mer miljøvennlig bilpark. Gjennomgangen ble fulgt opp med endringer i budsjettene for 2016, 2017 og 2018. Effektkomponenten er fjernet. Vekt-komponenten er redusert gjennom endret og mer progressiv satsstruktur, samt at innslagspunktet for laveste sats er hevet fra 0 til 500 kg. CO₂-komponenten er økt gjennom høyere satser og redusert innslagspunkt, og NO_x-komponenten er økt gjennom høyere sats. Endringene omfattet i tillegg til personbiler kjøretøy i avgiftsgruppene B, C, H og J (varebiler klasse 2, campingbiler, drosjer og minibusser) som har engangsavgift i pst. av avgiften i avgiftsgruppe A (personbiler). For avgiftsgruppe B er i tillegg NO_x-satsene økt fra 30 til 75 pst. som andel av personbilavgift, mens vektsatsene er redusert fra 22 til 20 pst. som andel av personbilavgift.

Engangsavgiften for motorsykler er fra 1. juli 2017 lagt om i en mer miljøvennlig retning etter modell fra omleggingen for personbiler, med mer vekt på utslipp, og avvikling av effektkomponenten og stykkavgiften.

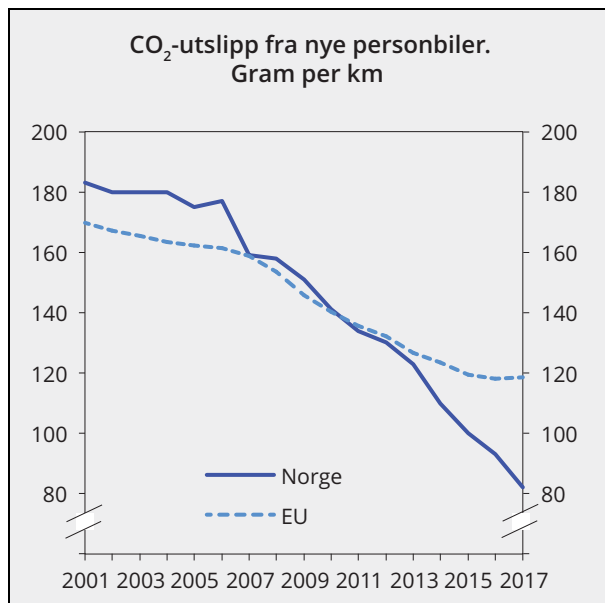
I budsjettet for 2018 ble det gjort flere endringer i engangsavgiften for hybridbiler. Vektfradraget for ikke-ladbare hybridbiler ble fjernet. For ladbare hybridbiler ble vektfradraget redusert fra 26 til 23 pst. fra 1. januar 2018, og fra 1. juli 2018 ble fradraget differensiert etter elektrisk rekkevidde.

Fra 1. juli 2018 er det innført fritak for engangsavgift på firehjuls-motorsykler og beltemotorsykler til bruk i reindriftsnæringen

Gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler er redusert betydelig de siste årene, fra 177 gram CO₂/km i 2006 til 123 gram CO₂/km i 2013, og videre til 82 gram CO₂/km i 2017, se figur 13.12. Før 2006 lå gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge om lag 15 gram CO₂/km over tilsvarende gjennomsnitt for medlemslandene i EU. Etter 2011 har gjennomsnittet i Norge vært lavere enn i EU. Stortingets mål for 2020 om gjennomsnittlig CO₂-utslipp på 85 gram per km ble nådd i 2017. I de første åtte månedene av 2018 er gjennomsnittlig utslipp fra nye personbiler i Norge redusert til 76 gram CO₂/km. Sterkere nedgang i CO₂-utslippet i Norge enn i EU etter 2013 skyldes i stor grad økt salg av lav- og nullutslippsbiler i Norge. De samlede utslippene av CO₂ fra personbilparken økte frem til 2007 og var relativt stabile i årene etter det. Fra 2013 til 2016 er CO₂-utslippene fra personbiler redusert med 3 pst. Ifølge foreløpige utslippstall fra Statistisk sentralbyrå avtok de samlede utslippene fra veitrafikk med 9,6 pst. fra 2016 til 2017, særlig på grunn av økt andel innblandet biodrivstoff, men også på grunn av økning i antallet hybrid- og elbiler. De samlede utslippene avhenger av både transportvolumet og egenskapene ved nye og eldre kjøretøy.

Lavere CO₂-utslipp fra nye personbiler gir også lavere inntekter fra engangsavgiften. Gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler er redusert fra om lag 160 000 kroner i 2006 og 120 000 kroner i 2013 til 95 000 kroner i 2017 og første halvdel av 2018, se figur 13.13. Alle tall er justert til 2019-kroner. Gjennomsnittlig engangsavgift økte til sammenligning i perioden frem mot 2006.

Elbilene inngår i utgangspunktet ikke i tallene siden de er fritatt for engangsavgift. I den stiplede linjen i figur 13.13 vises beregnet gjennomsnittlig engangsavgift for alle personbiler inkludert elbi-



Figur 13.12 Utvikling i årlig gjennomsnittlig CO₂-utslipp fra nye personbiler i Norge og EU. 2001–2017. Gram per km

Kilder: Det europeiske miljøbyrået og Opplysningsrådet for vei- og trafikk.

ler. Det er først i de senere årene salget av elbiler har hatt noen vesentlig påvirkning på gjennomsnittlig engangsavgift. Inkludert elbiler er gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler redusert fra i underkant av 115 000 kroner i 2013 til om lag 75 000 kroner i 2017 og vel 70 000 kroner i første halvdel av 2018.

Endringer i engangsavgiften for 2019

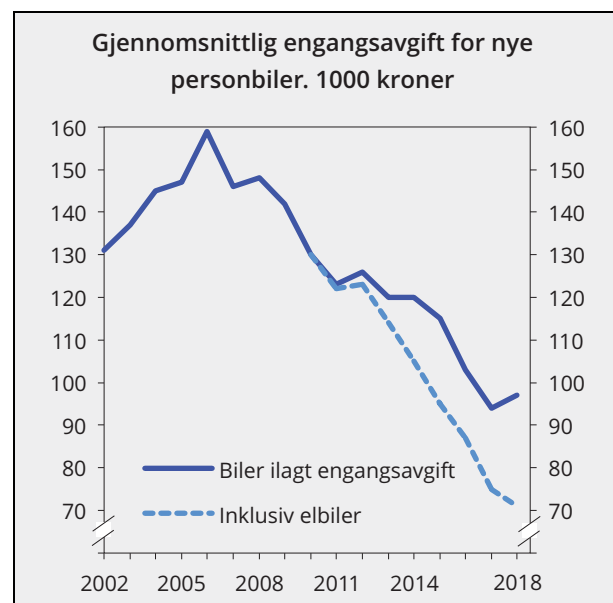
For 2019 foreslår regjeringen at engangsavgiften for motorsykler og drosjer endres, og at det innføres vrakpantavgift for lastebiler, motorsykler, mopeder og campingvogner, som tilsvarer utbetalingene ved vraking.

Engangsavgiften for motorsykler ble miljødifferensiert fra 1. juli 2017 etter modell av engangsavgiften på personbiler. Etter omleggingen benyttes slagvolum og CO₂-utslipp som beregningsgrunnlag. For motorsykler som ikke har registrert CO₂-utslipp fastsettes avgiften ut fra motoreffekt sammen med en stykkavgift.

For å stimulere til å velge motorsykler med lave utslipp, foreslås ytterligere omlegging i miljøvennlig retning. Konkret foreslås å senke innslagspunktene og øke satsene i CO₂-komponenten. Det laveste innslagspunktet senkes med 5

gram til 70 gram CO₂/km og dermed vil insentivene til utslippsreduksjoner omfatte flere motorsykler. Videre senkes innslagspunktet for den høye satsen med 10 gram, og den lave og høye satsen økes med henholdsvis 8 og 12 pst. utover prisjustering. Omleggingen gjennomføres prov-enynøytralt ved at skjerpelsene i CO₂-komponenten motsvares av reell reduksjon av satsene i slagvolumkomponenten med 17 pst. for motorsykler med registrert utslippsinformasjon.

Drosjer har fordeler i engangsavgiften sammenlignet med ordinære personbiler. De har en mindre progressiv CO₂-komponent og de ilegges kun 40 pst. av satsene i vekt-komponenten. Fordelene forutsetter at kjøretøyene er registrert på innehaver av drosjeløyve. Dette sikrer at avgiftsfordelene forbeholdes kjøretøy som benyttes som drosjer på heltid. Avgiftssystemet bør stimulere til å velge biler med lavere utslipp, også for drosjer. En mindre progressiv CO₂-komponent for drosjer gjør at insentivene til å kjøpe miljøvennlige drosjer ikke er like sterke som ved kjøp av ordinær personbil. Regjeringen foreslår derfor at drosjer skal ilegges de samme satser i CO₂-komponenten som personbiler for øvrig. Når denne fordelene i CO₂-komponenten fjernes, vil insentivet til å velge drosjer med lavere utslipp øke. Endringen anslås å gi et merproveny på 18 mill. kroner påløpt og 17 mill. kroner bokført i 2019.



Figur 13.13 Utvikling i gjennomsnittlig engangsavgift for nye personbiler. 2002 – juni 2018. 1 000 2019-kroner

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Nye regler for måling og beregning av utslipp for nye personbiler og varebiler

Engangsavgiften beregnes på bakgrunn av kjøretøyets vekt og utslipp av NO_x og CO₂. Dataene hentes fra typegodkjenningen som er basert på EUs felles regelverk. EU har vedtatt nye regler for måling og beregning av utslipp for nye personbiler og varebiler. Blant annet er det innført en ny kjøresyklus (WLTP) som vil gi mer realistiske utslippsverdier enn dagens kjøresyklus (NEDC). De nye reglene innføres trinnvis. For personbiler gjelder den nye målemetoden for typegodkjenninger gitt etter 1. september 2017. Fra 1. september 2018 må alle nye personbiler være målt etter WLTP. For varebiler er tidspunktene forskjøvet med ett år.

Frem til 2021 vil det bli fastsatt CO₂-utslipp basert både på WLTP og NEDC for alle nye person- og varebiler. For biler godkjent etter WLTP vil NEDC-verdiene være basert på WLTP-verdier som omregnes til NEDC etter en fastsatt modell (CO₂MPAS).

WLTP gir gjennomgående høyere utslippsverdier enn NEDC, noe som vil gi betydelige utslag i engangsavgiften med mindre det gjøres justeringer i avgiften. I Revidert nasjonalbudsjett 2017 varslet regjeringen at utslippsverdier etter NEDC-standarden vil bli benyttet i avgiftsberegningen ut 2018, og at det blir lagt opp til overgang til avgiftsatser for utslippsverdier etter WLTP-standarden i forbindelse med budsjettet for 2019. Det ble i den sammenheng vist til at i 2017 og 2018 ville en stor andel av nybilsalget mangle WLTP-baserte utslippsverdier, og at det ikke forelå grunnlagsdata for å beregne de avgiftsmessige konsekvensene av en overgang til WLTP.

Regjeringen varslet 5. september 2018 at overgangen til WLTP utsettes til 2020. Bakgrunnen for dette er at det inntil da bare var registrert et fåtall biler med WLTP-tall. Datagrunnlaget for en overgang er dermed svakere enn forventet, og det er fremdeles betydelig usikkerhet knyttet til hvor mye utslippsverdiene øker med den nye metoden. CO₂-komponenten utgjør en stor del av engangsavgiften og er svært progressivt innrettet. Usikkerheten innebærer at en overgang til WLTP-verdier vil medføre høy risiko for uønskede utslag i avgift og proveny. Av hensyn til bilkjøpere og bilbransjen bør overgangen til WLTP gjennomføres på en mest mulig forutsigbar måte. Etter departementets vurdering er det behov for et bedre og mer sikkert datagrunnlag før omleggingen gjennomføres.

Utsettelsen innebærer at overgangen til avgiftslegging basert på de nye og mer realistiske utslippsmålingene utsettes med ett år.

Dette betyr at NEDC-standarden vil bli benyttet ved avgiftsberegningen også i 2019. NEDC-verdiene vil være basert på WLTP-verdier omregnet etter CO₂MPAS. CO₂MPAS skal forutsetningsvis gi de samme utslippsverdiene som testing etter NEDC. Metoden er blant annet utarbeidet for å kunne rapportere på EUs langsiktige mål om at CO₂-utslippet fra nye biler i gjennomsnitt skal ligge under 95 g/km i 2020. Det må i utgangspunktet kunne legges til grunn at ombergningsmetoden gir verdier som i gjennomsnitt ligger relativt nær de faktiske NEDC-verdiene, men med noen avvik for enkelte modeller.

Fra bransjen har det blitt hevdet at omregning av WLTP-baserte CO₂-verdier gjennom CO₂MPAS gir høyere CO₂-verdier enn faktisk måling etter NEDC. Departementet har forelagt denne problemstillingen for Skattedirektoratet og Vegdirektoratet som ikke utelukker et slikt avvik. Etter det departementet får opplyst kan dette avviket dels ha sammenheng med at kjøretøyene under WLTP-testing ikke tillates optimalisert på samme måte som under NEDC. Dette kan gi lavere utslippsverdier som ikke fanges opp ved ombergning gjennom CO₂MPAS. Det kan være relativt store individuelle forskjeller. Ut fra det begrensede datagrunnlaget som foreligger er det vanskelig å kvantifisere den gjennomsnittlige forskjellen. Det er rimelig å anta at avviket er størst for de enkeltmodellene der handlingsrommet for tilpasning er utnyttet mest. Etter departementets vurdering foreligger det ikke tilstrekkelig grunnlag til å gjennomføre justeringer for dette. Vegdirektoratet har for øvrig opplyst at CO₂MPAS vil bli oppdatert basert på ny kunnskap 1. september 2019 og 1. september 2020.

Det nye systemet åpner også for at NEDC-verdi for CO₂-utslipp kan fastsettes gjennom måling basert på NEDC-kjøresyklusen, istedenfor beregning gjennom CO₂MPAS. I de tilfeller der fabrikanten velger å gjøre dette, vil det være denne verdien som legges inn i motorvognregisteret og som vil bli benyttet ved avgiftfastsettelsen. For bilprodusenter som opplever at omregningsmetoden ikke treffer godt for enkeltmodeller, vil det være mulighet til å gjennomføre måling av utslipp basert på NEDC. Heller ikke denne målingen vil nødvendigvis ta full høyde for den delen av avviket som skyldes optimalisering av kjøretøyene under det gamle systemet.

Bruk av omregnede NEDC-verdier vil i noen tilfeller kunne favorisere bruktimport. Bruktimporten har, med unntak av økning for elbiler, vært på et relativt lavt nivå de siste årene. Departementet vil følge utviklingen.

Vrakpantavgift for mopeder, motorsykler, campingvogner og lastebiler

Vrakpantordningen er en del av systemet for å håndtere kasserte kjøretøy. Bilimportørene er pålagt å sørge for forsvarlig innsamling og behandling av norskregistrerte kasserte kjøretøy (produsentansvar). Dette er organisert gjennom et nett av behandlingsanlegg som er forpliktet til å ta imot alle typer kjøretøy som omfattes av ordningen, uten kostnad for eieren.

Ved innlevering av kasserte kjøretøy til behandlingsanlegg utbetales vrakpant. Vrakpanten er ment å gi et økonomisk insentiv til å levere kjøretøy til vraking. Størrelsen på vrakpanten fastsettes av Stortinget årlig. Den generelle satsen for 2018 er 3 000 kroner.

Utbetalinger av vrakpant er finansiert gjennom vrakpantavgiften. Vrakpantavgiften inngår som en egen komponent i engangsvavgiften og omfatter alle avgiftspliktige kjøretøy med unntak av beltebiler (avgiftsgruppe E) og motorsykler (avgiftsgruppe F). For 2018 er vrakpantavgiften satt til 2 400 kroner. Vrakpantavgiften er ikke øremerket til utbetaling av vrakpant, men det er lagt til grunn at systemet skal være selvfinansierende ved at inntekter og utgifter over tid skal balansere. Selv om det ikke er fullt samsvar mellom vrakpantavgiften og vrakpantutbetalingene, fungerer ordningen for alle praktiske formål som en panteordning.

I forbindelse med behandling av statsbudsjettet for 2017 vedtok Stortinget å innføre tilskudd til vraking av mopeder, motorsykler, lastebiler, bobiler og campingvogner. Dette er gjennomført gjennom en tilskuddsordning der midlene fordeles mellom eier av kjøretøyet gjennom vrakpant, og tilskudd til behandlingsanleggene til dekning av kostnadene med å håndtere kjøretøyene. Det siste har sammenheng med at det ikke er etablert produsentansvar for disse kjøretøygruppene. Bobiler var allerede gjenstand for vrakpantavgift/vrakpant, og utvidelsen betydde derfor i første rekke at det nå også gis driftstøtte til behandlingsanleg-

gene for bobiler. Fordelingen mellom vrakpant og tilskudd til behandlingsanleggene fordeler seg som det fremgår av tabell 13.1.

Ved utvidelsen av vrakpantordningen ble det ikke gjort tilsvarende endringer i vrakpantavgiften. Dette innebærer at sammenhengen mellom hvilke kjøretøy som omfattes av vrakpantavgiften og utbetalingen av vrakpant er svekket. Forutsetningen om at inntektene fra vrakpantavgiften skal dekke utgiftene til vrakpantutbetalingene, taler for å utvide vrakpantavgiften til også å omfatte de nye kjøretøygruppene. Dette vil også styrke ordningens funksjon som panteordning. Det foreslås derfor at vrakpantavgiften utvides til også å omfatte følgende kjøretøygrupper, og med følgende satser:

- mopeder og motorsykler 500 kroner
- campingvogner 3 000 kroner
- lastebiler 5 000 kroner.

Den foreslåtte utvidelsen av vrakpantavgift er anslått å gi et merproveny på 40 mill. kroner påløpt og 37 mill. kroner bokført i 2019.

Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2018–2019) *Klima- og miljødepartementet*.

13.4.3 Trafikksforsikringsavgift (kap. 5536 post 72)

Det foreslås å prisjustere satsene for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Avgiften på trafikksforsikringer er en fiskal avgift, som pålegges forsikringsavtaler om lovbestemt trafikkskade (ansvarsforsikringer) for innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften beregnes per forsikringsdøgn, og er delt inn i tre avgiftsgrupper med ulike satser avhengig av type motorvogn (gjeldende satser i parentes):

- personbiler, varebiler, campingbiler, minibuser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy (9,15 kroner per forsikringsdøgn for dieselskjøretøy uten

Tabell 13.1 Vrakpant og tilskudd til behandlingsanlegg. Per kjøretøy

	Vrakpant	Tilskudd	Totalt
Mopeder, lette og tunge motorsykler	500	500	1 000
Lastebiler	5 000	3 250	8 250
Bobiler og campingvogner	3 000	5 250	8 250

Kilde: Klima- og miljødepartementet

fabrikkmontert partikkelfilter, 7,85 kroner per forsikringsdøgn for de øvrige kjøretøyene i denne klassen, samt årsprøvekjennermerker for kjøretøy)

- motorsykler (5,46 kroner per forsikringsdøgn)
- traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (1,27 kroner per forsikringsdøgn)

Avgiften på trafikksforsikringer ble innført 1. januar 2018 og erstattet den tidligere årsavgiften. Overgangen var i første rekke en teknisk omlegging, hvor nivå og satsstruktur ble videreført i den nye avgiften. Dette innebar at avgiften på trafikksforsikringer ble gjort gjeldende for de samme motorvogner og med de samme beløp som gjaldt under årsavgiften.

Trafikksforsikringsavgiften er en ordinær særavgift der avgiftsplikten legges på forsikringselskapene som i sin tur velter avgiften over på sine kunder gjennom premieinnbetalingene. For uforsikrede motorvogner, og motorvogner som har skiftet eier uten at det tegnes ny forsikring, kreves avgiften opp av Trafikksforsikringsforeningen. Selskapene skal etterskuddsvis innrapportere avgiften på grunnlag av det antall forsikringsdøgn det enkelte selskap har omsatt foregående skattleggingsperiode. Avgiften som den enkelte forsikring utløser, beregnes ut fra de avgiftssatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe.

En trafikksforsikring strekker seg normalt over to kalenderår, mens Stortingets avgiftsvedtak gjelder for ett år av gangen. For å tilpasse avgiften til selskapenes systemer for utsendelse av premiekrav er avgiftsåret for trafikksforsikringsavgiften forskjøvet med to måneder. Dette innebærer at de nye satsene som Stortinget vedtar i forbindelse med neste års budsjett, først gjøres gjeldende for forsikringer som fornyes eller begynner å løpe fra 1. mars.

Dette innebærer også at det må vedtas to sett med avgiftssatser for forsikringer som tegnes eller fornyes henholdsvis før og etter 1. mars. Det må også vedtas et sett med satser for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt før 1. mars foregående år.

Fra 1. januar 2008 ble den daværende årsavgiften miljødifferensiert ved at dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter fikk høyere årsavgift enn andre kjøretøy. Differensieringen ble i første rekke innført for å redusere utslipp av partikler. Fra 1. januar 2015 ble årsavgiften avvirket for campingtilhengere. I 2017 ble den høyeste satsen redusert med om lag 12 pst. reelt. Dette gjelder personbiler, varebiler, campingbiler minibus-

ser, kombinerte biler, lastebiler, trekkbiler med tillatt vekt fra og med 3 500 kg og årsprøvekjennermerker for kjøretøy. Disse endringene er videreført i trafikksforsikringsavgiften. Fra 1. januar 2018 ble elbiler, herunder Brenselcellebiler, fritatt for trafikksforsikringsavgift.

13.4.4 Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

Det foreslås å prisjustere satsene for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Vektårsavgiften består av en vektgradert og en miljødifferensiert årsavgift. Avgiften gjelder alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7,5 tonn og over.

Den vektgraderte årsavgiften er gradert etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall aksler. Graderingen er utformet slik at det tas hensyn til veislitasje. Strukturen i vektdelen følger Eurovignett direktivet (1999/62/EF med senere endringsdirektiv), men med høyere satser enn de minstesatsene som direktivet oppstiller.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering, som stiller krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler. Den miljødifferensierte årsavgiften er ment å dekke miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp fra tyngre kjøretøy. Disse kostnadene varierer blant annet med hvor, når, og hvor mye det kjøres. Siden avgiften ikke beregnes etter den faktiske bruken, er imidlertid ikke avgiften en presis måte å prise miljø- og helsekostnader på. Den miljødifferensierte årsavgiften er ikke knyttet til Eurovignett direktivet.

13.4.5 Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

Det foreslås å prisjustere satsene for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). I stedet skal det betales en særavgift ved omregistrering av slike kjøretøy. Avgiften er gradert etter vekt og alder på kjøretøyet. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten er delt i fire grupper:

- mopeder, motorsykler mv.
- personbiler
- lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, busser mv.
- biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften innebærer en betydelig forenkling sammenlignet med et system med merverdiavgift på omsetning av brukte biler, men har også enkelte uheldige virkninger. Avgiften gir blant annet importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere fordi kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye.

Omregistreringsavgiften er redusert betydelig de siste årene, senest i 2015 da satsene ble redusert med gjennomsnittlig 35 pst. De høyeste avgiftssatsene, som også gir de mest uheldige virkningene, ble redusert mest. Enkelte satser ble redusert med mellom 60 og 80 pst. Det ble også gjort en betydelig forenkling av satsstrukturen i omregistreringsavgiften i 2015. Elbiler, herunder brenselcellebiler, er fra 2018 fritatt for omregistreringsavgift.

13.5 Veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70–72)

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. I tillegg til å skaffe staten inntekter har veibruksavgiftene til hensikt å stille brukeren overfor disse eksterne kostnadene. Utslipp av CO₂ prises gjennom CO₂-avgiften.

I dag er bensin og diesel med mineralsk opphav, bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, samt LPG, ilagt veibruksavgift. Tabell 13.2 viser dagens veibruksavgifter på drivstoff, energiinnhold og avgiftssats per energienhet. Det fremgår av tabellen at avgifts-

nivået målt i kroner per energienhet varierer betydelig mellom ulike drivstoff. Drivstoff med høyt energiinnhold gjør at det kan kjøres flere kilometer per liter. Det gir høyere samfunnsmessige kostnader i form av ulykker, kø, støy osv. per liter drivstoff. Over tid er det et mål at alle fossile drivstoff skal ilegges veibruksavgift gradert etter energiinnhold, jf. den helhetlige gjennomgangen av kjøretøy- og drivstoffavgifter i Meld. St. 2 (2014–2015) *Revidert nasjonalbudsjett 2015*. Det vil gi lik prising av de samfunnsmessige kostnadene for fossile drivstoff.

Dagens veibruksavgift omfatter ikke alle typer drivstoff. Biogass, hydrogen, hytan og elektrisitet som benyttes i el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiften.

Inntektene fra veibruksavgiftene kan bli redusert over tid på grunn av økt bruk av drivstoff med lavere eller ingen avgift. Veibruksavgiftene på drivstoff gir staten inntekter på om lag 16,6 mrd. kroner årlig.

Veibruksavgift på bensin

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på bensin ble innført i 1933. Avgiftsplikten omfatter ren bensin og bensinblandinger dersom bensin er hovedbestanddelen. Bensinblandinger er dermed avgiftspliktige i sin helhet dersom de består av mer enn 50 pst. bensin og helt avgiftsfrie dersom de inneholder mindre enn 50 pst. bensin. Andel etanol som blandes inn i bensin, er i utgangspunktet fritatt for avgift uavhengig av mengde, men bioetanol som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften, ilegges veibruksavgift med samme satser som veibruksavgiften på bensin.

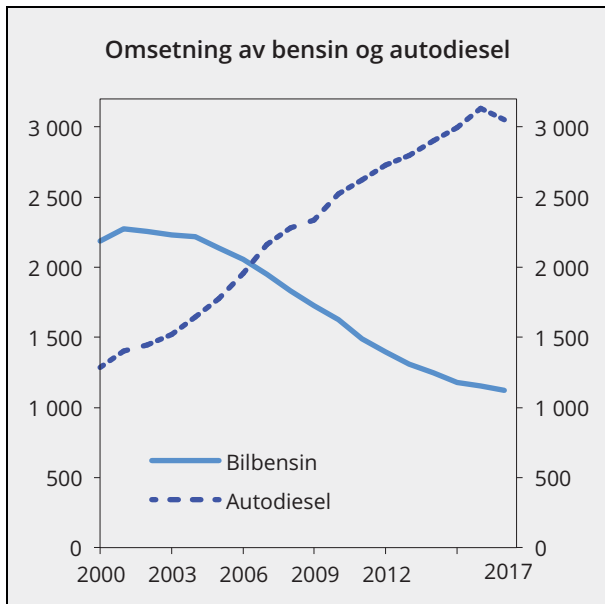
Tabell 13.2 Veibruksavgift på drivstoff. 2018

Drivstoff	Avgiftssats 2018, kroner per liter ²	Energiinnhold, MJ per liter ²	Avgiftssats 2018, kroner per MJ
Mineraloljebasert diesel.....	3,75	36,2	0,104
Bensin.....	5,17	32,5	0,159
Biodiesel ¹	0/3,75	33	0/0,114
Bioetanol ¹	0/5,17	21	0/0,246
Naturgass.....	0	39,7	0
LPG.....	2,23	46,1	0,048

¹ Biodiesel og bioetanol som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften, ilegges veibruksavgift. Annet biodrivstoff avgiftslegges ikke.

² For naturgass per Sm³ og for LPG per kg.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, EUs direktiv 2009/28/EF (fornybardirektivet) vedlegg 3 og Finansdepartementet.



Figur 13.14 Omsetning av bensin og autodiesel (inkl. biodiesel) i perioden 2000–2017. Mill. liter

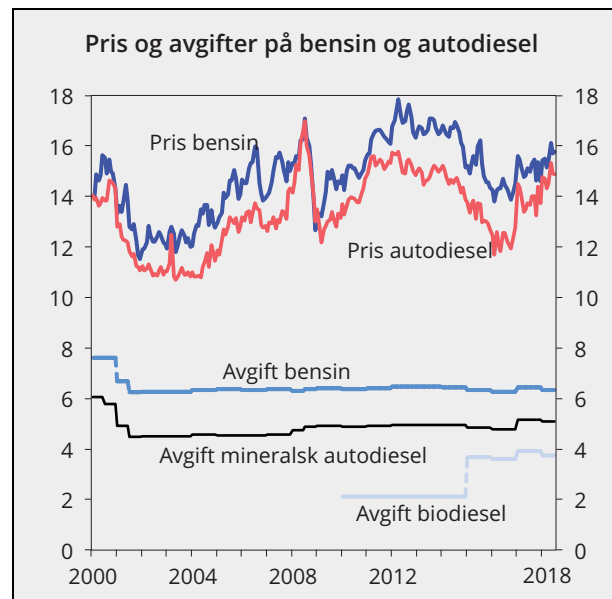
Kilder: Drivkraft Norge og Finansdepartementet.

Det gis avgiftsfritak for blant annet bensin som anvendes i fly, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk.

Avgiftssatsene i 2018 er 5,17 kroner per liter for svovelfri bensin (under 10 ppm svovel).

Figur 13.14 viser utviklingen i omsetningen av bensin og autodiesel fra 2000 til 2017. Omsetningen av bensin var om lag uendret frem til 2004, men har falt hvert år etter det. Omsetningen av bensin var i 2017 om lag 43 pst. lavere enn ti år tidligere. Denne utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, se punkt 13.4.2 og figur 13.9, men også overgang fra bensinbiler til elbiler og ladbare hybridbiler.

Figur 13.15 viser utviklingen i gjennomsnittlig reell pris og særavgifter på bensin og autodiesel (veibruksavgifter og CO₂-avgifter) i perioden fra 2000 til juli 2018 målt i faste 2018-kroner. Avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til en markert nedgang i bensinprisene. Fra 2004 til juli 2008 steg bensinprisen. Høsten 2008 kom det et kraftig prisfall, men prisen tok seg opp igjen de påfølgende årene. Realprisen har vært noe avtakende siden 2012, men har økt igjen det siste året. I august 2018 var likevel utsalgsprisen for bensin reelt sett om lag 11 pst. lavere enn i april 2012. Avgiftene på bensin har vært reelt om lag uendret siden 2002.



Figur 13.15 Gjennomsnittlig utsalgspris og avgiftssatser på bensin og autodiesel i perioden januar 2000–juli 2018. 2018-kroner per liter

Kilder: Drivkraft Norge, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Veibruksavgift på autodiesel

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på autodiesel og vektårsavgiften avløste kilometeravgiften i 1993. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. Som mineralolje til fremdrift av motorvogn anses all mineralolje som ikke er merket på det tidspunktet avgiftsplikten oppstår. Merket olje kan benyttes i enkelte angitte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper. Slik olje er dermed ikke ilagt veibruksavgift på autodiesel, men ilegges istedet grunnavgift på mineralolje. Med virkning fra 1. oktober 2015 omfattes biodiesel ikke av veibruksavgift på autodiesel, og det gjøres fradrag for andel biodiesel som blandes inn i mineralolje. Fra samme tidspunkt ble det innført veibruksavgift på biodiesel som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter produktforskriften.

Avgiftssatsene i 2018 er 3,75 kroner per liter for svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel).

Figur 13.14 viser at omsetningen av autodiesel har økt kraftig de siste årene, og omsetningen i 2017 var om lag 41 pst. høyere enn ti år tidligere. Utviklingen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler. Figur 13.15 viser at avgiftsreduksjonene i 2001 bidro til lavere realpriser på autodiesel. Fra 2004 steg prisene frem til juli 2008. Høsten 2008 kom

det et kraftig prisfall, men deretter steg prisene igjen frem mot våren 2012. Deretter falt prisene frem til 2016, før de deretter har steget igjen. I august 2018 var utsalgsprisen for autodiesel reelt sett om lag 11,5 pst. lavere enn i juli 2008. Fra 2001 har avgiftene på autodiesel blitt trappet noe opp reelt i 2008 og 2017, men ellers holdt reelt om lag uendret.

Veibruksavgift på biodrivstoff som omfattes av omsetningskravet

Veibruksavgiften på drivstoff omfatter bensin, mineralbasert diesel og LPG. Naturgass er også omfattet av avgiften, men har nullsats. Ren biogass, bioetanol og biodiesel faller utenfor veibruksavgiften. Videre kan det gjøres forholdsmessig fradrag for biogass, etanol og biodiesel som blandes inn i henholdsvis LPG eller naturgass, bensin og mineralbasert diesel. Det skal imidlertid ilegges veibruksavgift på biodrivstoff som rapporteres inn som en del av omsetningskravet etter forskrift 1. juni 2004 nr. 922 om begrensning i bruk av helse- og miljøfarlige kjemikalier og andre produkter (produktforskriften) § 3-3 etter de satser som gjelder for bensin og mineralolje.

Etter produktforskriften skal de som omsetter drivstoff sørge for at minimum 10,0 volumprosent av totalt omsatt mengde drivstoff til veitrafikk per år består av biodrivstoff (omsetningskravet). Minimum 4,0 volumprosent av totalt omsatt mengde drivstoff til veigående bensinkjøretøy per år skal bestå av biodrivstoff. Biodrivstoff fremstilt av avfall og rester, lignocellulosemateriale eller celluloseholdig materiale som ikke er næringsmiddel (avansert biodrivstoff), teller dobbelt sammenlignet med annet biodrivstoff. De som omsetter drivstoff skal videre sørge for at minimum 1,75 pst. av totalt omsatt mengde drivstoff til veitrafikk per år skal bestå av avansert biodrivstoff.

Ved behandlingen av statsbudsjettet for 2017 anmodet Stortinget regjeringen om å trappe opp omsetningskravet for biodrivstoff til veitrafikk i årene 2017–2020. Det generelle omsetningskravet ble forutsatt trappet opp til 20 pst. i 2020.

Klima- og miljødepartementet forskriftsfestet 3. mai 2018 en opptrapping av omsetningskravet for 2019 og 2020. De som omsetter drivstoff skal i 2019 sørge for at minimum 12,0 volumprosent av totalt omsatt mengde drivstoff til veitrafikk per år består av biodrivstoff. Dette kravet øker til 20,0 volumprosent fra og med 2020. Delkravet for avansert biodrivstoff økes til 2,25 volumprosent i 2019 og 4,0 volumprosent fra og med 2020. Det

vises til omtale i Prop. 1 S (2018–2019) *Klima- og miljødepartementet*.

Endringer i omsetningskravet krever ikke endringer i avgiftsregelverket. Økt omsetningskrav for biodrivstoff i 2019 anslås å gi et merproveny på om lag 235 mill. kroner påløpt og 215 mill. kroner bokført i 2019. Dette skyldes at biodrivstoff som omfattes av omsetningskravet, ilegges veibruksavgift. Siden omsetningen av biodrivstoff allerede er høyere enn omsetningskravet for 2019, vil økningen i omsetningskravet fra 2018 til 2019 først og fremst utvide grunnlaget for veibruksavgiften. Provenyvirkningen er imidlertid svært usikker.

Anmodningsvedtak nr. 1104 – veibruksavgift på biodrivstoff

Ved behandlingen av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017*, jf. Innst. 401 S (2016–2017), fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (nr. 1104):

«Stortinget ber regjeringen utrede muligheten for differensiert avgift på biodrivstoff utenfor omsetningskravet med sikte på å fremme bærekraftig biodrivstoff. EØS-rettslige konsekvenser må vurderes nærmere».

Biodrivstoff omsatt innenfor omsetningskravet er ilagt veibruksavgift med samme satser som tilsvarende fossile drivstoff. De siste årene har omsatt mengde biodrivstoff vært høyere enn omsetningskravet, og en betydelig andel av omsatt mengde biodrivstoff har derfor ikke blitt ilagt veibruksavgift. Omsetningskravet er fastsatt økt fra 12,0 pst. i 2019 til 20 pst. i 2020. Det forventes at omsetningskravet overoppfylles for 2019, men det er sannsynlig at det alt vesentligste av biodrivstoffet som omsettes i 2020, vil bli omsatt innenfor omsetningskravet. I 2020 vil derfor veibruksavgiften i praksis omfatte det alt vesentligste av omsatt biodrivstoff.

Regjeringen vil arbeide videre med spørsmålet om å innføre veibruksavgift på biodrivstoff utenfor omsetningskravet og komme tilbake til saken i statsbudsjettet for 2020.

Veibruksavgift på LPG (autogass)

For 2019 foreslås det å øke veibruksavgiften på LPG med 0,72 kroner per kg utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Veibruksavgift på LPG ble innført 1. juli 2016 med en sats tilsvarende 10 pst. av veibruksavgif-

ten på bensin, målt etter energiinnhold. Stortinget viste til at veibruksavgift på LPG burde innføres gradvis, og at satsen skulle økes trinnvis i kommende budsjetter fra tilsvarende 10 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2016 til tilsvarende 100 pst. av veibruksavgiften på bensin i 2025, se Innst. 400 S (2015–2016). Avgiften er trappet opp i tråd med Stortingets forutsetninger og er i 2018 2,23 kroner per kg LPG, tilsvarende om lag 30 pst. av veibruksavgiften på bensin målt etter energiinnhold.

I budsjettet for 2019 foreslås det å øke avgiften med 0,72 kroner per kg LPG utover prisjustering. Avgiften vil dermed tilsvare 40 pst. av veibruksavgiften på bensin, målt etter energiinnhold. Forslaget er i tråd med Stortingets forutsetning om en trinnvis opptrapping av avgiften. Forslaget anslås å gi et merproveny på om lag 2 mill. kroner påløpt og bokført.

Veibruksavgift på naturgass

I forbindelse med statsbudsjettet for 2016 ble det vedtatt å innføre veibruksavgift på naturgass fra 1. januar 2016 med 5,95 kroner per Sm³. Fra 1. juli 2016 ble avgiftssatsen satt ned til 0 kroner per Sm³. Samtidig anmodet Stortinget regjeringen om å foreslå en overgangsordning med fritak for veibruksavgift på naturgass som blir brukt som supplement til biogass, jf. anmodningsvedtak nr. 77 (2015–2016). Anmodningen ble omtalt i Revidert nasjonalbudsjett 2016, jf. Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* punkt 4. Ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2016 fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak nr. 1002 (2015–2016):

«Stortinget ber regjeringen påse at midlertidig ordning for 2016 med kr 0,00 i sats for veibruksavgift for naturgass (LNG) opphører i 2017 ved snarest mulig å utarbeide grunnlag for notifikasjon og iverksette prosessen med ESA, slik at det 1. januar 2017 kan innføres 100 pst. veibruksavgift på LNG i kombinasjon med en overgangsordning med unntak for veibruksavgift på naturgass brukt som supplement som settes til 50 pst. som et første skritt, men nedtrapping mot 0 pst i 2025».

Som påpekt i Prop. 121 LS (2015–2016) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* er avgiftsfritak for naturgass som blir brukt som supplement til biogass, å anse som statsstøtte. Statsstøtte kan anses som forenlig med EØS-avtalens statsstøtteregulering, men det kan ikke gis støtte før den er notifi-

sert til og godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA). For at ESA skal kunne godkjenne støtten må den blant annet bidra til å nå et mål av felles interesse, den må være nødvendig og egnet, ha en insentiveffekt og være proporsjonal.

Departementet arbeider med å gjennomføre Stortingets vedtak. Som redegjort for i Prop. 130 LS (2016–2017) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* og i Prop. 1 LS (2017–2018) *Skatter, avgifter og toll 2018* er det sendt en prenotifikasjon til ESA. Det er flere forhold som må avklares og vurderes nærmere før det kan sendes en formell notifikasjon. Vurderingene foretas i samråd med berørte departementer, herunder Klima- og miljødepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet. Saken er imidlertid komplisert og kriteriene for å tillate støtten er krevende å oppfylle. Det må forventes at det vil gå ytterligere tid før en formell notifikasjon kan sendes og ESAs godkjenning foreligger. Det er lite trolig at ordningen kan innføres fra 1. januar 2019. Det foreslås derfor at departementet gis fullmakt til å iverksette ordningen slik at den kan tre i kraft, sammen med økt veibruksavgift på naturgass, så snart en eventuell aksept fra ESA foreligger. Det vises til forslag til avgiftsvedtak del II. Regjeringen vil i Revidert nasjonalbudsjett 2019 komme tilbake til de budsjettmessige konsekvensene av eventuell innføring av avgift.

13.6 Avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

For 2019 foreslås det at avgiften reduseres med 1 øre per kWh ut fra prisjustert sats. Den reduserte satsen for industri mv. foreslås satt opp til 0,5 øre per kWh på grunn av svak krone. Se forslag til avgiftsvedtak § 1. Det foreslås videre at virksomheter som driver produksjon eller omforming av energiprodukt generelt omfattes av den reduserte satsen. Se forslag til avgiftsvedtak § 1 annet ledd ny bokstav e.

Særagift på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiftsgrunnlag og avgrensninger er endret en rekke ganger, men siden 2004 har avgiftsstrukturen i hovedtrekk ligget fast. Det skal betales avgift for elektrisk kraft som leveres i Norge enten den er produsert innenlands eller innført. Avgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Ordinær sats for 2018 er 16,58 øre per kWh.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket er avgrenset til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske

prosesser. I tillegg gis det fritak for elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen (Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke) er også fritatt for avgift.

Øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon, datasentre med uttak over 0,5 MW, skip i næring mv. ilegges redusert sats for kraft til selve produksjonsprosessen. Den reduserte satsen er i 2018 0,48 øre per kWh. Redusert sats ilegges videre for kraft til datasentre med uttak over 0,5 MW og til skip i næring. I tiltakssonen er all næringsvirksomhet ilagt redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting betaler redusert sats, mens disse næringene er ilagt ordinær sats i resten av landet. Ovennevnte fritak og reduserte satser anses som offentlig støtte som er forenlig med EØS-avtalen.

For industri og utvinning er den reduserte satsen avgrenset etter næringskoder i Enhetsregisteret. Virksomheter som driver produksjon eller omforming av energiprodukter, som LNG-produksjon (nedkjøling av naturgass for transport), kan falle utenfor næringskodene som gir rett til redusert elavgift. Det store LNG-anlegget på Melkøya ved Hammerfest har redusert sats, mens det er to småskalaprodusenter av LNG med næringskode som har ordinær sats. Fjernvarme, som er en form for omforming av energi, har redusert sats. Hensyn til likebehandling taler for at elektrisk kraft til all produksjon og omforming av energiprodukter har redusert sats. Det foreslås derfor at virksomheter som driver produksjon eller omforming av energiprodukt generelt omfattes av den reduserte satsen i elavgiften. Endringen anses forenlig med EØS-avtalen. Utover småskala LNG-produksjon er det trolig få virksomheter som driver produksjon eller omforming av energiprodukter som ikke allerede har fritak eller redusert sats. Det kan imidlertid være noen virksomheter innenfor landbruket som nå kan få redusert sats, for eksempel produksjon av torvbriketter til fyring. Utvidelsen av den reduserte satsen anslås å redusere avgiftsinntektene med omtrent 20 mill. kroner påløpt og 15 mill. kroner bokført i 2019.

Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,5 euro per MWh fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte

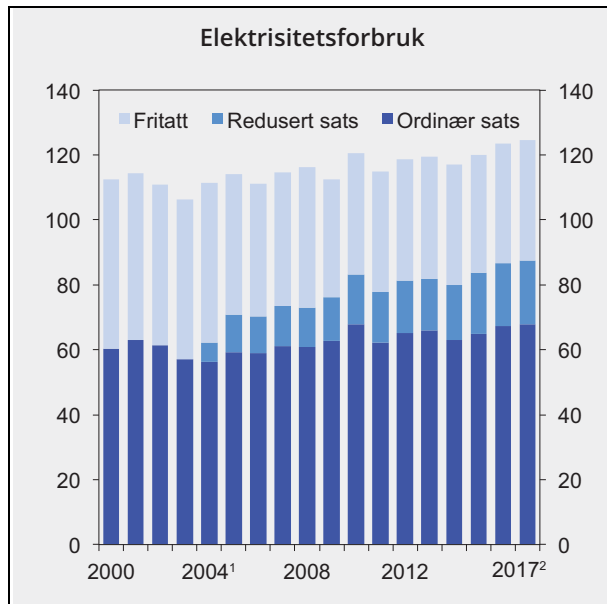
satsen settes opp til 0,5 øre per kWh fra 1. januar 2019. Satsøkningen anslås å øke avgiftsinntekten med omtrent 4 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført i 2019.

I statsbudsjettet for 2015 vedtok Stortinget fritak for elavgift for energiintensive foretak i treforedlingsindustrien. Fritaket omfatter elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen, og forutsetter deltakelse i godkjent program for energieffektivisering. Fritaket er ikke trådt i kraft fordi iverksetting forutsetter godkjenning av EFTAs overvåkingsorgan (ESA), jf. Prop. 94 LS (2013–2014) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* kapittel 7. Treforedlingsindustrien betaler derfor i dag redusert sats. Finansdepartementet, i samråd med Nærings- og fiskeridepartementet og Olje- og energidepartementet, arbeider for at iverksetting av fritaket skal kunne skje etter godkjenning fra ESA. Arbeidet med saken er krevende. Tiltaket har vært prenotifisert til ESA to ganger, hhv. i 2015 og 2017. ESA lukket saken våren 2018 fordi prenotifikasjonsfasen hadde trukket for langt ut i tid. Gjenåpning av saken forutsetter en bedre begrunnelse for at tiltaket er nødvendig og at det vil ha effekt.

Forbruksutvikling og priser

Forbruket av kraft som ilegges ordinær sats økte med vel 12 pst. fra 2000 til 2017. Figur 13.16 viser utviklingen i sluttforbruket og fordelingen på ulike avgiftssatser i perioden. Strømkunder som betaler ordinær sats, i hovedsak husholdninger, primærnæringer, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for omtrent 54 pst. av det totale sluttforbruket. I underkant av 30 pst. av sluttforbruket har fritak eller omfattes ikke av avgiften, i hovedsak kraftintensiv industri og petroleumsvirksomhet på sokkelen. Øvrig industri, landanlegg for petroleumsvirksomheten mv., som betaler redusert sats, står for vel 16 pst. av sluttforbruket.

I perioden 2014–2016 ble elavgiften satt opp med vel 3,5 øre per kWh. På grunn av lave kraftpriser betalte husholdningene likevel mindre for strøm enn i de foregående årene. Figur 13.17 viser utviklingen i prisen på elektrisitet levert til husholdninger, inklusiv nettleie og avgifter, og utviklingen i avgiften på elektrisk kraft. Strømprisen har økt betydelig gjennom 2018, men er likevel en del lavere enn tidligere pristopper.

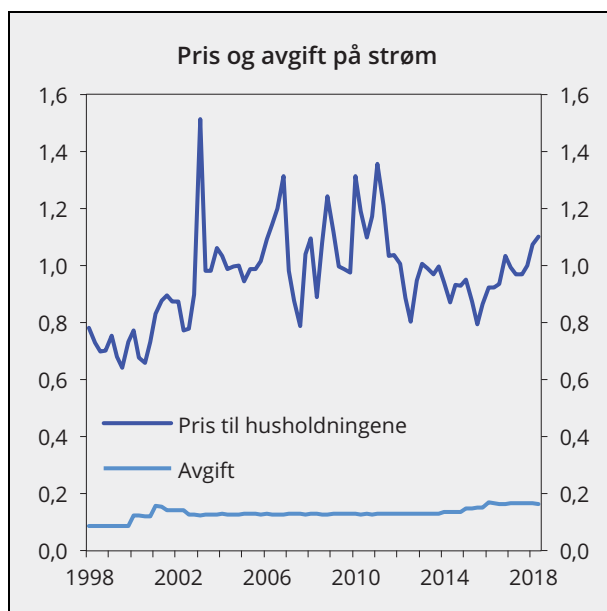


Figur 13.16 Sluttforbruk av elektrisitet 2000–2017 fordelt etter avgiftssats. TWh

¹ Redusert sats fra 1. juli 2004.

² Foreløpige tall.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 13.17 Pris (inkl. nettleie og avgifter) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger 1. kvartal 1998–2. kvartal 2018. 2018-kroner per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

13.7 Grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

For 2019 foreslås det at avgiften prisjusteres. Den reduserte satsen for treforedlingsindustrien mv. foreslås økt til 0,21 kroner per liter mineralolje. Se forslag til avgiftsvedtak § 1.

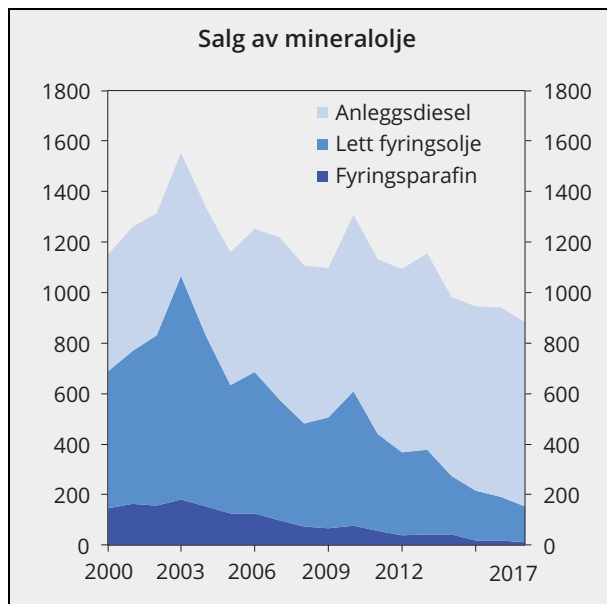
Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000, da avgiften på elektrisk kraft ble satt opp. Grunnavgiften er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også hindre at mineralolje erstatter oppvarming med elektrisitet eller fjernvarme. Ordinær avgiftssats i 2018 er 1,63 kroner per liter mineralolje. Treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter ilegges redusert sats med 0,20 kroner per liter mineralolje.

Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 21 euro per 1000 liter lett mineralolje fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte satsen settes opp til 0,21 kroner per liter mineralolje fra 1. januar 2019. Satsøkningen anslås å øke avgiftsinntekten med i størrelsesorden 100 000 kroner i 2019.

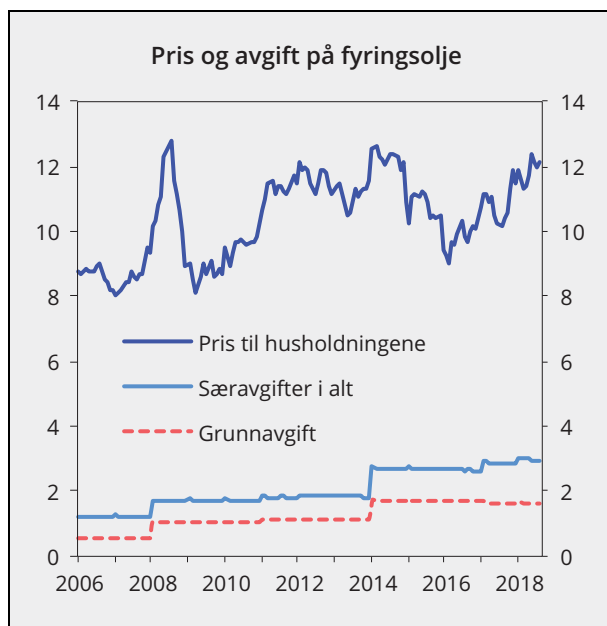
Grunnavgiften omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje. Unntatt fra grunnavgiften er flyparafin og olje som ilegges veibruksavgift (autodiesel). Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til bruk i skip i utenriksfart, gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart, fiske og fangst, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy for sokkelvirksomheten, sildemel- og fiskemelindustrien og tog.

Salgsutvikling og pris

Grunnavgiften ilegges i hovedsak oljeprodukter som benyttes til oppvarming og diesel som brukes i anleggsmaskiner, traktorer og andre motorredskaper. Figur 13.18 viser utviklingen i salg av fyringsparafin, lett fyringsolje og anleggsdiesel som er ilagt grunnavgiften. Bruken av mineralolje til oppvarming har falt kraftig de siste årene, mens det har vært en relativt jevn vekst i forbruket av anleggsdiesel. Da grunnavgiften ble innført i 2000, var salget av fyringsprodukter en halv gang større enn salget av anleggsdiesel. I dag utgjør anleggsdiesel over 80 pst. av avgiftsgrunnlaget. Pågående utfasing av fyringsolje bidrar til reduserte inntekter fra grunnavgiften, men reduksjo-



Figur 13.18 Salg av fyringsparafin, lett fyringsolje og anleggsdiesel med grunnavgift 2000–2017. Mill. liter
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 13.19 Pris (inkl. avgifter) og særavgifter på lett fyringsolje januar 2006–august 2018. 2018-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

nen betyr stadig mindre etter hvert som andelen fyringsolje avtar.

Grunnavgiften på mineralolje mv. er reelt økt betydelig det siste tiåret. Figur 13.19 viser utviklingen fra 2006 for pris og særavgifter på lett

fyringsolje i 2018-kroner. I tillegg til grunnavgift ilegges fyringsolje CO₂-avgift. I 2008 ble grunnavgiften satt opp til samme nivå som avgiften på elektrisk kraft regnet per nyttiggjort energienhet, og i 2011 økt ytterligere tilsvarende påslaget med 1 øre per kWh på nettatariffen. I 2014 ble grunnavgiften igjen satt opp, samtidig som CO₂-avgiften ble økt. Senere er CO₂-avgiften satt opp ytterligere, mens grunnavgiften er reelt svakt redusert. I dag utgjør grunnavgiften vel 20 øre per kWh nyttiggjort energi for lett fyringsolje. Etter en periode med prisfall har produsentprisen økt de siste årene, slik at husholdningene i dag betaler omtrent det samme for fyringsoljen som i 2014.

13.8 Miljøavgifter på mineralske produkter mv.

En miljøavgift innebærer at forurenseren betaler en pris for den skaden som påføres miljøet og er i samsvar med prinsippet om at forurenser betaler. Miljøavgifter gir økonomiske insentiver til å redusere miljøskadelig aktivitet.

Miljøavgifter kan bidra til at utslippsreduksjoner gjennomføres til lavest mulig kostnad for samfunnet. Hensynet til kostnadseffektivitet tilsier at aktivitet som gir samme miljøskade bør ha lik avgift uavhengig av sektor eller virksomhet. Utslippsreduksjoner vil da bli gjennomført der de samfunnsøkonomiske kostnadene er lavest.

13.8.1 Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje og dermed redusere skade på helse og miljø.

Avgiftsplikten omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse. Avgiftssatsen i 2018 er 2,20 kroner per liter.

Det gis avgiftsfritak blant annet for smøreolje som brukes i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i fly.

Det gis tilskudd ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler. Ordningen blir ofte omtalt som refusjon av smøreoljeavgift, selv om det ikke er noen direkte kobling mellom smøreoljeavgiften og til-

skuddet. Det er Klima- og miljødepartementet som har ansvaret for ordningen som er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2018–2019) *Klima- og miljødepartementet*.

13.8.2 CO₂-avgift (kap. 5508 post 70 og kap. 5543 post 70)

Avgifter på utslipp av klimagasser og omsettbare kvoter er hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk. Over 80 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser under Kyotoprotokollen er enten ilagt klimaavgifter eller omfattet av det europeiske kvotesystemet for bedrifter.

De viktigste klimaavgiftene er CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Begge avgiftene ble innført i 1991. CO₂-utslipp fra petroleumsvirksomheten og innenriks luftfart er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

Om lag 1/3 av de ikke-kvotepiktige utslippene er ikke ilagt klimaavgifter. Det alt vesentligste av dette er utslipp av metan (CH₄) og lystgass (N₂O) i landbruket, hovedsakelig fra husdyr, husdyrgjødsel og mineralgjødsel. Det er også noe utslipp av metan utenfor landbruket, først og fremst fra avfallsdeponier. Dagens forbud mot deponering av organisk avfall gjør at utslippene fra avfallsdeponier fortsatt reduseres. Utslipp av CO₂ uten avgift er hovedsakelig utslipp fra avfallsforbrenning. Regjeringen arbeider med å prise disse utslippene, enten ved å innlemme avfallsforbrenningsanlegg i EUs kvotesystem eller ved å innføre en avgift. Det er også forventet økt bruk av SF₆, blant annet i høyspentsektoren.

I Jeløya-plattformen varsles det at regjeringen vil innføre en flat CO₂-avgift for alle sektorer. Dette skal også omfatte landbruk og fiskeri, men ses i sammenheng med kompenserende tiltak i samråd med næringene. Jordbrukets organisasjoner er invitert til et partssammensatt arbeid der det overordnede målet er å inngå en politisk avtale om hvor mye jordbrukssektoren skal redusere sine utslipp frem mot 2030. Utvalget skal vurdere innføring av klimagassavgifter på jordbrukets utslipp som i dag ikke er ilagt avgifter. Avgiftene vurderes i sammenheng med kompenserende tiltak i samråd med næringene. Nærings- og fiskeridepartementet har satt ned et partssammensatt utvalg som skal vurdere økt CO₂-avgift på mineralolje, naturgass og LPG levert til fiske og fangst. Utvalget skal også vurdere andre klimatiltak som kan utløse utslippsreduksjoner i fiskerinæringen. Regjeringen tar sikte på å følge opp tilrådingene fra utvalgene som ser på tiltak for å redusere utslipp innen landbruk og fiskeri, forutsatt at for-

slagene gir reelle og tilstrekkelige utslippsreduksjoner i de to sektorene og er ferdigstilte innen fristen 1. april 2019. Hvis ikke oppheves reduserte satser og fritak i CO₂-avgiften i 2020.

I 2018 er det generelle avgiftsnivået på utslipp av klimagasser 500 kroner per tonn CO₂. Regjeringen vil trappe opp nivået gjennom perioden, og viser til Jeløya-plattformen.

CO₂-avgift på mineralske produkter

CO₂-avgiften på mineralske produkter omfatter mineralolje, bensin, naturgass og LPG og er fastsatt i Stortingets vedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter.

Tabell 13.3 viser CO₂-avgiftssatser for 2018 og forslag for 2019, også omregnet i kroner per tonn CO₂. I 2018 tilsvarer det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften en karbonpris på 500 kroner per tonn CO₂. For 2019 foreslås det å prisjustere CO₂-avgiften slik at det generelle avgiftsnivået tilsvarer 508 kroner per tonn CO₂.

Det gis fritak for avgift for mineralske produkter som brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft, eller utslippene er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi.

Det gis også fritak for mineralske produkter som leveres til bruk som gir kvotepiktige utslipp etter klimakvoteloven. Dette gjelder likevel ikke for naturgass og LPG samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepiktig luftfart.

Forbrenning av biologisk materiale tilfører ikke nytt karbon til karbonkretsløpet i naturen, i motsetning til forbrenning av fossile drivstoff. Utslipp av CO₂ fra forbrenning av biodrivstoff inngår derfor ikke i nasjonale totalutslipp av CO₂ etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er et virkemiddel som priser utslipp av fossilt karbon og som har som formål å redusere norske utslipp av klimagasser, slik disse måles etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er derfor avgrenset til mineralske produkter (fossile drivstoff), og det gis fritak for andel biodrivstoff innblandet i mineralske produkter.

De ulike elementene i CO₂-avgiftene på mineralske produkter er omtalt nedenfor.

CO₂-avgift på mineralolje

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a.

Avgiftsplikten omfatter også blandinger der som mineralolje er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff.

Tabell 13.3 CO₂-avgiftssatser for 2018 og forslag for 2019

	2018		2019	
	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂	Kr per l/ Sm ³ /kg	Kr per tonn CO ₂
Bensin.....	1,16	501	1,18	509
Mineralolje				
– generell sats	1,33	499	1,35	507
– kvotepliktig innenriks luftfart ¹	1,28	502	1,30	510
– annen innenriks luftfart	1,28	502	1,30	510
– fiske og fangst i nære farvann	0,29	109	0,29	109
Innenlandsk bruk av gass				
– naturgass	1,00	503	1,01	508
– LPG	1,50	500	1,52	507
– redusert sats naturgass ¹	0,057	29	0,057	29

¹ I tillegg er det kvoteplikt for deler av disse utslippene.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Mineralolje til fiske og fangst i nære farvann ilegges CO₂-avgift med redusert sats. Dette er den eneste gjenværende reduserte satsen i CO₂-avgiften på mineralolje. Nærings- og fiskeridepartementet har satt ned et partssammensatt utvalg som skal vurdere økt CO₂-avgift på mineralolje, naturgass og LPG levert til fiske og fangst. Utvalget skal også vurdere andre klimatiltak som kan utløse utslippsreduksjoner i fiskerinæringen.

CO₂-avgift på bensin

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b.

Avgiftsplikten omfatter også blandinger dersom bensin er hovedbestanddel og blandingen kan benyttes som motordrivstoff.

Det gis avgiftsfritak for bensin til tekniske og medisinske formål, for bensin til bruk i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper og for bensin som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

CO₂-avgift på naturgass og LPG

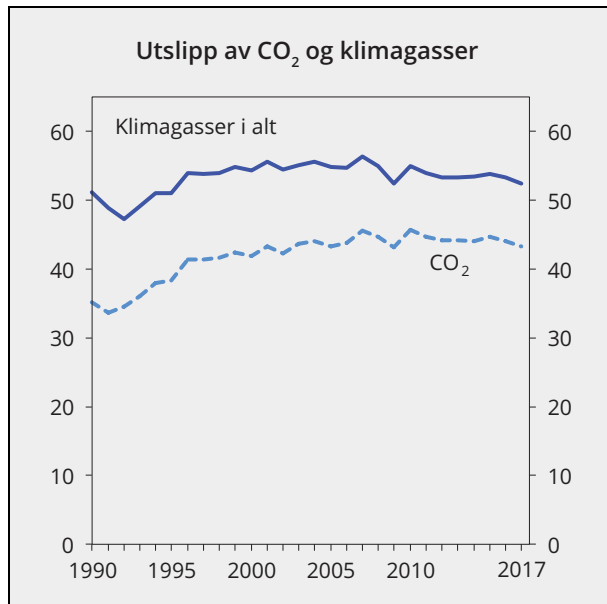
For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d. For 2019 foreslås det å øke den reduserte satsen på naturgass til industrien og bruk som gir

kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven. Nullsatsen for LPG foreslås ikke endret. Se forslag til avgiftsvedtak § 1 andre ledd.

Avgiftsplikten omfatter også blandinger dersom henholdsvis naturgass og LPG er hovedbestanddel.

Naturgass og LPG som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven ilegges enten redusert sats (naturgass) eller nullsats (LPG). Den reduserte satsen er 0,057 kroner per Sm³ naturgass i 2018. Dette tilsvarer en avgift på 29 kroner per tonn CO₂. Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,15 euro per GJ (dvs. om lag 0,006 euro per Sm³) fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte satsen for naturgass settes opp til 0,06 kroner per Sm³ fra 1. januar 2019. Avgiftsinntekten anslås til om lag 1 mill. kroner påløpt og bokført i 2016.

Det gis fritak for avgift for naturgass og LPG til veksthusnæringen. Dette er det eneste fritaket i CO₂-avgiften på mineralske produkter som berører landbruket. Jordbrukets organisasjoner er invitert til et partssammensatt arbeid der det overordnede målet er å inngå en politisk avtale om hvor mye jordbrukssektoren skal redusere sine utslipp frem mot 2030.



Figur 13.20 Utslipp av CO₂ og klimagasser samlet, 1990–2017. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

Det gis også fritak for naturgass og LPG til fiske og fangst i nære farvann. Nærings- og fiske-ridepartementet har satt ned et partssammensatt utvalg som skal vurdere klimavirkemidler i fiskerieringen, herunder CO₂-avgiften.

Det gis avgiftsfritak for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske prosesser og mineralogiske prosesser.

Det gis også avgiftsfritak for andel hydrogen i naturgass og LPG. Dette fordi hydrogen ikke gir utslipp av karbon ved forbrenning, kun utslipp av vann (H₂O).

CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak bokstav a til d.

CO₂-avgiften på sokkelen er fastsatt i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Avgiftene oppkreves etter lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen.

Avgiftssatsene i 2018 er 1,06 krone per Sm³ gass, 1,06 krone per liter olje eller kondensat og 7,30 kroner per Sm³ naturgass som slippes ut til luft. For naturgass som forbrennes tilsvarende dette om lag 453 kroner per tonn CO₂. CO₂-utslipp fra petroleumsvirksomheten er i tillegg omfattet av kvotesystemet.

Utslipp av klimagasser

Foreløpige tall viser at de samlede norske klimagassutslippene var 52,4 mill. tonn CO₂-ekvivalenter i 2017, se figur 13.20. Dette er en reduksjon på 1,7 pst. fra 2016 og en reduksjon på 7,0 pst. siden utslippene var på sitt høyeste i 2007.

Kvotepreisen

EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter der formålet er å redusere EUs utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen.

Det har vært store variasjoner i prisen på kvoter i perioden 2008–2018. Kvotepreisen har hele tiden ligget vesentlig under det generelle nivået i CO₂-avgiften. Dagens kvotepris ligger på et nivå som er betydelig lavere enn det generelle CO₂-avgiftsnivået. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktig industri ilegges CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt.

13.8.3 Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

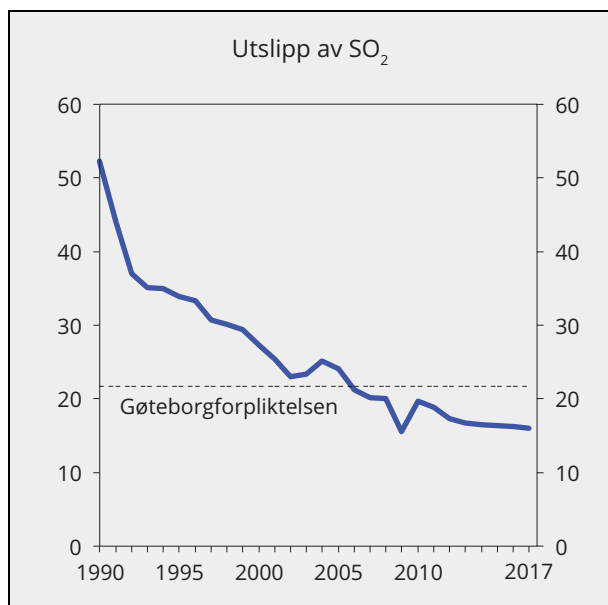
Avgiftsplikten omfatter olje med mineralsk opphav. Avgiftsplikten er knyttet til oljens kokepunkt, ikke dens betegnelse, og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Avgiften i 2018 er 13,1 øre per liter mineralolje for hver påbegynte 0,1 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 67 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Det gis avgiftsfritak blant annet for mineralolje til skip i utenriksfart, fiske og fangst i fjerne farvann og fly i utenriksfart. Hele eller deler av avgiften refunderes dersom utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinnholdet i de benyttede produktene skulle tilsi.

Utslipp av SO₂

Foreløpige tall viser at utslippene av svoveldioksid (SO₂) i 2017 var 15 872 tonn. Dette er 2,5 pst. lavere enn i 2016 og 32,4 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av SO₂ fra og med 2010 være maksimalt



Figur 13.21 SO₂-utslipp i perioden 1990–2017.
1 000 tonn

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

22 000 tonn og fra og med 2020 skal utslippene være minst 10 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for SO₂.

13.9 Avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) ble innført i 2000. Avgiftens formål er å redusere bruken av disse helse- og miljøskadelige kjemikaliene.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER, herunder gjenvunnet TRI og PER. TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter, omfattes også av avgiftsplikten dersom mengden av TRI og PER overstiger henholdsvis 1 pst. og 0,1 pst. av produktets totale vekt. Det gis avgiftsfritak blant annet for TRI og PER som er gjenvunnet til eget bruk.

Avgiften beregnes på grunnlag av produktets nettovekt og andelen TRI og PER i produktet. Avgiften i 2018 er 72,29 kroner per kg ren TRI og PER.

13.10 Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene ved å stimulere til bruk av alternative gasser med lavere klimaeffekt og til utvikling av ny teknologi som ikke bruker HFK og PFK.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. Det gis avgiftsfritak blant annet for HFK og PFK som gjenvinnes.

Avgiften er gradert ut fra gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at satsene på de ulike HFK- og PFK-gassene avhenger av klimaeffekt. Avgiften i 2018 er 500 kroner per tonn CO₂-ekvivalenter, tilsvarende det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften.

Det gis refusjon for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Ordningen administreres av Miljødirektoratet og er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2018–2019) *Klima- og miljødepartementet*.

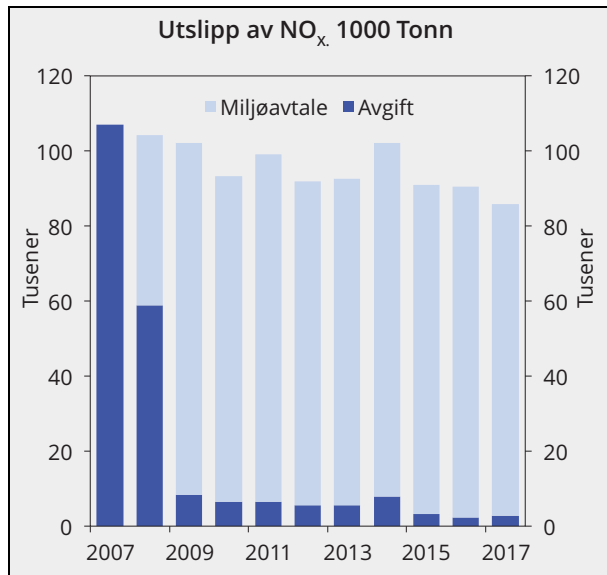
13.11 Avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x og sammen med andre virkemidler bidra til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra:

- fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW
- fakler på innretninger på norsk kontinental-sokkel og anlegg på land.

Avgiftsplikten oppstår ved utslipp av NO_x. Avgiften i 2018 er 21,94 kroner per kg NO_x. For å klargjøre at avgiften bygger på kilder med utslipp av NO_x, foreslår departementet at det presiseres i



Figur 13.22 Utslipp av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og fra virksomheter fritatt fra NO_x-avgift gjennom miljøavtale. Tonn

Kilde: Skatteetaten.

avgiftsvedtaket at effekten av elektromotorer og elektrokjeler ikke skal tas med ved beregningen av effekt. Dette er en kodifisering av forvaltningspraksis.

Det gis avgiftsfritak blant annet for utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann.

Det gis også avgiftsfritak for utslipp fra enheter omfattet av avtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp. Klima- og miljødepartementet inn gikk 24. mai 2017 en ny miljøavtale med 15 næringsorganisasjoner for perioden 2018–2025. Avgiftsfritaket ble godkjent av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) 22. februar 2018 (027/18/COL).

Figur 13.22 viser de samlede utslippene av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og virksomheter som er fritatt for NO_x-avgift gjennom deltagelse i NO_x-avtalen, slik utslippene er rapportert til Skatteetaten.

Utslipp av NO_x

Foreløpige tall viser at utslippene av nitrogenoksid (NO_x) i 2017 var 149 324 tonn. Dette er 4,5 pst. lavere enn i 2016 og 27,1 pst. lavere enn i 2005.

Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av NO_x fra og med 2010 være maksimalt 156 000 tonn og fra og med 2020 skal utslippene være minst 23 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollen for NO_x.

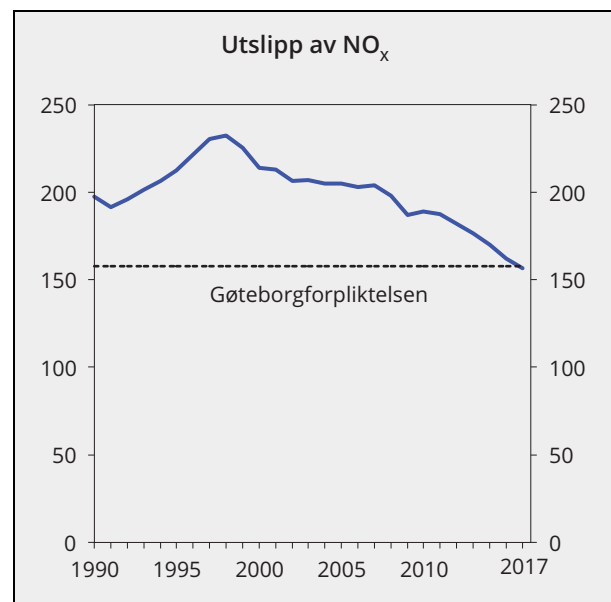
13.12 Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

For 2019 foreslås det ingen endringer i miljøavgiften på plantevernmidler, se forslag til avgiftsvedtak.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. I 1999 ble avgiften lagt om til en differensiert miljøavgift.

Avgiften innkreves av Mattilsynet og tilføres statskassen. Avgiften er ett av flere virkemidler for å redusere bruken og stimulere til bruk av plantevernmidler med lavest mulig helse- og miljørisiko.

Miljøavgiften beregnes ut fra en basisavgift som multipliseres med en faktor for avgiftsklasse, og divideres deretter på normert arealdose. Basisavgiften er fastsatt av Landbruks- og matdepartementet i forskrift og utgjør 2,50 kroner for den mengde som kan brukes per dekar. Mattilsynet fastsetter hvilken avgiftsklasse det enkelte preparat hører under. Det er syv avgiftsklasser, avhengige av helse- og miljørisiko.



Figur 13.23 NO_x-utslipp i perioden 1990–2017. 1 000 tonn

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

13.13 Avgifter knyttet til mineralvirksomhet (kap. 5551 post 70 og 71)

For 2019 foreslås ingen endring i satsene. Se forslag til avgiftsvedtak.

I medhold av mineralloven krever Nærings- og fiskeridepartementet inn årsavgift fra den som undersøker og utvinner mineraler. For 2018 er det så langt betalt avgift for 157 utvinningsretter og 244 undersøkelsesretter. Dette er en reduksjon sammenlignet med 2017. Inntektene fra avgiften utgjorde 2,6 mill. kroner i 2017.

Årsavgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m². Det betales ikke avgift det året rettigheten er gitt, men en avgift på 10 kroner for det andre og tredje året, 30 kroner for det fjerde og femte året og 50 kroner for det sjette og syvende året. Ved en eventuell forlengelse av undersøkelsesrett etter det syvende kalenderåret, betales det en årsavgift på 50 kroner for hver påbegynte 10 000 m². For å beholde utvinningsretten skal det for hver påbegynte 10 000 m² betales årsavgift til staten med 100 kroner. Årsavgift per utvinningsområde (utvinningsrett) skal ikke være mindre enn 1000 kroner.

Etter lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster, kan det gis adgang til å undersøke eller utnytte slike naturforekomster. Konseksjon gis av Nærings- og fiskeridepartementet, som kan stille som vilkår for tillatelsen at det betales en avgift. Det er gitt to konseksjoner. Avgiften fastsettes på grunnlag av uttatt masse.

13.14 Avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

For 2019 foreslås det å redusere avgiften til nivået for 2017, men oppjustert til 2019-nivå i tråd med forventet prisstigning, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sjokolade- og sukkervarer ble innført i 1922. Avgiften er først og fremst begrunnet med at den skal gi staten inntekter, men den har også en helsemessig begrunnelse. Avgiften omfatter sjokolade- og sukkervarer, herunder tyggegummi, karameller, pastiller og drops. Avgiften omfatter også andre næringsmidler som inneholder kakao, kjeks på nærmere vilkår samt drops, tyggegummi og andre godterier uten inn-

hold av sukker. Det gis avgiftsfritak blant annet for varer som brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer.

I statsbudsjettet for 2018 ble avgiftssatsen økt med 80 pst. reelt. Avgiften ble etter dette påklaget til EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Økningen har ført til at forbrukerne kjøper mer avgiftspliktige produkter fra utenlandske nettbutikker og stimulert til økt grensehandel av disse varene. Regjeringen foreslår at avgiften på sjokolade- og sukkervarer reduseres til prisjustert 2017-nivå. Forslaget innebærer at avgiften settes til 20,82 kroner per kg i 2019. Det anslås at forslaget gir et påløpt proveny tap på om lag 1 000 mill. kroner og et bokført proveny tap på om lag 900 mill. kroner i 2019.

Regjeringen vil også sette ned et utvalg med blant annet næringen som skal gjennomgå sjokolade- og sukkervareavgiften og avgiften på alkoholfrie drikkevarer. Regjeringen vil komme tilbake til saken i 2020-budsjettet.

I 2018 er avgiften 36,92 kroner per kg.

13.15 Avgift på alkoholfrie drikkevarer (kap. 5556 post 70)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på alkoholfrie drikkevarer omfatter drikkevarer som er tilsatt sukker eller søtstoff. Det innebærer at drikkevarer som kun inneholder naturlig sukker, for eksempel presset fruktjuice, ikke avgiftslegges. Sirup som er tilsatt sukker eller søtstoff til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere mv. omfattes av avgiften. Melkeprodukter som er tilsatt kun en mindre mengde sukker (til og med 15 gram sukker per liter) og varer i pulverform er fritatt for avgift.

Avgiftsplikten omfatter også alkoholholdige drikkevarer med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol dersom disse er tilsatt sukker eller søtstoff. I all hovedsak produseres alkoholfritt øl uten at sukker eller søtstoff tilsettes.

I statsbudsjettet for 2018 ble avgiftssatsen øket med 40 pst. reelt. Avgiften ble etter dette påklaget til EFTAs overvåkingsorgan (ESA). Avgiften i 2018 er 4,75 kroner per liter for ferdigvare og 28,91 kroner per liter for sirup til dispensere. 1. januar 2016 ble det innført redusert avgift for saft mv. og sirup, basert på frukt, bær eller grønnsaker, uten tilsatt sukker. Avgiften for disse produktene utgjør i 2018 henholdsvis 1,70 kroner per liter og 10,32 kroner per liter.

Anmodningsvedtak nr. 1004 (2017–2018)

Ved behandlingen av Revidert nasjonalbudsjett 2018 fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak nr. 1004 (2017–2018), se Innst. 400S (2017–2018):

«Stortinget ber regjeringen utrede en reduksjon av særavgiften på alkoholfrie drikkevarer slik at avgiften differensieres ut fra sukkerinnhold, med utgangspunkt i modellene fra Storbritannia, Irland og Finland.»

Storbritannia innførte en ny avgift på drikkevarer 1. april 2018. For at en drikkevare skal omfattes av avgiften, må det være tilsatt sukker i produksjonsprosessen, og det totale sukkerinnholdet i varen må overstige 5 gram per 100 ml. Det totale sukkerinnholdet inkluderer naturlig sukker i varen, som f.eks. fruktsukker. Avgiften har to satser som avhenger av det totale sukkerinnholdet i varen. Drikke som har mellom 5 og 8 gram sukker per 100 ml ilegges en lavere sats enn drikke som inneholder 8 gram sukker eller mer per 100 ml. Avgiften gir dermed produsentene insitament til å ha et lavt sukkerinnhold i varene.

Irland har en avgift som har store likhetstrekk med den britiske. Avgiften ble innført 1. mai 2018. Avgiften har to satser som er avhengige av det totale sukkerinnholdet i drikkevaren. Kravene til sukkerinnhold er som i det britiske regelverket. Avgiften bygger på tolltariffen, og for at en drikkevare skal være avgiftspliktig, må den omfattes av utvalgte numre i tariffen. Det må være tilsatt sukker i varen og det totale sukkerinnholdet må være minst 5 gram per 100 ml for at varen skal være avgiftspliktig.

Drikke som er tilsatt kunstig søtning, men ikke sukker, er ikke avgiftspliktig verken i Storbritannia eller Irland.

Finland har en avgift på leskedrikker som avviker sterkt fra dagens norske avgift. I likhet med den irske avgiften bygger den på utvalgte varenumre i tolltariffen. Også her er det to avgiftssatser, der den høyeste i hovedsak ilegges drikke som er tilsatt sukker eller annet søtningsmiddel. Den laveste satsen ilegges produkter som karakteriseres som sukkerfrie. Definisjonen av hva som er sukkerfrie leskedrikker er annerledes enn i Norge. Dette er varer med et lavt sukkerinnhold, og ikke drikke som er kunstig søtet, som i utgangspunktet kommer inn under den høyeste satsen.

I Norge er det i utgangspunktet ikke et avgiftsmessig skille mellom kunstig søtet drikke og drikke tilsatt sukker. Å innføre et avgiftssystem

for drikkevarer som er basert på regelverket i Finland eller Storbritannia og Irland vil innebære en større omlegging av avgiften og kreve en nærmere utredning. Som omtalt i kapittel 13.14 skal det settes ned et utvalg blant annet med representanter fra næringen som skal gjennomgå sjokolade- og sukkervareavgiften og avgiften på alkoholfrie drikkevarer. En omlegging av avgiften etter modellene i Finland og Storbritannia og Irland vil bli vurdert av utvalget. Regjeringen vil komme tilbake til saken i 2020-budsjettet.

13.16 Avgift på sukker (kap. 5557 post 70)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften er først og fremst begrunnet med at den skal gi staten inntekter, men den har også en helsemessig begrunnelse.

Avgiftsplikten omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Det gis avgiftsfritak blant annet for sukker som nyttes til ervervsmessig fremstilling av varer.

I 2018 er avgiften 7,93 kroner per kg.

13.17 Avgift på drikkevareemballasje (kap. 5559)

Grunnavgift på engangsemballasje for drikkevarer (post 70)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 3.

Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Avgiftssatsen i 2018 er 1,19 kroner per emballasjeenhet.

Miljøavgift på drikkevareemballasje (post 71–74)

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Miljøavgiften på drikkevareemballasje skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulik emballasje gir forskjellig miljøskade. Miljøavgiften er også gradert, slik at emballasje som inngår i godkjente retursystemer får redusert miljøavgiftssats avhengig av returandelen. Ved returandel på

95 pst. eller høyere faller avgiften bort. Det er Miljødirektoratet som godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

13.18 Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)

Fra 1. januar 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Fra den tid departementet bestemmer foreslås en provenynøytral omlegging av avgiften slik at flyreiser ut av Europa får en høyere sats enn andre flyreiser, se forslag til avgiftsvedtak II § 1.

Flypassasjeravgiften ble innført 1. juni 2016. Avgiften er begrunnet med å gi staten inntekter, men den kan også ha en miljøeffekt ved at den reduserer etterspørselen etter flyreiser.

Avgiften omfatter all ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner. Flyging fra kontinentalsokkelen og Svalbard mv. er ikke avgiftspliktig. Transitt- og transferpassasjerer og barn under to år er fritatt for avgift.

For 2018 er avgiften 83 kroner per passasjer.

Differensiering av flypassasjeravgiften – anmodningsvedtak nr. 64 (2017–2018)

Ved behandlingen av Prop. 1 S (2017–2018) Statsbudsjettet 2018 og tilhørende Innst. 2 S (2017–2018) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 64 av 4. desember 2017):

«Stortinget ber regjeringen vurdere en omlegging av dagens flypassasjeravgift, slik at den får en miljøprofil, for eksempel differensiering etter flyreisens lengde.»

Skattedirektoratet har utredet en miljødifferensiering av flypassasjeravgiften. Dersom avgiften skal gis en miljøprofil, anbefaler direktoratet å differensiere avgiften etter flyreisens lengde. Direktoratet viser til at flere europeiske land, herunder Storbritannia, Frankrike, Tyskland og Sverige, har en avstandsdifferensiering.

Departementet vil peke på at en korrekt utformet miljøavgift skal være slik at avgiftssatsen tilsvarer marginal skadekostnad. Det bidrar til at aktørene tar hensyn til miljøkostnaden i sine beslutninger og bruker mindre av den forurensende innsatsfaktoren. En avstandsdifferensiert avgift gir ikke insentiver til å redusere utslippene på en gitt flyrute. Flypassasjeravgiften vil dermed fortsatt være hovedsakelig fiskalt begrunnet.

Store deler av klimagassutslippene fra norsk luftfart er underlagt klimavirkemidler. Innenriks luftfart har både kvoteplikt og CO₂-avgift, mens flyginger innad i EØS-området er inkludert i EUs kvotesystem (EU ETS). Utenriks luftfart mellom lufthavner i Norge og land utenfor EØS-området omfattes verken av kvoteplikt eller CO₂-avgift og slike klimagassutslipp er dermed ikke priset.

Avstandsdifferensieringen som regjeringen nå foreslår kan ha en miljøeffekt ved at den reduserer etterspørselen etter langdistansereiser. Klimavirkningen av en slik avgift vil imidlertid være liten siden en svært liten andel av flyreisene fra norske flyplasser har en sluttdestinasjon utenfor Europa.

Regjeringens forslag er å legge om flypassasjeravgiften slik at den får to satser avhengig av avstand. Konkret foreslås en lav sats for flyginger med sluttdestinasjon i Europa, mens andre flyginger får høy sats. Det nærmere området for satsene vil bli fastsatt i forskrift. Det tas utgangspunkt i at den lave satsen skal gjelde for flyginger til destinasjonsland som har sin hovedstad nærmere enn 2 500 km fra Oslo. Dette betyr blant annet at flyginger fra Norge til Tyrkia får høy sats siden Ankara ligger mer enn 2 500 kilometer fra Oslo. Flyginger til alle EØS-land vil omfattes av lav sats. På grunn av landets størrelse legges det opp til at kun flyginger til Russland vest for Uralfjellene får lav sats. For områder som ligger langt fra Europa geografisk sett, men som likevel anses som del av en EU, legger departementet opp til en todeling begrunnet i den geografiske tilknytningen til Europa. Flyginger til Kanariøyene, Madeira og Azorene får lav sats, mens flyginger til Réunion, Guadeloupe, Martinique, Fransk Guyana, Mayotte og Saint Martin får høy sats.

Det foreslås at omleggingen gjøres provenynøytral slik at satsene settes til 75 og 200 kroner. Avgiften blir dermed redusert for reiser fra norske flyplasser med sluttdestinasjon innenfor området for lav sats, og økes for andre reiser. Som sluttdestinasjon anses destinasjonen som fremgår av reisedokumentene.

Forslaget antas ikke å ha vesentlige administrative konsekvenser.

Det foreslås ikke endringer i flypassasjeravgiften utover satsendringene. Dagens fritak foreslås videreført.

En avstandsdifferensiering med en høyere sats for flyginger ut av Europa antas å være forenlig med våre forpliktelser etter EØS-avtalen. Siden EFTAs overvåkingsorgan (ESA) av eget tiltak vurderte flypassasjeravgiften da den ble vedtatt i forbindelse med budsjettet for 2016, vil endringene

og grensedragningen mellom høy og lav sats avklares med ESA før de iverksettes.

Flyselskapene kan allerede ha solgt billetter for flyreiser til neste år. For at flyselskapene i større grad skal kunne ta hensyn til avgiften i sin prissetting, foreslås det at satsendringene iverksettes 1. april 2019, forutsatt at ESA ikke har innvendinger til avgiftsomleggingen.

13.19 Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)

Det foreslås ingen endringer i avgiften for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Etter lov av 1. juli 1927 nr. 3 om veddemål ved totalisator skal en del av innsatsbeløpet i hestespill gå til staten. Etter forskrift 24. august 2007 nr. 1011 om totalisatorspill skal konsesjonshaver betale avgift til staten på 3,7 pst. av bruttoomsætning per år. Det er i dag bare Norsk Rikstoto som har konsesjon til å drive hestespill.

13.20 Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

Det foreslås ingen endringer i avgiften for 2019, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å skulle dekke statens kostnader ved tinglysning av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysningsgebyret.

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysning av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomten. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysning av førstegangsoverføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

13.21 Avgifter i telesektoren (kap. 5583 post 70)

Frekvensavgifter

For 2019 foreslås det å prisjustere avgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Satser for 2018 og forslag til satser for 2019 fremgår av tabell 13.4.

Samferdselsdepartementet krever inn årlige frekvensavgifter for tillatelser på mobilområdet i frekvensbåndene 450, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Frekvensavgiften bestemmes av tildelt frekvensmengde.

Nummeravgift

For 2019 foreslås det å innarbeide avgiftssatsene i avgiftsvedtaket og prisjustere avgiftssatsene fra 2009 til 2019 med samme faktor som for særavgiftene over samme periode, se avgiftsvedtak § 2.

Det betales en årlig avgift for rett til å inneha og bruke femsifrede telefonnummer. De femsifrede numrene er delt inn i forskjellige priskategorier etter antatt markedsverdi, og varierer mellom 4 700 kroner og 123 700 kroner per år. For tildeling av femsifrede nummer til ikke-kommersielle formål av samfunnsnyttig karakter betales det ikke nummeravgift. Nummeravgiften har tidligere inngått i stortingsvedtaket om særavgifter som en fullmakt for Samferdselsdepartementet til å selge femsifrede nummer. Selve avgiftssatsene fremgår av Samferdselsdepartementets forskrift 16. februar 2004 nr. 426 om nummerressurser for elektroniske kommunikasjonsnett og -tjenester (nummerforskriften) § 22a.

Nummeravgiften er i praksis en særavgift, men fremstår nå som en hybrid mellom særavgift og sektoravgift. Det foreslås derfor at avgiftssatsene flyttes fra nummerforskriften til særavgiftsvedtaket.

Nummeravgiften har vært nominelt uendret siden 2009. Det betyr at avgiften reelt sett er redu-

Tabell 13.4 Frekvensavgifter 2018 og forslag 2019. Kroner per MHz (dupleks)

	2018	Forslag 2019
450 MHz-båndet	1 283 000	1 302 000
800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 463 000	1 485 000
2,1 GHz-båndet	1 353 000	1 373 000

Kilde: Finansdepartementet.

sert med om lag 20 pst. Det foreslås at nummeravgiften inflasjonsjusteres med samme faktor som andre særavgifter over samme periode. Provenyøkningen kan anslås til om lag 4 mill. kroner påløpt og bokført i 2019.

13.22 Inntekter ved tildeling av tillatelser (kap. 5309 post 29)

Det foreslås at Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet i 2019 gis fullmakt til å innhente inntekter ved tildeling av tillatelser, se forslag til vedtak § 1.

Staten kan kreve betaling ved tildeling av eksklusive rettigheter til en ressurs, for eksempel frekvenstillatelser og tillatelser til oppdrett av laks og ørret. Betalingen kan være fastsatt på forhånd eller bestemmes gjennom bruk av auksjon. Når tildelingen skjer ved auksjon, vil størrelsen på inntektene variere avhengig av selskapenes betalingsvilje for de tillatelser som utlyses.

For 2018 planlegges det gjennomført auksjoner av ledige frekvensressurser i frekvensbåndene

700 MHz og 900 MHz offshore. Nasjonal kommunikasjonsmyndighet forbereder også tildeling av ressurser i 450 MHz-båndet i første halvår 2019 samt en flerbandsauksjon av 700 MHz-båndet og ledige ressurser i 2,1 GHz-båndet i siste halvår 2019. Videre vil det i 2019 bli gjennomført auksjon av frekvensressurser som benyttes til radiolinjer. Det er usikkert hvor stort proveny disse auksjonene vil innbringe og når inntektene bokføres. Det budsjetteres derfor ikke med inntekter for dette formålet nå.

Det nye systemet for regulering av produksjonskapasiteten i lakse- og ørretoppdrett trådte i kraft i oktober 2017. Nærings- og fiskeridepartementet har i 2018 tildelt økt kapasitet i eksisterende oppdrettstillatelser til fastpris og auksjonert ut nye tillatelser. Fastpristildelingen ga inntekter på i overkant av 1 mrd. kroner, mens auksjonen har gitt inntekter på om lag 3 mrd. kroner. 80 pst. av inntektene tilfaller fylkeskommuner og kommuner gjennom Havbruksfondet, mens 20 pst. av inntektene går til staten. Det er ennå ikke planlagt fastpristildeling eller auksjon i 2019.

14 Toll

14.1 Innledning

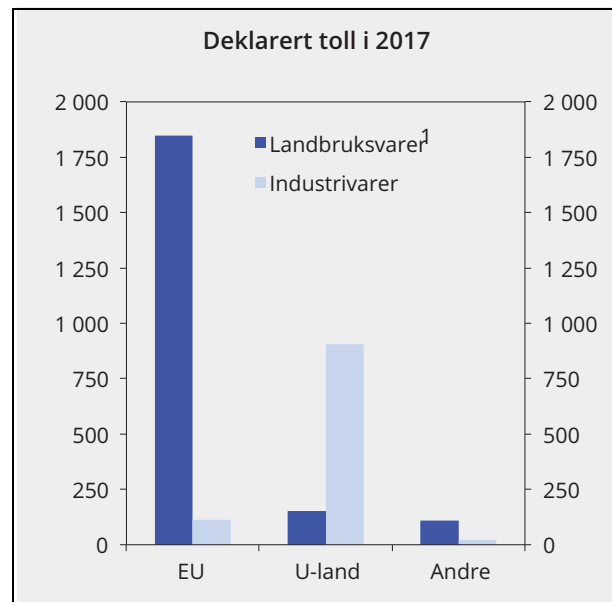
Det skal betales toll etter tolltariffens satser ved innførsel av varer. Toll fastsettes av Stortinget for ett år av gangen i medhold av Grunnloven § 75 bokstav a. For en rekke varer er det gitt tollfrihet i henhold til preferanseavtaler, andre nasjonale ordninger eller med hjemmel i stortingsvedtak.

Det er kun de tollsatsene som foreslås endret som Stortinget vedtar. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollvedtaket § 1 annet ledd. Forslag om satsendringer fremgår normalt av vedlegg til tollvedtaket. Det foreslås endringer i tollsatsene for GSP-ordningen, se punkt 14.5. Forøvrig foreslås det ingen endringer i tollsatsene for 2019. En konsolidert versjon av tolltariffen blir kunngjort i Norsk Lovtidend.

Toll beskytter norske produsenter fra utenlandsk konkurranse og har ulike virkninger. Importtoll fører normalt til økte produksjonskostnader for det øvrige næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre reduserer toll omfanget av handel og bidrar til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke utnyttes fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn blitt best mulig utnyttet til høy verdiskaping og velferd.

Mens det for industrivarene kun er toll på enkelte klær og andre tekstilprodukter, er tollbeskyttelsen på landbruksvarer forholdsvis omfattende. Importvernet for landbruksvarer utgjør en stor del av den samlede støtten til norsk jordbruk. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske matvarer kan skje til priser fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjermingsstøtten om lag 10,1 mrd. kroner i 2017.

Tollinntektene bestemmes av tollsatsene og mengden varer som importeres. Inntektene fra toll utgjorde 3 271 mill. kroner i 2017 og utgjør om lag 0,3 pst. av statens samlede inntekter. Figur 14.1 viser deklarerert toll for landbruksvarer og industrivarer i 2017 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figuren viser at det er importen fra utviklingslandene som står for størstedelen



Figur 14.1 Deklarert toll i 2017. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

av tollene på industrivarer. Det meste av tollene på landbruksvarer er knyttet til import fra EU.

14.2 Toll på landbruksvarer

Tollsatsene på landbruksvarer varierer betydelig. Satsene er dels spesifikke, dels verdibaserte. De høyest tollsatsene er på viktige landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakevarer og sjokolade, er tollnivået moderat, mens det er tollfrihet for mange landbruksvarer som ikke produseres i Norge, eksempelvis sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris.

14.2.1 Administrative tollnedsettelse

Med hjemmel i tolloven kan Landbruksdirektoratet i budsjettåret gi tollnedsettelse for landbruksvarer. Mange anvendte tollsats er derfor i

praksis lavere enn de tollsatsene som følger av tolltariffen. Forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer angir hvilke produkter som kan gis tollnedsettelse, når tollsatsen kan settes ned og hvordan tollsatsen skal fastsettes.

Generelle tollnedsettelse er tollnedsettelse hvor tollsatsen settes ned for bestemte varelinjer i tolltariffen for en bestemt periode. Tollsatsen gjelder alle aktører. Tollnedsettelse har ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder. I 2017 ble det gitt generelle tollnedsettelse 264 ganger.

Individuelle tollnedsettelse kan gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er tollnedsettelse som gjelder en bestemt vare og/eller anvendelse for en aktør, for en fastsatt periode og gjelder som regel en ubegrenset mengde. De fleste individuelle tollnedsettelse blir gitt for produkter som ikke inneholder eller inneholder kun en liten andel av varer som produseres i Norge. I 2017 ble det innvilget 3 811 individuelle tollnedsettelse. Dette var omtrent på samme nivå som tidligere år.

Med hjemmel i forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollsats ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer kan Landbruksdirektoratet etter søknad sette ned tollsatsen. Tollsatsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte varen, og er basert på råvaredeklarasjoner fra importører. I 2017 ble det gitt 18 530 slike tollnedsettelse. Se tabell 3.1 i vedlegg 3 for oversikt over tollnedsettelse.

14.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet kan fordele en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Kvotene er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels følger de av tollpreferanseordningen for utviklingsland (Generalized System of Preferences, GSP) og dels er de ensidig fastsatt av Norge. Tolldirektoratet fastsetter enkelte tollkvoter for blomster fra EU og kjøtt fra utviklingsland. Disse tollkvotene fordeles fortløpende av tollmyndighetene.

Kvotene som fordeles av Landbruksdirektoratet er enten tollfrie eller har redusert tollsats. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Auksjonsprisen for en kvoterettighet kommer i tillegg til en eventuell tollsats innenfor kvoten og vil variere avhengig av etterspørselen i markedet. De resterende tollkvotene fordeles i hovedsak ut fra «førstemann til mølla»-prinsippet eller etter søknad. Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 227 mill. kroner i 2017, en økning fra foregående år.

Budgiverne må innbetale auksjonsbeløpet for de kan benytte importrettigheten (kvoteandelen). Den faktiske utnyttelse av de enkelte kvotene varierer sterkt og avspeiler markedssituasjonen for produktet i det enkelte år. For en nærmere oversikt over tollkvotene vises det til tabell 3.2 i vedlegg 3.

14.2.3 Brexit

Storbritannia skal etter planen tre ut av EU og EØS 29. mars 2019. EU og Storbritannia forhandler om en avtale om en overgangsperiode fra 30. mars 2019 til 31. desember 2020 hvor dagens regelverk vil gjelde. Dersom det blir en overgangsperiode, betyr det at de tollsats og prosedyrer som følger av EØS-avtalen og andre avtaler Norge har inngått med EU på tollområdet, vil fortsette å gjelde også for Storbritannia gjennom hele overgangsperioden.

14.2.4 Forhandlinger med EU

Etter EØS-avtalens artikkel 19 skal avtalepartene med to års mellomrom gjennomgå vilkårene for handel med basis landbruksvarer (meieriprodukter, kjøtt, grønnsaker mv.). Siktemålet er en gradvis gjensidig liberalisering innenfor rammene av partenes respektive landbrukspolitikk.

Norge og EU-kommisjonen ble 5. april 2017 enige om en ny avtale, jf. Prop. 115 S (2016–2017) *Samtykke til inngåelse av avtale med Den europeiske union (EU) om utvidet handel med landbruksvarer etter EØS-avtalens artikkel 19*. Avtalen ble godkjent av Stortinget 16. juni 2017. Avtalen innebærer blant annet økte tollfrie kvoter inn til Norge på planter, ost, storfekjøtt og skinke. Norge har på sin side fått nye eksportkvoter til EU for blant annet meieri- og kjøttprodukter, drikkevarer og fôrvarer. Avtalen trådte i kraft 1. oktober 2018.

14.3 WTO-saker

14.3.1 Multilaterale forhandlinger

Norges primære handelspolitiske interesse er å bevare og styrke det multilaterale handelssystemet som er bygget opp gjennom 70 år, noe som ikke har blitt mindre viktig i en tid med økende turbulens i handelspolitikken. Globale rammebetingelser for handel bidrar til å skape bedre forutsetninger for vekst og velstand, ikke minst i utviklingslandene. Et regelbasert og åpent multilateralt handelssystem bidrar også til å gi norsk næringsliv stabile og forutsigbare rammevilkår.

Multilaterale forhandlinger om handel er krevende, og er blitt mer krevende etter hvert som de økonomiske styrkeforholdene mellom land har endret seg. Spørsmål knyttet til differensiering mellom utviklingsland og fremvoksende økonomier er, og vil fortsette å være, vanskelige. Å finne veien fremover for WTO, og særlig WTOs funksjon som global forhandlingsarena, er en vedvarende utfordring. For Norge er det av avgjørende betydning at WTO beholder sin posisjon som global aktør og hovedsete for internasjonale handelsforhandlinger og som forvalter av et bredt og forpliktende multilateralt handelssystem som besvarer de utfordringer man står overfor i det 21. århundre.

De senere årene har man sett en utvikling mot diskusjoner av nye forhandlingsområder blant grupper av interesserte medlemmer. Dette har resultert i flere fellesinitiativer i form av ministererklæringer fra WTOs forrige ministerkonferanse (Buenos Aires i 2017). Dette gjelder blant annet e-handel, investeringsfasilitering og kvinners økonomiske stilling. Videreutvikling av fellesinitiativene, i tillegg til å videreføre noen av de tradisjonelle forhandlingsområdene som landbruk og tjenester, er sentralt.

Norges maksimale tollsatser er fastsatt gjennom internasjonale avtaler. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollsatser. Tradisjonelle tollnedtrappingsforhandlinger har fått mindre oppmerksomhet i WTO de senere år med unntak av gjennomføringen av den reviderte avtalen om informasjonsteknologiprodukter (ITA som omfatter en undergruppe av WTOs medlemmer).

14.4 Nye frihandelsavtaler

Frihandelsavtalene Norge har inngått er et viktig supplement til EØS-avtalen og Norges medlemskap i WTO. Frihandelsavtalene bidrar til å sikre norske bedrifter markedsadgang og har som formål å sikre likebehandling av norske aktører og av norsk eksport i landene det inngås avtaler med. Norge har gjennom EFTA ferdigforhandlet 28 frihandelsavtaler med 39 land.

En frihandelsavtale mellom EFTA-statene og Ecuador og en oppdatering av frihandelsavtalen mellom EFTA-statene og Tyrkia ble undertegnet under EFTAs ministermøte 25. juni 2018.

Sammen med de øvrige EFTA-statene forhandler Norge om nye frihandelsavtaler med India, Indonesia, Malaysia, Mercosur (en handelsblokk bestående av Argentina, Brasil, Paraguay

og Uruguay) og Vietnam. Norge og Kina har gjenopptatt forhandlingene om en bilateral frihandelsavtale.

Det er igangsatt arbeid i EFTA for å modernisere frihandelsavtalene med Canada, Chile, Egypt, Mexico, og SACU (en handelsblokk bestående av Botswana, Lesotho, Namibia, Sør-Afrika og Eswatini (tidligere Swaziland)). Forhandlingene med tollunionen bestående av Russland, Kasakhstan og Hviterussland er stilt i bero på grunn av situasjonen i Ukraina. Arbeidet med å gjenoppta forhandlinger med Thailand er satt på vent på grunn av den politiske situasjonen i landet.

Dersom iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollvedtaket § 2 annet ledd at departementet har fullmakt til å iverksette de tollmessige sider ved disse avtalene.

14.5 Forbedring av tollpreferansesystemet for utviklingsland – GSP

Tollpreferansesystem for utviklingsland (Generalized System for Preferences, GSP) innebærer at det enkelte industriland gir utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP-ordningen er ensidig og kan til enhver tid trekkes tilbake eller endres. Den norske GSP-ordningen ble etablert i 1971 og har blitt endret flere ganger. Ordningen følger av tollvedtaket § 2.

I regjeringsplattformen slås det fast et ønske om å øke handelen med fattige land. De aller fattigste landene har allerede toll- og kvotefri adgang til det norske markedet for alle varer. Regjeringen foreslår derfor at de nest fattigste utviklingslandene (såkalte GSP+-land) gis bedre tollpreferanser enn i dag. Se forslag til vedtak § 2 tredje ledd som viser til uttrykt vedlegg hvor endringene er tatt inn.

Tollpreferanser etter GSP-ordningen gis med utgangspunkt i OECDs såkalte DAC-liste¹. Listen deler inn land som er godkjent som mottaker av offisiell bistand i fire grupper ut fra deres økonomiske situasjon, slik: 1) minst utviklede land (MUL), 2) øvrige lavinntektsland, 3) lavere mellominntektsland og 4) høyere mellominntektsland. De nest fattigste utviklingslandene kan som hovedregel defineres som lavere mellominn-

¹ Fastsatt av OECDs Development Assistance Committee, DAC

tekttsland med mindre enn 75 mill. innbyggere (kalt GSP+-land²).

Etter GSP-ordningen har MUL og øvrige lavinntektsland med mindre enn 75 mill. innbyggere toll- og kvotefri markedsadgang for alle varer. Lavere og høyere mellominntektsland innrømmes forskjellig grad av tollreduksjon på landbruksvarer, avhengig av type vare. Høyere mellominntektsland ilegges i tillegg toll på enkelte klær og andre tekstiler.

I utgangspunktet er alle land på DAC-listen omfattet av GSP-ordningen. Unntak fra dette er stort sett land Norge alene eller gjennom EFTA har inngått frihandelsavtale med. Slike land tas normalt ut av GSP-ordningen etter avtaleinngåelse.

Regjeringens forslag innebærer at GSP+-landene gis 20 prosentenheter bedre tollpreferanser enn øvrige mellominntektsland for i utgangspunktet alle varer som inngår i den norske tollpreferanseordningen. Det gjøres unntak for kjøttvarer hvor det foreslås kun økte preferanseforbedringer for varer innenfor WTO-kvotene. GSP+-landene har allerede full tollfrihet for alle industrivarer. Forslaget omfatter derfor i praksis kun jordbruksvarer, unntatt levende dyr og meierivarer som ikke inngår i det norske GSP-systemet. Forslaget innebærer preferanseforbedringer for en rekke planter, frukt, grønnsaker, korn og animalske- og vegetabiliske oljer. WTO-kvotene for kjøtt omfatter blant annet frysede biffer og fileter av

storfe, hele og halve skrotter av storfe og svin og stykningsdeler av sau og lam. Innenfor disse kvotene foreslås det å forbedre preferansen for GSP+ fra dagens 30 pst. til 50 pst.

Selv med 20 prosentenheter bedre preferanser, kan GSP+ stå overfor høyere toll enn EU. Regjeringen foreslår derfor i tillegg at GSP+-landene ikke får høyere generelle tollsatser enn det som gis til EU i dag for jordbruksvarer. Med generelle tollsatser menes de tollsatser som gis til EU utenfor avtalte kvoter. Dette innebærer eksempelvis forbedrede preferanser på en rekke blomster og planter, enkelte grønnsaker og bær.

Det er også ønskelig at GSP+ landene får mer konkurransedyktig tollbehandling i forhold til frihandelspartnere, herunder EU, for bearbejdede jordbruksvarer. Det foreslås derfor at GSP+-landene gis de samme tollreduksjoner som EU for disse jordbruksvarene. Like regler er også gunstig av forenklingshensyn. Sammenlignet med i dag innebærer forslaget en tollforbedring på mer enn 20 prosentenheter for GSP+-landene for mange bearbejdede jordbruksvarer, mens det vil bli en begrenset økt toll på et fåtall varer.

Regjeringens forslag vil styrke de nest fattigste landenes konkurransekraft sammenlignet med større og mer effektive landbruksprodusenter, som for eksempel Argentina, Brasil, Kina og EU. Forslaget vil også bidra til at overgangen fra lavinntektsland med nulltoll til lavere mellominntektsland med mindre gunstige GSP-preferanser, blir mindre brå. Forslaget forutsetter endringer i tollforskriften. Endringene antas ikke å ha provenyeffekt av betydning i 2019. Dersom varer fra de nest fattigste landene over tid erstatter varer fra andre land med høyere toll til Norge, kan endringen gi et provenytap på sikt.

² Følgende land vil kunne få GSP+-preferanser i 2019: Armenia, Bolivia, Elfenbenskysten, El Salvador, Ghana, Guatemala, Guyana, Honduras, Kamerun, Kapp Verde, Kirgisistan, Kongo Brazaville, Kosovo, Mikronesiaføderasjonen, Moldova, Mongolia, Nicaragua, Papua Ny-Guinea, Paraguay, Samoa, Sri Lanka, Swaziland, Syria, Tokelau og Usbekistan.

15 Sektoravgifter og gebyrer

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte statlige tjenester betales imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyr eller sektoravgift. Disse betalingsordningene fastsettes av det enkelte departement som har ansvar for at tjenesten er tilgjengelig. Finansdepartementet har utarbeidet overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering, som setter krav til innføring og bruk av slike betalingsordninger.

Gebyrer kan kreves for en klart definert tjeneste overfor betaleren og skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden av tjenesten. Der som gebyret overstiger kostnaden, innebærer det en ekstra skattlegging av betaleren, såkalt overprising. Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer ved at betalingen ikke har en direkte sammenheng med levering av tjenesten, og ved at flere betaler enn de som mottar tjenesten det enkelte år. Det er imidlertid et krav at sektoravgifter avgrenses til den sektoren eller næringen som nyter godt av tjenesten, for eksempel til enhetene innenfor et tilsynsområde. Ifølge bestemmelsene bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter.

Enkelte statlige betalingsordninger er de siste årene tatt inn på statsbudsjettet som gebyr eller sektoravgift. Det gjelder blant annet påslaget på nettarriffen, som tilføres Enova, og forskningsavgiften på landbruksprodukter. Med sektoravgift og tilhørende utgiftsbevilgning kan Stortinget pålegge aktørene i en næring eller sektor å finansiere fellestiltak. Etter bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering bør andre nærings- og sektorspesifikke betalingsordninger som hovedregel unngås. Ved at slike ordninger tas inn på statsbudsjettet som sektoravgift vil den totale skatte- og avgiftsbelastningen synliggjøres bedre i statsbudsjettet. Videre vil endringer i sektoravgifter inngå i skatte- og avgiftsopplegget.

Selv om statens inntekter fra gebyrer og avgifter med sektorformål er redusert over en tiårsperiode, er gebyr- og avgiftsfinansiering fortsatt en betydelig finansieringskilde for statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse. Figur 15.1 viser utviklingen i statens inntekter fra gebyr- og

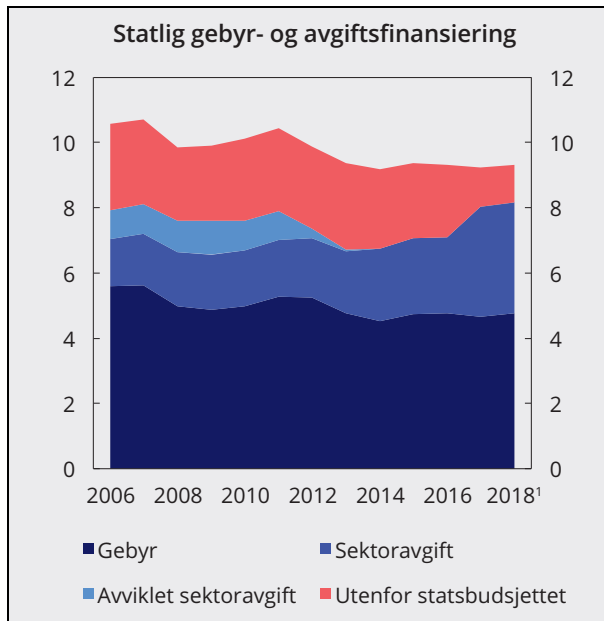
avgiftsfinansiering. Også inntektene fra avviklede sektoravgifter fremkommer i figuren.

Gebyrinntektene har gått markert ned siden 2006, mens avgiftsfinansieringen er bare svakt redusert. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på vel 9,2 mrd. kroner i 2017 stod gebyrinntektene for vel halvparten, mens sektoravgifter utgjorde i underkant av 3,4 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet omtrent 1,2 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, kringkastingsavgiften, egenandeler i helsevesenet, låne- og garantigebyrer og mulktar eller straffegebyrer inngår ikke i disse tallene.

Siden 2006 er overprisede gebyrer redusert med i størrelsesorden 1,9 mrd. 2018-kroner. Samtidig er det innført nye gebyrordninger som gir inntekter på i underkant av 200 mill. kroner. Med vekst i økonomien vokser også gebyrfinansiert tjenesteproduksjon. Underliggende vekst i gebyrordningene utgjør i størrelsesorden 800 mill. kroner fra 2006 til 2017, som gir en realvekst på 1,7 pst. årlig. Det er i underkant av veksten i BNP Fastlands-Norge, slik at gebyrinntektene ikke har vokst mer enn det man kunne vente ut fra veksten i økonomien. Totalbildet er at statlige gebyrer nå er fastsatt langt mer kostnadsriktig enn tidligere. På noen områder gjenstår fortsatt en del overprising, blant annet på rettsområdet og legemiddelområdet. For 2019 foreslår regjeringen at overprisede gebyrer på rettsområdet settes ned med til sammen 77 mill. kroner bokført.

Det er avviklet sektoravgifter for til sammen omtrent 1 mrd. kroner siden 2006, blant annet matavgiftene og kystavgiften. Samlede inntekter fra sektoravgiftene er likevel ikke redusert fordi inntektene fra flere av de gjenværende sektoravgiftene har økt betydelig. Det skyldes for en stor del vekst i sektorene som bruker tjenestene, blant annet finansnæringen (tilsyn) og skipsfarten (los-tjenester). I 2017 ble påslaget på nettarriffen og forskningsavgift på landbruksprodukter tatt inn på statsbudsjettet. I figuren fremkommer det som vekst i sektoravgiftene og tilsvarende inntektsreduksjon fra avgifter utenfor statsbudsjettet.

Opgaver som i dag finansieres helt eller delvis av sektoravgifter, er blant annet sektorrettet tilsyn



Figur 15.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og avgifter utenfor statsbudsjettet 2006–2018. Mrd. 2018-kroner

¹ Anslag.

Kilde: Finansdepartementet.

og kontroll, støtte til energisparing og klimatiltak, sektorrettet forskning og ressursovervåkning, los-tjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 15.1 gir en oversikt over innbetalte sektoravgifter i 2017 og anslag for inntektene i 2018 og 2019. Inntekten fra legemiddeldetaljistavgiften reduseres fordi satsen ble satt ned fra 1. januar 2018. For enkelte andre sektoravgifter er det anslått at inntekten øker pga. aktivitetsvekst eller videreføring av vedtatte satsinger. Statens samlede inntekter fra sektoravgifter anslås til i underkant av 3,6 mrd. kroner i 2019. Nedenfor er det redegjort for endringer i sektoravgifter og overprisede gebyrer som regjeringen foreslår i 2019.

Gebyrer på rettsområdet

Enkelte gebyrer på rettsområdet er betydelig overpriset. Det skyldes at preventive hensyn og sanksjonsmotiv har vært trukket inn i prisingen, samt at kostnadene har vist seg å være mindre enn tidligere antatt. I tillegg har oppgaver blitt overført fra domstolene til for eksempel bobestyrer eller megler. Samtidig er andre rettstjenester priset under selvkost, men hovedsakelig setter hensyn til rettssikkerhet mv. grenser for hvor høyt disse gebyrene kan settes. Regjeringen foreslår å redusere overprisede gebyrer på rettsområdet med til

sammen 77 mill. kroner bokført i 2019. Det gjelder gebyrer i sammenheng med blant annet felleseie-skifte, proklama, tvangssalg, tvangsavvikling mv. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2018–2019) *Justis- og beredskapsdepartementet*.

Sektoravgift Petroleumstilsynet

For å finansiere en fireårig satsing på å styrke IKT-sikkerheten i petroleumsnæringen blir sektoravgiften til Petroleumstilsynet satt opp med omtrent 6 mill. kroner i både 2018 og 2019. I tillegg foreslår regjeringen å øke sektoravgiften med 7 mill. kroner i 2019 for å styrke Petroleumstilsynets oppfølging av sikkerheten i næringen, jf. Prop. 1 S (2018–2019) *Arbeids- og sosialdepartementet*.

Ny sektoravgift – kontroll og sporing av tobakksvarer

Det foreslås å innføre en sektoravgift på tobakksvarer fra 1. januar 2019. Inntekten skal dekke myndighetenes utgifter til etablering av ny bevillingsordning, tilsyn med bevillingshaverne samt etablering av et system for sporing og sikkerhetsmerking. Norge er forpliktet til å innføre disse ordningene etter både tobakkskonvensjonens protokoll mot ulovlig handel og EUs tobakksproduktdirektiv, jf. Prop. 75 L (2017–2018) *Endringer i tobakkskadeloven (ulovlig handel med tobakksvarer mv.)*.

Det er lagt opp til at kostnader med bevillings-søknader finansieres med gebyr, mens regjeringen foreslår at myndighetenes øvrige kostnader finansieres av tobakksindustrien med sektoravgift. Inntektene av sektoravgiften er foreløpig anslått til 15 mill. kroner i 2019. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2018–2019) *Helse- og omsorgsdepartementet*.

Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjonsmyndighet

Regjeringen foreslår at Nasjonal kommunikasjons-myndighet (Nkom) setter i gang flere satsinger i 2019. Det skal blant annet etableres en sentral informasjonstjeneste med oversikt over hvor fiber-kabler er lagt, og et tvisteløsningsorgan for fiberut-bygging. I tillegg vil Nkom styrke sitt arbeid med IKT-sikkerhet og -beredskap. Tilsyn med elektroniske signaturer gir også merarbeid for Nkom. Regjeringen foreslår at tiltakene finansieres av næringen gjennom å øke sektoravgiftene til Nkom med omtrent 29 mill. kroner i 2019. For nærmere omtale vises det til Prop. 1 S (2018–2019) *Samferdselsdepartementet*.

Tabell 15.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2017	Anslag 2018	Anslag 2019
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser.....	24,3	24,2	24,2
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS.....	39,5	43,0	41,2
	74 Avgift – forhåndskontroll av kinofilm.....	5,2	5,5	5,5
	75 Kino- og videogramavgift.....	38,4	34,0	32,0
5571	Arbeids- og sosialdepartementet			
	70 Petroleumstilsynet – sektoravgift.....	94,0	106,6	122,1
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddeldetaljistavgift ¹	93,8	68,0	63,0
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek.....	6,3	4,9	4,9
	73 Legemiddelleverandøragift ²	133,0	159,0	207,5
	74 Tilsynsavgift Statens legemiddelverk.....	0,0	0,0	3,8
	75 Avgift kontroll tobakksvarer ³	–	–	15,0
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter.....	155,9	163,0	154,5
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur.....	27,0	29,6	29,6
	73 Årsavgift Merkeregisteret.....	8,8	8,6	8,6
	74 Fiskeriforskningsavgift.....	247,8	246,5	236,5
	75 Tilsynsavgift Justervesenet.....	39,6	46,6	49,6
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	70 Forskningsavgift landbruksprodukter.....	173,1	159,7	158,9
	71 Totalisatoravgift ⁴	144,3	–	–
	72 Jeger- og fellingsavgifter ⁵	75,0	100,7	95,0
5577	Samferdselsdepartementet			
	74 Sektoravgifter Kystverket.....	793,1	767,6	798,0
	75 Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	191,9	209,8	243,4
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond.....	20,2	17,7	19,7
	72 Fiskeravgifter.....	15,0	16,5	19,0
	73 Påslag på nettatariffen (Enova) ⁶	691,1	670,0	670,0

Tabell 15.1 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2017	Anslag 2018	Anslag 2019
5580	Finansdepartementet			
	70 Tilsynsavgift Finanstilsynet.....	362,0	389,2	418,4
5582	Olje- og energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern ⁷	0,0	0,4	0,0
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraftutbygging.....	156,0	164,3	166,0
Sum sektoravgifter		3535,6	3435,3	3586,4

¹ Legemiddelomsætningsavgift t.o.m. 2018.

² Legemiddelkontrollavgift t.o.m. 2018.

³ Foreslås innført fra 1.1.2019.

⁴ Budsjettert som særavgift fra 1. januar 2018, jf. kap. 5562 post 70.

⁵ Foreslås overført fra Klima- og miljødepartementet 2019.

⁶ Foreslås overført fra Olje- og energidepartementet 2019.

⁷ Bidraget innkreves ved fornyelse eller revisjon av den enkelte konsesjon. Innbetalt beløp vil variere i tråd med dette.

Kilde: Finansdepartementet.

Del III
Andre lousaker

16 Bevissikring og skjult observasjon – anmodningsvedtak nr. 513 (2014–2015)

16.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal få adgang til å foreta bevissikring. Bevissikring innebærer at skattemyndighetene ved tvang kan kreve adgang til lokaler mv. for å sikre bevis til bruk i skattesaker. Bevissikring ligner på de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag. Formålet med forslaget er at skattemyndighetene skal bli i bedre stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser.

Det er ifølge forslaget et vilkår for bevissikring at det foreligger rimelig grunn til mistanke om at den skattepliktige har overtrådt reglene om tilleggs-skatt. Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep. Ved bevissikring i hjemmet og hos tredjeparter kreves det i tillegg at det er særlig grunn til å tro at bevis oppbevares der.

Den skattepliktige som rammes av bevissikringen, skal ha de samme rettssikkerhetsgarantiene som når politiet foretar beslag etter straffeprosessloven. Bevissikringen må besluttes av tingretten og beslutningen kan ankes. Under gjennomføringen av bevissikringen er det et krav om at skattemyndighetene opptrer så skånsomt som mulig. Skatteetaten kan kreve bistand fra politiet under gjennomføringen av bevissikringen. Ved bevissikring i hjemmet skal politiet alltid bistå skattemyndighetene.

Forslaget vil føre til økt arbeidsbyrde for Skatteetaten i forbindelse med at det fremmes begjæringer om adgang til bevissikring for retten, men vil også føre til en mer effektiv skattekontroll. Forslaget foranlediger ingen endringer i bevilgningene til Skatteetaten. Forslaget vil samlet sett ha begrensete virkninger for øvrige offentlige etater.

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven ny § 10-15.

Det foreslås at endringene trer i kraft 1. juli 2019.

Departementet vurderer også om Skatteetaten skal kunne foreta skjult observasjon i arbeidet med skattesaker. Skjult observasjon innebærer i denne sammenheng at Skatteetaten uten å gi seg til kjenne, observerer bestemte personer, grupper av person eller bestemte steder, når det foreligger mistanke om at det er eller vil bli begått skatteunndragelser. Skjult observasjon ligner på det straffeprosessuelle etterforskningsmiddelet sporing.

Departementet foreslår ikke en egen bestemmelse om skjult observasjon i skatteforvaltningsloven. Konsekvensen av dette standpunktet er at det er retten til privatliv, som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK art. 8, som setter grensen for hvilke observasjoner Skatteetaten kan foreta. Departementet tar i denne proposisjonen ikke stilling til hvor denne grensen går, men oppstiller – innenfor grensene etter de nevnte bestemmelsene – enkelte retningslinjer for hvilke observasjoner Skatteetaten bør gjøre bruk av. Departementet uttaler blant annet at skattemyndighetene kan foreta enkeltstående og tilfeldige observasjoner i det offentlige rom, men at de ikke bør foreta langvarige og systematiske observasjoner av skattepliktige uten at de gir seg til kjenne for den som observeres. Departementet antar at Skatteetaten i noen grad kan observere transaksjoner og foreta kontrollkjøp i bransjer der det er høy risiko for skatteunndragelser, for så senere å kontrollere at transaksjonene er registrert. Skatteetaten bør også kunne bruke opplysninger fra åpne kilder som aviser og nettsider som er tilgjengelig for allmennheten.

16.2 Bakgrunn og høringen

Ved behandlingen av Dokument 8:7 S (2014–2015) og den tilhørende Innst. 218 S (2014–2015) fattet Stortinget 28. april 2015 følgende anmodningsvedtak nr. 513:

«Stortinget ber regjeringen utrede om Skatteetaten kan få bedre muligheter til å innhente relevant informasjon og sikre bevis, blant annet gjennom beslag.»

Departementet anser vedtaket som fulgt opp gjennom vurderingene i dette kapittelet.

Skattemyndighetenes adgang til å innhente opplysninger er regulert gjennom flere regler. Disse kan deles i to grupper. For det første finnes det regler om at de opplysningspliktige skal gi opplysninger til skattemyndighetene ukrevet, dvs. uten at myndighetene har bedt om det. Disse reglene følger grunnkravet i personopplysningsregelverket om at personopplysninger skal være adekvate, relevante og begrenset til det som er nødvendig ut fra formålet (prinsippet om dataminimering), jf. personvernforordningen artikkel 5 bokstav c. Reglene pålegger bare de opplysningspliktige å gi opplysninger som myndighetene trenger for å løse sine oppgaver. For det andre finnes det regler om at de opplysningspliktige skal gi opplysninger på forespørsel fra skattemyndighetene. Prinsippet om dataminimering gjelder også når myndighetene praktiserer disse reglene. Skattemyndighetene skal bare be om opplysninger som er relevante og nødvendige for det spørsmålet de undersøker.

Skatteforvaltningsloven kapittel 8 har regler om opplysningsplikt for den skattepliktige. Av § 8-1 følger det blant annet at den som skal gi opplysninger, skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid. I §§ 8-2 flg. er det detaljerte regler om plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift osv.

Lovens kapittel 7 har regler som pålegger tredjeparter å gi opplysninger ukrevet til skattemyndighetene. Der er det regler om plikt for tredjeparter til å levere lønnsopplysninger, finansielle opplysninger og opplysninger om andre mellomværender med den skattepliktige.

I kapittel 10 er det regler om kontroll. Hovedreglene i §§ 10-1 og 10-2 fastsetter at skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige eller tredjeparter gir alle de opplysninger som kan være av betydning for beskatningen av den skattepliktige. I § 10-4 er det regler om såkalt «boketter-syn» eller «stedlig kontroll» hos de opplysningspliktige.

Etter departementets vurdering innebærer de nevnte reglene at Skatteetaten skal få de opplysningene som er nødvendige for å utføre oppgavene etaten er pålagt. Departementet viser særlig til at den skattepliktige skal levere skattemel-

ding og plikten for tredjeparter til å gi alle opplysninger som kan være av betydning for noens skatteplikt. Reglene om skattekontroll som nå står i skatteforvaltningsloven kapittel 10, ble revidert i 2013. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke er behov for noen generell revisjon av reglene om opplysningsplikt til Skatteetaten.

Departementet vurderer for tiden om det er behov for endringer i reglene om opplysningsplikt på et mer avgrenset område. Det er spørsmål om opplysningsplikten på merverdiavgiftsområdet bør utvides sammenlignet med det som gjelder i dag. Forslag til regler om dette vil eventuelt bli sendt på egen høring og er derfor ikke med i proposisjonen her.

Skatteetatens utfordringer med skattekontrollen oppstår som oftest i tilfeller der de skattepliktige og tredjeparter ikke oppfyller sin opplysningsplikt. I arbeidet med Stortingets anmodningsvedtak nr. 513 har departementet derfor vurdert om skattemyndighetene bør få adgang til å bruke to kontrollmetoder som er utradisjonelle for deres del, henholdsvis bevissikring og skjult observasjon.

Bevissikring innebærer at skattemyndighetene ved tvang kan tilegne seg dokumenter som den skattepliktige eller andre opplysningspliktige nekter å utlevere. Bevissikring har likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag. Bevissikring er en kontrollmetode som endrer måten skattemyndighetene kan innhente opplysninger på sammenlignet med det som gjelder etter dagens kontrollregler, men ikke hvilke opplysninger de kan innhente.

Skjult observasjon innebærer at skattemyndighetene uten å gi seg til kjenne, samler inn opplysninger ved å observere en bestemt person, en bestemt gruppe av personer eller et bestemt sted, dersom interessen skyldes mistanke om at det er eller vil bli begått skatteunndragelser. Skjult observasjon har likhetstrekk med den straffeprosessuelle etterforskningsmetoden spaning. Skjult observasjon er en kontrollmetode som både endrer måten skattemyndighetene innhenter opplysninger på sammenlignet med dagens lovregler om skattekontroll, og hvilke opplysninger de innhenter.

Den 23. mars 2018 sendte departementet på høring et forslag om at Skatteetaten skal få adgang til å foreta bevissikring i skattesaker. Departementet vurderte i høringsnotatet også om Skatteetaten bør få en egen lovhjemmel til å bruke skjult observasjon når de utfører skattekontroll. Departementet mente at det ikke bør gis en slik bestemmelse. Departementet gjorde i stedet rede for i hvilken grad Skatteetaten bør benytte seg av

adgangen til å foreta skjult observasjon på ulovfestet grunnlag.

Høringsnotatet ble sendt til 51 høringsinstanser. Følgende instanser har uttalt seg om forslaget:

- Byggenæringens Landsforening
- Datatilsynet
- Den norske revisorforening (Revisorforeningen)
- Direktoratet for forvaltning og ikt
- Norges Kemner- og Kommuneøkonomers forbund (NKKF)
- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Politidirektoratet
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- Senter for skatteforskning ved Norges Handelshøyskole (Senter for skatteforskning)
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Skatterevisorenes Forening
- ØKOKRIM
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Politidirektoratet har lagt ved høringsuttalelsen fra Økokrim som vedlegg til sin uttalelse. Denne høringsinstansen har også lagt ved uttalelser fra Kripog og Oslo politidistrikt.

Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet og Utenriksdepartementet uttaler at de ikke har merknader til forslaget.

Et flertall av høringsinstansene bestående av *Byggenæringens Landsforening, Datatilsynet, Næringslivets Hovedorganisasjon, NKKF, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforbund, Skatterevisorenes forening, ØKOKRIM* og *Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund* uttaler at de støtter forslaget om å innføre regler om bevissikring.

Revisorforeningen uttaler at den ikke støtter forslaget til regler om bevissikring. *Regnskap Norge* er også negativ til forslaget.

Politidirektoratet er av den oppfatning at reglene om bevissikring for Skatteetaten kan få en positivt samfunnmessig effekt. Denne høringsinstansen mener likevel at en del prinsipielle utfordringer ved forslaget bør utredes nærmere.

Regelrådet mener prinsipielle spørsmål er tilstrekkelig utredet i høringsnotatet ved at hensynet til personvernet gjennomgående er vurdert, herunder retten til privatliv i Grunnloven § 102 og EMK art. 8. Denne høringsinstansen savner en overordnet vurdering av alternative tiltak for å sikre at opplysningsplikten til skattemyndig-

hetene overholdes. Instansen mener det i utgangspunktet er fornuftig at reglene er utformet etter mønster fra konkurranseloven og verdipapirhandeloven, men uttaler at dette forutsetter at de berørte har gode erfaringer med disse reglene. Regelrådet uttaler at departementet også kunne sagt noe om hvordan reglene i Sverige og Danmark er og hvordan disse fungerer. Denne høringsinstansen savner videre en vurdering av positive og negative virkninger av forslaget for næringslivet. Instansen påpeker at hensynet til små virksomheter ikke er vurdert. Regelrådet uttaler at departementet blant annet kunne vurdert om små virksomheter har større behov for veiledning enn store virksomheter, og om det er grunn til å tro at små virksomheter i større grad enn store virksomheter misforstår reglene om opplysningsplikt, heller enn å bryte dem.

Departementet gjør i punkt 16.3 rede for hvordan høringsinstansene begrunner sine standpunkter. Der gjøres det også rede for hvilke øvrige merknader høringsinstansene har til forslaget til regler om bevissikring.

Datatilsynet og *Politidirektoratet* er enige med departementet i at skattemyndighetene ikke bør få en egen lovhjemmel for å foreta skjult observasjon.

Byggenæringens Landsforening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Norsk Øko-Forum og *Skatterevisorenes forening* er på den annen side av den oppfatning at det bør gis en lovbestemmelse om skjult observasjon eller at skjult observasjon bør kunne benyttes i flere tilfeller enn det høringsnotatet legger opp til. *Skattedirektoratet* mener det er viktig at forslaget følges opp senere dersom det ikke gis en lovbestemmelse om skjult observasjon nå.

Departementet gjør i punkt 16.4 rede for hvordan høringsinstansene begrunner sine standpunkter, og hvilke øvrige merknader de har til spørsmålet om skjult observasjon.

16.3 Bevissikring

16.3.1 Gjeldende rett

Reglene om skattekontroll følger av skatteforvaltningsloven kapittel 10.

I § 10-1 er det regler om plikt for de skattepliktige og andre til å gi skattemyndighetene opplysninger som kan ha betydning for deres egen bokføring eller skatteplikt og kontrollen av disse. Skattemyndighetene kan kreve at de opplysningspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med

bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og program-systemer. I § 10-2 er det lignende regler om plikt for tredjeparter til å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.

I § 10-4 er det regler om Skatteetatens adgang til å foreta kontrollundersøkelser hos de skattepliktige og tredjeparter som har opplysningsplikt etter loven. Det er denne paragrafen som gir skattemyndighetene adgang til å foreta såkalt «stedlig kontroll» eller «bokettersyn». Den opplysningspliktige skal gi skattemyndighetene adgang til befarung, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Det er adgang til å kontrollere den opplysningspliktiges private hjem, men bare dersom næringsvirksomhet utøves derfra.

Bestemmelsen i § 10-4 gir ikke Skatteetaten hjemmel for å kreve opplysninger utlevert eller adgang til lokaler dersom de opplysningspliktige nekter å legge til rette for undersøkelsene eller aktivt søker å unndra opplysninger. I praksis er skattemyndighetene dermed avhengig av at den opplysningspliktige medvirker for at de skal kunne gjennomføre kontroller.

Skatteetaten kan be politiet om bistand ved kontroll etter § 10-4, jf. § 10-12. Politiet kan i den forbindelse kreve at de opplysningspliktige gir opplysninger og utleverer materiale i samsvar med § 10-4. Politiet kan ikke bruke tvang når de bistår skattemyndighetene på dette stadiet av saken. Bistand fra politiet etter § 10-12 fører altså ikke i seg selv til at kontroller kan gjennomføres hos opplysningspliktige som motsetter seg det.

I skattesaker er det dermed slik at myndighetene først kan bruke tvang for å fremskaffe opplysninger når sakene har kommet så langt at de etterforskes som straffesaker. Det er da politiet som innhenter opplysningene ved å foreta ransaking og beslag. Reglene om ransaking og beslag står i straffeprosessloven.

Konkurransetilsynet og Finanstilsynet er to forvaltningsorganer som i motsetning til Skatteetaten, har hjemmel for å sikre bevis ved å bruke tvang.

Konkurransetilsynet fikk slik adgang i 1994 ved en bestemmelse i den daværende konkurranse-loven. Bestemmelsen er videreført i dagens konkurranselov § 25 som fastsetter at Konkurransetilsynet kan søke etter bevis når det er rimelig grunn til å anta at loven eller vedtak i medhold av loven er overtrådt, eller det er nødvendig for å kunne oppfylle Norges avtaleforpliktelser overfor en fremmed stat eller en internasjonal organisa-

sjon. Konkurransetilsynet kan nærmere bestemt kreve å:

- få adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder hvor det kan finnes bevis for overtredelse,
- få adgang til bolig dersom det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der,
- ta med ting som kan ha betydning som bevis for nærmere gransking og
- forsegle forretningslokaler, bøker eller forretningspapirer så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig.

Paragrafen har detaljerte bestemmelser om hvordan Konkurransetilsynet skal gå frem for å få adgang til bevissikring, hvordan bevissikringen skal gjennomføres og hvilke rettigheter som gjelder for den som rammes av bevissikringen. Konkurransetilsynet kan kreve bistand fra politiet når de gjennomfører bevissikringen.

Verdipapirhandelloven § 15-5 har en tilnærmet likelydende bestemmelse om at Finanstilsynet kan sikre bevis når det er rimelig grunn til å anta at lovens kapittel 3 er overtrådt, eller det er nødvendig for å oppfylle Norges forpliktelser overfor en annen stat. I forarbeidene er det uttalt at bestemmelsen er basert på konkurranse-loven § 25, jf. Ot. prp. nr. 12 (2004–2005) punkt 17.2.2.

16.3.2 Behov for bevissikring

Høringsnotatet

Departementet vurderte i høringsnotatet argumenter for og mot at skattemyndighetene bør få adgang til å foreta bevissikring i skattesaker.

Departementet tok på den ene siden utgangspunkt i at økonomisk kriminalitet er en stor utfordring for samfunnet og at skatteunndragelsene blir stadig mer komplekse. Departementet viste til at Konkurransetilsynet kan foreta bevissikring fordi beviser i saker etter konkurranse-loven ofte ikke finnes i virksomhetenes ordinære arkiver og fordi bevisene enkelt lar seg ødelegge ved mistanke om kontroll. Hensynene som begrunner bevissikringsadgangen for Konkurransetilsynet gjorde seg etter departementets vurdering også gjeldende for skattemyndighetene.

Departementet viste videre til at det er forutsatt at skattemyndighetene skal avgjøre mange relativt sett alvorlige saker med tilleggsskatt, uten at de anmeldes til politiet. Departementet uttalte at skattemyndighetene må ha effektive virkemidler som setter dem i stand til å behandle denne typen saker.

På den andre siden viste departementet til at bevissikring er et sterkt inngrep i den private sfæren til den som utsettes for det. Departementet uttalte også at bevissikring er i strid med det prinsipielle utgangspunktet om at det er politiet, og ikke forvaltningen for øvrig, som kan bruke tvang i arbeidet med å avdekke og bekjempe kriminalitet.

Departementet konkluderte i høringsnotatet med at skattemyndighetene bør få adgang til bevissikring. Ved denne vurderingen la departementet vekt på at reglene kan utformes slik at bevissikring i praksis er et supplement til andre, mindre inngripende kontrollvirkemidler, at rettsikkerheten til de berørte kan ivaretas ved at de får de samme rettssikkerhetsgarantier som ved ransaking og beslag etter straffeprosessloven, og at det kan stilles krav om at bevissikringen skal gjennomføres så skånsomt som forholdene tillater.

Høringsinstansenes merknader

Som nevnt støtter *Byggenæringens Landsforening, Datatilsynet, Næringslivets Hovedorganisasjon, NKKF, Norsk Øko-Forum, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforbund, Skatterevisorenes forening, ØKOKRIM* og *Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund* forslaget om å innføre bevissikringsadgang for skattemyndighetene. Flere av disse høringsinstansene slutter seg til departementets vurdering av kriminalitetsutviklingen. Flere av instansene gir uttrykk for at skattemyndighetene har behov for bevissikring for å bekjempe skatteunndragelser, og at hensynet til de berørtes rettssikkerhet og personvern kan ivaretas på en tilfredsstillende måte.

Skattedirektoratet uttaler:

«Gjennom vårt arbeid med skattekontroller ser vi at etaten i mange sammenhenger kommer til kort i arbeidet med å avdekke skatteunndragelser. Skal skattemyndighetene på vegne av samfunnet forfølge grovere skatteunndragelser, må vi settes i stand til det gjennom regelverket. Det er viktig å holde fast ved det prinsipielle utgangspunktet om at bruk av tvang skal være forbeholdt politiet, men når politiet ikke har kapasitet til å bistå i alle saker med grovere skatteunndragelser kan ikke resultatet bli at illojale skattepliktige kan unndra seg kontroll. Bevissikring for å innhente opplysninger er en metode som bare vil bli benyttet der det ikke er mulig å få opplysninger på annen måte. Forslagets inngrep i personvernet kan etter vår

oppfatning forsvares ved at beslutningen om bevissikring er lagt til tingretten og den skattepliktige er gitt de samme rettssikkerhetsgarantiene som i straffeprosessen.»

Norsk Øko-Forum uttaler blant annet:

«NØF har flere ganger bl.a. i forbindelse med høringer til [Tilleggsskatteutvalget i 2003 og Skatteunndragelsesutvalget i 2009] bedt om at det innføres en slik adgang for skattemyndighetene til å kunne sikre bevis i private hjem og til å bruke tvang ved å kunne kreve bistand fra politiet. Vi er derfor svært fornøyd med at det nå endelig fremmes forslag om dette, og kan slutte oss til departementets begrunnelse i høringsnotatet pkt. 3.3.2 om behovet for en slik løvhjemmel.»

Skatterevisorenes forening uttaler:

«Det er ingen hemmelighet at myndighetene ikke er i stand til å håndtere økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet i ønsket grad. Mørketallene er dessverre store. Å sette Skatteetaten i stand til selv å håndtere alvorligere saker innen sitt forvaltningsområde ser vi på som et viktig steg i kampen mot økonomisk kriminalitet. Bevissikringsadgang vil medføre at flere saker kan tas tak i, uten at politiets ressurser belastes like hardt som de ville blitt i dag. Vi vil kunne komme et steg nærmere likhet for loven ved at flere kriminelle kan bekjempes.»

ØKOKRIM støtter forslaget til tross for enkelte prinsipielle motforestillinger. Denne høringsinstansen uttaler:

«Regler om bevissikring bryter med utgangspunktet om at det er politiet, og ikke de ordinære forvaltningsorganer, som kan bruke tvang i arbeidet med å avdekke lovbrudd. Selv om bevissikring vil bli brukt i et fåtall alvorlige saker, er det verdt å påpeke at i motsetning til Konkurransetilsynet og Finanstilsynet driver Skatteetaten utstrakt masseforvaltning. I lys av dette er det interessant at bevissikring forbeholdes «relativt sett alvorlige saker», men tenkes brukt både i saker som senere blir anmeldt og etterforsket av politiet, og saker som forutsettes å ende med skatteetatens egne sanksjoner. Etter vårt syn bør det prinsipielle utgangspunktet fortsatt være at de mest alvorlige sakene blir gjenstand for straffeforfølgning. Det ville være opplysende for denne diskusjo-

nen om en i de videre forarbeider belyser f. eks. antall saker med skjerpert tilleggsskatt kontra antall politianmeldelser skatteetaten inngir etter kontroll (bokettersyn).

Når ØKOKRIM, tross nevnte innvending, mener at skatteetaten bør få adgang til bevis-sikring, skyldes det utfordringene samfunnet har med å bekjempe alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet slik disse lovbruddene organiseres og gjennomføres i dag. Det er liten tvil om at dette har endret seg i negativ retning siden Skatteunndragelsesutvalget (2009) og ikke minst Tilleggsskatteutvalget (2003).»

Datatilsynet uttaler at det støtter opp om forslaget under forutsetning av at de rettssikkerhetsgarantier som fremgår av forslaget blir gjennomført.

NKKF mener at de kommunale skatteoppkreverne også bør få hjemmel til å foreta bevissikring når de gjennomfører kontroll av arbeidsgivere etter skattebetalingsloven.

De høringsinstansene som ikke støtter forslaget, mener tvangsbruk bør være forbeholdt politiet. Disse instansene gir uttrykk for at Skatteetaten ikke bør sammenlignes med Konkurransetilsynet og Finanstilsynet ved vurderingen av om etaten skal få bevissikringsadgang.

Regnskap Norge uttaler blant annet:

«Prinsipielt mener vi at oppgaver som ransaking og beslag skal tilligge Politiet. Hvis Politiet ikke har nok ressurser til å bistå Skatteetaten, er vår oppfatning at man heller bør adressere ressursituasjonen i Politiet enn å gi Skatteetaten hjemler til ransaking og beslag.

Når vi leser høringsnotatet merker vi oss at det stadig henvises til to offentlige etater som har fått lignende vidtrekkende hjemler, men som mangler Skatteetatens kontrollmiljø, sanksjonssystem og store antall automatiserte og manuelle kilder til informasjon. De aktuelle etatene utøver heller ikke massekontroll, slik som Skatteetaten bedriver.

Det blir etter vårt syn litt for enkelt å vise til andre etater som jobber under helt andre rammevilkår, og si at man vil ha likelydende hjemler. Det ligger i dagen at Skatteetatens anvendelse av disse hjemlene vil ha et helt annet omfang enn anvendelsen til etatene som Skatteetaten sammenlignes med i høringsnotatet. På et så viktig og inngripende felt som personvern og privatlivets fred savner vi konkrete vurderinger for Skatteetatens behov for slike vide hjemler.»

Revisorforeningen uttaler:

«Vi mener det er viktig å holde fast ved at det er politiet og ikke skatteetaten som skal ha adgang til å benytte tvang. Dette prinsippet må gjelde generelt for forvaltningen.

Det er vist til at Konkurransetilsynet og Finanstilsynet er to tilsynsorganer som har fått hjemmel til bevissikring. Konkurransetilsynet og Finanstilsynet har tilsyn med en begrenset del av næringslivet, mens skatteetatens kontrollvirksomhet gjelder hele næringslivet. En tilsvarende hjemmel for skatteetaten vil derfor være et sterkere inngrep i retten til privatliv, enn for Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.»

Politidirektoratet viser til at Kripos og Økokrim støtter forslaget til regler om bevissikring for skattemyndighetene. Høringsinstansen er som et utgangspunkt av den oppfatning at reglene om bevissikring for Skatteetaten kan få en positiv samfunnsmessig effekt, spesielt på området for arbeidslivskriminalitet. Instansen legger vekt på at oppdagelsesrisikoen ventelig vil øke, noe som normalt fører til at risikoen for kriminalitet synker.

Politidirektoratet er likevel enig med Oslo politidistrikt i at en adgang til ransaking og beslag for Finanstilsynet og Konkurransetilsynet, ikke kan begrunne at Skatteetaten skal få tilsvarende virkemidler. Høringsinstansen mener de prinsipielle utfordringene knyttet til å overføre denne virksomheten fra politiet til Skatteetaten, bør utredes nærmere.

Politidirektoratet uttaler for det første at forslaget fraviker prinsippet om enhetspoliti som det gjennomgående, også i nærpolitireformen, er lagt til grunn at Norge skal ha. Høringsinstansen mener at forslaget om at Skatteetaten skal etterforske og foreta bevissikring medfører en særprioritering av skattesakene, utenfor det prioriteringsregime politiet og påtalemyndigheten har i dag.

Politidirektoratet uttaler for det andre at regler om bevissikring vil føre til at politimesteren fratas noe av den totale oversikten over den politivirksomhet som utøves i distriktet. Dette innebærer ifølge høringsinstansen en fare for at politioperasjoner på uønsket vis griper inn i hverandre. Instansen mener også at politimesteren fratas noe av den helhetlige styringen av politiressursene i sitt distrikt, både som følge av at Skatteetaten sitter på sine skjermede ressurser, og ved at Skatteetaten skal kunne kreve at politiet bistår ved bevissikringen.

Politidirektoratet uttaler også at det i de videre forarbeider må utredes nærmere hvilke kompe-

tansebehov det er i Skatteetaten for å ivareta etterforskningsrollen på en god måte. Høringsinstansen uttaler at det ved å skille ut en liten del av etterforskningen, åpnes for økt bevisforspillingsfare og svekket rettsikkerhet for vedkommende som utsettes for sikring/ransaking. Instansen viser til at politiet i mange saker vil foreta avhør av både direkte involverte og vitner. Ved behov pågripes også siktede i en ransakingsfase. Dette vil sikre at vedkommende ikke samkjører sine forklaringer, og gir siktede en større troverdighet for at forklaringen ikke er tilpasset med tanke på å unndra seg et straffeansvar. Politidirektoratet uttaler også at Skatteetaten antakelig ikke har kapasitet og kompetanse til å identifisere tekniske spor på ransakingsobjektet. Instansen uttaler at politiet fortsatt må håndtere fingeravtrykk, alternative sporkilder mv. på ransakingsstedet.

Politidirektoratet mener det bør vurderes nærmere om det er uproblematisk å benytte bevis sikret av Skatteetaten inn i en etterfølgende straffesak. Høringsinstansen uttaler at vernet mot selvinkriminering uthules, idet den skattepliktige har plikt til å forklare seg for Skatteetaten, men ikke til politiet.

Etter Politidirektoratets syn er det nødvendig å styrke politiet for å oppnå ytterligere resultater i etterforskning av skattesaker. Høringsinstansen uttaler at politiet kan se skattesaker i sammenheng med andre former for kriminalitet på en måte som Skatteetaten ikke kan gjøre:

«Etter Politidirektoratets oppfatning er en av hovedutfordringene med forslaget om å overføre politiets etterforskning for de avgrensede typer saker til Skatteetaten, innslaget av multi-kriminalitet. Forslaget om at Skatteetaten skal ta innledende bevissikring kan skape utfordringer for politiet i forhold til bevisforspillingsfare. Når kriminelle oppdager at de blir etterforsket for økonomisk kriminalitet, kan forklaringer samordnes og penger hvitvaskes. Politiet samordner ofte sin bevissikring med pågripelse og avhør. Denne muligheten har ikke Skatteetaten, og det bør den etter Politidirektoratets oppfatning heller ikke ha. Videre har påtalemyndigheten mulighet til å beslutte å fryse penger på egen kompetanse (hefte eller beslag). En slik hastekompetanse har ikke Skatteetaten.»

Politidirektoratet viser til at et utvalg i 2016 var delt i spørsmålet om Tolletaten skulle få etterforsknings- og påtalekompetanse. Høringsinstansen uttaler at de argumentene som taler mot å gi

Skatteetaten etterforskningskompetanse, veier tyngre for Skatteetaten enn for Tolletaten siden Skatteetaten har et større virksomhetsområde.

Politidirektoratet er enig med ØKOKRIM i at det bør belyses nærmere hvor mange saker som sanksjoneres med tilleggsskatt og hvor mange politianmeldelser Skatteetaten inngir.

Departementets vurderinger og forslag

Økonomisk kriminalitet er en stor utfordring for samfunnet. Skatteunndragelsene blir stadig mer komplekse og forekommer ofte samtidig med andre former for kriminalitet. Kriminelle aktører skjuler i større grad enn tidligere aktiviteten bak tilsynelatende lovlig virksomhet. Denne kriminalitetsutviklingen har som konsekvens at Skatteetaten oftere enn før mangler effektive virkemidler for å få opplysninger fra skattepliktige som selv ikke oppfyller sin opplysningsplikt. En adgang for Skatteetaten til å foreta bevissikring vil bidra til å avhjelpe dette.

Både Tilleggsskatteutvalget i 2003 og Skatteunndragelsesutvalget i 2009 foreslo at Skatteetaten skulle få adgang til bevissikring, uten at dette har blitt fulgt opp med forslag til lovendringer.

Departementet har i arbeidet med anmodningsvedtak fra Stortinget foretatt en ny vurdering av spørsmålet om skattemyndighetene bør få adgang til bevissikring. Redegjørelsen for reglene i konkurranseloven og verdipapirhandelloven viser at tilsynsmyndighetene kan gis begrenset adgang til inngripende tiltak som bevissikring dersom forholdene tilsier det. Etter departementets vurdering er forholdene i dag slik at skattemyndighetene bør få hjemmel til bevissikring på samme måte som Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.

I forarbeidene til bestemmelsen i konkurranseloven, Ot. prp. nr. 41 (1992–1993) punkt 6.6.5.2, er bevissikringsadgangen begrunnet med at det er vanskelig for myndighetene å finne bevis i offisielle regnskaper og ordinære arkiver. Det uttales:

«Erfaringsmessig finnes ikke bevis i offisielle regnskaper og dokumenter som oppbevares i bedriftenes ordinære arkiver. Bevisene finnes regelmessig i notater og opptegnelser som holdes utenfor bedriftens vanlige skriftlige materiale. De er dels blandet sammen med personlige dokumenter, f.eks. i private mapper, skuffer eller notisbøker. Bevisenes art gjør at de meget lett kan ødelegges når de berørte får den minste mistanke om at de vil bli gjenstand for kontroll.»

I forarbeidene uttales det videre at disse utfordringene er særegne for konkurransemyndighetene og at andre kontrollmyndigheter som oftest kan søke etter bevis i dokumenter som bedriftene plikter å utarbeide eller oppbevare. Samfunnsforholdene har endret seg siden disse forarbeidene ble skrevet. I dag er kriminalitetsbildet slik at Skatteetaten møter de samme utfordringene som konkurransemyndighetene.

Skatteetaten erfarer at den alvorlige skattekriminaliteten blir mer organisert og vanskeligere å avsløre. I mange tilfeller utarbeider de skattepliktige ikke regnskaper og andre pliktige dokumenter som skattemyndighetene trenger for å foreta kontroller og fastsette riktig skatt. Det forekommer også ofte at dokumentasjon på virksomhetenes omsetning er sammenblandet med personlige dokumenter på PC, nettbrett osv., eller finnes i materiale som holdes utenfor virksomhetenes vanlige arkiver. Når dokumentasjon lagres på denne måten, kan den enkelt ødelegges eller flyttes ved kontroll fra skattemyndighetene.

En bevissikringsadgang for Skatteetaten vil være i strid med utgangspunktet om at det er politiet, og ikke forvaltningen for øvrig, som kan bruke tvang i arbeidet med å avdekke og bekjempe kriminalitet. Dette reiser enkelte prinsipielle spørsmål om forholdet mellom Skatteetaten og politiet og mellom Skatteetaten og de skattepliktige.

Enkelte høringsinstanser har gitt uttrykk for at det ikke er mulig å sammenligne Skatteetaten med Konkurransetilsynet og Finanstilsynet ved vurderingen av om den bør få bevissikringsadgang.

Departementet er enig i at det er enkelte forskjeller mellom de tre nevnte etatene. Skatteetaten er en stor etat som forvalter et regelverk som gjelder for alle næringsdrivende og privatpersoner. En bevissikringsadgang for Skatteetaten kan dermed påvirke forholdet mellom Skatteetaten og politiet og mellom Skatteetaten og de skattepliktige på en sterkere måte enn bevissikringsadgangen for de andre etatene. Etter departementets vurdering tilsier likevel ikke dette i seg selv at Skatteetaten ikke bør få adgang til å sikre bevis ved tvang. Det avgjørende spørsmålet blir om behovet for bevissikring er tilstrekkelig stort til at det veier opp for ulempene det medfører, og om reglene om bevissikring kan utformes på en slik måte at de ivaretar de ulike hensynene som gjør seg gjeldende.

Ansvarsfordelingen mellom kontrollmyndighetene og politiet bygger på et utgangspunkt om at politiet skal behandle de alvorligste sakene. Skatte-

etaten anmelder mange saker om overtredelse av skattelovgivningen til politiet som kan foreta ransaking og beslag under etterforskningen.

Det er likevel slik at politiet på langt nær har kapasitet til å behandle alle brudd på skattelovgivningen. I skatteforvaltningsloven er det regler om administrativ ileggelse av tilleggsskatt som forutsetter at mange relativt sett alvorlige saker skal avgjøres av skattemyndighetene uten at de anmeldes til politiet. I Ot. prp. nr. 82 (2008–2009) punkt 9.3 er det uttalt at reaksjonen skjerpet tilleggsskatt skal være et alternativ til straffeforfølgelse når den skattepliktige har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt.

I årene 2015 til 2017 ila Skatteetaten ordinær tilleggsskatt i 3 393 saker om formues- og inntektsskatt, mens det ble benyttet skjerpet tilleggsskatt i 3 583 saker. I samme periode ble det anmeldt 627 saker til politiet. Det sistnevnte taller inkluderer også anmeldelser for overtredelse av merverdiavgiftsloven. Tallene gjelder saker om tilleggsskatt og anmeldelser som følge av kontroller Skatteetaten har gjennomført. Reaksjoner for manglende levering av oppgaver er dermed ikke inkludert i statistikken.

Skatteetaten må ha virkemidler som setter dem i stand til å behandle de sakene det er forventet at den skal løse. Etter departementets oppfatning kan Skatteetaten gis adgang til å sikre bevis ved tvang uten at det endrer den eksisterende ansvarsfordelingen mellom Skatteetaten og politiet. Skatteetaten skal gjennomføre skattekontroll. Bevissikring vil kunne være ett av virkemidlene etaten kan ta i bruk i den forbindelse. Skatteetaten skal videre avgjøre mange saker ved å ilegge tilleggsskatt, men de alvorligste sakene skal fremdeles anmeldes til politiet for etterforskning og straffeforfølgning.

Personvern hensyn taler mot at skattemyndighetene bør få adgang til bevissikring. Bevissikring er et sterkt inngrep i den private sfæren til den som utsettes for det. Det er på det rene at bevissikring utfordrer retten til privatliv som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. Departementet er likevel av den oppfatning at en bevissikringsadgang for Skatteetaten er så viktig for arbeidet med skatteunndragelser at det kan begrunne inngrepet i retten til privatliv. Etter departementets vurdering er derfor vilkåret om forholdsmessighet som følger av Grunnloven § 102 første ledd første punktum og EMK artikkel 8 oppfylt. Ved denne vurderingen har departementet lagt vekt på flere forhold.

For det første kan reglene utformes på en slik måte at bevissikring i praksis bare er et supple-

ment til andre, mindre inngripende kontrollmetoder når disse ikke er tilstrekkelige. Bevissikring vil dermed bare bli benyttet i få, alvorlige tilfeller der den opplysningspliktige unnlater å medvirke til alminnelig lovpålagt kontroll, eller det er grunn til å tro at den opplysningspliktige vil unnlate å medvirke til slik kontroll. Vilklårene for bevissikring kan knyttes opp til om det foreligger et mislighold av opplysningsplikten som rammes av bestemmelsene om tilleggsskatt. Ved bevissikring i hjemmet bør vilklårene være særlig strenge.

For det andre har departementet lagt vekt på at rettssikkerheten til de berørte kan ivaretas på en god måte. De berørte bør ha de samme rettssikkerhetsgarantier som gjelder ved ransaking og beslag etter straffeprosessloven, herunder at bevissikring skal besluttes av tingretten, at beslutningen kan påankes og at det ikke skal være adgang til å ta beslag i dokumenter som omfattes av taushetsplikt.

For det tredje kan det stilles krav om at bevissikringen gjennomføres på en så skånsom måte som forholdene tillater, og at politiet alltid skal bistå skattemyndighetene ved bevissikring i hjemmet. Disse kravene medfører at bevissikringen er så lite inngripende som mulig for de berørte.

Forholdet til Grunnloven § 102 første ledd annet punktum blir vurdert i punkt 16.3.4.

Departementet er på bakgrunn av dette av den oppfatning at skattemyndighetene bør få adgang til å foreta bevissikring. Bestemmelsen om bevissikring i skatteforvaltningsloven bør utformes etter mønster fra de tilsvarende bestemmelsene i konkurranseloven og verdipapirhandelloven. Det er likevel behov for enkelte tilpasninger som følge av enkelte særlige forhold som gjør seg gjeldende på skatteområdet. Vilklårene for bevissikring må knyttes til spørsmålet om den skattepliktige har overtrådt sine plikter på skatteområdet. Ettersom Skatteetaten er en etat med større nedslagsfelt enn Konkurransetilsynet og Finanstilsynet, bør det også vurderes om det skal stilles særlige krav om at bevissikring bare kan gjennomføres når det er et nødvendig og forholdsmessig inngrep.

Politidirektoratet har uttalt at det må utredes nærmere hvilke kompetansebehov det er i Skatteetaten for å ivareta etterforskningsrollen på en god måte. Høringsinstansen har påpekt at en ved å skille ut en liten del av etterforskningen, åpner for økt bevisforspillelsesfare og svekket rettssikkerhet for den som utsettes for bevissikringen. *Departementet* legger til grunn at Skatteetaten må utarbeide retningslinjer for bevissikring. Retningslinjene må ta for seg spørsmålet om

i hvilke tilfeller Skatteetaten skal benytte bevissikring og i hvilke tilfeller saksansvaret bør overlates til politiet fordi det foreligger mistanke om lovbrudd utenfor etatens ansvarsområde etc. Retningslinjene må også ta for seg spørsmålet om hvordan bevissikringen skal gjennomføres i praksis. Departementet foreslår at ikraftsettingen av regelverket utsettes til 1. juli 2019 for at Skatteetaten skal få tid til nødvendige forberedelser, jf. punkt 16.3.11.

NKKF har i sin høringsuttalelse tatt opp at de kommunale skatteoppkreverne bør få bevissikringsadgang. Bevissikringsadgang for skatteoppkreverne var ikke en del av høringen. De øvrige høringsinstansene har derfor ikke hatt foranledning til å uttale seg om dette spørsmålet. Etter *departementets* oppfatning er det på det nåværende tidspunktet ikke hensiktsmessig å vurdere om skatteoppkreverne skal få bevissikringsadgang.

16.3.3 Vilkår for bevissikring

Høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattemyndighetene skal kunne foreta bevissikring dersom det foreligger rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd (reglene om tilleggsskatt).

Departementet uttalte at bevissikring skal være et supplement til de alminnelige kontrollreglene som fortrinnsvis bør benyttes når det ikke er mulig å skaffe til veie opplysningene på annen måte. Departementet antok at bevissikring bare vil bli brukt i et lite antall tilfeller hvert år.

Høringsinstansenes merknader

Direktoratet for forvaltning og ikt, Næringslivets Hovedorganisasjon, Politidirektoratet, Regnskap Norge og Revisorforeningen mener vilklårene for bevissikring bør være strengere enn det departementet foreslår. Flere av disse høringsinstansene mener det ikke er samsvar mellom uttalelsene i høringsnotatet om at bevissikring bare skal brukes i et lite antall alvorlige tilfeller og de vilklårene som oppstilles i den foreslåtte bestemmelsen.

Norsk Øko-Forum mener de foreslåtte vilklårene for bevissikring er for strenge.

Regnskap Norge uttaler:

«Når det gjelder handlingens alvorlighetsgrad har vi merket oss at forslaget baserer seg på skatteforvaltningsloven § 14-3. Dette er hjem-

melen Skatteetaten anvender for å ilegge tilleggsskatt på objektivt skyldgrunnlag. Skatteetaten ilegger tilleggsskatt på objektivt skyldgrunnlag for nær sagt alle typer hendelige, uaktsomme eller bevisste feil. Bruker man skatteforvaltningsloven § 14-3 som terskel vil det i praksis ikke foreligge noen alvorlighetsgrense for når ransaking kan foretas.

Når det gjelder mistankens styrke merker vi oss at man foreslår sannsynlighetskravet «rimelig grunn til å anta». Dette er et lavere sannsynlighetskrav enn Politiets «skjellig grunn til mistanke» (mer enn 50 %) og innebærer derfor at Skatteetaten får hjemmel til ransaking og beslag også i tilfeller hvor det mest sannsynlig ikke er begått lovbrudd som kan gi tilleggsskatt.»

Regnskap Norge uttaler videre at begrepet «rimelig grunn til å anta» ikke er en innarbeidet juridisk størrelse og at det er høyst uklart hva som ligger i dette begrepet.

Regnskap Norge mener kombinasjonen av vilkårene om alvorlighetsgrad og mistankens styrke gir en altfor lav terskel for å foreta bevissikring. Høringsinstansen ser ingen grunn til at Skatteetaten skal ha videre hjemler enn politiet. Instansen mener en eventuell hjemmel om bevissikring bør kreve skjellig grunn til mistanke om lovbrudd som kan medføre frihetsstraff.

Revisorforeningen mener det i hvert fall må være krav om at det foreligger et forhold som kvalifiserer for skjerpet tilleggsskatt. I motsatt fall vil det ifølge denne høringsinstansen være adgang til å sikre bevis ved tvang også ved mindre overtredelse av skattelovgivningen.

Politidirektoratet har følgende innledende merknad til forslaget om å knytte vilkårene for bevissikring til reglene om tilleggsskatt:

«Etter Politidirektoratets vurdering innebærer det å knytte bevissikring opp mot reglene for tilleggsskatt ikke noen reell begrensning for Skatteetatens adgang til bevissikring. Det objektive vilkår for både straff og tilleggsskatt er de samme, og forskjellen er den subjektive siden (om det foreligger uaktsomhet/forsett). Hvorvidt det er tale om en handling som kan straffes eller ikke, beror ofte på etterforskning av den subjektive siden av saken. Den subjektive siden har man gjerne liten innsikt i før ransaking, og i så måte vet man ofte lite om saken burde bli behandlet i straffesakssporet eller skatteforvaltningssporet før ransakingen.»

Politidirektoratet opplyser at Kripos støtter forslaget om at det skal være adgang til bevissikring når det er rimelig grunn til å anta det foreligger overtredelse av reglene om tilleggsskatt. Direktoratet viser på den annen side til at Oslo politidistrikt mener det foreslåtte mistankekravet er for lavt. Oslo politidistrikt uttaler:

«Departementet legger i høringsnotatet til grunn at bevissikring fra skatteetaten er mindre belastende enn ransaking. Vår erfaring er at for den som utsettes for inngrepet vil terminologien være av liten betydning.

[...]Straffeprosesslovens vilkår for å bruke tvangsmidler er at det må foreligge skjellig grunn til å mistenke det aktuelle lovbruddet. OPD forstår «rimelig grunn» til å innebære et lavere krav til mistanke. OPD vurderer den foreslåtte terskelen for å bruke bevissikring som for lav. Vi viser til det som er sagt innledningsvis om at skatteetatens nedslagsfelt er samtlige virksomheter og borgere i Norge.

OPD mener at ransaking etter en lavere terskel for tvangsmiddelbruk er problematisk på prinsipielt grunnlag ut fra et rettssikkerhetsperspektiv og hva som er etablert i norsk rett. Særlig når resultatet kan være en pønal reaksjon som tilleggsskatt.»

Politidirektoratet er enig i Oslo politidistrikts uttalelse. Høringsinstansen kan vanskelig se at det utgjør noen forskjell om saken innledes i skatteforvaltningssporet eller straffesporet, all den tid de alvorligste sakene ventelig blir overført til politiet. Instansen mener man bør vente med å ta stilling til vilkårene for bevissikring til det 1. oktober 2018 kommer en rapport fra en arbeidsgruppe nedsatt av Riksadvokatembetet, som gjennomgår kontrolletatens anmeldelsesinstruksjer og spesielt vurderer hvilke saker som bør behandles i tilleggsskattesporet og i straffesakssporet.

Direktoratet for forvaltning og ikt uttaler:

«I høringsnotatet antas det at «bevissikring bare vil bli aktuelt i et lite antall tilfeller hvert år». Vi antar bruken primært vil gjelde alvorlige tilfeller. Vårt inntrykk er således at forslaget til lovtekst synes å gå vesentlig lenger enn hva motivene begrunner. Vi foreslår at man justerer bestemmelsen, slik at den bedre speiler den tiltenkte bruken, jf. at bestemmelsen – som notatet påpeker – griper inn i borgernes rett til privatliv, jf. Grunnloven § 102 og EMK art. 8.»

Næringslivets Hovedorganisasjon mener det bør oppstilles vilkår om at bevissikring bare skal kunne gjennomføres når det er tilstrekkelig grunn til det, og at bevissikring ikke skal kunne brukes når det etter sakens art og forholdene ellers vil være et uforholdsmessig inngrep. Denne høringsinstansen viser til at det gjelder et slikt krav ved ransaking og beslag etter straffeprosessloven. Høringsinstansen mener at bevissikring fra Skatteetaten vil være tilnærmet samme type inngrep som ransaking og beslag. Instansen mener derfor at de samme vilkårene om nødvendighet og forholdsmessighet av inngrepet bør gjelde.

Norsk Øko-Forum som mener de foreslåtte vilkårene for bevissikring er for strenge, uttaler følgende om vilkåret om at reglene om tilleggsskatt er overtrådt:

«Bestemmelsen [...] er utformet etter mønster fra konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5. Av lovtolkningsmessige og håndhevelsesmessige grunner mener vi bestemmelsen i skatteforvaltningsloven bør være mest mulig lik disse bestemmelsene som allerede har virket en tid. I disse lovene gjelder adgangen til å foreta bevissikring «ved brudd på loven ...» og ved «overtredelse av bestemmelse i ...», mens vilkårene for bevissikring etter skatteforvaltningsloven knyttes til reglene om tilleggsskatt og til mistanke om overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3. Det kan etter dette synes å være en høyere terskel for å kunne foreta bevissikring etter skatteforvaltningsloven enn etter konkurranseloven og verdipapirhandelloven, noe vi er spørrende til.»

Norsk Øko-Forum uttaler om mistankevilkåret:

«Etter forslaget skal det stilles samme krav til mistanke som i konkurranseloven og verdipapirhandelloven, selv om det etter skatteforvaltningsloven § 10-4 ikke er noe krav til mistanke for at skattemyndighetene skal kunne iverksette ordinær skattekontroll. Selv om reglene om bevissikring er mer inngripende enn alminnelig skattekontroll, kan det forsvares at det ikke bør være et mistankekrav når vilkåret skal være overtredelse av reglene om tilleggsskatt, som kan synes å ha en høyere terskel enn overtredelse av loven.»

Departementets vurderinger og forslag

Bestemmelsen om bevissikring må angi hvilken lovovertrødelse som skal utløse bevissikring (kriminalitetsvilkåret) og hvilken mistanke som eventuelt må foreligge for at bevissikringen skal kunne gjennomføres (mistankevilkåret). Departementet vurderer først kriminalitetsvilkåret.

Hensynet til den skattepliktiges rettssikkerhet taler for at kriminalitetskravet bør være strengt. I de tilsvarende bestemmelsene i konkurranse-loven og verdipapirhandelloven er terskelen likevel ikke veldig høy. Etter konkurranseloven § 25 er det bevissikringsadgang «ved brudd på loven eller vedtak i medhold av loven», mens verdipapirhandelloven § 15-5 krever at det foreligger overtrødelse av «bestemmelse i kapittel 3, jf. forskrift gitt i medhold av slik bestemmelse». Kapittel 3 som bestemmelsen viser til, inneholder generelle atferdsbestemmelser ved behandling av finansielle instrumenter.

På skatteområdet er den skattepliktiges opplysningsplikt et grunnleggende prinsipp. Skattemyndighetene er avhengig av å få opplysninger fra den skattepliktige for at skattefastsettingen skal bli korrekt. Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at den skattepliktige som skal levere skattemelding, skal gi Skatteetaten riktige og fullstendige opplysninger og bidra til at skatteplikten blir klarlagt.

Tilleggsskatt ilegges den skattepliktige som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller unnlater å gi opplysninger, når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. § 14-3 første ledd. Tilleggsskatt ilegges i utgangspunktet på objektivt grunnlag. Tilleggsskatt skal likevel ikke ilegges når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig, jf. § 14-3 annet ledd. Straffeloven § 378 har regler om skattesvik som har de samme objektive vilkårene som reglene om tilleggsskatt. Skattesvik kan straffes med bot eller fengsel inntil to år.

Departementet foreslo i høringsnotatet å knytte vilkårene for bevissikring til reglene om opplysningsplikt og tilleggsskatt. Departementet foreslo nærmere bestemt at bevissikring skal kunne foretas dersom det foreligger en overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3 (reglene om tilleggsskatt).

Enkelte høringsinstanser har uttalt at dette vilkåret ikke er strengt nok. Departementet viser i den forbindelse til at reglene om tilleggsskatt og skattesvik har de samme objektive vilkårene. For så vidt gjelder den objektive siden av saken har det derfor liten betydning om vilkårene

for bevissikring knytter seg til det ene eller andre regelverket. Tilleggsskatt er den av de to sanksjonene som Skatteetaten kan ilegge selv.

Revisorforeningen mener det i hvert fall må være krav om at det foreligger et forhold som kvalifiserer for skjerpet tilleggsskatt. *Departementet* påpeker i den forbindelse at det er kravet til utvist skyld som avgjør om et forhold kan sanksjoneres med tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller straff etter bestemmelsen om skatte-svik. Som Politidirektoratet påpeker i sin høringsuttalelse, er den subjektive siden av saken noe man gjerne har liten innsikt i før kontrollen finner sted. Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å knytte vilkårene for bevissikring til spørsmålet om hvilken grad av skyld den skattepliktige har utvist.

Departementet fastholder på denne bakgrunnen forslaget fra høringsnotatet om at bevissikring skal kunne foretas når «det foreligger en overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3», jf. forslag til ny § 10-15 første ledd første punktum.

For det andre må det tas stilling til hvilken mistanke som eventuelt må foreligge for at bevissikring skal kunne gjennomføres.

Skatteforvaltningsloven § 10-4 stiller ikke krav til mistanke for at skattemyndighetene skal kunne iverksette ordinær skattekontroll. *Norsk Øko-Forum* foreslår at det samme bør gjelde ved bevissikring. *Departementet* kan ikke slutte seg til dette forslaget. Bevissikring er et inngripende virkemiddel som Skatteetaten ikke bør kunne ta i bruk på objektivt grunnlag. Spørsmålet blir derfor hvor sterk mistanke om opplysningssvikt som skal kreves.

Hensynet til de opplysningspliktiges rettssikkerhet taler for at mistanken bør være sterk. Jo høyere grad av sannsynlighet for opplysningssvikt som kreves, desto lavere blir risikoen for at det foretas bevissikring hos noen som ikke har brutt opplysningsplikten. Kravet til sannsynlighet kan likevel ikke settes for høyt ettersom formålet med reglene nettopp er å avklare om det foreligger lovbrudd eller ikke.

Straffeprosessloven § 192 stiller krav om «skjellig grunn til mistanke» for at politiet skal kunne gjennomføre ransaking, det vil si et krav om sannsynlighetsovervekt. Et slikt krav vil etter departementets vurdering være for strengt for skattemyndighetenes del. Tilleggsskatteutvalget inntok det samme standpunktet i NOU 2003:7 punkt 12.2.3.2. Departementet legger til grunn at bevissikring fra en kontrollstat som Skatteetaten, normalt vil være noe mindre inngripende enn at

politiet foretar ransaking og beslag. Ved ransaking og beslag er det innledet straffesak etter straffeprosessloven. Dette kan forsvare et noe lavere krav til mistanke etter skatteforvaltningsloven enn straffeprosessloven.

I konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 er det krav om at det foreligger «rimelig grunn til å anta» at lovene er overtrådt før bevissikring kan settes i verk. Det innebærer at det ikke er nødvendig med sannsynlighetsovervekt for lovbrudd, jf. Ot.prp. nr. 6 (2003–2004) punkt 9.3. Det er nok at myndighetene har indikasjoner på ulovligheter.

Departementet foreslår at bevissikringsreglene i skatteforvaltningsloven skal ha det samme kravet til mistanke som konkurranseloven og verdipapirhandelloven. Kravet om at det må være «rimelig grunn til å anta» at det foreligger overtredelse av reglene om tilleggsskatt, fremgår av forslaget til skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd første punktum.

Departementet la i høringsnotatet til grunn at bevissikring skal være et supplement til de alminnelige kontrollreglene. Flere høringsinstanser har påpekt at det ikke er samsvar mellom denne forutsetningen og de vilkårene som oppstilles i lovteksten. *Næringslivets hovedorganisasjon* har foreslått at bevissikring bare skal kunne gjennomføres når det er tilstrekkelig grunn til det, og at bevissikring ikke skal kunne brukes når det etter sakens art og forholdene ellers vil være et uforholdsmessig inngrep. Straffeprosessloven § 170 a har bestemmelser om dette som gjelder ved ransaking og beslag.

Departementet er enig med *Næringslivets Hovedorganisasjon* i at det bør gjelde et krav om at bevissikring etter skatteforvaltningsloven bare bør kunne brukes når det er tilstrekkelig grunn til det og det ikke vil være et uforholdsmessig inngrep. Departementet foreslår derfor at det i skatteforvaltningsloven § 10-15 annet ledd tas inn bestemmelser om det etter mønster fra straffeprosessloven § 170 a.

Ved vurderingen av om det er «tilstrekkelig grunn» til å ta i bruk bevissikring, må det tas hensyn til at skattemyndighetene kan foreta alminnelig skattekontroll uten å bruke tvang, jf. skatteforvaltningsloven § 10-4. Departementet legger til grunn at bevissikring i første rekke skal benyttes når det ikke er mulig å skaffe til veie opplysningene i medhold av § 10-4. Det kan likevel ikke gjelde noe absolutt krav om at skattemyndighetene skal ha prøvd å gjennomføre alminnelig skattekontroll før de tar i bruk bevissikring. Omstendighetene i den konkrete saken kan være

slik at det er grunn til å velge bevissikring uten at den alminnelige kontrollhjemmelen er forsøkt benyttet.

Departementet legger videre til grunn at kravet om at bevissikring «etter sakens art eller forholdene for øvrig» ikke må være et «uforholdsmessig inngrep», vil være særlig aktuelt ved bevissikring i bolig. Etter § 10-4 kan Skatteetaten ikke foreta kontroll i private hjem, med mindre det utøves næringsvirksomhet derfra. Denne bestemmelsen er et utslag av at kontroller i private hjem er mer inngripende enn andre kontroller. Det tilsier også at Skatteetaten ikke bør benytte reglene om bevissikring i bolig ved mindre alvorlige overtredelser i skattelovgivningen.

Konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 har ikke tilsvarende bestemmelser som de som foreslås i skatteforvaltningsloven § 10-15 annet ledd. Særreglene i skatteforvaltningsloven kan begrunnes med de faktiske forskjellene det er mellom Skatteetaten på den ene siden og Konkurransetilsynet og Finanstilsynet på den andre siden. Skatteetaten kontrollerer et relativt stort antall objekter hvert år. Skatteetatens virksomhet retter seg også i større grad mot private parter enn de andre etatenes virksomhet. Det kan derfor argumenteres for at Skatteetaten bør ha noe snevrere adgang til å gjennomføre bevissikring enn Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd første punktum og annet ledd.

16.3.4 Hvilke steder det skal kunne søkes etter bevis

Høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattemyndighetene skal kunne søke etter bevis i lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder. Det skal ifølge forslaget også være adgang til å foreta bevissikring i bolig. Ved bevissikring i bolig er det et vilkår at det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.

Høringsinstansenes merknader

Politidirektoratet mener ransaking av private hjem bør være forbeholdt politiet. Denne høringsinstansen ser at mulighetene for å unndra seg kontroll gjennom å oppbevare dokumentasjon mv. på bopel, er til stede. Instansen mener likevel at de sakene der det er behov for bredere bevissikring i form av ransaking på bopel, bør tilligge politiet.

Politidirektoratet mener videre at beviskravet ved bevissikring i bolig er for lavt. Denne høringsinstansen anerkjenner likevel at å senke terskelen sammenlignet med det som følger av straffeprosessloven, vil gjøre reglene mer effektive, og vil redusere mulighetene for å unndra seg kontroll. Denne høringsinstansen viser til Oslo politidistrikt som uttaler:

«Bevissikring hos private kan – i saker mot private skattytere – alltid gjennomføres i private hjem fordi det alltid vil være «særlig grunn til å anta» at det er der bevisene finnes. OPD er enig i at det relevante stedet å søke etter bevis er der det er «særlig grunn til å anta» at slike finnes. En tilsvarende bestemmelse finnes i straffeprosessloven § 192 tredje ledd nr. 3. OPD kan imidlertid ikke se at det er tilstrekkelig grunn til å fravike kravet til skjellig grunn slik det er oppstilt i straffeprosessloven»

Departementets vurderinger og forslag

Konkurranseloven § 25 fastsetter at Konkurransetilsynet kan få adgang til «lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder» der det kan finnes bevis. Verdipapirhandelloven § 15-5 gir Finanstilsynet tilgang til «lokaler, eiendommer og andre oppbevaringssteder».

Departementet foreslår at skatteforvaltningslovens bestemmelse om hvor man skal kunne søke etter bevis skal utformes på samme måte som bestemmelsen i konkurranseloven, jf. forslaget til bestemmelse i § 10-15 første ledd første punktum.

Både etter konkurranseloven og verdipapirhandelloven er det adgang til å foreta bevissikring i bolig dersom det er «særlig grunn til å anta» at bevis oppbevares der. I forarbeidene til konkurranseloven, Ot. prp. nr. 6 (2003–2004) punkt 9.3.4, er det uttalt at det skjerpede beviskravet for kontroll i boliger er et resultat av en avveining av hensynet til effektiv håndheving av lovgivningen, og hensynet til borgernes behov for beskyttelse av og respekt for sitt privatliv. Forarbeidene gjør rede for at Konkurransetilsynet i praksis har erfart at bevis for lovovertrедelser har blitt oppbevart i hjemmene til sentrale aktører, samtidig som bevissikring i private hjem ansees å være et større inngrep i den private rettssfære enn bevissikring hos et foretak.

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet om at det også etter skatteforvaltningsloven skal være adgang til å foreta bevissikring i bolig dersom det er «særlig grunn til å anta»

at bevis oppbevares der, jf. forslag til bestemmelse i § 10-15 første ledd annet punktum. Departementet viser til punkt 16.3.2 der det fremgår at det også i skattesaker forekommer at bevis oppbevares i hjemmet og at det dermed er behov for å kunne sikre bevis der. Uten en adgang til å sikre bevis i bolig, vil det bli for enkelt for den som bevisst ønsker å unndra opplysninger, å skjule disse for skattemyndighetene.

Samtidig er det på det rene at bevissikring i boliger er et sterkt inngrep i den private rettssfære. Vilkåret om at det må foreligge særlig grunn til å anta at bevis oppbevares i hjemmet, kommer derfor i tillegg til vilkåret om at det må være rimelig grunn til å anta at det foreligger opplysningssvikt som kan føre til skattemessige fordeler. Vilkåret gjør at skillet mellom bevissikring hos foretak og bevissikring i hjemmet blir tydelig, jf. Ot.prp. nr. 6 (2003–2004) punkt 9.3.4.

Politidirektoratet og Oslo politidistrikt gir uttrykk for at høringsnotatets terskel for å søke etter bevis i bolig er for lav. Departementet påpeker i den forbindelse at det i 16.3.3 foreslås en bestemmelse om at bevissikring ikke kan brukes dersom det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep. Departementet legger som nevnt til grunn at denne bestemmelsen, som altså er ny sammenlignet med forslaget i høringsnotatet, er særlig viktig i saker der det er spørsmål om å sikre bevis i boliger.

Adgangen til å foreta bevissikring i bolig gjelder selv om det ikke drives næringsvirksomhet derfra. Regelen om bevissikring skiller seg på dette punktet fra det som gjelder ved alminnelig skattekontroll etter § 10-4. Det er hensynet til effektiv håndheving av reglene som tilsier dette. Ved vurderingen av om bevissikring skal kunne foretas i private hjem der det ikke drives næringsvirksomhet, har departementet også sett hen til kravet om at bevissikring skal besluttes av tingretten, og at politiet alltid skal være til stede ved bevissikring i hjemmet.

Departementet vurderer i punkt 16.3.7 spørsmålet om politiet skal bistå skattemyndighetene ved bevissikring i bolig.

Det følger av Grunnloven § 102 at: «Husransakelse må ikke finne sted, unntatt i kriminelle tilfeller.» Det er antatt at bestemmelsen oppstiller et absolutt vern mot inngrep som er å anse som «[h]usransakelse», med mindre det foreligger «kriminelle tilfeller», jf. Prop. 68 L (2015–2016) s. 34. Det er klart at ransaking etter straffeprosessloven utgjør «[h]usransakelse» i bestemmelsens forstand. Departementet antar at det samme gjel-

der bevissikring etter reglene som foreslås i dette høringsnotatet. Spørsmålet blir derfor om vilkåret om «kriminelle tilfeller» er oppfylt.

I Stub, Tilsynsforvaltningens kontrollvirksomhet (2011) s. 132, er det antatt at Grunnloven § 102 bygger på et materielt straffebegrep. Dette innebærer at også andre saker enn om straff i straffelovgivningens forstand, kan utgjøre «kriminelle tilfeller». På den annen side er det antatt at husundersøkelser av mer forvaltningsmessig karakter ikke er å anse som «kriminelle tilfeller», jf. Andenæs, Statsforfatningen i Norge (10. utg. ved Fliflet, 2006) s. 408–409. Det avgjørende synes derfor å være hvor alvorlig forholdet man undersøker er.

Stub s. 136 oppstiller i den forbindelse to vilkår for at forvaltningssaker kan omfattes av unntaket for kriminelle tilfeller.

For det første kreves det at det er tale om en sak der det er adgang til å ilegge en pønalt begrunnet sanksjon, ikke bare en reaksjon som har en annen begrunnelse. Saker om tilleggsskatt oppfyller dette kravet. Tilleggsskatt er en pønalt begrunnet sanksjon for brudd på opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven. Som nevnt i punkt 16.3.2 er opplysningsplikten helt nødvendig for at skattesystemet skal fungere, og de objektive vilkårene for tilleggsskatt er de samme som de objektive vilkårene for skattesvikt etter straffeloven. Det er forutsatt at tilleggsskatt skal brukes i stedet for straff i mange relativt sett alvorlige saker. Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelen som er eller kunne vært oppnådd som følge av opplysningssvikten.

For det andre må det foretas en konkret vurdering der behovet for undersøkelser veier tyngre enn de hensynene de griper inn i. På den ene siden innebærer bevissikring et betydelig inngrep i den enkeltes privatliv. På den andre siden er skatteunndragelser et samfunnsskadelig lovbrudd som det er vanskelig å oppdage. Bevissikring skal i første rekke brukes i tilfeller der den skattepliktige ikke har bidratt til å oppfylle sin opplysningsplikt. Behovet for å foreta bevissikring er derfor stort.

Det stilles krav til bevissikringen. Bevissikring kan bare brukes når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevissikring kan ikke brukes når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep. Ved bevissikring i hjemmet er det et vilkår om at det er «særlig grunn» til å tro at det oppbevares bevis der. Videre er det mulig å utforme reglene om gjennomføring av bevissikringen på en slik måte at bevissikringen blir så skån- som mulig.

Etter departementets vurdering er derfor de bevissikringsreglene som foreslås i denne proposisjonen, forenlige med Grunnloven § 102.

Stub uttaler at Grunnloven neppe er til hinder for at Konkurransetilsynet foretar bevissikring hjemme hos en ansatt i en sak om overtredelse av konkurranseloven. Skatteforvaltningslovens bestemmelse om bevissikring er utformet etter mønster fra bestemmelsen i konkurranseloven.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd første og annet punktum.

16.3.5 Hvem bevissikring kan rettes mot – særlig om bevissikring hos tredjeparter

Høringsnotatet

Departementet uttalte i høringsnotatet at det er på det rene at bevissikring skal kunne foretas hos den skattepliktige som mistenkes for å ha overtrådt reglene om tilleggs-skatt.

Departementet vurderte i tillegg om det bør være adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter. Departementet foreslo at det skal være adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter som ledd i saken mot den skattepliktige. Det betyr at Skatteetaten kan sikre bevis hos en tredjepart fordi han eller hun har relevante opplysninger om den skattepliktige som kontrolleres. Departementet mente på den annen side at det ikke bør være adgang til å foreta bevissikring hos en tredjepart som ledd i en sak mot tredjeparten selv. Det betyr at det ikke kan sikres bevis hos en tredjepart i en sak der det kontrolleres om tredjeparten har overtrådt sin plikt til å gi opplysninger om den skattepliktige.

Høringsinstansenes merknader

Byggenæringens Landsforening, Næringslivets Hovedorganisasjon, Skattedirektoratet, Senter for skatteforskning og Skatterevisorenes Forening støtter forslaget om at det skal være adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter som ledd i kontrollen av den skattepliktige. Disse høringsinstansene viser til at tredjeparter har opplysninger som er sentrale for beskatningen og at det er fare for at skattepliktige kan unndra opplysninger ved å oppbevare dem hos tredjeparter.

Politidirektoratet og Regnskap Norge er på den annen side negativ til at det skal være bevissikringsadgang hos tredjeparter.

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler blant annet:

«Viktig dokumentasjon befinner seg ofte andre steder enn som del av regnskapsmateriale eller hos den skattepliktige selv. En regel om bevissikring vil kunne undergraves dersom skattepliktige kan unndra seg bevissikring ved å oppbevare materialet hos andre.

Skattedirektoratet uttaler:

«Etter vår oppfatning er det nærliggende at illojale skattepliktige kan unndra opplysninger ved å plassere disse hos tredjeparter. Bevissikring hos tredjepart som ledd i kontroll av den skattepliktige, er derfor nødvendig for at reglene skal håndheves effektivt. Tredjeparter spiller ofte en sentral rolle ved beskatningen av den skattepliktige og kan oppbevare dokumentasjon som er relevant for beskatningen. Særlig gjelder det der det foreligger en tilknytning mellom tredjeparten og den skattepliktige [...]»

Byggenæringens Landsforbund og *Næringslivets Hovedorganisasjon* uttaler at det er særlig viktig at taushetsplikten overholdes når det gjennomføres bevissikring hos tredjeparter.

Skatterevisorenes forening uttaler at det bør drøftes nærmere hvem som kan være tredjepart etter reglene om bevissikring, herunder om familie, nærmeste krets, aksjonærer eller styremedlemmer omfattes.

Politidirektoratet uttaler:

«Etter Politidirektoratets vurdering er tredjemannransakinger så vidt inngripende, at man kan stille spørsmål om dette uansett burde vært forbeholdt politiet. Eksempelvis bør ransaking på advokatkontor, med de prosedyrer som i dag gjelder, være politiets oppgave.»

Politidirektoratet opplyser at Kripos har uttalt seg om bevissikringsadgang hos tredjeparter:

«Kripos uttaler i sitt høringsinnspill at en mulig løsning kan være et regelverk hvor Skatteetaten ikke får anledning til å foreta bevissikring i tredjeparters private hjem, men at dette bare kan gjøres i saker som etterforskes av politiet. Kripos viser imidlertid at det foreligger et klart behov for Skatteetaten til å kunne foreta bevissikring hos tredjeparter, og at en slik begrensning i Skatteetatens adgang til bevissikring kan

medføre at muligheten til håndheving av Skatteetatens kontrolloppgaver ikke blir effektiv innenfor arbeidslivskriminaliteten. Kripos viser til at man risikerer et lite effektivt regelverk, og bemerker at et regelverk uten adgang til bevissikring hos tredjeparter kan skape uheldige avgrensingsproblemer rundt hvem bevissikring kan foretas hos.»

Politidirektoratet viser videre til at Oslo politidistrikt uttaler:

«Lovteksten utpeker så vidt vi kan se ikke noe subjekt. Den viser ikke til noen, et foretak, en skatteyter eller en tredjemann e.l. Slik forslaget er formulert er skatteetatens hjemmel for bevissikring for vid.

I tillegg kommer at skatteetaten kan kreve at politiet sikrer et «åsted» inntil rettens beslutning om bevissikring er fattet. Konsekvensen kan da bli at politiet med denne hjemmelen pålegges å hindre en privatperson og dennes familiemedlemmer å besøke eget hjem, uten at de alminnelige vilkårene for bruk av tvangsmidler er tilstede. Vi ser flere betenkeligheter ved å innføre en slik ordning, både for dem saken gjelder og for tredjeparter.»

Oslo politidistrikt gir også uttrykk for at det ut fra høringsnotatet og forslaget til lovtekst er vanskelig å se hvem som kan være tredjeparter. Høringsinstansen viser til prinsippet om at man må ha klar hjemmel for å utsette borgerne for inngrep og uttaler at forslaget bør omformuleres.

Regnskap Norge uttaler:

«Regnskap Norge støtter ikke forslaget om at Skatteetaten skal gis hjemmel til ransaking hos en tilnærmet ubegrenset krets av tredjeparter etter skatteforvaltningsloven § 10-2. [Bestemmelsen] lyder: «Enhver tredjepart plikter etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt» En ransakingshjemmel basert på en slik åpen plikt hos alle tredjeparter er etter vårt syn ikke forsvarlig. En eventuell hjemmel om bevissikring hos tredjepart bør i tilfelle begrenses til ledelse og nærstående.»

Tre høringsinstanser har uttalt seg om spørsmålet om det bør være adgang til å foreta bevissikring hos en tredjepart som ledd i en sak mot tredjeparten selv.

Skattedirektoratet er enig i vurderingen i høringsnotatet. Denne høringsinstansen uttaler at

den ikke kan se at det foreligger behov for å sikre bevis for å undersøke om en tredjepart selv har oppfylt sine plikter etter loven.

Norsk Øko-Forum og *Senter for skatteforskning* mener på den andre siden at det bør være bevissikringsadgang i slike tilfeller.

Norsk Øko-Forum uttaler blant annet:

«Opplysningsplikten for tredjeparter er svært sentral for etterlevelsen av skattereglene og den blir stadig viktigere med flere opplysningspliktige tredjeparter. Det er også nær sammenheng mellom den skattepliktiges kostnader og kontrollen av denne og av innrapporteringsplikten for eksempel av lønnskostnader og av utbetalinger til selvstendige oppdragstakere, av utbytte eller naturalytelser til ledende ansatte eller aksjonærer, samt at det kamoufleres lønn ved bruk av fiktive underleverandører som sender fiktive fakturaer (såkalt arbeidslivskriminalitet). Erfaringer viser at omfanget av dette er stort, og det er svært krevende å avdekke slike forhold i praksis. Det er nettopp på disse områdene behovet for egne hjemler for bevissikring for Skatteetaten har aktualisert seg. Formelt sett fremstår dette som transaksjoner med tredjeparter, og en begrensning i adgangen til å foreta bevissikring hos tredjeparter vil kunne føre til at skattemyndighetene ikke vil kunne avdekke slike alvorlige skatteunndragelser og annen alvorlig økonomisk kriminalitet eller arbeidslivskriminalitet.»

Senter for skatteforskning uttaler:

«Departementets begrunnelse [for ikke å foreslå bevissikringsadgang overfor tredjeparter] er at et slikt behov ikke er godtgjort. Det er etter vårt syn naturlig at behovet ikke er godtgjort da informasjon som kunne godtgjort et slikt behov ofte er skjult. Det ligger derfor i sakens natur at et slikt behov kun vil bli dokumentert ved at man får adgang til å undersøke om tredjepart har oppfylt sin opplysningsplikt. Vi mener at hensynet til skattesystemets virkemåte og finansiering av den norske velferdsstaten er så viktige hensyn at vi foreslår at det gis adgang til bevissikring hos tredjepart ved mistanke om brudd på dennes opplysningsplikt.»

Departementets vurderinger og forslag

Det er på det rene at bevissikring bør kunne foretas hos den skattepliktige som mistenkes for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som

kan føre til skattemessige fordeler. Det er mer usikkert om det også bør være adgang til å sikre bevis hos tredjeparter.

Tredjeparter har en betydelig mengde informasjon som har betydning for den skattepliktiges skattefastsetting. Tredjeparter har etter skatteforvaltningsloven en helt sentral rolle for beskatningen. Reglene i kapittel 7 pålegger ulike tredjeparter som arbeidsgivere, banker osv. plikt til ukrevet å gi opplysninger om den skattepliktige etter nærmere bestemte regler. I § 10-2 er det en adgang for skattemyndighetene til å be om opplysninger fra tredjeparter som kan tenkes å ha informasjon om den skattepliktige. I § 10-5 er det regler om stedlig kontroll som også gjelder hos tredjeparter.

Spørsmålet om det skal være adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter kan deles opp i to underspørsmål. For det første må det tas stilling til om det skal være adgang til bevissikring hos tredjeparten som ledd i skattesaken mot den skattepliktige, altså om tredjeparten skal underlegges bevissikring fordi vedkommende sitter med relevante opplysninger om en annen person. For det andre må det tas stilling til om det skal være adgang til å sikre bevis hos tredjeparten som gir grunnlag for å vurdere om tredjeparten har brutt forpliktelsene sine. Det er da tredjeparten selv, ikke en annen skattepliktig, som er gjenstand for Skatteetatens undersøkelser.

Departementet vurderer først spørsmålet om bevissikring hos tredjepart, herunder tredjeparts bolig, som ledd i kontroll av en annen skattepliktig.

Etter konkurranseloven § 25 er det adgang til slik bevissikring. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 6 (2003–2004) s. 163, uttalte departementet at det antar at bevissikring hos noen som ikke er involvert i lovbruddet, ikke vil være særlig praktisk, blant annet fordi loven har andre regler om opplysningsplikt for tredjeparter. Departementet viste videre til at bevisene er skjøre og at faren for bevisforspillelse ikke gjør seg gjeldende i like stor grad hos tredjeparter. Departementet mente likevel til at et forbud mot bevissikring hos tredjeparter kan skape avgrensingsproblemer og konkluderte derfor med at bevissikring hos tredjeparter skal være tillatt når det er behov for dette.

Departementet legger som et utgangspunkt til grunn at mange av de samme hensynene for og mot å tillate bevissikring hos tredjeparter gjør seg gjeldende også på skatteområdet. Det er imidlertid en praktisk viktig forskjell mellom bevissikring etter konkurranseloven og skatteforvaltningsloven. Tredjeparter spiller en sentral rolle ved

beskatningen av den skattepliktige og kan ha betydelige mengder dokumentasjon som er relevant for beskatningen. I mange tilfeller er det nær sammenheng mellom tredjeparter og den skattepliktige, for eksempel forholdet mellom et aksjeselskap og aksjonær eller daglig leder. Det er derfor grunn til å anta at bevissikring hos tredjeparter vil være mer praktisk for Skatteetaten enn det konkurranselovens forarbeider legger opp til for Konkurransetilsynets del. Hensynet til effektiv håndheving av lovgivningen taler da for at det skal være adgang til bevissikring.

Samtidig er det slik at jo oftere Skatteetaten kan gjøre bruk av bevissikring som virkemiddel, desto sterkere gjør de hensynene som taler mot ordningen seg gjeldende, først og fremst hensynet til privatlivets fred. Mothensynene er særlig sterke når det er tale om å sikre bevis i tredjeparts hjem.

Høringsuttalelsene fra *Næringslivets Hovedorganisasjon* og *Skattedirektoratet* på den ene siden, og *Politidirektoratet*, og *Regnskap Norge* på den andre siden, illustrerer de motstridende hensynene som gjør seg gjeldende.

Departementet viderefører i denne proposisjonen forslaget fra høringsnotatet om at skattemyndighetene bør ha adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter som ledd i kontrollen av den skattepliktige. Den foreslåtte bestemmelsen i skatteforvaltningsloven § 10-15 skiller derfor i utgangspunktet ikke mellom bevissikring for å lete etter bevis hos den skattepliktige og bevis hos tredjeparter. Bevissikringsadgangen hos tredjepart gjelder på samme måte som ved bevissikring hos den skattepliktige, i lokaler og eiendommer, herunder bolig, transportmidler og andre oppbevaringssteder.

Etter straffeprosessloven § 192 tredje ledd bokstav c kan ransaking hos tredjepart bare foretas dersom det er særlig grunn til å anta at mistenkte kan pågripes der, eller at det kan finnes bevis eller ting der som kan beslaglegges eller som det kan tas heftelse i. Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd annet punktum skal tas inn en lignende bestemmelse om at bevissikring bare kan foretas hos tredjepart når det er «særlig grunn til å anta» at det oppbevares bevis der. Det finnes ikke noe tilsvarende kvalifikasjonskrav ved alminnelig skattekontroll hos tredjepart etter § 10-4. Det er bevissikringens inngripende karakter som begrunner vilkåret.

Skatterevisorenes forening og *Oslo politidistrikt* har på hver sin måte tatt opp spørsmålet om hvem som kan anses som tredjepart etter § 10-15.

Departementet viser til at reglene om kontroll hos tredjeparter i §§ 10-2 og 10-4 ikke skiller mellom tredjeparter som har opplysningsplikt etter lovens kapittel 7, og andre tredjeparter. Det innebærer at alle tredjeparter som har opplysninger av betydning for beskatningen av den skattepliktige, kan kontrolleres etter de nevnte bestemmelsene. Det samme bør etter departementets vurdering gjelde ved bevissikring etter § 10-15. Skatteetaten kan dermed både sikre bevis hos tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene ukrevet, og hos tredjeparter som bare skal gi opplysninger på forespørsel.

Byggenæringens Landsforening og *Næringslivets Hovedorganisasjon* har uttalt at det er viktig at taushetsplikten overholdes ved bevissikring hos tredjepart. Departementet er enig i dette. Skatteetaten kan bare gi tredjeparten de opplysningene som er nødvendig for å gjennomføre bevissikringen, se punkt 16.3.7.

Den andre formen for bevissikring hos tredjepart gjelder sikring av bevis for å undersøke om tredjeparten selv har oppfylt sine plikter etter loven. Tredjeparter spiller som nevnt en viktig rolle i beskatningen. Tredjeparter kan ikke ilegges tilleggsatt når de misligholder opplysningsplikten sin, men i skatteforvaltningsloven § 14-12 er det regler om straffeansvar for tredjeparter.

Departementet foreslo i høringsnotatet ikke noen adgang for skattemyndighetene til å foreta bevissikring hos tredjepart ved mistanke om brudd på dennes opplysningsplikt. Årsaken til dette er at departementet er usikker på hvor stort behov det er for en slik adgang.

Skattedirektoratet er enig i departementets forslag. *Norsk Øko-Forum* og *Senter for skatteforskning* mener på den andre siden at det bør være adgang til å sikre bevis mot tredjeparter i en sak der det undersøkes om tredjeparten har oppfylt sin opplysningsplikt.

Departementet viderefører forslaget om at det ikke skal være adgang til å foreta bevissikring hos en tredjepart i en sak mot tredjeparten selv. Departementet understreker at dette ikke innebærer at skattemyndighetene står uten adgang til å undersøke om tredjeparten har overholdt sin opplysningsplikt. Bestemmelsen om alminnelig skattekontroll i § 10-4 gir hjemmel for slike undersøkelser, men altså uten bruk av tvang. Departementet påpeker også at det i det konkrete tilfelle kan foreligge mistanke om at tredjeparten har brutt sin egen opplysningsplikt som skattepliktig samtidig som han eller hun har misligholdt tredjepartsforpliktelser. Et eksempel på dette er en tredjepart som ikke har innrappor-

tert lønnsopplysninger om de ansatte, samtidig som han eller hun selv har unndratt arbeidsgiveravgift. I slike tilfeller kan det være bevissikringsadgang mot tredjeparten som skattepliktig etter § 10-15.

Departementet viser til forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd annet punktum.

16.3.6 Beslutning om bevissikring

Høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet at avgjørelsen om bevissikring må fattes av tingretten. Skattemyndighetene må ifølge forslaget fremsette en begjæring om bevissikring for retten som fatter sin avgjørelse ved beslutning før bevissikringen settes i verk. Beslutningen må angi hvor bevissikring kan gjennomføres og hvilken overtredelse som antas å foreligge. Departementet foreslo at den bevissikringen retter seg mot, ikke skal ha adgang til å uttale seg før retten fatter sin beslutning. Avslutningsvis foreslo departementet at skattemyndighetene skal kunne kreve at politiet avstenger området der bevisene kan være, inntil rettens beslutning om bevissikring foreligger.

Høringsinstansenes merknader

Politidirektoratet støtter forslaget om at beslutningen om bevissikring skal foretas av domstolene og at Skatteetaten gis en hastekompetanse til å foreta bevissikring med bistand fra politiet. Denne høringsinstansen uttaler imidlertid at man i politiet har et tosporet system i denne typen saker, der de ansvarlige for påtale både har en kontrollfunksjon og leder etterforskningen. Etter denne instansens vurdering bør fullmaktsforhold internt i Skatteetaten være tydelige, og man bør ha en uavhengig kontrollfunksjon i saker om bevissikring. Politidirektoratet uttaler at dette særlig gjelder i de tilfellene domstolene skal fatte beslutninger uten kontradiksjon.

Senter for skatteforskning støtter forslaget om at den bevissikringen retter seg mot, ikke skal ha adgang til å uttale seg før beslutningen fattes og at beslutningen ikke skal meddeles før den iverksettes.

Skatterevisorenes forening uttaler at muligheten til å stenge av lokaler mv. i påvente av rettens beslutning om bevissikring i saker der den opplysningspliktige motsetter seg kontroll, effektivt vil medvirke til en god balansering av ressursbruk og antall saker hvor bevissikring blir førstevalget.

Departementets vurderinger og forslag

Det bør etter departementets vurdering ikke være opp til skattemyndighetene selv å bestemme at de skal ta i bruk bevissikring. Departementet går inn for at avgjørelsen må fattes av domstolene, på samme måte som ved bevissikring etter konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5.

Departementet foreslår nærmere bestemt at skattemyndighetene må fremsette begjæring om bevissikring for tingretten på det sted hvor det mest praktisk kan skje, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 fjerde ledd. Begjæringen må være skriftlig og begrunnet. Begjæringen må angi kontrollens formål og hvilke lokaler mv. skattemyndighetene krever adgang til.

Tingretten skal treffe sin avgjørelse ved beslutning før bevissikringen settes i verk. Når begjæringen tas til følge, må beslutningen angi hvor bevissikringen skal gjennomføres og hvilken overtredelse som antas å foreligge jf. forslag til bestemmelser i § 10-15 femte ledd første og annet punktum.

Departementet foreslår at retten kan treffe beslutning uten at den bevissikringen rettes mot, gis adgang til å uttale seg på forhånd. Begrunnelsen for dette er faren for bevisforspillelse. Erfaringsmessig finnes ikke bevis i offisielle regnskaper og dokumenter som oppbevares i virksomhetenes ordinære arkiver. Bevisene finnes derimot gjerne i notater og opptegnelser som holdes utenfor foretakets vanlige skriftlige materiale. De kan også være blandet sammen med personlige dokumenter, for eksempel i private mapper, skuffer eller notisbøker. Bevisene er dermed av en slik art at de lett ødelegges dersom de berørte får mistanke om at de vil bli gjenstand for kontroll.

Departementet nevner at også en alminnelig skattekontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 kan gjennomføres uten forvarsel når det er nødvendig for at formålet med kontrollen ikke skal settes i fare, jf. § 10-11.

Det kan tenkes tilfeller der skattemyndighetene ikke har tid til å vente på tingrettens beslutning om bevissikring uten at formålet med kontrollen settes i fare. Et eksempel er at den opplysningspliktige motsetter seg kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4. Det er da risiko for at den opplysningspliktige vil ødelegge beviser før tingretten rekker å behandle en begjæring om bevissikring. Skattemyndighetene skal i slike tilfeller kunne kreve at politiet avstenger området der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger, jf. forslag til bestemmelse i § 10-15 syvende ledd. Tilsvarende bestemmelser finnes i

konkurranseloven § 25 sjette ledd og verdipapirhandelloven § 15-4 fjerde ledd.

Det skal være opp til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre om avstengning er nødvendig. Departementet forutsetter imidlertid at avstengningen blir helt kortvarig ettersom spørsmålet om bevissikring må fremmes for tingretten så raskt som mulig. Departementet foreslår heller ikke noen egen klageadgang på beslutningen om midlertidig avstengning, da det må forutsettes at tingretten raskt avgjør spørsmålet om bevissikring.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 10-15 fjerde ledd, § 10-15 femte ledd første til tredje punktum og § 10-15 syvende ledd.

16.3.7 Gjennomføring av bevissikring

Høringsnotatet

Departementet foreslo i høringsnotatet en bestemmelse om at beslutningen om bevissikring skal leses opp eller vises frem for den som beslutningen rammer, før den settes i verk.

Departementet foreslo videre at Skatteetaten skal kunne kreve bistand fra politiet for å iverksette bevissikringen. Departementet utalte at politiet alltid skal være til stede ved bevissikring i bolig.

Bevissikringen foregår ifølge forslaget rent praktisk ved at Skatteetaten søker etter bevis som kan ha betydning for om opplysningsplikten er misligholdt.

Departementet foreslo bestemmelser om at Skatteetaten skal ha adgang til å ta med seg bevis for nærmere undersøkelse. Originale dokumenter skal ifølge forslaget kunne tas med når originalen i seg selv anses å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse.

Departementet foreslo avslutningsvis at den som rammes av bevissikringen, skal ha mange av de samme rettssikkerhetsgarantiene ved gjennomføring av bevissikringen som ved ransaking og beslag. Departementet foreslo blant annet at reglene om beslagsforbud skal gis tilsvarende anvendelse i saker om bevissikring.

Høringsinstansenes merknader

Flere høringsinstanser uttaler seg om politiets rolle ved gjennomføringen av bevissikringen.

Politidirektoratet uttaler at Skatteetaten vanskelig kan gis noen instruksmyndighet over poli-

tiet. Denne høringsinstansen uttaler at Skatteetatens krav om bistand, vil måtte vurderes opp imot kriminalitetsbildet og akutte hendelser på det aktuelle tidspunktet. Instansen viser til uttalelsen fra Oslo politidistrikt der det heter:

«Politiets bistand foreslås å være «skal-regel» ved bevissikring i private hjem. Dette kan bli et svært krevende vilkår for oss å etterleve rent kapasitets- og ressursmessig. Formuleringen fremstår som for streng og er uheldig. I prinsippet kan vi få samtidighetskonflikter der politiet selv ikke kan vurdere prioriteringen. Dersom skatteetaten gis myndighet til å foreta bevissikring må teksten endres til at politiet skal «på anmodning» bistå, slik det fremgår i någjeldende skatteforvaltningslov § 10-12.

Skal-regelen fremstår som obligatorisk og vil være noe nytt i forhold til slik vi i dag har regulert politiets bistandsplikt.

[...]

Videre fremgår at skattemyndighetene «kan kreve» at politiet avstenger områder i påvente av rettens beslutning. All den stund dette innebærer ressursbruk for politiet må også dette gjøres til gjenstand for planlegging og rolleavklaringer. Erfaringsmessig kan sikring av åsted innebære store utgifter og mannskapsuttak f. eks. i helg. Her må man se på hvem som skal bære kostnaden for bevissikringen.»

Politidirektoratet og ØKOKRIM er også opptatt av spørsmålet om rolleavklaring mellom Skatteetaten og politiet. Politidirektoratet slutter seg til ØKOKRIM som påpeker at det er viktig at politiets rolle er avklart i forkant av at bevissikring skjer. ØKOKRIM viser til at Skatteetaten, politiet og andre etater samarbeider tett i flere saker. Ryddighetshensyn tilsier da ifølge denne instansen at politiets rolle som enten ren (og passiv) bidragsyter til Skatteetatens kontroll, eller som deltaker i en fleretatlig aksjon, er avklart fra starten av. ØKOKRIM uttaler at spørsmålet om hvilken rolle politiet innehar, også kan få betydning for om etatene kan utveksle informasjon i den konkrete saken.

Revisorforeningen mener det er viktig å holde fast ved at skattemyndighetene ikke skal kunne kreve tilgang til private hjem på egenhånd, men at det er en form for politifullmakt som fortsatt bør forbeholdes politiet.

Politidirektoratet og ØKOKRIM mener forholdet til EU-direktiv 2016/680 som gjelder beskyttelse av fysiske personer ved behandling av per-

sonopplysninger for å forebygge, etterforske, avdekke eller straffeforfølge lovbrudd eller gjennomføring av straffereaksjoner mv., bør vurderes nærmere. ØKOKRIM viser til at direktivet er gjennomført i norsk rett i politiregisterloven og gjelder ved politiets behandlinger av opplysninger til politimessige formål, jf. politiregisterloven § 2 nr. 13. Ved politiets forvaltningsvirksomhet og sivile gjøremål, gjelder likevel personvernforordningen. ØKOKRIM savner en nærmere vurdering av om Skatteetatens bevissikring kan falle under direktiv 2016/680.

Departementets vurderinger og forslag

Formålet med bevissikringen er at skattemyndighetene skal lete etter bevis på at den opplysningspliktige har misligholdt opplysningsplikten overfor skattemyndighetene på en slik måte at det kan føre til skattemessige fordeler. Dette følger forutsetningsvis av vilkåret om at bevissikring kan foretas når det er rimelig grunn til å anta at noen har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi opplysninger.

Før beslutningen om bevissikring settes i verk, skal beslutningen leses opp eller vises frem for den som beslutningen rammer, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 femte ledd femte punktum som gir straffeprosessloven § 200 tilsvarende anvendelse.

Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne kreve bistand av politiet for å iverksette bevissikringen, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 sjette ledd første punktum. Politiets bistand består i å sikre at undersøkelsen kan gjennomføres som planlagt. Tilsvarende regler finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 tredje ledd. Etter departementets vurdering bør politiet alltid være til stede dersom det skal sikres bevis fra privat bolig, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 sjette ledd annet punktum.

Politidirektoratet har uttalt at Skatteetaten vanskelig kan gis noen instruksmyndighet over politiet. *Oslo Politidistrikt* mener den foreslåtte bestemmelsen om at politiet «skal» bistå skattemyndighetene er for streng.

Departementet påpeker at politiet allerede i dag har plikt til å bistå skattemyndighetene ved alminnelige skattekontroller når skattemyndighetene ber om det, jf. skatteforvaltningsloven § 10-12. Den bistandsplikten som foreslås i § 10-15, innebærer dermed ikke at skattemyndighetene får noen myndighet over politiet som den ikke har etter gjeldende rett. Departementet antar

at bevissikring først og fremst vil bli benyttet i saker der det i dag er aktuelt for skattemyndighetene å be om bistand fra politiet i forsøk på å gjennomføre alminnelige skattekontroll.

Bestemmelsen om bistand fra politiet ved bevissikring i bolig skiller seg fra § 10-12 i den forstand at skattemyndighetene ikke kan velge å avstå fra å be politiet om bistand. Det er hensynet til de berørtes rettssikkerhet som begrunner dette absolutte kravet. Etter departementets vurdering bør skattemyndighetene ikke få adgang til å sikre bevis i bolig uten bistand fra politiet.

Det er ikke til å komme fra at politiet må bruke noe ressurser på å bistå skattemyndighetene i saker om bevissikring. Politiet må imidlertid prioritere saker etter ressursituasjonen. Departementet presiserer i den forbindelse at Skatteetaten har et ansvar for at reglene om bevissikring forvaltes på en måte som er hensiktsmessig for samfunnet. Det påhviler blant annet Skatteetaten å ta stilling til om det er nødvendig å foreta bevissikring og å avklare ressurs spørsmålet med politiet på forhånd. Departementet understreker at hensynet til den samlede ressursbruken tilsier at alminnelig skattekontroll bør vurderes først. Det er mer ressurskrevende å gjennomføre bevissikring enn alminnelig kontroll, blant annet fordi det krever rettens beslutning.

Skatteetaten og politiet må løse spørsmålet om hvordan politiets bistandsplikt skal gjennomføres i praksis, som en del av det løpende samarbeidet mellom etatene. Reglene som foreslås i denne proposisjonen er ikke ment å forskyve balansen i dette samarbeidet.

Departementet er enig med *Politidirektoratet* og *ØKOKRIM* i at det er viktig at Skatteetaten og politiet har klart for seg om politiet bistår Skatteetaten ved bevissikring etter skatteforvaltningsloven eller om det utøver myndighet i medhold av straffeprosessloven. Det må også gjøres klart for den som utsettes for bevissikringen, hvorfor politiet er til stede. Som *ØKOKRIM* påpeker i sin høringsuttalelse, har spørsmålet om hvilken rolle politiet innehar, blant annet betydning for hvilken adgang de ulike organene har til bevisene som tas i forvaring ved kontrollen.

Politidirektoratet og *ØKOKRIM* har stilt spørsmål ved om det er personvernforordningen eller direktiv 2016/680 som kommer til anvendelse når Skatteetaten foretar bevissikring. Direktiv 2016/680 har regler om beskyttelse av fysiske personer ved behandling av personopplysninger for å forebygge, etterforske, avdekke eller straffefølge lovbrudd eller gjennomføring av straffereaksjoner mv. Direktivet kommer til anvendelse

når organer som er en «kompetent myndighet», behandler personopplysninger. Ifølge artikkel 3 nr. 7 er kompetent myndighet «any public authority competent for the prevention, investigation, detection or prosecution of criminal offences or the execution of criminal penalties, including the safeguarding against and the prevention of threats to public security» (bokstav a) og «any other body or entity entrusted by Member State law to exercise public authority and public powers for the purposes of the prevention, investigation, detection or prosecution of criminal offences or the execution of criminal penalties, including the safeguarding against and the prevention of threats to public security» (bokstav b). Ettersom Skatteetaten ikke er kompetent myndighet i direktivets forstand, vil det være personvernforordningen som kommer til anvendelse ved behandling av personopplysninger ved Skatteetatens bevissikring.

Skattemyndighetene skal kunne forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 10-15 tredje ledd første punktum. Tilsvarende bestemmelser finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelsoven § 15-5.

Bevissikringen skjer ved at skattemyndighetene søker etter bevis som kan ha betydning for om opplysningsplikten er misligholdt. Det kan blant annet være gjennomgang av arkiv, regnskapsmateriale og datautstyr, men ikke dokumenter eller eiendeler som kun er av personlig karakter.

Skattemyndighetene må ha adgang til å ta med seg bevis for nærmere undersøkelse. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne ta med seg «ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis, for nærmere granskning», jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 10-15 tredje ledd annet punktum. Departementet legger til grunn at det er mest praktisk at bevissikringen vil gjelde dokumenter i en eller annen form, men det overordnede begrepet «ting» viser at bestemmelsen omfatter en vid krets av gjenstander, så lenge de kan tjene som bevis. Det at det er adgang til å ta med «kopi» av «dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon» innebærer blant annet at skattemyndighetene kan kopiere innhold på harddisk etc. over på annet datalagringsmedium og ta det med seg. Skattemyndighetene har en tilsvarende kopiadgang når de foretar alminnelig skattekontroll, jf. § 10-4 annet ledd fjerde punktum.

Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når

bevisverdien vil reduseres ved kopiering eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse. Hvis skattemyndighetene tar med originaldokumenter, skal de kontrollerte gis kopi av dokumentene, så fremt det kan skje uten skade eller fare for etterforskningen, jf. forslag til § 10-15 tredje ledd tredje og fjerde punktum. En tilsvarende regel står i konkurranseloven § 25.

Skattemyndighetene skal kunne bruke bevisene i arbeidet med skattefastsettingen til den skattepliktige, herunder når de vurderer om de skal ilegge tilleggsatt eller anmelde saken til politiet. Bevis mot tredjepart som har brutt sin opplysningsplikt, skal på tilsvarende måte kunne brukes i en administrativ sak eller straffesak mot denne.

Som nevnt flere ganger er bevissikring et inn- gripende tiltak som har likhetstrekk med de straffeprosessuelle virkemidlene ransaking og beslag. Reglene om beslagsforbud i straffeprosessloven § 204 bør derfor gis tilsvarende anvendelse, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 10-15 fjerde ledd femte punktum. Det innebærer at bevissikring ikke kan foretas i dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av begrensningene i vitneplikten, jf. straffeprosessloven §§ 117 til 121 og §§ 124 og 125. Disse bestemmelsene fastsetter at retten ikke kan ta imot vitnemål om opplysninger som skal holdes hemmelig av hensyn til rikets sikkerhet (§ 117), opplysninger som omfattes av lovbestemt taushetsplikt (§ 118), opplysninger som er betrodd advokater mv. i deres stilling (§ 119), taushetsplikt pålagt av domstol (§ 120), betroelser under sjelesorg og sosialt arbeid (§ 121), forretnings- og driftshemmeligheter (§ 124) og redaktørens kildevern (§ 125). Straffeprosessloven § 205 tredje ledd om beslagsretten når vitneplikten er betinget av rettens kjennelse, bør også gis tilsvarende anvendelse.

Likheten med ransaking og beslag tilsier også at de berørte bør ha mange av de andre rettssikkerhetsgarantiene som følger av straffeprosessloven.

Bestemmelsen i straffeprosessloven § 200 om at rettens beslutning skal leses opp eller forevises, er allerede nevnt. I tillegg foreslår departementet at reglene i straffeprosessloven § 201 første ledd om at undersøkelsen skal skje så skånsomt som mulig mv., § 207 om opptegnelse av det som beslaglegges, § 208 om adgang til en rettslig prøving av om beslaget skal opprettholdes, § 209 om at beslag kan unnlates mot løfte om eller sikkerhet for at opplysningene vil bli utlevert frivillig og § 213 om at beslag skal oppheves så snart det ikke lenger er behov for at det opprettholdes, gis tilsvarende anvendelse. Tilsvarende regler finnes i konkurranseloven § 15 og verdipapirhandeloven § 15-5.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 10-15 tredje ledd første punktum, tredje ledd og femte ledd.

16.3.8 Anke over beslutning om bevissikring

Departementet foreslo i høringsnotatet at rettens beslutning om samtykke til bevissikring skal kunne ankes.

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

Departementet viderefører forslaget i denne proposisjonen. En anke skal ikke ha oppsettende virkning da det ville medført fare for bevisforspillelse. Ved ankebehandlingen skal reglene i straffeprosessloven kapittel 26 om anke over kjennelser og beslutninger gjelde tilsvarende. Ved overprøving av beslutninger om bevissikring gjelder dermed straffeprosessens regler, ikke klage-reglene i forvaltningsloven. Det samme gjelder ved bevissikring etter konkurranseloven § 25 og verdipapirhandeloven § 15-5.

Departementet viser til forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 10-15 femte ledd fjerde og femte punktum.

16.3.9 Forskriftshjemmel

Departementet foreslo i høringsnotatet at det skal gis en hjemmel til å gi forskrift om gjennomføring av bevissikring.

I skatteforvaltningsforskriften § 10-14 er det utfyllende regler om alminnelig skattekontroll. Forskriften gir blant annet bestemmelser om hvordan skattemyndighetene skal håndtere elektronisk informasjon som er kopiert hos den opplysningspliktige og papirdokumenter. Adgangen til å sikre bevis skal ikke strekke seg lenger enn det som ellers kan kreves utlevert eller kopiert for så vidt gjelder elektronisk arkiv etter skatteforvaltningsloven, dersom vedkommende hadde medvirket til kontrollen. Departementet foreslo i høringsnotatet at forskriftsreglene om alminnelig skattekontroll også skal gjelde ved bevissikring, så de berørte ikke har videre rettigheter enn etter reglene i straffeprosessloven som skal gjelde tilsvarende i bevissikringssaker.

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

Departementet viderefører forslaget i denne proposisjonen.

Departementet viser til forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 åttende ledd.

16.3.10 Administrative og økonomiske konsekvenser

Skatteetaten vil på den ene siden få økt arbeidsbyrde fordi de må fremme begjæringer om adgang til bevissikring for retten. På den annen side vil forslaget bidra til at Skatteetaten kan gjennomføre skattekontroll på en mer effektiv måte enn i dag. Årsaken til det er at Skatteetaten får tilgang til relevante dokumenter mv. som de ikke får tilgang til i dag. Skatteetaten må fortløpende vurdere om de tilgjengelige kontrollressursene skal brukes til å gjennomføre alminnelig skattekontroll eller bevissikring. Forslaget foranlediger derfor ingen endringer i bevilgningene til Skatteetaten.

Forslaget har administrative konsekvenser for politiet og domstolene. Ved vurderingen av disse konsekvensene må det tas utgangspunkt i at bevissikring skal være et supplement til alminnelig skattekontroll etter gjeldende regler. Bevissikring vil først og fremst bli tatt i bruk i de tilfellene der alminnelig skattekontroll ikke er tilstrekkelig. Departementet legger derfor til grunn at bevissikring bare vil bli aktuelt i et lite antall tilfeller hvert år.

Politiet vil på den ene siden få noe økte administrative kostnader fordi de får plikt til å bistå skattemyndighetene under bevissikringen når skattemyndighetene krever det. Det er imidlertid verdt å merke seg at politiet allerede i dag har plikt til å bistå Skatteetaten i forbindelse med skattekontroller, jf. skatteforvaltningsloven § 10-12. Det er grunn til å tro at bevissikring først og fremst vil bli benyttet i saker der det i dag er aktuelt for Skatteetaten å be om bistand fra politiet i forsøk på å gjennomføre alminnelig skattekontroll.

På den andre siden er det mulig at en bevissikringsadgang for Skatteetaten vil føre til at politiet ikke trenger å gjennomføre ransaking og beslag i like mange tilfeller som i dag. Forslaget er blant annet begrunnet med at bevissikringsadgangen vil sette Skatteetaten i bedre stand til selv å avgjøre saker ved å ilegge tilleggsatt i stedet for å anmelde dem til politiet. I de tilfellene saker anmeldes etter at skattemyndighetene har foretatt bevissikring, kan politiets etterforskning bli mindre ressurskrevende enn den ellers ville blitt. Disse forholdene trekker i retning av at politiet vil få reduserte administrative kostnader som følge av forslaget.

Departementet antar samlet sett at de foreslåtte reglene om bevissikring vil ha nokså begrensede administrative konsekvenser for politiet.

Domstolene vil få noe økte administrative kostnader som følge av forslaget fordi de må ta stilling

til begjæringer om bevissikring fra skattemyndighetene. Departementet antar imidlertid at disse kostnadene er av begrenset omfang. Departementet viser til at bevissikring bare vil bli aktuelt i et begrenset antall saker og at det ikke er tale om å gi domstolene ansvar for å behandle en helt ny type saker. Domstolene behandler allerede i dag begjæringer om bevissikring fra Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.

16.3.11 Ikrafttredelse

Skatteetaten har behov for noe tid til å forberede at reglene om bevissikring tas i bruk. Departementet foreslår derfor at reglene trer i kraft 1. juli 2019.

16.4 Skjult observasjon

16.4.1 Gjeldende rett

Skatteforvaltningsloven kapittel 10 har regler om skattekontroll som gir Skatteetaten adgang til å be om opplysninger fra de opplysningspliktige og gjennomføre stedlig kontroll hos disse. Skatteforvaltningsloven regulerer ikke i hvilken grad skattemyndighetene uten å gi seg til kjenne, kan observere en bestemt person, bestemte grupper av personer eller et bestemt sted for å kontrollere skattefastsettingen. I loven er det heller ikke regulert hvorvidt skattemyndighetene kan benytte seg av åpne informasjonskilder i sitt kontrollarbeid, for eksempel papiraviser og internett.

Departementet legger til grunn at det i praksis er retten til privatliv, som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, som setter grenser for hvilke åpne kilder Skatteetaten kan benytte seg av. Departementet er ikke kjent med rettskilder som belyser disse grensene nærmere.

Heller ikke for politiets del er det lovregler om spaning. Politiets adgang til å foreta spaning ble behandlet både av Politimetodeutvalget (NOU 2004: 6) og Straffeprosesslovutvalget (NOU 2016: 24).

Politimetodeutvalget trekker grensene for politiets myndighet blant annet på bakgrunn av hvor langvarig observasjonsaktiviteten er. Spørsmålet om hvor intens spaningsaktiviteten er, synes derfor å være av betydning for om aktiviteten er lovlig eller ikke. I punkt 7.2.3.3 uttaler utvalget:

«Å iaktta og trekke slutninger på grunnlag av det observerte, er allmennmenneskelig atferd som alle og enhver kan gjennomføre. Så lenge det ikke brukes tekniske hjelpemidler under

overvåking av det offentlige rom, er det klart at metoden kan anvendes i kraft av den alminnelige handlefrihet. Politiet trenger således ikke lovhjemmel for å foreta generelle observasjoner i det offentlige rom, slik som når den patruljerende konstabel generelt holder øye med sine omgivelser eller når trafikkipolitiet holder øye med trafikken i sivil politibil. Tilsvarende trenger ikke politiet hjemmel i lov for å konsentrere overvåkingen til et bestemt sted. På samme måte som enhver borger, kan også politiet i kraft av den alminnelige handlefrihet overvåke offentlig tilgjengelige møter, opptog og demonstrasjoner.

Det vil heller ikke være overvåking som trenger hjemmel i lov om polititjenestemannen kortvarig retter sin oppmerksomhet mot bestemte personer. Men dersom han holder oppmerksomheten vedvarende mot samme person, vil det gli over i spaning som kan kreve hjemmel i lov. Politiet kan også i kraft av den alminnelige handlefrihet overvåke privat område som gårds plass og have, og også innendørs hvis stedet ikke er skjermet for allment innsyn. Politiet kan således i sin overvåking kaste et blikk gjennom vinduet. Men dersom polititjenestemannen fatter nærmere interesse for noe som skjer der, vil det fort være spaning. Tilsvarende kan polititjenestemannen når han går forbi et åpent vindu, kortvarig lytte på samtaler som føres i det private rom. Men hvis han fatter nærmere interesser for hva som sies og fortsetter å lytte, vil det være spaning.

Det hører også med til den alminnelige handlefrihet å kunne gjøre seg kjent med innholdet i åpne kilder som avisartikler, opprop, valglister og alminnelig tilgjengelige registre. Det samme gjelder informasjon på Internett som er lagret åpent tilgjengelig; såkalt «open source computer data». Politiet kan derfor «surfe» like fritt som den vanlige borger.»

Straffeprosessutvalget foreslo en lovbestemmelse om spaning med følgende ordlyd:

«Det kan uten hensyn til mistankekravet i § 14-1 første ledd foretas systematisk eller langvarig observasjon av mistenkte på offentlig sted, og mot privat lukket sted dersom den som observerer befinner seg utenfor. Det kan anvendes optisk utstyr.»

Utvalget uttalte at lovutkastets bestemmelser om spaning, infiltrasjon, provokasjonslignende etterforskningsmetoder og bruk av uriktig legitima-

sjon, deriblant altså den nevnte bestemmelsen om spaning, i det alt vesentlige er en kodifikasjon av ulovfestet rett, jf. punkt 14.10.1.

NOU 2016:24 er for tiden til behandling i Justis- og beredskapsdepartementet. Det er dermed ikke avklart om politiet vil få en egen lovhjemmel for spaning.

16.4.2 Høringsnotatets forslag

Departementet vurderte i høringsnotatet om skattemyndighetene bør få en egen lovhjemmel til å drive spaning eller spaningslignende aktivitet. Departementet kalte kontrollmetoden «skjult observasjon» for språklig sett å skille den fra politiets spaningsvirksomhet.

På den ene siden mente departementet at det at skatteunndragelser blir stadig vanskeligere å avdekke, taler for at skattemyndighetene bør ha adgang til skjult observasjon. Illojale skattepliktige benytter mye ressurser og avanserte metoder for å hindre at midler kommer til beskatning. På den andre siden pekte departementet på at det å observere noen over tid og på en planmessig måte, uten at den som observeres gjøres oppmerksom på det, er et sterkt inngrep i den enkeltes privatliv. Departementet konkluderte derfor med at det ikke bør gis regler om skjult observasjon i skatteforvaltningsloven.

Departementet la til grunn at det er retten til privatliv, som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, som setter grenser for hvilke slike «åpne» kilder Skatteetaten kan benytte seg av. Departementet tok ikke stilling til hvor denne grensen går, men uttalte at det med utgangspunkt i de foreliggende rettskildene og det ansvaret Skatteetaten har for å håndheve lovgivningen på et avgrenset samfunnsområde, kan oppstilles enkelte retningslinjer for bruken av «åpne» kilder.

Departementet la innledningsvis til grunn at skattemyndighetene, på samme måte som politiet, bør kunne trekke slutninger på bakgrunn av kortvarige og tilfeldige observasjoner i det offentlige rom.

Skattemyndighetene har i dag praksis for å foreta kortvarige observasjoner av et sted som ledd i forberedelsen av en kontroll, for eksempel for å vurdere om det er behov for spesielle sikkerhetstiltak for kontrollørene eller om det er aktivitet på stedet på det aktuelle tidspunktet. Departementet uttalte at det ikke er behov for egen lovhjemmel for denne praksisen fordi den må ansees som en integrert del av selve kontrollen.

Departementet var på den annen side av den oppfatning at skattemyndighetene ikke skal foreta

mer systematiske og planmessige observasjoner av bestemte personer eller steder i det offentlige rom.

Departementet uttalte avslutningsvis at skattemyndighetene bør kunne bruke åpne kilder som aviser, internettsider osv. som er tilgjengelig for allmennheten. Departementet la til grunn at det at en nettside krever innlogging, ikke i seg selv innebærer at siden ikke er tilgjengelig for allmennheten. For eksempel er nettutgavene til mange aviser kun tilgjengelig med abonnement. Departementet mente at Skatteetaten må kunne benytte disse som kilde på samme måte som papiraviser.

16.4.3 Høringsinstansenes merknader

Datatilsynet og *Politidirektoratet* er enige i at skattemyndighetene ikke bør få en egen lovhjemmel for å foreta skjult observasjon.

Datatilsynet uttaler:

«Datatilsynet støtter departementets vurdering av at det ikke foreslås en adgang for skatteetaten til å foreta skjult observasjon. Som departementet selv tilkjenner er dette et virkemiddel som representerer et meget alvorlig inngrep i den private sfære, og som må være forbeholdt politiet og gjøres i samsvar med straffeprosessloven og dens rettssikkerhetsgarantier.»

Politidirektoratet uttaler:

«Politidirektoratet er enig med Finansdepartementet i at det ikke bør innføres en bestemmelse som gir Skatteetaten hjemmel til skjult observasjon. Kripos peker i sin høringsuttalelse på at spørsmålet om lovfesting av politiets spaningsvirksomhet er til behandling i Justis- og beredskapsdepartementet og at en eventuell regulering av en tilsvarende virksomhet for andre offentlige kontrollorganer må gjøres etter at dette arbeidet er slutført. Politidirektoratet er enig med Kripos.»

Byggenæringens Landsforening, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Norsk Øko-Forum* og *Skatte revisorenes forening* er på den annen side av den oppfatning at det bør gis en lovbestemmelse om skjult observasjon eller at skjult observasjon bør kunne benyttes i flere tilfeller enn det høringsnotatet legger opp til.

Næringslivets Hovedorganisasjon er enig med departementet i at dagens praksis slik den er beskrevet i høringsnotatet, ikke trenger lovhjemmel. Denne høringsinstansen mener likevel det

bør vurderes om skjult observasjon utover dette bør lovreguleres. Instansen uttaler:

«Ikke all skjult observasjon vil utgjøre (sterke) inngrep i personvernet. Det kan for eksempel være forskjell på intensiteten i observasjoner, og man kan vurdere om det er grunn til å skjelne mellom observasjoner av aktiviteter knyttet til næringsvirksomhet – der personers aktivitet primært er knyttet til arbeidsgiver – og der det er snakk om typiske privatlivsaktiviteter. Det er ikke opplagt at skjult observasjon vil være omfattet av personvernforordningen, jf. artikkel 2 nr. 1 som gjelder bruken av opplysninger og nr. 2 bokstav b om anvendelsesområde. Likevel setter både Grunnloven og EMK grenser for kontrollaktiviteter. Sammenligningen med politiets aktiviteter er heller ikke nødvendigvis treffende. Blant annet kan de ulike konsekvensene av hhv. politiets og Skatteetatens aktiviteter være relevante ved vurderingen av personvernet.

Eksempler kan være kontrollvirksomhet i form av restaurantbesøk for å undersøke kasehåndtering mv., besøk på utesteder og lignende kartlegging, under dekke av å være ordinære gjester, og som reelt sett er å anse som skjult observasjon. Det er en kjent sak at Skatteetaten som ledd i sin kontrollaktivitet i noen tilfeller utfører denne type kartlegging, observasjon. Departements beskrivelse av innholdet i slik observasjon kan tyde på at denne typen kontrollhandlinger, der Skatteetatens kontrollører opptrer under dekke av å være ordinære gjester, kan være en form for skjult observasjon.»

Byggenæringens Landsforening uttaler i det vesentlige det samme som Næringslivets Hovedorganisasjon.

Norsk Øko-Forum mener også at skattemyndighetene ikke uten videre kan sammenlignes med politiet ved vurderingen av om de skal kunne foreta skjult observasjon. Høringsinstansen uttaler:

«Vi mener at skattemyndighetenes kontroller ikke uten videre kan sammenlignes med politiets oppgaver som er å forhindre og straffe kriminalitet. Straff er en pønål reaksjon og borgerne har da et særlig rettsvern og beskyttelse gjennom lovgivningen. Skattekontrollen har en helt annen funksjon, ved at vi har et maskebaseret selvdeklareringsystem hvor etterkontroll er et nødvendig virkemiddel for å kunne etterprøve om innrapporteringsplikten er oppfylt.

Formålet med etterkontrollen er ikke å avdekke mulige straffbare forhold, men om det er gitt riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Det er derfor ikke noe mistankekrav for at skattemyndighetene skal kunne iverksette kontroll.

Denne forskjellen er etter vår oppfatning vesentlig når det skal vurderes om hvor inngripende skjult observasjon er overfor borgerne. Vi ser derfor ingen grunn til at departementet bør vente på en avklaring av hvilken adgang politiet har til å foreta spaning mv. og om straffeprosessloven får egne regler om dette. [...] Det er nettopp [en bestemmelse som den som er foreslått i NOU 2016:24] som er ønskelig for skattemyndighetene og som Skatteetaten har bedt om. Når en slik bestemmelse allerede er utredet for politiet og foreslått av et offentlig utvalg, samt at terskelen er høyere for at politiet skal kunne bruke slike inngripende metoder enn for skattemyndighetene, bør det ikke være noen tungtveiende grunner for ikke å innføre en slik regel for Skatteetaten.»

Norsk Øko-Forum mener skjult observasjon er et helt nødvendig og adekvat virkemiddel i skattemyndighetenes kontrollarbeid. Høringsinstansen uttaler at mange og store unndragelser ikke vil være mulig å avdekke eller forhindre dersom det ikke skulle være en slik adgang til å foreta skjult observasjon. Instansen beskriver dagens praksis som følger:

«Praksis har vært at skattemyndighetene har foretatt såkalte prøvekjøp i restauranter eller i andre utsalgssteder, observert kundebesøk i butikker, serveringssteder og vaskehaller og foretatt telling av biler som har blitt vasket, for deretter å kontrollere om omsetningen har blitt registrert i kassasystemet og bokført. Innen risikobransjene er slike kontroller viktige og nødvendige, og i mange tilfeller kan det være den eneste kontrollmuligheten man har, for eksempel dersom det ikke brukes kassaapparat. Gjennom slike kontroller ved skjult observasjon er det avdekket betydelig svart omsetning, svarte lønninger, herunder at ansatte har jobbet svart mens de mottar trygd, og annen alvorlig arbeidslivskriminalitet.

Skjult observasjon benyttes også i saker som gjelder fiktiv fakturering hvor det tas ut store kontantbeløp fra minibanker. Dette er ofte personer med falsk ID som har etablert fiktive underleverandørforetak og som kun har som oppgave å produsere fiktive fakturaer.

Dette har vært en effektiv kontrollmetode for å kunne bevise hvem som rent faktisk tar ut pengene og at virksomheten ikke er reell (fiktiv). Skjult observasjon av bl.a. uttak fra minibanker er også benyttet i mange saker som gjelder bruk av utenlandske betalingskort i Norge. Disse sakene gjelder personer som hevder at de oppholder seg i utlandet for å unngå beskatning i Norge for seg personlig eller for virksomhet som reelt drives herfra, og hvor skjult observasjon vil kunne avdekke at de faktisk oppholder seg i Norge og benytter det aktuelle betalingskortet.»

Norsk Øko-Forum uttaler at det i betydelig grad vil kunne sette tilbake arbeidet med å bekjempe svart økonomi og arbeidslivskriminalitet dersom disse kontrollmetodene ikke lenger kan benyttes.

Norsk Øko-Forum uttaler videre at det ofte er helt nødvendig at det foretas observasjoner av fysiske lokaliteter mv. i forkant av aksjoner og uanmeldte kontroller, blant annet for å finne ut hvor kontorlokaler befinner seg, hvor mange dører det er inn til lokalene, om det finnes flere aktuelle lokaler. Høringsinstansen mener at skjult observasjon også er viktig av hensyn til sikkerheten til tjenestepersonene. For eksempel har man behov for å undersøke om aktuelle kontrollobjekter har tilknytning til kriminelle miljøer.

Skatterevisorenes forening uttaler:

«[Skjult observasjon] vil være et effektivt virkemiddel som vil sette Skatteetaten bedre i stand til faktumavklaringer. Saker vil også kunne tas nærmere i sanntid. Skadevirkningene av kriminaliteten vil dermed minske. Som eksempel vil dette også kunne være et effektivt virkemiddel i arbeidet med å bekrefte eller avkrefte tips innen rimelig tid. Vi ser det som en naturlig utvikling at dette virkemiddelet gjøres tilgjengelig.»

Skattedirektoratet mener det er viktig at spørsmålet om skattemyndighetenes adgang til å benytte «åpne kilder» følges opp senere dersom det i denne omgang ikke fremmes forslag om hjemmel for skjult observasjon. Denne høringsinstansen uttaler:

«Gjennom praktisk erfaring har for eksempel de tverretatlige a-krimsentrene utviklet og tilpasset innsats og arbeidsmetode. Sentrale forhold som søkes avklart kan blant annet være hvem som jobber for en virksomhet, hvor arbeidet utføres (byggeplass) og hvem som er oppdragsgivere. Dette kan ofte kartlegges ved

gjennomgang av offentlige registre. Utføres arbeidet «svart» vil de imidlertid ikke være meldt inn i A-registeret. I slike tilfeller er det behov for å gå på konkrete adresser hvor arbeid skal ha blitt utført eller utføres for å kartlegge faktum. Når arbeidssted og oppdragstakers oppholdssted/adresse ikke er kjent, vil eneste mulighet for å avdekke arbeidsstedet være å følge etter arbeidstakerne fra bolig til arbeidssted. Slik det er i dag vil sporing måtte utføres av politiet som ledd i tvrrettlige aksjoner i regi av A-krimssamarbeidet. Politiet har ikke alltid ressurser til å gjennomføre dette. En adgang for skattemyndighetene til å kunne foreta slike skjulte observasjoner vil derfor være et viktig verktøy for å kunne foreta en effektiv bekjempelse av arbeidsmarkeds-kriminalitet.

Høringsnotatets omtale av skattemyndighetenes adgang til å foreta observasjoner har medført usikkerhet rundt adgangen til å bruke observasjoner som ikke gjelder systematisk og planmessig observasjoner av bestemte personer og steder i det offentlige rom. Dette gjelder for eksempel det å observere byggeplasser i en kort periode for om mulig å se hvilke virksomheter som utfører arbeid eller hvor mange ansatte som er på jobb i en virksomhet, eller observere over en viss periode om en forretning eller restaurant slår omsetningen inn på kassen, eller telle antall kunder i en frisørsalong eller antall biler som blir vasket i en vaskehall over en periode for så å sjekke om all omsetning blir registrert.»

Skattedirektoratet synes det er positivt at departementet oppstiller enkelte retningslinjer for bruken av «åpne» kilder. Denne høringsinstansen uttaler at det er ønskelig at lovforarbeidene også omtaler andre forhold og andre kilder, for eksempel eksterne databaser hvor det betales for tilgang til opplysninger som benyttes til utvelgelse og kontroll.

NKKF tar til etterretning at departementet ikke fremmer noe forslag til lovbestemmelse om skjult observasjon. Denne høringsinstansen legger til grunn at uttalelsene i høringsnotatet om i hvilken grad Skatteetaten bør foreta observasjoner på ulovfestet grunnlag, også vil gjelde for skatteopprekerverne. Instansen uttaler også at dersom departementet senere vil foreslå en egen hjemmel for skjult observasjon, så må en tilsvarende hjemmel gis i skattebetalingsloven.

Skattedirektoratet og Norsk Øko-Forum har merknader til om spørsmålet om Skatteetaten bør

bruke «åpne» kilder på internett mv. i skattekontrollen.

Skattedirektoratet ser positivt på at departementet oppstiller enkelte retningslinjer for bruken av «åpne» kilder. Høringsinstansen uttaler at det er ønskelig at lovforarbeidene også omtaler andre forhold og andre kilder, for eksempel eksterne databaser hvor det betales for tilgang til opplysninger som benyttes til utvelgelse og kontroll.

Norsk Øko-Forum viser til at Skatteetaten har interne retningslinjer som forbyr saksbehandlere å bruke Facebook og andre sosiale medier for å hente ut offentlig informasjon, samtidig som avisoppslag viser at saksbehandlere i UDI bruker både Facebook, Twitter og Instagram til systematisk å sjekke utlendinger. Norsk Øko-Forum forstår det også slik at NAV bruker sosiale medier for å avdekke misbruk av trygdeordninger og trygdebedragerier. Høringsinstansen uttaler i forlengelsen av dette:

«Erfaringer fra bl.a. UDI og NAV, samt tips fra privatpersoner og bransjeorganisasjoner viser at bruk av sosiale medier er et nyttig verktøy i kontrollarbeidet. Det foregår mye aktivitet på disse mediene som ikke fremgår andre steder bl.a. om økonomisk aktivitet som formidling og salg av varer og tjenester. Det drives ordinær forretningsvirksomhet med handel av varer og tjenester hvor salgskanalen helt eller delvis er på sosiale medier. Om Skatteetaten ikke skal kunne undersøke og hente ut slike opplysninger vil det være svært uheldig, det vil skape kontrolltomme rom hvor det vil være fritt fram for skatteunndragelser og konkurransevridning overfor andre som driver lovlig i de samme bransjene.»

Norsk Øko-Forum stiller spørsmål ved hvorfor etater som NAV og UDI kan bruke sosiale medier i kontrollarbeidet, mens Skatteetaten ikke kan gjøre det. Høringsinstansen uttaler at de tre etatene har noenlunde det samme hjemmelsgrunnlaget for kontroller. Norsk Øko-Forum ber departementet om å klargjøre om Skatteetaten skal kunne bruke sosiale medier slik som andre statlige etater kan gjøre. Instansen ber om at hjemmelsgrunnlaget endres dersom det er lovmessige hindre i veien for at Skatteetaten benytter seg av slike kilder.

16.4.4 Vurderinger og forslag

Det at skatteunndragelser blir stadig vanskeligere å avdekke taler for at skattemyndighetene bør ha adgang til skjult observasjon. Illojale

skattepliktige benytter mye ressurser og avanserte metoder for å hindre at midler kommer til beskatning. Skatteetatens kontrolladgang etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 10 er i dag begrenset til å undersøke dokumentasjon og be om forklaringer på allerede foretatte transaksjoner. Kontrollhjemplene strekker ikke til når det ikke blir produsert dokumentasjon (kvitteringer, kontobevegelser etc.) for økonomiske transaksjoner, og når det ikke er mulig å knytte den dokumentasjonen som faktisk foreligger, til noen bestemt skattepliktig. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller bare avdekke de faktiske forholdene dersom de gis adgang til å observere hendelser i sanntid.

På den annen side er det å observere noen over tid og på en planmessig måte uten at den som observeres gjøres oppmerksom på det, et sterkt inngrep i den enkeltes privatliv. Inngrepet rammer ikke bare den som mistenkes å ha begått skatteunndragelser, men også andre skattepliktige som observeres uten at de har brutt skattelovgivningen. Etter departementets vurdering er hensynet til den enkeltes privatliv et svært tungtveiende argument mot at Skatteetaten skal få hjemmel for å benytte en kontrollmetode som ligner på spaning.

Departementet foreslo i høringsnotatet at det ikke bør gis regler om skjult observasjon i skatteforvaltningsloven. *Datatilsynet* og *Politidirektoratet* er enig i dette forslaget. *Byggenæringens Landsforening*, *Næringslivets Hovedorganisasjon*, *Norsk Øko-Forum*, *Skattedirektoratet* og *Skatterevisorenes forening* er av den oppfatning at det bør gis en lovbestemmelse om skjult observasjon eller at skjult observasjon bør kunne benyttes i flere tilfeller enn det høringsnotatet legger opp til.

Politidirektoratet uttaler at man uansett bør vente med å gi regler om skjult observasjon til spørsmålet om politiet skal få spaningshjemmel er avgjort. *Skattedirektoratet* mener det er viktig at spørsmålet om skjult observasjon tas opp til ny vurdering senere dersom det ikke gis regler nå.

Departementet fastholder i denne proposisjonen standpunktet om at det ikke bør gis regler om skjult observasjon i skatteforvaltningsloven. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å vente til det er avklart om politiet vil få en egen hjemmel for spaning før det tas stilling til det samme spørsmålet for Skatteetaten.

Departementet legger til grunn at vurderingen av i hvilken grad politiet kan foreta spaning vil være retningsgivende for hva skattemyndighetene skal kunne gjøre. Det er imidlertid enkelte forskjeller mellom de to etatene som innebærer at vurderingene ikke trenger å bli sammenfallende.

På den ene siden er utgangspunktet for skattemyndighetenes arbeid bare at de skal kontrollere at skattefastsettingen er riktig. Arbeidet utføres uten at det er opprettet straffesak. Det kan derfor argumenteres for at skjult observasjon ikke er like inngripende som spaning, og at adgangen til skjult observasjon bør være videre enn spaningsadgangen.

På den annen side kan det argumenteres for at skjult observasjon er et inngripende virkemiddel som skattemyndighetene ikke bør kunne benytte i samme grad som politiet. Politiet har ansvar for å håndheve regler på et bredere samfunnsområde enn skattemyndighetene. I en del av disse reglene er strafferammene betydelig høyere enn det som gjelder for skatteunndragelser.

Konsekvensen av departementets standpunkt er at det fortsatt vil være retten til privatliv, som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, som setter grenser for hvilke «åpne» kilder Skatteetaten kan benytte seg av i kontrollarbeidet. Departementet ser det i denne sammenheng ikke som nødvendig å ta nærmere stilling til hvor grensen går. Etter departementets oppfatning kan det innenfor grensene som følger av Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, og med utgangspunkt i det ansvaret skattemyndighetene har for å håndheve lovgivningen på dette avgrensede samfunnsområdet, oppstilles enkelte retningslinjer for bruken av «åpne» kilder.

Retningslinjene bør gjelde tilsvarende for skatteoppkreverne som foretar kontroll etter skattebetalingsloven.

Departementet legger til grunn at skattemyndighetene, på samme måte som politiet, kan trekke slutninger på bakgrunn av tilfeldige og kortvarige observasjoner i det offentlige rom. Det er imidlertid grunn til å anta at den praktiske betydningen av denne observasjonsadgangen er noe mindre for skattemyndighetene enn for politiet ettersom skattemyndighetene ikke driver patruljerende virksomhet.

Skattemyndighetene har i dag praksis for å foreta kortvarige observasjoner av et sted som ledd i forberedelsen av en kontroll, for eksempel for å vurdere om det er behov for spesielle sikkerhetstiltak for kontrollørene eller om det er aktivitet på stedet på det aktuelle tidspunktet. *Norsk Øko-Forum* uttaler at slike observasjoner også gjøres for blant annet å kartlegge hvor mange dører det finnes inn til lokalet og om det finnes andre aktuelle lokaler. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for en egen hjemmel for denne praksisen fordi den må ansees som en integrert del av kontrollen. Praksisen har dermed hjemmel

i den bestemmelsen som gir rettslig grunnlag for kontrollen.

Departementet er på den annen side av den oppfatning at skattemyndighetene ikke skal foreta systematiske og langvarige observasjoner av bestemte personer eller steder.

Observasjoner som er planlagte, men av relativt kortvarig karakter, befinner seg i en posisjon mellom tilfeldige og kortvarige observasjoner og systematiske og langvarige observasjoner. Flere høringsinstanser har påpekt at skattemyndighetene i praksis observerer transaksjoner i utelivsbransjen og andre bransjer der det er vanlig å betale med kontanter, for så senere å kontrollere at transaksjonene er registrert. Skattemyndighetene gjennomfører også kontrollkjøp. Disse eksemplene kjennetegnes ved at de gjelder kontroll av skattepliktige som utøver næringsvirksomhet. Eksemplene kjennetegnes også ved at de gjelder bransjer der risikoen for skatteunndragelser er høy. Behovet for slike observasjoner er dermed stort. Departementet antar at skattemyndighetene i noen grad kan foreta slike observasjoner uten særskilt lovhjemmel. Det går imidlertid også

her en grense for hvor langvarige observasjoner skattemyndighetene bør gjennomføre.

Departementet legger avslutningsvis også til grunn at skattemyndighetene kan bruke åpne kilder som aviser og nettsider som er tilgjengelig for allmennheten. Det at en nettside krever innlogging innebærer ikke i seg selv at siden ikke er tilgjengelig for allmennheten. For eksempel er mange nettaviser og nettstedet som retter seg mot allmenheten, kun tilgjengelig mot registrering eller betaling. Skatteetaten må kunne benytte disse som kilde på samme måte som tilsvarende publikasjoner på papir.

Det er i praksis vanskelig å foreta noen fullstendig gjennomgang av medier og nettsider som finnes, og ta stilling til om Skatteetaten skal kunne bruke informasjon fra disse eller ikke. En nærmere regulering av dette må gjøres i retningslinjer.

Spørsmålet om adgang for Skatteetaten til å bruke «åpne» kilder kan komme opp på nytt, for eksempel når det er avklart om politiet vil få en bestemmelse om spaning i straffeprosessloven.

17 Utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter – anmodningsvedtak nr. 514 (2014–2015)

17.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår endringer i reglene om utlevering av taushetsbelagte opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til andre offentlige myndigheter.

Departementet foreslår for det første at det skal gis en generell lovbestemmelse om når skattemyndighetene kan gi taushetsbelagte opplysninger til andre offentlige myndigheter. Ifølge bestemmelsen skal opplysninger kunne gis ut dersom det er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforholdsmessig måte. Utleveringen må ikke være uforholdsmessig ut fra de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

Det skal gis utfyllende regler i forskrift. Forskriften skal angi hvilke momenter det skal legges vekt på ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig. I tillegg skal forskriften ha en oppregning av enkelte praktisk viktige utleveringstilfeller der vilkårene for utlevering alltid skal anses oppfylt. Oppregningen består i det vesentlige av de tilfellene som er regulert i skatteforvaltningsloven § 3-3 i dag.

Forslaget er en oppfølging av Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 514 der regjeringen ble bedt om å utrede om Skatteetaten skal få bedre mulighet til å dele informasjon med andre offentlige etater for å bekjempe svart virksomhet.

Departementet foreslår for det andre at Skatteetaten og Tolletaten skal få utvidet adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger til andre offentlige myndigheter for å bekjempe arbeidslivskriminalitet. De to etatene skal kunne gi taushetsbelagte opplysninger til de andre etatene som deltar i samarbeidet ved Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter og a-krimsentrene. Skattemyndighetene og tollmyndighetene skal også få adgang til å gi taushetsbelagte opplysninger til offentlige myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivnin-

gen. Skatteetaten har i dag en noe snevrere adgang til å utlevere slike opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene enn det som følger av forslaget, mens Tolletaten ikke har noen adgang til å gi arbeidsmiljømyndighetene opplysninger etter gjeldende rett.

Forslaget er en oppfølging av Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet.

Forslagene har ingen administrative eller økonomiske konsekvenser for de skattepliktige. For offentlige myndigheter antas forslagene samlet sett å ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser, og vil føre til en mer effektiv oppgaveløsning.

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven §§ 3-3 og 3-9 og tolloven § 12-1 annet ledd og nye bestemmelser i skatteforvaltningsloven §§ 3-10 og 3-11. Det må også fastsettes noen endringer i skatteforvaltningsforskriften.

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

17.2 Bakgrunn

Ved behandlingen av Dokument 8:7 S (2014–2015) og den tilhørende Innst. 218 S (2014–2015), fattet Stortinget 28. april 2015 følgende anmodningsvedtak nr. 514:

«Stortinget ber regjeringen utrede forslag som kan gi Skatteetaten bedre mulighet til å dele informasjon, som for eksempel ileggelse av skjerpet tilleggsskatt og manglende levering av selvangivelse, med andre offentlige etater, for å bekjempe svart virksomhet.»

Departementet anser vedtaket som fulgt opp gjennom vurderingene i dette kapittelet.

I Regjeringens strategi for å styrke innsatsen mot arbeidslivskriminalitet, som ble lansert i 2015 og revidert i 2017, fremgår det at kriminalitet i arbeidslivet er en økende utfordring som medfører alvorlige konsekvenser for berørte arbeidstakere, virksomheter og samfunnet for øvrig. Det

uttales videre at dersom vi skal ha et godt og seriøst arbeidsliv i Norge, må arbeidslivets spilleregler følges, og arbeidslivskriminalitet forhindres og bekjempes.

I strategien er begrepet «arbeidslivskriminalitet» definert slik:

«Handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter, gjerne utført organisert, som utnytter arbeidstakere eller virker konkurransevridende og undergraver samfunnsstrukturen.»

Kontroll og oppfølging er et eget hovedområde i strategien.

Tiltak nr. 7 i strategien er Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter (NTAES), som ble opprettet i 2016. Politiet, Skatteetaten, Toll-etaten, NAV og Arbeidstilsynet deltar i dette samarbeidet. NTAES skal utarbeide nasjonale trussel- og risikovurderinger og samle etterretning.

Tiltak nr. 8 i strategien er styrket informasjonsdeling mellom kontrolletatene og mellom kontrolletatene og politiet. Det er blant annet etablert syv tverretattlige, samlokaliserte a-krimsentre med medarbeidere fra Arbeidstilsynet, NAV, politiet, Skatteetaten, skatteoppkreveren og, i noen tilfeller, Tolletaten. En del andre etater deltar i samarbeidet ved sentrene fra sak til sak, for eksempel Fiskeridirektoratet, Statens Vegvesen, Mattilsynet og ulike kommunale etater. Ved a-krimsentrene kartlegger etatene i fellesskap aktører og nettverk, de velger ut kontrollobjekter, gjennomfører kontroller eller andre tiltak, før de til slutt overfører sakene til de etatene som deltar i samarbeidet. Det er de respektive etatene som legger sanksjoner mv. for lovbrudd som blir avdekket av a-krimsentrene.

For at samarbeidet ved NTAES og a-krimsentrene skal være effektivt, må etatene ha adgang til å dele relevant informasjon.

17.3 Høringen

Departementet sendte 23. mars 2018 på høring et forslag til endringer i reglene om hvilke taushetsbelagte opplysninger skattemyndighetene og tollmyndighetene kan utlevere til andre offentlige myndigheter.

Endringsforslagene kan deles inn i to deler. Departementet foreslo for det første en generell bestemmelse om når skattemyndighetene skal kunne gi opplysninger til slike mottakere. Bestemmelsen skal ifølge forslaget utfylles i for-

skrift, blant annet med de bestemmelsene om utlevering av opplysninger i enkelttilfeller som fremgår av loven i dag.

For det andre foreslo departementet å utvide skattemyndighetenes og tollmyndighetenes adgang til å gi ut opplysninger til noen konkrete offentlige myndigheter. Departementet foreslo nærmere bestemt at de skal kunne gi opplysninger til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretattlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet, og til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretattlig operativt samarbeid for å avdekke økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. Det fremgår av høringsnotatet at forslaget var ment å gi utleveringsadgang til etatene som deltar ved NTAES og a-krimsentrene. Departementet foreslo også at Skatteetaten og Tolletaten skal få adgang til å gi Arbeidstilsynet opplysninger som tilsynet kan ha bruk for i sitt arbeid med å håndheve lovgivningen om arbeidsmiljø.

Høringsnotatet ble sendt til 51 instanser. Høringsfristen gikk ut 25. juni 2018.

Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse med merknader:

- Arbeids- og sosialdepartementet
- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Brønnøysundregistrene
- Byggenæringens Landsforening
- Datatilsynet
- Den norske Revisorforening (Revisorforeningen)
- Direktoratet for forvaltning og ikt
- Drammensregionen IKT
- Fiskeridirektoratet
- Justis- og beredskapsdepartementet
- KS
- Lotteri- og stiftelsestilsynet
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forening (NKKF)
- Norsk Arkivråd
- Norsk Øko-Forum
- Næringslivets Hovedorganisasjon
- Oslo kommune
- Politidirektoratet
- Politiets sikkerhetstjeneste
- Regelrådet
- Regnskap Norge
- Samferdselsdepartementet
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Statistisk sentralbyrå
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Arbeids- og sosialdepartementet har i sin høringsuttalelse lagt ved en uttalelse fra Arbeidstilsynet. Samferdselsdepartementet har lagt ved en uttalelse fra Statens Vegvesen.

Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet og Utenriksdepartementet uttaler at de ikke har noen merknader til forslaget.

17.4 Gjeldende rett

17.4.1 Taushetsplikt

Tradisjonelt er det antatt at det er reglene om taushetsplikt som begrenser myndighetenes adgang til å utlevere opplysninger til uvedkommende.

Hovedregelen om skattemyndighetenes taushetsplikt står i skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd. Bestemmelsen fastsetter at alle som utfører eller har utført arbeid på vegne av skattemyndighetene, må hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det de i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Det følger av § 3-1 annet ledd bokstav a og b at taushetsplikten ikke omfatter skattemynder etter § 9-7 og opplysninger om en næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I § 3-3 til 3-8 er det regler om unntak fra taushetsplikt ved utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter mv.

Etter § 3-3 bokstav a kan skattemyndighetene gi opplysninger til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler.

Skattemyndighetene kan ifølge § 3-3 bokstav b gi opplysninger til offentlig myndighet til bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål.

Skattemyndighetene kan gi opplysninger til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål, og når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger fra andre offentlige myndigheter, jf. § 3-3 bokstav c og d. Offentlig oppnevnte granskningskommisjoner kan få opplysninger etter § 3-3 bokstav e.

Adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet er snevrere enn det som gjelder ved utlevering til andre offentlige myndigheter. Opplys-

ninger kan gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak innenfor skattemyndighetenes eget forvaltningsområde. Dersom opplysningene gjelder straffbare handlinger utenfor skattemyndighetenes forvaltningsområde, oppstilles det ytterligere vilkår. Da kan opplysninger bare gis når det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder, jf. § 3-3 bokstav f. Til Økokrim kan opplysninger gis etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven, jf. § 3-3 bokstav g.

Det følger av § 3-3 bokstav h at også andre kan få taushetsbelagte opplysninger dersom de kan vise til en lovbestemmelse som fastsetter eller klart forutsetter at skatteforvaltningslovens taushetsplikt ikke skal være til hinder for at de får opplysningene. Konkurransetilsynet, Mattilsynet og UDI er eksempler på organer som kan få opplysninger i medhold av denne bestemmelsen, jf. konkurranseloven § 24 tredje ledd, matloven § 23 fjerde ledd og utlendingsloven § 84 første ledd bokstav c.

I § 3-3 bokstav i, j og k er det regler om utlevering av taushetsbelagte opplysninger til namsmyndighetene, utlevering i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsatt etter oppgaveregisterloven, og utlevering til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingretten i visse tilfeller.

Paragraf 3-7 bokstav c har en bestemmelse om at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

Det følger av skattebetalingsloven § 3-2 første ledd at taushetspliktreglene i skatteforvaltningsloven også gjelder ved behandling av saker etter skattebetalingsloven. Skattebetalingsloven § 3-2 annet ledd fastsetter i tillegg at opplysninger om skatterestanser er taushetsbelagte.

Tolloven har i § 12-2 regler som i stor grad tilsvarende skatteforvaltningsloven § 3-1 og § 3-3. Hovedregelen om tollmyndighetenes taushetsplikt følger av første ledd, mens unntakene følger av annet ledd bokstavene a til i. Tolloven § 12-2 annet ledd skiller seg likevel fra skatteforvaltningsloven § 3-3 ved at den ikke inneholder noen hjemmel for å utlevere opplysninger til bruk ved håndheving av reglene om arbeidsmiljø.

17.4.2 Personopplysningsregelverket

Personopplysningsregelverket legger også begrensninger på myndighetenes adgang til å utlevere opplysninger til andre offentlige myndig-

heter. Personvernforordningen gjelder som norsk lov, jf. personopplysningsloven § 1. Etter personvernforordningen artikkel 4 nr. 1 er en personopplysning enhver opplysning om en identifisert eller identifiserbar fysisk person.

Personvernforordningen artikkel 6 har bestemmelser om behandlingsgrunnlag for å behandle personopplysninger. Etter artikkel 6 nr. 1 bokstav c kan personopplysninger behandles når det er nødvendig for å oppfylle en rettslig forpliktelse som påhviler den behandlingsansvarlige. Etter artikkel 6 nr. 1 bokstav e kan personopplysninger behandles når det er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Det følger av artikkel 6 nr. 3 at grunnlaget for behandlingen nevnt i nr. 1 bokstav c og e skal fastsettes i unionsretten eller i medlemsstatenes nasjonale rett. Dette innebærer at artikkel 6 nr. 1 bokstav c eller e ikke alene kan utgjøre behandlingsgrunnlag, men at den behandlingsansvarlige må kunne vise til et supplerende rettslig grunnlag for behandlingen i nasjonal rett eller i unionsretten, jf. Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.3.2.

Departementet legger til grunn at reglene om unntak fra taushetsplikt i skatteforvaltningsloven og tolloven utgjør supplerende rettsgrunnlag for å utlevere taushetsbelagte opplysninger, jf. personvernforordningen artikkel 6 nr. 3.

Prinsippet om formålsbegrensning følger av forordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b, som fastsetter at personopplysninger skal «samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene». Prinsippet om formålsbegrensning bidrar til å sikre at den enkelte har kontroll med hvordan egne personopplysninger blir behandlet, da prinsippet gir forutsigbarhet om hvilke formål opplysninger om en selv vil kunne bli brukt til.

Forordningen artikkel 6 nr. 4 inneholder bestemmelser om behandling av personopplysninger for andre formål enn det de var innhentet for. Det følger av denne bestemmelsen at viderebehandling for nye, uforenlige formål ikke er tillatt uten et særskilt grunnlag for viderebehandlingen.

Artikkel 6 nr. 4 gir anvisning på en ikke-uttømmende liste av momenter som den behandlingsansvarlige skal ta i betraktning ved vurderingen av forenlighet. Det skal tas hensyn til enhver forbindelse mellom formålene som personopplysningene er blitt samlet inn for, og formålene med den tiltenkte viderebehandlingen (bokstav a), i hvil-

ken sammenheng personopplysningene er blitt samlet inn, særlig med hensyn til forholdet mellom de registrerte og den behandlingsansvarlige (bokstav b), personopplysningenes art, især om særlige kategorier av personopplysninger behandles i henhold til artikkel 9, eller om personopplysninger om straffedommer og lovovertrедelser behandles i henhold til artikkel 10 (bokstav c), de mulige konsekvensene av den tiltenkte viderebehandlingen for de registrerte (bokstav d) og om det foreligger nødvendige garantier, som kan omfatte kryptering eller pseudonymisering (bokstav e).

Dersom det nye formålet ikke er forenlig med innsamlingsformålet, kan viderebehandling bare skje dersom den registrerte samtykker til viderebehandlingen eller dersom det er bestemt i eller i medhold av lov at det er adgang til viderebehandlingen. At viderebehandlingen må forankres i samtykke eller lov, innebærer at samtykket eller loven må knytte seg til selve viderebehandlingen for uforenlige formål. Det er altså ikke tilstrekkelig å vise til et alminnelig behandlingsgrunnlag for det nye formålet. For å kunne viderebehandle for et uforenlig formål kreves det i tillegg et grunnlag for selve viderebehandlingen. Samtykket eller loven må altså tillate at personopplysningene viderebehandles for det nye formålet til tross for at dette er uforenlig med innsamlingsformålet. I for-talepunkt 50 i forordningen understrekes det imidlertid at det rettslige grunnlaget for behandling som er fastsatt i unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett, også kan utgjøre et rettslig grunnlag for viderebehandling.

Forordningen artikkel 6 nr. 4 setter skranke for muligheten til å åpne for viderebehandling for uforenlige formål i nasjonal rett. Slike lovbestemmelser må utgjøre «et nødvendig og forholdsmessig tiltak i et demokratisk samfunn for å sikre oppnåelse av målene nevnt i artikkel 23 nr. 1».

Dersom viderebehandlingen skal omfatte særlige kategorier av personopplysninger, vil også artikkel 9 utgjøre en skranke. Artikkel 9 nr. 2 kan stille krav om rettsgrunnlag, forholdsmessighet og at det sikres egnede og særlige tiltak for å verne registrertes grunnleggende rettigheter og interesser, se nærmere i Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 7.1.3 om disse kravene.

Det nasjonale grunnlaget for viderebehandling kan følge av de generelle reglene i personopplysningsloven eller regler i særlovgivningen. Det er ikke et vilkår etter forordningen at det må fremgå eksplisitt av bestemmelsen at den åpner for bruk til nye og uforenlige formål i henhold til artikkel 6 nr. 4.

Departementet legger til grunn at reglene om unntak fra taushetsplikt i skatteforvaltningsloven og tolloven gir hjemmel for viderebruk av taushetsbelagte personopplysninger til nye og uforenlige formål, jf. personvernforordningen artikkel 6 nr. 4.

Justis- og beredskapsdepartementet har i Prop. 115 L (2017–2018) foreslått en bestemmelse i personopplysningsloven om at offentlige myndigheter kan dele ikke-taushetsbelagte opplysninger med hverandre når formålet er å bekjempe arbeidslivskriminalitet. Justis- og beredskapsdepartementet uttaler i proposisjonen punkt 3 at det kan være nærliggende å forstå bestemmelser som gir grunnlag for utlevering av opplysninger uten hinder av taushetsplikt, for eksempel skatteforvaltningsloven § 3-3, slik at de også kan gi grunnlag for viderebruk av personopplysninger som ikke er taushetsbelagte til nye og uforenlige formål. Finansdepartementet er enig i at dette er en naturlig tolkning av skatteforvaltningsloven § 3-3 og også tolloven § 12-2 annet ledd. Etter departementets vurdering utgjør reglene om unntak fra taushetsplikt dermed også supplerende rettsgrunnlag for å behandle ikke-taushetsbelagte opplysninger etter personvernforordningen artikkel 6 nr. 3, og grunnlag for å utlevere slike opplysninger til nye og uforenlige formål etter personvernforordningen artikkel 6 nr. 4.

17.4.3 Grunnloven og EMK

Viderebehandling av personopplysninger kan også utgjøre et inngrep i retten til privatliv etter EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Viderebehandlingen vil i slike tilfeller bare være tillatt dersom den har tilstrekkelig hjemmel, forfølger et legitimt formål og er forholdsmessig. I Prop. 56 LS (2017–2018) er det gitt en generell omtale av disse kravene. Som det fremgår der, har Grunnloven § 102 klare likhetstrekk med EMK artikkel 8, og må tolkes i lys av denne, jf. Rt. 2015 side 93 avsnitt 57. Det er ikke holdepunkter for at Grunnloven § 102 stiller strengere krav enn EMK artikkel 8 om rettsgrunnlag for behandling av personopplysninger.

I Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.4 side 34–35 er kravene til rettsgrunnlag for inngrep i personvernet beskrevet nærmere:

«Hva som er tilstrekkelig rettsgrunnlag for inngrep, beror på en konkret vurdering, blant annet av hvor inngripende behandlingen er. Etter departementets syn er det imidlertid ikke

holdepunkter i EMDs praksis for at det gjelder et unntaksfritt krav om uttrykkelig hjemmel i særlovgivning for behandling av personopplysninger. Departementet legger til grunn at forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav a, b, d og f i seg selv etter omstendighetene kan være tilstrekkelige lovhjemler. Også forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav c og e i kombinasjon med et supplerende rettslig grunnlag som oppfyller kravene etter ordlyden i nr. 3, kan være tilstrekkelig. Videre vil forordningens generelle regler, eksempelvis om personvernombud, forhåndsdrøftinger, den registrertes rettigheter mv., utgjøre garantier i EMKs forstand.»

I Prop. 115 L (2017–2018) punkt 4 er det uttalt følgende om hjemmelskravet ved viderebehandling av opplysninger:

«Det vil ofte gjelde strengere krav til rettsgrunnlag ved viderebehandling av personopplysninger til nye og uforenlige formål enn ved behandling til formålene som opplysningene er samlet inn til, da viderebehandling generelt sett kan anses å være mer inngripende. Dette er også reflektert i de særskilte kravene etter forordningen artikkel 6 nr. 4. Kravene forordningen artikkel 6 nr. 4 stiller til bestemmelser som åpner for viderebehandling for nye, uforenlige formål, må tolkes og anvendes i tråd med EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Dette gjelder også kravene om at behandlingen må forfølge et legitimt formål og være forholdsmessig, som også fremgår av forordningen artikkel 6 nr. 4.»

17.5 Generelt om utlevering av opplysninger

17.5.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet en generell lovbestemmelse om at skattemyndighetenes taushetsplikt ikke er til hinder for at opplysninger utleveres til andre offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte. Videre foreslo departementet at det skal innføres et krav om forholdsmessighet som innebærer at fordelene ved utleveringen må stå i forhold til de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

Lovbestemmelsene skal ifølge forslaget utfylles i forskrift. Ved vurderingen av om kravet til forholdsmessighet er oppfylt, skal det legges vekt på om mottakerorganet vil settes i stand til å treffe en riktigere avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene. Det skal også legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakeren, om mottakeren er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres og antallet personer som får tilgang til opplysningene.

Departementet foreslo videre at de kasuistiske bestemmelsene om unntak fra taushetsplikt som fremgår av loven i dag, flyttes til forskriften. Forskriften skal ifølge forslaget forstås slik at opplysninger alltid skal kunne utleveres dersom vilkårene i en av disse bestemmelsene er oppfylt. Det er dermed ikke nødvendig for Skatteetaten å foreta en konkret, skjønnsmessig vurdering av om lovens vilkår om nødvendighet og forholdsmessighet er oppfylt i det enkelte tilfelle. Departementet uttalte at denne overføringen av regler fra lov- til forskriftsnivå i utgangspunktet bare er av lovteknisk karakter. Vilråene for å utlevere opplysninger blir i disse tilfellene ikke endret sammenlignet med det som gjelder i dag.

Departementet uttalte at ved vurderingen av om vilkårene for utlevering av opplysninger er oppfylt, skal det legges betydelig vekt på mottakerorganets oppfatning. Årsaken til dette er at det som regel er mottakeren som er nærmest til å vurdere dette spørsmålet.

17.5.2 Høringsinstansenes merknader

Et flertall av høringsinstansene bestående av *Byggenæringens Landsforening, Fiskeridirektoratet, Lotteri- og stiftelsestilsynet, KS, Norsk Arkivråd, NKKF, Næringslivets Hovedorganisasjon, Oslo kommune, Politiets sikkerhetstjeneste, Politidirektoratet, Revisorforeningen, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforbund, Statistisk sentralbyrå, Økokrim* og *Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund* støtter forslaget om en generell bestemmelse om når skattemyndighetene kan utlevere taushetsbelagte opplysninger, som skal utfylles i forskrift. De fleste av disse instansene støtter også de foreslåtte vilkårene for utlevering.

Brønnøysundregistrene, Direktoratet for forvaltning og ikt, KS og Oslo kommune gir på ulike måter uttrykk for at forslaget ikke går langt nok i retning av at opplysninger kan utleveres.

Regnskap Norge støtter ikke forslaget om at det skal gis en generell bestemmelse om når skatte-

myndighetene kan utlevere taushetsbelagte opplysninger til andre offentlige myndigheter. *Data-tilsynet* mener den foreslåtte utleveringsadgangen er for vid fordi det i forskriften skal inntas en kasuistisk oppregning av tilfeller der opplysninger *alltid* skal kunne utleveres.

Skattedirektoratet uttaler:

«Vi er enig med departementet i at nåværende regulering av taushetspliktreglene gjennom spesifikke bestemmelser som angir hvilke etater som kan få opplysninger og hvilke formål de forutsettes brukt til er lite egnet til å imøtekomme nye behov for utlevering av opplysninger. Vi imøteser forslaget om en generell lovbestemmelse om når skattemyndigheten kan gi opplysninger til offentlige myndigheter i deres interesse, og med utfyllende regler i skatteforvaltningsforskriften. Vi er av den oppfatning at dette vil gjøre det enklere å dele taushetsbelagte opplysninger med andre offentlige myndigheter og dermed bidra til en mer effektiv forvaltning i tråd med regjeringens mål om gjenbruk av informasjon, jf. Meld. St. 27 (2015–2016) Digital agenda for Norge – IKT for en enklere hverdag og økt produktivitet. Vi er også enig i de avgrensningene som foreslås for å balansere en slik utvidelse mot de skattepliktiges personvern og konkurransemessige hensyn. Forslaget om en generell lovbestemmelse medfører imidlertid flere vanskelige vurderingstema som saksbehandlerne må forholde seg til og som kan kreve en grundig og tidkrevende vurdering i etaten før opplysningene eventuelt kan utleveres.»

Næringslivets Hovedorganisasjon uttaler blant annet:

«NHO støtter departementets forslag om en mindre kasuistisk lovgivningsteknikk og en dreining mot større vekt på mottakers interesse og behov for opplysningene. Det kan reises spørsmål ved om en slik modell i tilstrekkelig grad vil bidra til at opplysningene faktisk blir utlevert, ref. også ordningen i Sverige der myndigheter på nærmere vilkår har plikt til å dele opplysninger. Deling av opplysninger er en viktig forutsetning for effektiv forvaltning, forenkling for brukerne med mindre og mer koordinert informasjonsinnhenting. Høringsnotatet burde inneholdt en beskrivelse og vurdering av tilsvarende bestemmelser i andre land, særlig i vare naboland.

For å ivareta hensynet til de skattepliktige, er det viktig at utleveringsadgangen ikke er videre enn det som er nødvendig, samt at det foreligger en viss forutsigbarhet om når utlevering kan skje, til hvem og hvilke opplysninger som utleveres.»

NKKF uttaler:

«Vi støtter departementets valg om å foreslå å endre strukturen i regelverket slik at utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter kan skje dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforvarlig måte. Dette åpner for at det kan gis ut opplysninger til organer som ikke omfattes av den kasuistiske oppregningen som til enhver tid finnes i regelverket.»

Politidirektoratet uttaler med henvisning til uttalelsen fra ØKOKRIM:

«Politidirektoratet slutter seg, i likhet med ØKOKRIM, til forslaget om ny § 3-3 i skatteforvaltningsloven om utlevering til offentlige myndigheter, samt opplistingen i forskriften § 3-1-1 andre ledd over «forhåndsgodkjente» mottakere. De foreslåtte reglene virker etter direktoratets vurdering forenkler for rettsanvenderen, og vil kunne bidra til større rettsenhet og lik praksis på tvers av de offentlige myndighetene.»

Fiskeridirektoratet uttaler:

«Fiskeridirektoratet støtter [forslaget til lovteknisk løsning], og ser fordelen med å gå vekk fra den kasuistiske teknikken som er mindre fleksibel når nye behov melder seg. Vi støtter også tilnærmingen om at Skatteetaten bør ha adgang til å gi opplysninger til andre myndigheter begrunnet i mottakerens behov med de begrunnelser som ramses opp i høringsnotatet.

Vi støtter også at det gis utfyllende regler i forskrift, og at disse skal forstås slik at opplysninger alltid skal kunne utleveres dersom vilkårene i en av bestemmelsene er oppfylt. Vi finner det viktig som notatet nevner i tilknytning til dette, at ved denne vurderingen skal det legges betydelig vekt på mottakerorganets oppfatning idet årsaken til det er at det som regel er mottakeren som er nærmest til å vurdere dette spørsmålet.»

Politiets sikkerhetstjeneste uttaler:

«Politiets sikkerhetstjeneste mener at det er fornuftig å innføre et regelverk som er mer dynamisk utformet enn det dagens regelverk er. PST stiller seg også positive til at Skatteetaten får bedre mulighet til å gi informasjon til andre offentlige myndigheter. Det er etter vår vurdering viktig å innføre en adgang til å dele informasjon til offentlig myndighet der dette skjer av hensyn til mottakerorganets behov.»

Revisorforeningen uttaler:

«Vi er enige i at skatteetaten bør kunne dele opplysninger med andre offentlige myndigheter, men mener det må innføres et system hvor man kan spore hvilke opplysninger som er delt, av hvem og med hvem. Det vil være viktig å hindre at opplysninger kommer på avveie, og at ansatte ikke overholder sin taushetsplikt. Skattyter bør underrettes i forkant av utleveringen og gis adgang til å klage og begjære utsatt iverksetting.»

Norsk Arkivråd uttaler:

«NA støtter endringen som foreslås i reglene for Skatteetatens informasjonsbehandling. Utveksling og gjenbruk av offentlige data er i tråd med Digital Agenda for Norge, og er forutsetning for digitalisering og effektivisering av offentlig sektor. Samtidig vil vi gjøre oppmerksom på at ansvaret og plikten til å danne arkiv som er gitt i arkivlovens § 6 må ivaretas ved en slik behandling av data.»

Statistisk sentralbyrå legger til grunn at forslaget ikke påvirker byråets tilgang til data som er nødvendige for å utarbeide statistikk. Denne høringsinstansen mener likevel at flere forhold ved forslaget vil ha positiv innvirkning på kvaliteten på opplysningene byrået mottar. Instansen uttaler:

«SSB støtter, på et generelt grunnlag, at det åpnes for en utlevering av bestemte taushetsbelagte informasjonen til avgrensede samfunnsnyttige formål. Deling av informasjon er en viktig forutsetning for bl.a. å kunne bekjempe økonomisk kriminalitet og for en mer effektiv offentlig og privat sektor. Det er et mål at forvaltningen skal gjenbruke informasjon i stedet for å spørre brukerne på nytt om forhold de allerede har opplyst om.»

De skattepliktige og tredjeparter er pålagt å gi myndighetene en stor mengde opplysninger og må kunne stole på at opplysningene ikke kommer på avveie eller brukes til andre formål enn det de er ment for. Skatteetaten er avhengig av tillit for å få inn opplysninger. Opplysningspliktige som mener at Skatteetaten i for stor grad kan videreformidle opplysninger til andre, kan bli mindre tilbøyelige til å gi opplysninger. Delingen er også et inngrep i personvernet i de tilfellene det er tale om personopplysninger. Opplysningene vil delvis bli brukt til et annet formål enn det de ble innhentet for. En forståelse og aksept i samfunnet for behovet for en slik utvidet adgang til å dele informasjon, vil være avgjørende. Svekket tillitt til Skatteetaten vil ikke bare kunne påvirke Skatteetatens kjerneoppgaver, men også kvaliteten på offisiell statistikk. Utleveringsadgangen bør inngå i en generell lovbestemmelse og med bestemmelsen utfyllt i forskrift.»

De høringsinstansene som mener at forslaget ikke går langt nok i retning av legge til rette for at opplysninger kan utleveres, begrunner standpunktet sitt på ulike måter.

Brønnøysundregistrene gir uttrykk for at det vil fremme personvernet dersom opplysninger kan utleveres automatisk. Denne høringsinstansen mener dette vil føre til at det produseres mindre overskuddsinformasjon enn i dag, og at færre personer får tilgang til opplysningene. Instansen viser blant annet til at den registrerte i dag må samle og levere dokumentasjon til mottakerorganet på egen hånd. Denne dokumentasjonen inneholder overskuddsinformasjon som må behandles av personer hos mottakerorganet. Normalt vil dokumentasjonen også bli liggende som del av saken og være tilgjengelig i lang tid. Høringsinstansen foreslår at det i forskriften tas inn en formulering om at en ved vurderingen av om opplysningen skal utleveres, skal sammenligne antallet personer som vil få tilgang til opplysningene, med antallet personer som i dag får tilgang til de samme opplysningene og eventuelt omfanget av overskuddsinformasjon.

KS og Oslo kommune uttrykker også at det vil være en fordel for personvernet om en begrenset mengde informasjon overføres fra skattemyndighetene til kommunene.

Brønnøysundregistrene uttaler seg om spørsmålet om den registrerte skal kunne samtykke til at opplysninger utleveres. Høringsinstansen skriver:

«Å legge til rette for at den registrerte sjølv tar stilling til om opplysningane skal utleverast eller ikkje bør også vere ein del av vurderinga. På denne måten har vurderinga ikkje berre to moglege utfall – at opplysningane blir utleverte utan den registrerte sin kontroll, eller at dei ikkje blir utleverte. I tillegg kan då informasjonen bli utlevert basert på samtykke.»

Direktoratet for forvaltning og ikt mener det er viktig å videreføre dagens regler om hvor sterkt behovet for opplysninger må være før opplysninger kan utleveres. Det bør ifølge denne høringsinstansen ikke innføres et nytt krav om at oppgaven skal være lovpålagt for at opplysninger skal kunne utleveres. Slike endringer vil ifølge instansen skape usikkerhet ved om dagens praksis kan videreføres, og gi føringer i retning av en mer restriktiv praksis.

Direktoratet for forvaltning og ikt anbefaler at det vurderes om regelverket skal være slik at opplysninger som kan utleveres, *skal* utleveres dersom mottaker ber om det. Denne høringsinstansen anbefaler også at det vurderes om skattemyndighetene skal legge til grunn mottakers vurdering av om behovet for opplysningene foreligger.

Direktoratet for forvaltning og ikt viser til forslaget angivelse av at skattemyndighetene skal gjøre en bred, skjønnsmessig vurdering av fordelene ved utleveringen, de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie. Høringsinstansen mener dette vurderingstemaet er for bredt, og at vurderingen bør begrenses til om hensynene bak taushetsplikten er så sterke at utlevering ikke er akseptabelt. Dette begrunnes med at bestemmelsen omhandler unntak fra taushetsplikten, og at det da er hensynene bak taushetsplikten som vil være relevante mothensyn ved vurderingen av om opplysninger skal utleveres. Personverninteresser, som formålsbegrensningsprinsippet, ivaretas ifølge høringsinstansen av personvernforordningen.

Direktoratet for forvaltning og ikt støtter at det gis klarest mulig regler for vurderingen av om opplysninger skal utleveres. Høringsinstansen uttaler at desto mer skjønnspreget vurderingstemaet er, desto lettere vil utenforliggende hensyn kunne bli tatt. Det må ifølge instansen gis føringer for «kan»-skjønnet, hvor mottakers behov tillegges vekt. Direktoratet for forvaltning og ikt uttaler at det er vanskelig å fortolke andre virksomheters regelverk og hvor stor nytte mottaker vil ha av opplysningene.

KS og Oslo kommune uttaler i samme retning at det er uheldig at enhver utlevering skal bygge på skattemyndighetenes skjønn. Disse høringsinstansene mener det er mottakerorganet som må vurdere om opplysningene skal utleveres, under forutsetning av at det har hjemmel for å få tilgang til opplysningene. Ifølge instansene bør det ikke legges opp til at skattemyndighetene skal kunne nekte utlevering, ved at de foretar en egen vurdering eller overprøver utleveringsspørsmålet.

KS og Oslo kommune mener listen over forhåndsvurderte tilfeller hvor det alltid skal være adgang til å utlevere opplysninger, bør utvides. Høringsinstansene uttaler at kommunal sektor har mange lovpålagte oppgaver som vil kunne løses både bedre og mer effektivt ved enklere utveksling av opplysninger. Instansene nevner saker om reduksjon av foreldrebetaling i barnehager som et eksempel. Det er i dag tidkrevende både for de foresatte og for kommunene at foresatte må sende inn dokumentasjon på sin inntekt for å oppnå redusert foreldrebetaling.

KS og Oslo kommune mener det ikke bør legges vekt på hvor mange personer som vil få tilgang til opplysningene ved vurderingen av utleveringsspørsmålet. Høringsinstansene er enige i at det er nødvendig med tilgangsbegrensning hos mottakeren, men ifølge instansene er det mottakeren selv som må sørge for dette. Instansene uttaler at mottakeren er ansvarlig for behandlingen av opplysningene så fort de er mottatt, og det er dette organet som må sørge for at personvernet ivaretas i henhold til gjeldende regler.

KS og Oslo kommune ser det som en klar forutsetning at utlevering av opplysninger må kunne skje digitalt, automatisk og systematisk.

Regnskap Norge, som ikke støtter ikke forslaget i høringsnotatet, uttaler:

«Regnskap Norge er ikke tilhenger av en generell hjemmel til å dele Skatteetatens taushetsbelagte opplysninger med andre offentlige etater. Vi mener dette vil være ødeleggende for den allmenne tilliten til Skatteetaten.

I høringsnotatet skrives det at man skal legge betydelig vekt på vurderingene til organet som ønsker informasjon da de er nærmest til å vurdere sitt behov. Vi mener dette vitner om en ansvarsfraskrivende og kanskje litt godtroende tilnærming til hensynene bak personverns- og taushetspliktsregler.

Enhver deling av taushetsbelagte opplysninger mellom etater bør etter Regnskap Norges syn kun skje i henhold til særskilt utformet hjemmel for den aktuelle etat. Deling bør etter

vårt syn godkjennes av 2 personer i hvert enkelt tilfelle for å hindre misbruk. Det bør etter vårt syn loggføres hvem som får hvilke data på hvilket tidspunkt og loggen bør være tilgjengelig for den opplysningen gjelder. Videre bør taushetsplikten til organet som deler informasjon følge informasjonen som gis.»

Datatilsynet mener også at forslaget går for langt i retning av at opplysninger kan utleveres. Denne høringsinstansen er positiv til at det gis en generell lovbestemmelse om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene. Instansen er imidlertid kritisk til at det i forskriften skal inntas en kasuistisk oppregning av tilfeller der opplysninger skal kunne utleveres uten at det foretas en konkret skjønnsmessig vurdering av om det er grunn til å utlevere opplysninger i det enkelte tilfelle. Datatilsynet uttaler:

«Datatilsynet mener at utleveringsbestemmelsene i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 nr. 2 er så vidt utformet at det i realiteten vil bety at alle opplysninger kan utleveres til nærmest alle mulige offentlige organer uten at det foretas en nærmere nødvendighetsvurdering. Det er for øvrig i strid med det som står om personvernens hensyn på side 67: «Hensynet til personvern er for det første ivaretatt ved at det bare er «*nødvendige*» opplysninger som kan utgis, jf. § 3-3 første ledd. Videre er det slik at utleveringen må være «*forholdsmessig*», jf. § 3-3 annet ledd. For ordens skyld viser vi til at politiregisterforskriften, i den tilsvarende utleveringsbestemmelsen (politiregisterforskriften § 9-6), inneholder et vilkår om at det i alle tilfeller skal foretas en nødvendighetsvurdering.»

Datatilsynet savner også en nærmere regulering av hvilke opplysningskategorier som kan være gjenstand for utlevering. Høringsinstansen forstår forslaget slik at *alle* opplysningene som Skatteetaten besitter, i utgangspunktet skal kunne utleveres.

Statens Vegvesen anser det som positivt at offentlige myndigheter ønsker å åpne for mer informasjonsdeling mellom samarbeidende kontrolltater. Denne høringsinstansen mener imidlertid at man bør vurdere spørsmålet om informasjonsdeling helhetlig, ikke med utgangspunkt i enkeltetaters særlover. Instansen viser til at Forvaltningslovutvalget har fått som mandat å vurdere behovet for en samordning av reglene i forvaltningsloven med regler om forvaltningsmes-

sige og profesjonsbestemt taushetsplikt i særlovgivningen. Statens vegvesen uttaler:

«Vi støtter uttalelsene i mandatet til forvaltningslovutvalget, og det er derfor med en liten bekymring vi ser at flere etater nå utvikler nye bestemmelser i sine særlover fremfor å avvente en innstilling fra forvaltningslovutvalget og en eventuell generell regulering i forvaltningsloven. Vi mener en mer helhetlig tilnærming til spørsmålet om informasjonsdeling vil være mer effektivt og sørge for bedre rettssikkerhet ved at regelverket blir lettere tilgjengelig.»

Norsk Øko-Forum uttaler i samme retning at den aller beste løsningen for å fremme tverretattlig samarbeid mot økonomisk kriminalitet vil være å gi en egen lov som gir unntaket fra taushetsplikt anvendelse for offentlig forvaltning generelt. Høringsinstansen viser til at det i Sverige er vedtatt en lov, «Lag (2016:774) om oppgiftsskyldighet vid samverkan mot viss organiserad brottslighet». Instansen påpeker at man med en slik løsning unngår at det må vedtas særregler for hver enkelt etat.

Statens Vegvesen anser det videre som positivt at forslaget åpner for at skattemyndighetene kan gi ut opplysninger til andre organer enn de som omfattes av den kasuistiske oppregningen i loven. Denne høringsinstansen forstår imidlertid ikke om det er tale om en reell endring i utleveringsadgangen. Instansen ber blant annet om en tydeliggjøring av hvilken utlevering som kan skje i medholdt loven og hvordan man skal forstå de nye forskriftsbestemmelsene.

Justis- og beredskapsdepartementet synes også sammenhengen mellom de ulike bestemmelsene er uklar. Denne høringsinstansen uttaler:

«Etter forslaget til skatteforvaltningsloven § 3-3 kan det utleveres opplysninger i mottakers interesse dersom fordelene står i forhold til ulempene. Skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 første ledd angir at det skal foretas en forholdsmessighetsvurdering. Etter § 3-3-1 annet ledd kan det i en del tilfeller uansett utleveres opplysninger, for eksempel til politiet til bruk i straffesak. Slik bestemmelsene er formulert, synes det som om det generelt kan utleveres opplysninger til mottakerne som er nevnt i annet ledd, for eksempel til politiet, dersom det er i mottakers interesse og fordelene overstiger ulempene. Høringsnotatet synes imidlertid å legge til grunn at forslaget ikke utvider utle-

veringsadgangen til de konkret opplistede mottakerne. Vi ber derfor om at sammenhengen mellom bestemmelsene klargjøres i det videre arbeidet.»

ØKOKRIM og *Politidirektoratet* er opptatt av spørsmålet om den registrerte skal få varsel om at opplysningene utleveres. *ØKOKRIM* uttaler med tilslutning fra *Politidirektoratet*:

«Ved utlevering etter politiregisterloven § 30 har behandlingsansvarlig etter hovedregelen plikt til å informere den registrerte om at det er utlevert opplysninger til offentlige organer, jf. politiregisterloven § 48 (informasjonsplikt). Den registrerte skal underrettes i forkant av utleveringen, og gjøres oppmerksom på adgangen til å begjære utsatt iverksetting, og om klageadgang, jf. politiregisterforskriften § 12-3 andre ledd. Spørsmålet om informasjonsplikt er ikke berørt i høringsnotatet. Etter personopplysningsloven 2000 § 20 gjelder informasjonsplikt, men den registrerte har ikke krav på varsel dersom formidlingen av opplysninger er uttrykkelig fastsatt i lov (andre ledd bokstav a). Det er også gitt føringer om informasjon til den registrerte i personvernforordningen art. 12, jf. fortalen nr. 61–62. Vi ser det som hensiktsmessig at regelverket er likt mellom etatene, og det ville være en fordel om departementet kunne redegjort for sitt syn på spørsmålet om informasjonsplikt.»

Skattedirektoratet uttaler at det hersker en viss usikkerhet om skattemyndighetene kan utlevere opplysninger på eget initiativ. Denne høringsinstansen mener det bør vurderes om det skal komme direkte til uttrykk i lovteksten at skattemyndighetene kan utlevere opplysninger på eget initiativ.

17.5.3 Vurderinger og forslag

Stortinget har i anmodningsvedtak nr. 514 fra 28. april 2015 bedt regjeringen utrede om Skatteetaten skal få bedre mulighet til å gi opplysninger til andre offentlige myndigheter for å bekjempe svart virksomhet. Opplysninger om at en skattepliktig ikke har levert skattemelding eller er ilagt skjerp tilleggsatt nevnes som eksempler på opplysninger det er aktuelt å utlevere.

Offentlige myndigheter kan ha interesse av opplysninger fra skattemyndighetene i to sammenhenger. For det første kan ulike etater ha bruk for opplysningene når de håndhever regel-

verket på sitt forvaltningsområde, for eksempel Arbeidstilsynet ved håndhevelse av arbeidsmiljølovgivningen, Tolletaten ved håndhevelse av tolloven og NAV ved håndhevelse av folketrygdloven. For det andre kan etatene ha behov for opplysningene når de selv skal kjøpe varer og tjenester og ønsker å unngå leverandører som har brutt skattereglene.

For så vidt gjelder den siste sammenhengen, offentlige myndigheter som innkjøpere av varer og tjenester, ligner myndighetene på private aktører. I høringsnotatet vurderte departementet spørsmålet om allmenheten skal få tilgang til taushetsbelagte opplysninger som viser om en virksomhet opptrer i samsvar med skattelovgivningen. Formålet med å gi allmenheten en slik tilgang er at det skal bli enklere for private og profesjonelle innkjøpere å velge seriøse leverandører. Det vil da bli vanskeligere for kriminelle aktører å få innpass i næringslivet. Departementet gjorde rede for to alternative måter å gjøre skatteopplysninger tilgjengelige på. Etter det «obligatoriske» alternativet blir opplysningene tilgjengelig for allmenheten uavhengig av om virksomheten samtykker til det, mens det etter det «valgfrie» alternativet er opp til hver enkelt leverandør å bestemme om opplysningene skal offentliggjøres. Høringsnotatet beskrev enkelte prinsipielle og praktiske spørsmål knyttet til det å gjøre skatteopplysninger tilgjengelig for allmenheten og til hvert av de to alternativene.

Departementet ba høringsinstansene om å vurdere om skatteopplysninger bør gjøres tilgjengelig for innkjøpere for å bekjempe skatteunndragelser. Departementet ba også høringsinstansene vurdere hvilket av de to alternativene de eventuelt mente det bør arbeides videre med. Saken er for tiden til behandling i departementet.

Den videre vurderingen gjelder utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter til bruk ved mottakerorganets myndighetsutøvelse.

Statens Vegvesen gir uttrykk for at man bør vente på Forvaltningslovutvalgets innstilling før man fastsetter endringer i reglene om enkeltorgans adgang til å utlevere opplysninger. Forvaltningslovutvalget skal blant annet utrede behovet for å samordne forvaltningslovens regler om taushetsplikt med regler om taushetsplikt i annen lovgivning. Utvalget skal også vurdere muligheten for å klargjøre forholdet til særlovgivningens regler om opplysningsplikt.

Departementet viser til at Forvaltningslovutvalget skal avgi sin innstilling 1. februar 2019. Det vil deretter nødvendigvis ta noe tid før nye regler kan vedtas og settes i kraft. Etter depar-

tementets oppfatning bør Stortingets anmodningsvedtak fra 28. april 2015 følges opp med endringer i skatteforvaltningsloven før gjennomgangen av forvaltningsloven er fullført. Skatteforvaltningslovens regler om unntak fra taushetsplikt gjelder bare for skattemyndighetene og for skatteoppkreverne via henvisningen i skattebetalingsloven § 3-2. Reglene kan etter departementets vurdering endres uten at det legger føringer på de lovgivningsmessige valgene som skal foretas ved revisjonen av forvaltningsloven. Det er i ettetid også mulig å endre reglene i skatteforvaltningsloven dersom resultatene fra revisjonen av forvaltningsloven tilsier det.

Både forslaget til ny bestemmelse i personopplysningsloven § 12 a i Prop. 115 L (2017–2018) og de bestemmelsene som foreslås i proposisjonen her, gjelder adgangen til å utlevere opplysninger. Paragrafen som foreslås i Prop. 115 L (2017–2018) gjelder utveksling av personopplysninger som *ikke er taushetsbelagte*. I proposisjonen her foreslås det regler om utlevering av *taushetsbelagte* opplysninger – både personopplysninger og andre opplysninger. De to regelsettene regulerer dermed i utgangspunktet ulike forhold. Som nevnt i punkt 17.4.2 er det imidlertid nærliggende å tolke reglene om utlevering av taushetsbelagte opplysninger i skatteforvaltningsloven og tolloven slik at de også gir behandlingsgrunnlag for å utlevere opplysninger som ikke er taushetsbelagte. Regelsettene vil dermed delvis regulere samme forhold. I Prop. 115 L (2017–2018) punkt 7 er det uttalt følgende om forholdet mellom den foreslåtte bestemmelsen i personopplysningsloven § 12 a og bestemmelser i særlovgivningen:

«Bestemmelser som gir grunnlag for unntak fra taushetsplikt, og som etter departementets syn også kan gi grunnlag for utlevering av personopplysninger, jf. punkt 3, vil etter departementets syn likevel ikke uttømmende regulere adgangen til utlevering av personopplysninger som ikke er taushetsbelagte. Bestemmelsen som foreslås her, vil derfor få realitetsbetydning ved siden av slike reguleringer, for eksempel der bestemmelsen her gir lempeligere vilkår for utlevering.»

Regelverket om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til andre offentlige myndigheter består av mange bestemmelser som angir hvilke etater som kan få opplysninger og til hvilke formål. Denne kasuistiske lovgivningsteknikken fører til at loven må endres hver gang det oppstår nye behov for utlevering av opplysninger. Etter

departementets vurdering er det behov for å endre strukturen i regelverket og legge til rette for at det blir enklere å imøtekomme endringer i behovet for utlevering av opplysninger.

Prinsipielt sett kan det reises spørsmål ved om et forvaltningsorgan bør ha adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til et annet organ når det er i mottakerorganets interesse. De generelle reglene om utlevering av opplysninger i forvaltningsloven § 13 b nr. 5 og 6 bygger på et prinsipp om at opplysninger bare kan utleveres når det tjener avgiverorganets behov. Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten bør ha adgang til å gi opplysninger til andre myndigheter begrunnet i mottakerens behov. På skatteområdet er det lang tradisjon for å ha slike regler, jf. ligningsloven 1980 § 3-13 nr. 2 (opphevet). Deling av informasjon er en viktig forutsetning for en moderne og effektiv forvaltning. Det er blant annet et mål at forvaltningen skal gjenbruke informasjon i stedet for å spørre brukerne på nytt om forhold de allerede har opplyst om, jf. Meld. St. 27 (2015–2016) *Digital agenda for Norge – IKT for en enklere hverdag og økt produktivitet*.

Det må legges vekt på hensynet til de skattepliktige ved utforming av reglene. Hensynet til de skattepliktiges personvern og konkurransemessige hensyn tilsier at utleveringsadgangen ikke bør være videre enn det som er nødvendig. Det bør også være mulig for de skattepliktige å forutse når utleveringen kan skje og hvilke opplysninger som utleveres.

Hensynet til skattemyndighetene selv kan også tale for at adgangen til å utlevere opplysninger begrenses. Skattemyndighetene er avhengig av å få opplysninger fra de skattepliktige for at skattefastsettelsen skal bli riktig. Skattepliktige som opplever at opplysningene deres i for stor grad utleveres til uvedkommende, kan bli mindre tilbøyelige til å oppfylle opplysningsplikten i fremtiden.

For opplysninger i politiregistre er reglene om utlevering til andre offentlige myndigheter fordelt mellom lov og forskrift. I politiregisterloven § 30 første ledd er det en bestemmelse om at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger utleveres til offentlige organer i deres interesse, dersom dette er nødvendig for å fremme mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforvarlig måte. Det er utfyllende regler i politiregisterforskriften. Forskriften § 9-6 første ledd har en ikke uttømmende liste over organer som kan få opplysninger til nærmere angitte formål. I forskriften § 9-6 annet ledd er det en bestemmelse som fastsetter at det før

opplysningene utleveres etter første ledd, skal foretas en nødvendighetsvurdering hvor det blant annet skal legges vekt på om mottakerorganet vil settes i stand til å treffe en riktigere eller mer velbegrunnet avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene.

Departementet foreslo i høringsnotatet at reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til andre offentlige myndigheter mv. utformes på lignende måte med én lovbestemmelse med generelle vilkår, med utfyllende regler i forskrift.

Et flertall av høringsinstansene er enige i forslaget om at det bør være én generell lovbestemmelse om utlevering av opplysninger. De fleste høringsinstansene er også enig med departementet i hvordan vilkårene for utlevering skal utformes. Det er likevel noen instanser som mente forslaget ikke går langt nok i å åpne for utlevering av opplysninger.

Regnskap Norge er den eneste høringsinstansen som er uenig i forslaget. Denne instansen mener taushetsbelagte opplysninger bare bør utleveres etter særskilt utformede regler for hver enkelt etat. Datatilsynet er negativ til at opplysninger i noen tilfeller skal kunne gis ut uten at skattemyndighetene må foreta en konkret forholdsmessighetsvurdering i hvert enkelt utleveringstilfelle.

Departementet viderefører i denne proposisjonen forslaget fra høringsnotatet.

Departementet foreslår nærmere bestemt at skatteforvaltningsloven § 3-3 endres slik at første ledd fastsetter at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger gis til «offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforvarlig måte.» Loven vil som følge av dette åpne for at skattemyndighetene kan gi ut opplysninger til organer som ikke omfattes av den kasuistiske oppregningen som til enhver tid finnes i regelverket.

I § 3-3 annet ledd foreslås det en bestemmelse om at utleveringen ikke må være «uforholdsmessig ut fra de ulempene den medfører i form av innbrytning i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie». Bestemmelsen innebærer at det skal foretas en konkret og skjønnsmessig vurdering av om ulempene ved utleveringen er uforholdsmessig store sammenlignet med de fordelene den medfører for mottakeren. Ved vurderingen av hvilke fordeler og ulemper utleveringen medfører skal det tas hensyn til utleveringens art og omfang, herunder hvor mange opplysninger som utleve-

res, hvilke opplysninger som utleveres, hvem opplysningene utleveres til mv. Bestemmelsen oppstiller et materielt vilkår for utlevering i tillegg til de vilkårene som følger av første ledd.

I § 3-3 tredje ledd foreslås det at departementet skal få hjemmel til å gi nærmere regler om «utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter i deres interesse, blant annet om hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke opplysninger som kan utleveres, hvilke kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig og om at opplysninger i enkelte tilfeller alltid skal kunne utleveres».

Departementet tar sikte på at det i medhold av denne hjemmelen skal gis en forskriftsbestemmelse i skatteforvaltningsforskriften med retningslinjer for forholdsmessighetsvurderingen etter lovens § 3-3 annet ledd. Etter disse skal skattemyndighetene på den ene siden legge vekt på om mottakerorganet vil settes i bedre stand til å treffe en riktig avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene. Uttrykket «settes i bedre stand til» innebærer at det ikke nødvendigvis kreves at opplysningene er av avgjørende betydning for løsningen av en konkret sak. Det er tilstrekkelig at mottakeren vil bli bedre skikket til å løse saken.

På den annen side skal det også legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakerorganet, om mottaker er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres og antallet personer som får tilgang til opplysningene. Disse momentene understreker at de generelle personvernprinsippene som kommer til uttrykk i personvernforordningen, skal tas med i betraktning når utleveringss spørsmålet vurderes. Skattemyndighetene må for eksempel vurdere hvor nær sammenheng det er mellom formålet opplysningene ble hentet inn for og formålet de skal brukes til hos mottakeren. Momentene kan føre til at opplysninger som er av betydning for et offentlig organ, ikke blir utlevert fordi utleveringen vil innebære et stort inngrep i personvernet eller stor fare for at konkurransesensitive opplysninger kommer på avveie.

Brønnøysundregistrene har i sin høringsuttalelse foreslått at spørsmålet om den registrerte har samtykket, skal inngå i vurderingen av om opplysninger skal utleveres. Departementet viser til at det i foralepunkt 43 til personforordningen er uttalt at samtykke ikke bør utgjøre behandlingsgrunnlag dersom det er en klar skjevhet mellom den registrerte og den behandlingsansvarlige, særlig dersom den behandlingsansvar-

lige er en offentlig myndighet og det derfor er usannsynlig at samtykket er frivillig. Departementet legger til grunn at maktforholdet mellom skattemyndighetene og de skattepliktige er av en slik karakter at det i en del tilfeller kan stilles spørsmål ved om samtykket er frivillig. Samtykke alene kan da ikke utgjøre grunnlag for å utlevere personopplysninger.

Videre vil det ved utlevering av opplysninger om et stort antall personer være praktisk vanskelig for skattemyndighetene å basere utleveringen på samtykke. Etter departementets oppfatning bør lovbestemmelsen om utlevering av taushetsbelagte opplysninger ikke si noe om hvilken betydning det skal ha at den registrerte har samtykket til utleveringen.

Skattedirektoratet har påpekt at en generell lovbestemmelse om utlevering av opplysninger medfører flere vanskelige vurderingstema som det kan være ressurskrevende for skattemyndighetene å forholde seg til. Dette forholdet er etter departementets oppfatning en nødvendig konsekvens av at regelverket gjenspeiler hensynene som taler for og mot utlevering. Det er vanskelig å unngå at skattemyndighetene må foreta disse vurderingene, med mindre man fastsetter regler med svært vid eller svært snever utleveringsadgang, eller utpensler hvert utleveringstilfelle i detalj.

Departementet tar videre sikte på at det i medhold av § 3-3 tredje ledd også skal gis bestemmelser om enkelte tilfeller der opplysninger skal kunne utleveres uten at det er nødvendig å foreta en konkret vurdering av om vilkårene i første og annet ledd er oppfylt. Forskriftsbestemmelsene skal tilsvare reglene som i dag står i lovens § 3-3 bokstav a til k. Denne overføringen av regler fra lovs- til forskriftsnivå er bare av lovteknisk karakter. Vilråene for å utlevere opplysninger blir i de omfattede tilfellene ikke endret sammenlignet med det som gjelder i dag.

Justis- og beredskapsdepartementet har i sin høringsuttalelse bedt om at sammenhengen mellom lov- og forskriftsbestemmelsene klargjøres.

Finansdepartementet bemerker at de sistnevnte forskriftsbestemmelsene som skal gis i medhold av § 3-3 tredje ledd, skal anses som en forhåndsvurdering av tilfeller der opplysningene *alltid* skal kunne utleveres. Når vilråene i disse bestemmelsene er oppfylt, er det dermed ikke nødvendig å foreta de vurderingene som lovens § 3-3 første og annet ledd legger opp til. Utleveringsadgangen i de forskriftsoppregnede tilfellene skal videre *suppleres* av den utleveringsadgangen som følger direkte av loven. Dette inne-

bærer at utlevering av opplysninger til etatene som er omfattet av forskriften, ikke er begrenset til tilfeller der vilkårene i de forskriftsoppregnede tilfellene er oppfylt, men at opplysninger også skal kunne utleveres til de aktuelle etatene dersom vurderingen i § 3-3 første og annet ledd tilsier det.

For politiets del innebærer dette eksempelvis at de for det første kan motta opplysninger dersom vilkårene i bestemmelsen som i dag står i § 3-3 bokstav f eller bestemmelsene om utlevering av opplysninger til NTAES og a-krimsentrene som foreslås i punkt 17.6.3, er oppfylt. I tillegg kan politiet motta opplysninger dersom det er nødvendig for å utføre lovpålagte oppgaver eller hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte, forutsatt at fordelene ved utleveringen står i forhold til de ulempene den medfører.

Departementet legger til grunn at den praktiske betydningen av utleveringen som skjer direkte i medhold av loven, vil kunne variere. Det vil eksempelvis følge av forskriften at tollmyndighetene kan få opplysninger som de kan ha bruk for i sitt arbeid med toll. Denne bestemmelsen er så vidt at det antakelig er liten plass for at opplysninger utleveres i andre tilfeller. For andre myndigheter er den forhåndsvurderte utleveringsadgangen snevrere. Utlevering direkte i medhold av loven vil da være mer praktisk.

Datilsynet uttaler at den utleveringsadgangen som følger av de forskriftsoppregnede tilfellene, er så vidt utformet at det i realiteten vil bety at alle opplysninger kan utleveres til nærmest alle mulige offentlige organer uten at det foretas en nærmere nødvendighetsvurdering. *Datilsynet* uttaler også at bestemmelsene er i strid med det som står loven om at det bare er «nødvendige» opplysninger som skal kunne utleveres og at utleveringen må være «forholdsmessig». *Departementet* understreker at utleveringstilfellene som skal reguleres i forskriften, skal ses på som en forhåndsvurdering av at utlevering er nødvendig og forholdsmessig i lovens forstand. Departementet presiserer at det her er tale om en videreføring av en utleveringsadgang som følger av loven i dag. Bestemmelsene utvider dermed ikke adgangen til å gi ut opplysninger sammenlignet med det som følger av gjeldende rett.

De foreslåtte regelendringene utgjør etter departementets vurdering en hensiktsmessig avveining av behovet offentlige myndigheter har for å dele opplysninger, og hensynene som taler mot informasjonsdeling, deriblant personvern. Hensynet til personvern er for det første ivaretatt ved at det bare er «nødvendige» opplysninger som kan utgis, jf. § 3-3 første ledd. Videre må utleverin-

gen ikke være uforholdsmessig, jf. § 3-3 annet ledd. I forskriften er det angitt hvilke momenter som skal inngå i forholdsmessighetsvurderingen. Personvern hensyn ligger til grunn for flere av disse momentene. De foreslåtte bestemmelsene er etter departementets vurdering i samsvar med kravene som følger av EMK art. 8 og personvernforordningen artikkel 6 nr. 4.

Regelverket vil som følge av endringene bli bedre egnet enn i dag til å imøtekomme endringer i behovet for utlevering av opplysninger, enten i form av forskriftsendringer eller ved utlevering direkte i medhold av loven. Departementet legger til grunn at utlevering av opplysninger til bruk ved NTAES og a-krimsentrene, er eksempler på utlevering som hadde vært mulig uten lovendring dersom regelverket hadde vært utformet slik i dag.

Departementet uttalte i høringsnotatet at det skal legges betydelig vekt på mottakerorganets oppfatning ved vurderingen av om vilkårene for utlevering er oppfylt. Flere høringsinstanser uttaler at de er positive til dette, men *Regnskap Norge* er negativ. *Departementet* opprettholder standpunktet i denne proposisjonen. Det er som regel mottakerorganet som er best i stand til å vurdere dette spørsmålet.

I anmodningsvedtaket fra Stortinget er opplysninger om manglende levering av skattemelding og ilagt skjerp tilleggs skatt særskilt nevnt som eksempler på opplysninger som kan utleveres for å bekjempe svart arbeid. I reglene som foreslås er det ingen direkte angitte begrensninger i hvilke opplysninger skattemyndighetene skal kunne utlevere. I praksis er det vilkårene for utlevering som er bestemmende for hvilke opplysninger som skal kunne utleveres. Når det eksempelvis i dag fremgår av § 3-3 bokstav a at opplysninger kan utleveres til myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med trygd, vil utleveringsadgangen være begrenset til opplysninger som NAV kan ha nytte av i sitt arbeid. Opplysninger som ikke kan brukes til det angitte formålet, kan ikke utleveres.

Personvernforordningen artikkel 9 nr. 1 inneholder et forbud mot å behandle særskilte kategorier av personopplysninger, nærmere bestemt personopplysninger om rasemessig eller etnisk opprinnelse, politisk oppfatning, religion, filosofisk overbevisning eller fagforeningsmedlemskap, samt genetiske opplysninger og biometriske opplysninger hvis formålet med behandlingen er å entydig identifisere en fysisk person, helseopplysninger eller opplysninger om en fysisk persons seksuelle forhold eller seksuelle orientering. Etter artikkel 9 nr. 2 bokstav g gjelder det et unntak fra

dette forbudet dersom behandlingen er nødvendig av hensyn til viktige allmenne interesser, på grunnlag av unionsretten eller medlemsstatenes nasjonale rett som skal stå i et rimelig forhold til det mål som søkes oppnådd. Behandlingen må i tillegg være forenlig med det grunnleggende innholdet i retten til vern av personopplysninger og sikre egnede og særlige tiltak for å verne den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser.

De aller fleste opplysningene som er av betydning for skattefastsettelsen, er opplysninger av økonomisk karakter. Opplysninger som omfattes av artikkel 9 vil sjelden ha betydning for skattefastsettelsen, og Skatteetaten behandler derfor som hovedregel ikke slike opplysninger. Et unntak kan for eksempel være i saker om fradrag for fagforeningskontingent og saker om lemping eller unntak fra tilleggsskatt på grunn av helsemessige forhold.

Departementet foreslår som nevnt ingen begrensninger i hvilke opplysninger som skal kunne utleveres etter § 3-3, slik at bestemmelsen også omfatter særskilte kategorier av opplysninger etter artikkel 9. Etter departementets vurdering er det ikke nødvendig at dette fremgår direkte av lovteksten når det er klart forutsatt at slike opplysninger skal kunne utleveres. Utlevering av slike opplysninger betinger imidlertid at utleveringen er nødvendig for at mottakeren skal kunne utføre lovpålagte oppgaver eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte. Videre må det ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig, legges vekt på at utlevering av særskilte kategorier av personopplysninger er et sterkere inngrep i personvernet enn utlevering av andre personopplysninger. Departementet legger til grunn at det som følge av at Skatteetaten i liten grad behandler særskilte kategorier av personopplysninger, og at vilkårene for utlevering er strenge, bare vil bli utlevert slike personopplysninger i et lite antall tilfeller.

Økonomiske opplysninger kan indirekte si noe om forhold som omfattes av artikkel 9. For eksempel kan opplysninger om at en person har mottatt utbetalinger fra NAV, si noe om hans eller hennes helsetilstand. Det er da som regel ikke tale om detaljerte opplysninger om personens helse. Slike opplysninger vil kunne utveksles i noe større omfang.

Etter departementets vurdering er vilkårene i personvernforordningen artikkel 9 nr. 2 bokstav g oppfylt fordi det er tale om en snever utleveringsadgang i tilfeller der mottakeren har behov for opplysningene. Opplysningene må behandles i

samsvar med kravene i personopplysningsregelverket, herunder reglene om dataminimering og informasjonssikkerhet.

Med mindre noe annet er særskilt bestemt, skal opplysninger kunne utleveres etter § 3-3 både på skattemyndighetenes initiativ og på forespørsel fra mottakerorganet. Loven oppstiller dermed ikke noe generelt utgangspunkt om at det enten skal være skattemyndighetene eller mottakerorganet som tar initiativ til endringen.

Enkelte høringsinstanser har tatt til orde for at mottakerorganet skal ha krav på at opplysningene utleveres. Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å gi en generell bestemmelse om dette. Det kan fremgå av mottakerens eget regelverk at mottakeren har krav på å få opplysningene. Et eksempel på en slik bestemmelse er arbeidsmiljøloven § 18-5 annet ledd som pålegger andre tilsynsmyndigheter å gi opplysninger som anses nødvendige for at Arbeidstilsynet skal kunne utføre sine tilsynsoppgaver. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller ikke nekte å utlevere opplysninger.

Enkelte høringsinstanser har også tatt til orde for at det skal presiseres at opplysningene skal utleveres digitalt, automatisk og systematisk. Etter departementets vurdering er det heller ikke hensiktsmessig å regulere dette spørsmålet generelt. De foreslåtte reglene skal gjelde i ulikeartede tilfeller. Det kan i noen tilfeller være tale om å utlevere opplysninger ved enkeltstående anledninger, mens det i andre tilfeller er tale om mer regelmessig utlevering. Det vil også kunne variere i hvilken form opplysningene skal utleveres. Rent praktisk må utleveringen skje i henhold til de retningslinjene skattemyndighetene har for å utlevere opplysninger til tredjeparter og etter nærmere avtale mellom skattemyndighetene og mottakerorganet.

ØKOKRIM og *Politidirektoratet* har tatt opp spørsmålet om den registrerte skal få varsel om at opplysninger blir utlevert. Departementet viser til at det følger av personvernforordningen artikkel 14 nr. 5 at det ikke er plikt til å informere den registrerte om utleveringen av opplysninger når utleveringen har hjemmel i lov. I en del tilfeller vil formålet med utleveringen settes i fare dersom den registrerte får vite om utleveringen. Kontroll saker er et typisk eksempel på dette. Det er likevel på den rene at det å informere den registrerte om at opplysninger blir utlevert, er et personvern fremmende tiltak. Etter departementets oppfatning bør skattemyndighetene eller mottakerorganet vurdere om det er hensiktsmessig å sende varsel om utleveringen.

Departementet presiserer at reglene om utlevering av opplysninger i skatteforvaltningsloven § 3-3 bare gir skattemyndighetene hjemmel for å utlevere opplysninger til andre offentlige myndigheter. Mottakerorganet må i sitt eget regelverk ha rettslig grunnlag for å motta og bruke opplysningene.

Overskriften til skatteforvaltningsloven § 3-3 er i dag: «Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.» Paragrafen inneholder bare to bestemmelser om utlevering til mottakere som ikke er en offentlig myndighet, henholdsvis bokstav b om Tilsynsrådet for advokatvirksomhet og bokstav k om avdødes ektefelle og arving. Departementet foreslår at disse reglene flyttes til egne paragrafer i skatteforvaltningsloven, henholdsvis § 3-9 og ny § 3-10, slik at § 3-3 bare gjelder utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter. Overskriften til bestemmelsen kan dermed endres til: «Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter». Nåværende § 3-9 blir ny § 3-11.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å flytte reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene som i dag finnes i særlovgivningen, til skatteforvaltningsloven. Det bør imidlertid fremgå av forskriften at det finnes slike regler.

Bestemmelsene om unntak fra taushetsplikt gjelder tilsvarende for skatteoppkreverne som blant annet har ansvar for arbeidsgiverkontrollen etter skattebetalingsloven, jf. skattebetalingsloven § 3-2 første ledd. Forslagene i denne proposisjonen får dermed i praksis også betydning for skatteoppkreverne.

17.6 Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet

17.6.1 Høringsnotatets forslag

Departementet foreslo i høringsnotatet at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal kunne gi opplysninger til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet, og til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig operativt samarbeid for å avdekke økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. Det fremgår av høringsnotatet at forslaget særlig var ment å gi adgang til å utlevere opplysninger til samarbeidet som foregår ved NTAES og a-krimsentrene.

Opplysningene som utleveres skal ifølge forslaget bare kunne benyttes av medarbeiderne

som deltar i de samarbeidene som omfattes av bestemmelsene. Denne begrensningen skal likevel ikke være til hinder for at medarbeiderne ved a-krimsentrene sender kontrollrapporter tilbake til egne etater for videre oppfølging.

Departementet foreslo i tillegg at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal få adgang til å gi opplysninger til offentlige etater «som kan ha bruk for dem i sitt arbeid» med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen. Skattemyndighetene kan i dag gi opplysninger til offentlig myndigheter «for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø», noe som innebærer en snevrere utleveringsadgang enn det som følger av forslaget. Tollmyndighetene kan etter gjeldende rett ikke gi opplysninger til myndighetene som forvalter arbeidsmiljølovgivningen.

17.6.2 Høringsinstansenes merknader

Arbeidstilsynet, Byggenæringens Landsforening, NKKF, Næringslivets Hovedorganisasjon, Politidirektoratet, Skatteetatens Landsforbund, Tolldirektoratet og ØKOKRIM støtter forslaget om at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal kunne gi taushetsbelagte opplysninger til de andre etatene som deltar ved NTAES, a-krimsentrene og til Arbeidstilsynet.

Flere høringsinstanser stiller spørsmål ved hvordan de foreslåtte vilkårene for utlevering av opplysninger skal forstås. Flere instanser har også synspunkter på hvordan vilkårene skal utformes. Disse instansene er gjennomgående opptatt av at bestemmelsene bør gi skattemyndighetene og tollmyndighetene vid adgang til å utlevere opplysninger. Instansene mener blant annet at bestemmelsene om utlevering av opplysninger til bruk ved tverretatlig samarbeid bør omfatte flere samarbeid enn det som foregår ved NTAES og a-krimsentrene.

Datatilsynet er negativ til forslagene i høringsnotatet.

KS og Oslo kommune mener kommunene bør få utlevert opplysninger til bruk ved anskaffelser som kommunene foretar. *Statens vegvesen* er opptatt av det samme for så vidt gjelder vegmyndighetenes rolle som vei-bygger mv. *ØKOKRIM* uttaler:

«ØKOKRIM vil fremheve at tverretatlig samarbeid er viktig for å bekjempe kriminalitet og lovbrudd på mange områder. Likevel står tverretatlig samarbeid mot økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet i en særstilling. Erfaringene viser at én etat ofte kommer til kort, særlig når det avdekkes særlig store

og alvorlige saker på dette feltet. At det forelå svakheter ved regelverket om informasjonsdeling, var klart allerede fra etableringen av NTAES, jf. tiltak 4 i regjeringens strategi fra 2015. Forslagene her – for NTAES, A-krimsentrene og Arbeidstilsynet – vil være et særlig viktig bidrag for å rette på sårbarhetene i regelverket.

Etter vårt syn haster det med å få på plass de foreslåtte regelendringene.»

Byggenæringens Landsforening uttaler:

«ØKOKRIM fremhever at tverretattlig samarbeid er viktig for å bekjempe kriminalitet og lovbrudd på mange områder. Likevel står tverretattlig samarbeid mot økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet i en særstilling. BNL deler Økokrims erfaringer som viser at én etat ofte kommer til kort, særlig når det avdekkes særlig store og alvorlige saker på dette feltet. At det forelå svakheter ved regelverket om informasjonsdeling, var klart allerede fra etableringen av NTAES, jf. tiltak 4 i regjeringens strategi fra 2015. Forslagene her – for NTAES, A-krimsentrene og Arbeidstilsynet – vil være et særlig viktig bidrag for å rette på sårbarhetene i regelverket.»

Denne høringsinstansen uttaler videre med tilslutning fra *Næringslivets Hovedorganisasjon*:

«[Vi] støtter de foreslåtte endringene. De nevnte unntakene fra taushetsplikten vil bidra til et bedre og mer effektivt samarbeid ved A-krimsentrene og et bedre grunnlag for analyse- og trusselvurderinger ved NTAES, samt avhjelpe en manglende hjemmel for informasjon mellom skatte- og tolletaten og Arbeidstilsynet. Dette vil samlet styrke grunnlaget for regjeringens innsats mot arbeidslivskriminalitet.»

KS og Oslo kommune uttaler:

«[Vi] er positiv[e] til en harmonisering av utleveringsadgangen for Skatteetaten og Toll-etaten. I høringsnotatet er hensynet til den enkeltes personvern vurdert opp mot behovet for utlevering av opplysninger for å avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. [Vi] støtter vurderingen som her er gjort.»

Arbeidstilsynet uttaler seg positivt om forslagene om at skattemyndighetene og tollmyndighetene

skal kunne utlevere opplysninger til NTAES og Arbeidstilsynet:

«Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter (NTAES) har som formål å bidra til å utvikle og gjennomføre en mer målrettet, effektiv, slagkraftig og treffsikker kriminalitetsbekjempelse. NTAES skal utarbeide nasjonale trussel- og risikovurderinger og samle etterretning, noe som vil være et viktig grunnlag for etatens oppfølging.

Arbeidstilsynet mener at de foreslåtte bestemmelsene er viktige for at NTAES skal kunne levere gode nasjonale trussel- og risikovurderinger som kan benyttes i arbeidet mot arbeidslivskriminalitet.

[..]

Det foreslås videre at det tas inn i skatteforvaltningsloven § 3-3-1 (2) bokstav n en bestemmelse om at opplysninger uansett kan utleveres til offentlige etater som kan ha bruk for dem i sitt arbeid etter arbeidsmiljølovgivningen. Tilsvarende bestemmelse foreslås tatt inn i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav m.

Arbeidstilsynet støtter dette forslaget. Opplysninger fra skatteetaten og tolletaten vil være nyttig både i planleggingen av og gjennomføring av tilsyn i arbeidet med å håndheve arbeidsmiljøloven, særlig i arbeidet mot arbeidslivskriminalitet.»

Tolldirektoratet er positiv til forslaget om å utlevere opplysninger til NTAES og a-krimsentrene:

«Ved vurderingen av om det skal gis utleveringsadgang, og eventuelt på hvilke vilkår taushetsbelagte opplysninger skal kunne utleveres, bør det samtidig foretas en avveining mellom behovet for informasjonsutveksling på den ene siden, og hensynene til den enkeltes rett til personvern på den andre siden, samt behovet for et gjensidig tillitsforhold til de som avleverer opplysningene. Dette taler for at det bør foreligge en særlig godt begrunnet interesse dersom opplysninger skal kunne utleveres uten hinder av taushetsplikt.

Departementet drøfter og vektlegger flere relevante momenter, herunder hva opplysningene skal brukes til, utleveringsomfang, samfunnsmessige fordeler og inngrep i den enkeltes personvern. Tolletaten slutter seg til departementets vurdering. Økonomisk kriminalitet er et stort samfunnsproblem, og et effektivt og organisert samarbeid mellom offentlige myndigheter er et viktig virkemiddel for å

bekjempe denne kriminaliteten. Utvidelsen som foreslås synes også å være en forholdsvis begrenset utvidelse av den utleveringsadgangen etatene allerede har i dag.»

Datatilsynet er negativ til de foreslåtte bestemmelsene. Denne høringsinstansen uttaler følgende om at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal kunne gi opplysninger til NTAES og a-krim-sentrene:

«Datatilsynet mener argumentet om at opplysningene kun vil bli gitt til en begrenset krets av personer harmonerer dårlig med forslaget til ny bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 2. ledd bokstav m som skal gi adgang til å sende kontrollrapportene som A-krim-sentrene utarbeider tilbake til egne etater for videre oppfølging, se nærmere om dette under. Da vil kretsen av personer som vil kunne få tilgang til opplysningene ikke lenger være begrenset.

Vi synes det er uklart hvordan opplysningene blir utlevert/ overført fra de ulike etatene til NTAES og A-krim-sentrene. Dette stilte vi for øvrig også spørsmål ved i vår høringsuttalelse til nytt kapittel 59 i politiregisterforskriften om NTAES: Har hver enkelt medarbeider sine opprinnelige tilgangsrettigheter i behold? Blir det sendt konkrete bestillinger til de ulike etatene om å få utlevert bestemte opplysninger eller vil senteret få en kopi av innhold i hele registre for å selv å kunne søke opp det de trenger av informasjon?»

Datatilsynet har følgende merknad til forslaget om at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal kunne gi opplysninger til offentlige etater som fører tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen:

«Etter gjeldende rett kan Skatteetaten gi Arbeidstilsynet opplysninger til «bruk i forbindelse med håndhevingen av reglene om arbeidsmiljø». Ifølge forarbeidene ligger et krav om en viss mistanke om brudd på enten skattelovgivningen eller lovgivningen om arbeidsmiljø. Adgangen til å utlevere opplysninger til NAV er videre enn den som gjelder ved utlevering til Arbeidstilsynet. Ifølge forarbeidene til denne bestemmelsen er det ikke et krav om mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres. «Etter departementets vurdering gjør det hensynet som begrunner vid utleveringsadgang fra Skatteetaten til NAV, nærmere bestemt at det er sterk tilknytning

mellom de to forvaltningsområdene, seg også gjeldende i forholdet mellom Skatteetaten og Arbeidstilsynet».

Etter gjeldende rett har Tolletaten ikke samme adgang til å utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet. Forslaget innebærer at tolletaten skal kunne utlevere opplysninger som tilsynet kan ha bruk for i sitt arbeid med å håndheve lovgivningen om arbeidsmiljø. Dette forslaget innebærer altså en utvidelse av utleveringsadgangen etaten har pr i dag.

Departementet peker på at en utvidelse av utleveringsadgangen hva gjelder utlevering av opplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til Arbeidstilsynet, vil ha personvernmessige konsekvenser, men at personvern hensyn må vike for hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Bekjempelse av økonomisk kriminalitet er et viktig hensyn, men en balansering av dette hensynet mot personvern hensyn har departementet ikke gjort. Et gyldig rettslig grunnlag for utlevering av personopplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til Arbeidstilsynet er det først når hjemmelen har gjennomgått en demokratisk prosess hvor avveiningen av hensynene er synliggjort og selve utleveringen er underlagt de nødvendige rettssikkerhetsgarantier.»

Politidirektoratet mener at bestemmelsen om utlevering av opplysninger til a-krim-sentrene har et for snevert formål. I forslaget er det angitt at formålet med å utlevere opplysningene er å «avdekke» økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. Denne høringsinstansen foreslår at formålet med utleveringen skal være «å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre» kriminalitet, på samme måte som formålet med å utlevere opplysninger til NTAES.

Flere høringsinstanser uttaler seg om forslaget om at et operativt samarbeid må være «formalisert» for at bestemmelsene skal komme til anvendelse.

Politidirektoratet uttaler at begrepet «formalisert» ikke er definert i høringsnotatet, utover at det vises til at bestemmelsene gjelder utlevering av opplysninger til a-krim-sentrene. Denne høringsinstansen bemerker at de aktuelle etatens tverrettlige operative samarbeid mot arbeidslivskriminalitet ikke nødvendigvis er «formalisert» i form av a-krim-sentre. Instansen uttaler videre at a-krim-sentrene samarbeider med andre myndigheter som ikke er en del av sentrene, for eksempel de lokale kemnerkontorene, Fiskeridirektoratet og Tolletaten. I de politidistrikt som

ikke har etablert eget A-krimssenter, har politiet og kontrolletatene inngått formelle samarbeidsavtaler. Politidirektoratet er derfor av den oppfatning at:

«de foreslåtte regelendringene også bør gjøres gjeldende for andre formelle tverretatlige samarbeid enn A-krimssentre. Vi viser i den forbindelse til Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet, der det heter at arbeidslivskriminalitet «må bekjempes gjennom felles innsats fra politiet, Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater» (vår utheving). Strategien synes å forutsette et bredere samarbeid mellom offentlige etater enn [det de foreslåtte bestemmelsene] omfatter, når disse [...] begrenser utleveringsadgangen til formalisert samarbeid ved A-krimssentrene.»

Politidirektoratet uttaler videre at de foreslåtte regelendringene bør ta høyde for at arbeidslivskriminaliteten utvikler seg. Denne høringsinstansen mener det ikke vil være tilfelle dersom bestemmelsen ikke gjøres gjeldende for andre formelle tverretatlige samarbeid enn samarbeidet ved a-krimssentrene.

Fiskeridirektoratet uttaler i samme retning at bestemmelsene bør holdes generelle slik at de omfatter nye tverretatlige samarbeid som oppstår i fremtiden.

Skattedirektoratet viser til at de foreslåtte bestemmelsene gjelder tverretatlig samarbeid som sådan, men at det i høringsnotatet bare vises til samarbeidet som foregår ved NTAES og a-krimssentrene. Denne høringsinstansen uttaler at dette kan oppfattes som at bestemmelsene kun er ment å omfatte NTAES og a-krimssentrene, og ikke andre typer formalisert samarbeid. Instansen mener at også andre formaliserte samarbeid bør omfattes.

Skattedirektoratet, Fiskeridirektoratet og Tolldirektoratet er særlig opptatt av samarbeidet mellom skattemyndighetene, fiskerimyndighetene og tollmyndighetene. Skattedirektoratet og Fiskeridirektoratet mener dette samarbeidet bør omfattes av bestemmelsen. Skattedirektoratet gir følgende beskrivelse av samarbeidet:

«Siden 1997 har Skatteetaten hatt et formalisert samarbeid med Tolletaten og Fiskeridirektoratet. Hovedmålet er økt etterlevelse av regler på utvalgte områder hvor etatene i samarbeid har større slagkraft og sammenfallende interesser. Det er formalisert en Nasjonal analysegruppe (NAG) med egen styringsgruppe

som gjennomfører tverrfaglig og systematisk etterretnings- og analysearbeid. NAG skal dekke etatenes behov innenfor prioriterte risikoområder og i det operative arbeidet. NAG gjør analyseoppdrag på bestilling fra både strategisk og operativt nivå ute i regionene. Det operative samarbeidet er også formalisert med egne møteområder på strategisk nivå og løpende operativ kontakt lokalt ute i regionene. Fiskeriforvaltningens Analysenettverk (FFA) ledes av Fiskeri- og Næringsdepartementet og omfatter også etater under Forsvarsdepartementet og Justisdepartementet. NA-FIG er et internasjonalt etterretningssamarbeid på fiskeriområdet der både Skatteetaten, Tolletaten og Fiskeridirektoratet deltar.»

Tolldirektoratet uttaler at det i samarbeidet mellom skattemyndighetene, fiskerimyndighetene og tollmyndighetene har vært påvist flere av de samme begrensninger rundt muligheter for informasjonsdeling mellom deltakerne, som for a-krimssentrene og NTAES. Instansen uttaler at den vil følge dette opp i en egen henvendelse til departementet på et senere tidspunkt.

Samferdselsdepartementet uttaler at det har gitt Vegdirektoratet i oppdrag å koble seg formelt til a-krimssentrene. Denne høringsinstansen ber Finansdepartementet om å ta hensyn til Statens vegvesens fremtidige kobling til a-krimssentrene i de endelige forslagene til lov- og forskriftsendringer.

Statens Vegvesen selv mener det er uheldig dersom bestemmelsen utformes så snevert at den bare omfatter de etatene som deltar ved NTAES og a-krimssentrene. Denne høringsinstansen uttaler:

«Som det fremgår av strategien mot arbeidslivskriminalitet er arbeidslivskriminalitet sammensatt «og må bekjempes gjennom felles innsats fra politiet, Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater». Strategien mot arbeidslivskriminalitet synes altså å forutsette et bredere samarbeid enn kun for de etatene som samarbeider i et formalisert A-krimssamarbeid. Statens vegvesen mener derfor det er uheldig å bestemme at det kun er etater som formelt er tilknyttet NTAES og A-krimssentrene som det kan deles informasjon til. Ved å begrense delingsadgangen slik tar man ikke inn over seg bredden i kriminaliteten, og hvordan flere etater innenfor sine samfunnsoppdrag har betydelige utfordringer som krever målrettet tverrfaglig samarbeid for effektivt å

kunne forebygge og avdekke kriminalitet. Spesial- og fagkompetansen finnes i de ulike etatene, og det er viktig å sette alle deler av forvaltningen bedre i stand til å ivareta det samfunnsoppdraget det er tildelt, herunder ved mer effektivt å kunne følge opp det regelverket man forvalter.

Vi ser derfor at tilnærmingen slik ordlyden er foreslått blir for smal. Statens vegvesen mener videre at formålet med samarbeidet (forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet) bør være et viktigere vilkår og grunnlag for informasjonsdeling, ikke hvorvidt en etat formelt sett er knyttet til sentrene.

For å være bedre rustet sammen i kampen mot arbeidslivskriminalitet bør det derfor presiseres i ordlyden eller forarbeidene at det ikke kun er etater som er formelt sett knyttet til NTAES eller A-krimsentrene som det kan deles informasjon med. I denne sammenheng viser vi til JDs høring om «Forslag til en ny bestemmelse i personopplysningsloven om adgang til utveksling av personopplysninger for å bekjempe arbeidslivskriminalitet». Disse høringene henger tett sammen, og ordlyden i dette forslaget er ikke begrenset til etater i formalisert arbeid.»

Arbeidstilsynet og Norsk Øko-Forum nevner også samarbeidet med vegmyndighetene særskilt. Arbeidstilsynet uttaler:

«I 2015/2016 ble det utarbeidet en strategi for økt samarbeid mellom kontroll- og tilsynsetatene og politiet innenfor vegtransporten/vegtrafikkområdet. Enkelte av strategiens tiltak er satt i verk. [...]

SVV Krimseksjonen er i dialog med etatene om hvordan samarbeidet best kan innrettes. De ønsker et tettere og mer formalisert samarbeid med a-krimsentrene. De trekker spesielt frem sin kompetanse innenfor etterretning og et samarbeid om kunnskapsbygging/etterretning. Videre ønsker SVV Krimseksjonen å kunne utveksle informasjon, presentere problemstillinger og mulige saksområder og samarbeide om disse.

Arbeidstilsynet støtter forslaget til ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven og tollloven om utlevering av taushetsbelagte opplysninger til a-krimsentrene. Arbeidstilsynet mener imidlertid at det er relevant å få vurdert hvilken betydning de foreslåtte lovendringene får for et samarbeid med SVV Krimseksjonen

spesielt, men også i forhold til samarbeid med andre etater generelt. [...] Det er etablert tverretattlig a-krimssamarbeid også utenfor a-krimsentrene. Arbeidstilsynet støtter forslaget til ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven og tollloven, men mener det bør vurderes nærmere hvorvidt utlevering av opplysninger kun skal begrenses til a-krimsentrene.»

Norsk Øko-Forum uttaler:

«Hensikten med bestemmelsene er å gi offentlige myndigheter mulighet til å kunne dele relevant informasjon for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet, men et krav om formalisert samarbeid vil kunne utelukke andre etater som også har som oppgave og kan bidra i kampen mot økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet, for eksempel vegvesenet som har opprettet en egen krimgruppe for nettopp dette formålet innenfor sitt forvaltningsområde. Det kan også være andre offentlige etater som deltar i dette arbeidet. Vi trenger alle gode krefter – ikke minst fra offentlige etater som for eksempel vegvesenet – og som gjør en svært god jobb på dette området, i den viktige kampen mot økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet.»

Datatilsynet og Politidirektoratet har merknader til forslaget om at opplysninger som utleveres til NTAES, bare skal kunne brukes av medarbeiderne ved dette senteret.

Begge instansene viser til at det i et høringsnotat fra Justis- og beredskapsdepartementet 24. mai 2017 om registeret ved NTAES, var lagt opp til en vid adgang til å utlevere opplysninger fra NTAES til politiet for øvrig. Utleveringen av opplysninger fra NTAES skulle ifølge dette høringsnotatet følge de generelle reglene for utlevering i politiregisterloven kapittel 5 og 6. I praksis ville det bety at opplysningene som kommer inn til NTAES, kan utleveres både til politimessige formål, men også forvaltningsmessige formål, og til både offentlige og private mottakere i deres interesse.

Datatilsynet uttaler at det i omtalen i høringsnotatet fra Finansdepartementet 22. mars 2018, virker som det likevel ikke skal være en vid adgang til å videreformidle opplysninger fra NTAES. Denne høringsinstansen forutsetter at dette er avklart før reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til NTAES eventuelt trer i kraft.

Politidirektoratet viser til at det nå er vedtatt et nytt kapittel 59 i politiregisterforskriften om behandling av opplysninger ved NTAES. Det følger av politiregisterforskriften § 59-11 at opplysninger som behandles der, skal sperres for å sikre at personopplysninger ikke blir brukt til andre formål enn det som er formålet med registeret ved NTAES. Denne høringsinstansen legger til grunn at denne bestemmelsen sikrer at opplysningene som utleveres til NTAES, ikke skal kunne brukes til andre formål enn det opplysningene er innhentet til.

Politidirektoratet er på den annen side skeptisk til de tilsvarende bestemmelsene om at opplysningene som utleveres til a-krimsentrene, bare skal kunne brukes av medarbeiderne ved disse sentrene, ikke andre medarbeidere i de deltakende etatene. Denne høringsinstansen uttaler:

«Etter vår oppfatning bør utleveringsadgangen/unntak fra taushetsplikt [rette] seg mot nærmere angitte etater som sådan. Vi understreker i den forbindelse at videre bruk av opplysninger av informasjon fra a-krimssamarbeidet vil være viktig for politiets samlede innsats mot arbeidslivskriminalitet, herunder til bruk i utlendingsforvaltningen, etterretning eller forebygging. Det vil med andre ord kunne være en rekke ulike tiltak/virkemidler som vil kunne være aktuelle for politiet å sette i gang på bakgrunn av felles kontrollvirksomhet, men da er politiet avhengig av at opplysningene fra kontrollvirksomheten kan behandles videre til disse formålene. [...]. Vi vil også understreke at behovet for videre bruk av opplysningene er et annet for opplysninger ved A-krimsentrene og andre formaliserte tverretatlige samarbeid enn ved NTAES, hvor selve forutsetningen for informasjonsutvekslingen er at opplysninger ikke skal brukes videre i konkrete saker.»

Skattedirektoratet stiller spørsmål ved om vilkåret om at samarbeidet må være «operativt» for at det skal kunne gis ut opplysninger, vil føre til at bestemmelsen blir for snever. Denne høringsinstansen stiller også spørsmål ved om forslaget om at «kontrollrapporter» skal kunne sendes tilbake til den enkelte etat for videre oppfølging, er treffende. Instansen uttaler:

«Departementet definerer det operative samarbeidet til å gjelde planlegging og gjennomføring av kontrollaksjoner mv. som etatene foretar i medhold av sine egne kontroll- og etterforskningsshjemler. Det er gjennom den interne

gjennomgangen av høringsnotatet reist spørsmål om fremstillingen av samarbeidet i akrimsentrene blir for snever og om det ligger begrensninger i forskriftens begreper «operativt samarbeid» og «kontrollrapporter» som vil hindre dagens samarbeidsformer. Samarbeidet er operativt ved at kontrolletatene i fellesskap kartlegger og analyserer aktører og nettverk med sikte på effektiv utvelgelse av kontrollsubjekter, gjennomføring av kontroller og andre nødvendige tiltak. I arbeidet med å kartlegge og analysere aktører og nettverk på tvers av forvaltningsområdene har medarbeiderne behov for å danne seg helhetlige oversikter i sakskomplekser, ta stilling til hvilke lovregler som er overtrådt og hvilke etater sitt regelverk som best kan anvendes for å forfølge den konkrete overtredelsen.»

Datatilsynet, Politidirektoratet og Arbeids- og velferdsdirektoratet har også synspunkter på forslaget om at kontrollrapporter skal kunne sendes tilbake til de deltakende etatene for oppfølging.

Datatilsynet påpeker at bestemmelsene vil utvide adgangen til å utlevere opplysninger fra en etat til en annen sammenlignet med det som følger av gjeldende rett:

«Det foreslås en bestemmelse som gir adgang til å sende kontrollrapporter utarbeidet ved A-krimsentrene tilbake til egne etater for videre oppfølging, jf. forslaget i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1- annet ledd bokstav m og tolv § 12-1 annet ledd bokstav k. Bestemmelsen legger altså til rette for at lovbrudd som avdekkes av A-krimsentrene, kan følges opp av etatene som deltar i samarbeidet. Dette vil i realiteten bety at opplysninger som etter vanlige utleveringsbestemmelser er avskåret fra å kunne utleveres fra en offentlig etat til en annen, altså vil kunne utleveres med hjemmel i denne bestemmelsen. For eksempel så vil politiet kunne få opplysninger fra Skatteetaten via A-krimssamarbeidet, som de ikke kunne fått via den ordinære utleveringsbestemmelsen [...].»

Arbeids- og velferdsdirektoratet stiller spørsmål ved hvordan bestemmelsene skal forstås. Denne høringsinstansen uttaler:

«Styringsmodellen for a-krimssamarbeidet fastslår at arbeidet med kunnskapsbygging og kontroll i A-krimsentrene skal dreie seg om oppgaver og saker der det har en merverdi at vi faktisk arbeider samlokalisert. Arbeid som

kan gjøres i etatenes respektive linjer uavhengig av samarbeidet med de andre etatene, skal løses der. Dette innebærer for Skatteetaten (og NAV) sin del, at arbeidet med å foreta utredninger og strafferettslige vurderinger i saker som har oppstått som følge av A-krimssenterets arbeid, men som kan løses uten videre involvering av A-krimssenterets ressurser, skal løses i etatslinjen.

Betyr dette at formuleringen om at «opplysningene som utleveres skal ikke kunne brukes av andre enn de medarbeiderne som mottar dem», fullt og helt blir opphevet i de tilfeller der «kontrollrapporter sendes tilbake til egne etater for videre oppfølging»? Vi påpeker at det er nødvendig at den siste formuleringen opphever den første siden både NAV og Skatteetaten har behov for å sende mange saker fra A-krimssenteret til sine linjer for videre utredning.

Videre fremstår det som uklart hva som ligger i begrepet kontrollrapport? Gir bestemmelsen adgang til å sende underlagsdokumentasjonen for rapporten tilbake til egne etater for videre oppfølging? Dette har stor praktisk betydning og er etter vårt syn litt uklart i høringsutkastet.»

Politidirektoratet uttaler:

«Rapporter som skrives i dag i forbindelse med felles kontroller har ikke et standardisert innhold og kan inneholde opplysninger av varierende karakter og detaljnivå. Med dette som rettslig avgrensningskriterium blir det etter Politidirektoratets oppfatning svært tilfeldig hvilke opplysninger fra a-krimssamarbeidet politiet og øvrige etater får tilgang til for oppfølging i sin øvrige virksomhet, for eksempel til forebyggende formål. Politidirektoratet mener at dette bør være tydelig regulert. Dette idet politiet ønsker å benytte de kontrollrapporter som utarbeides direkte inn i arbeidet med etterretning, for å utpeke kriminelle aktører, grupper og fenomener. Dette vil gjøre politiets og kontrollatens arbeid mer målrettet.»

Statens vegvesen, KS, Oslo kommune og Tolldirektoratet uttaler seg om rekkevidden av bestemmelsene om utlevering av opplysninger til etater som fører tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen.

Statens Vegvesen synes det er uheldig at utleveringsadgangen er begrenset til «offentlige etater» som driver «tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen». Denne høringsinstansen uttaler at det er flere organer enn Arbeidstilsynet som har bruk

for opplysninger. Instansen uttaler at den selv har ulike roller i forbindelse med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen, for eksempel som offentlig oppdragsgiver.

KS og Oslo kommune argumenterer for at kommunene må få tilgang til taushetsbelagte opplysninger til bruk ved offentlige anskaffelser.

Oslo kommune mener det bør åpnes for adgang til en mer systematisert og lovregulert informasjonsutveksling mellom Skatteetaten og offentlige byggherrer/oppdragsgivere, spesielt i risikoutsatte bransjer. Kommunen viser til at den i dag har en avtale med Skatteetaten som innebærer at leverandører innen bygg og anlegg må samtykke i at Skatteetaten fritas for taushetsplikt om leverandørens egne forhold. Høringsinstansen uttaler at det er en svakhet ved denne avtalen at leverandørene ikke kan fritta skattemyndighetene for taushetsplikten om andre rettssubjekter, for eksempel de ansatte. Dette har ifølge instansen ført til at Skatteetaten har sittet på opplysninger om leverandørers ansatte, som kunne medført konsekvenser for spørsmålet om kommunen ville inngått kontrakten med leverandøren, uten at kommunen har fått disse opplysningene.

Oslo kommune oppfatter det slik at forslaget er ment å gi regler som vil forhindre slike situasjoner i fremtiden, men er usikker på om den foreslåtte reguleringen er tilstrekkelig. Denne høringsinstansen uttaler at det ikke er klart om kommunale foretak som Omsorgsbygg Oslo KF og Boligbygg Oslo KF omfattes av bestemmelsen om at skattemyndighetene skal kunne gi opplysninger til etater som utfører tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen. Instansen viser til at disse foretakene ikke driver myndighetsutøvelse i tradisjonell forstand, men at de som offentlige byggherrer er pålagt et særlig ansvar for å følge opp lønns- og arbeidsvilkår og bekjempe sosial dumping og arbeidslivskriminalitet.

Oslo kommune uttaler videre at de kommunale foretakene i motsetning til private foretak, har taushetsplikt om opplysninger de mottar. Høringsinstansen uttaler at når en ser dette i sammenheng med krav om informasjonsminimalisering og tilgangsbegrensning, innebærer det at utlevering av personopplysninger til kommunale foretak ikke er like inngripende for personvernet som utlevering av personopplysninger til private.

Tolldirektoratet uttaler at den foreslåtte lovteksten innebærer at det ikke bare kan utleveres opplysninger til Arbeidstilsynet, men også til andre myndigheter som utfører tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen, for eksempel Petroleumstilsynet, Luftfartstilsynet og Sjøfartsdirekto-

ratet. Høringsinstansen gir uttrykk for at det bør komme klart frem hvordan bestemmelsene skal forstås.

17.6.3 Vurderinger og forslag

Utlevering av opplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til a-krimsentrene og NTAES

Skatteetaten og Tolletaten deler allerede informasjon med andre offentlige myndigheter for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Informasjonsdelingen skjer i flere sammenhenger. For det første kan opplysninger utveksles på ad hoc-basis når det oppstår behov for det. Videre har ulike offentlige myndigheter inngått skriftlige avtaler som blant annet gjelder deling av opplysninger. Informasjon deles også gjennom samarbeid i mer formaliserte former ved a-krimsentrene og NTAES.

Virksomheten ved a-krimsentrene er operativt i den forstand at medarbeiderne arbeider med konkrete kontroll saker. I rapporten «Styrket informasjonsdeling mellom kontrolletatene, politi og private for bekjempelse av kriminalitet. Kartlegging av svakheter ved regelverket og forslag til eventuelle lovendringer», som ble utgitt 1. desember 2015, er arbeidet ved a-krimsentrene beskrevet som følger:

«Det er visse variasjoner i organiseringen av de samlokaliserte enhetene, men samarbeidet som utøves i de tverretatlige samordningssentrene kan likevel deles inn i følgende faser:

Kartlegging: Informasjon innhentes og analyseres. Det utarbeides et felles utvalg av objekter

Taktisk beslutningsfase: Objekter for den felles innsatsen velges. De mest effektive virkemidlene velges. Objekter som ikke velges kan enten helt legges bort eller etater kan velge å ta objektet inn i egen portefølje for annenlinjebehandling

Aksjonsfase – operativ utekontroll: Koordinerte tilsyn/aksjoner/operative utekontroller gjennomføres. Informasjon innhentes fra byggeplasser mv. og arbeidstakere/virksomheter informeres om rettigheter og plikter

Evalueringsfase og beslutning om videre oppfølging: Informasjonen samles og evalueres. Overleveres deretter til en eller flere av de etatene som deltar i samarbeidet for videre behandling i annenlinje. De respektive etatene overtar deretter ansvaret for saksbehandling og fatter eventuelle vedtak i henhold til sitt regelverk.»

Medarbeiderne ved a-krimsentrene skaffer seg altså oversikt over nettverk og aktører, vurderer hvilke lovregler som eventuelt er overtrådt og hvilke etaters regelverk som bør anvendes for å forfølge overtredelsene. Denne arbeidsformen forutsetter at medarbeiderne har vid adgang til å dele opplysninger. Hver enkelt medarbeider er i praksis avhengig å få tilgang til flere opplysninger enn de opplysningene som stammer fra den etaten han eller hun kommer fra.

A-krimsentrene er ikke selvstendige organisatoriske enheter med eget hjemmelsgrunnlag. Det er dermed de alminnelige reglene om taushetsplikt som gjelder for medarbeiderne der. De tjenstepersonene ved sentrene som kommer fra Skatteetaten, har relativt vid adgang til å dele opplysninger med medarbeiderne fra Tolletaten, NAV og Arbeidstilsynet. Overfor medarbeidere fra disse etatene er det tilstrekkelig at opplysningene skal brukes i arbeidet med toll eller trygder eller ved håndheving av reglene om arbeidsmiljø. Adgangen til å gi opplysninger til medarbeidere fra politiet er snevrere. Da kreves det at opplysningene er til bruk i en konkret straffesak. Dersom det er tale om et lovbrudd utenfor Skatteetatens forvaltningsområde, kreves det i tillegg rimelig grunn til mistanke om lovbrudd som kan medføre strengere straff enn fengsel i seks måneder.

Tollmyndighetene samarbeider med a-krimsentrene. Tollmyndighetene har samme adgang som skattemyndighetene til å dele opplysninger med NAV, jf. tollloven § 12-1 annet ledd bokstav a. Tolletaten har noe videre adgang enn Skatteetaten til å gi opplysninger til politiet, men ved lovbrudd utenfor etatens forvaltningsområde kreves det at det er grunn til å undersøke om noen forbereder, begår eller har begått en handling som kan medføre fengsel i minst seks måneder, jf. § 12-1 annet ledd bokstav f. Tollmyndighetene kan ikke gi opplysninger til Arbeidstilsynet.

Det at taushetspliktreglene er så vidt forskjellige medfører at samarbeidet ved a-krimsentrene ikke blir så effektivt som forutsatt. Etter departementets vurdering er det behov for regler som gjør det klart at skattemyndighetene og tollmyndighetene kan gi opplysninger til de andre medarbeiderne ved sentrene, og denne adgangen bør være lik overfor alle medarbeiderne.

Samarbeidet ved NTAES foregår på et strategisk nivå. NTAES skal utarbeide nasjonale truselvurderinger og etterretningsrapporter. Senteret skal ikke omtale enkeltpersoner eller -selskap i sine rapporter, men de er avhengig av opplysninger om personer og selskap for å foreta vurderingene som rapportene skal bygge på. Uten slike

opplysninger blir analysene ikke tilstrekkelig presise.

Taushetsplikten for ansatte i Skatteetaten og Tolletaten begrenser adgangen til å gi opplysninger til de øvrige medarbeiderne ved NTAES på samme måte som ved a-krimsentrene. Det er dermed behov for regler som gjør det klart at skattemyndighetene og tollmyndighetene kan gi opplysninger til de øvrige medarbeiderne fra ved NTAES. Også her bør adgangen være lik overfor alle medarbeiderne.

Behovet for at skattemyndighetene og tollmyndighetene skal få utvidet adgang til å dele opplysninger med de andre etatene må vurderes opp mot de hensynene som taler mot utvidet utleveringsadgang.

Skattemyndighetenes strenge taushetsplikt er begrunnet med at de skattepliktige og tredjeparter er pålagt å gi myndighetene en stor mengde opplysninger. Disse må kunne stole på at opplysningene ikke kommer på avveie eller brukes til andre formål enn det de er ment for. Taushetsplikten er også viktig for skattemyndighetene. Skatteetaten er avhengig av tillit hos de skattepliktige og tredjeparter for å få inn opplysninger. Opplysningspliktige som mener at Skatteetaten i for stor grad kan videreformidle opplysninger til andre, kan bli mindre tilbøyelige til å gi opplysninger i fremtiden.

Deling av informasjon innebærer fare for at konkurransesensitive opplysninger kommer på avveie. Delingen er også et inngrep i personvernet i de tilfellene det er tale om personopplysninger. Opplysningene vil delvis bli brukt til et annet formål enn det de ble innhentet for.

Ved a-krimsentrene skal opplysningene brukes i konkrete saker om lovbrudd. Det er dermed ikke tale om masseutlevering av opplysninger om et stort antall personer. Den behandlingen som finner sted, kan imidlertid være nokså inngripende for dem opplysningene gjelder.

Departementet legger til grunn at det ved a-krimsentrene som hovedregel ikke er aktuelt å utlevere opplysninger som omfattes av personvernforordningen artikkel 9 eller artikkel 10. Det vil imidlertid gjelde unntak fra dette utgangspunktet i tilfeller der slike opplysninger er direkte relevante for myndighetenes virksomhet. For eksempel vil opplysninger om mistanke mv. om brudd på skatte- og tollavgivningen kunne utleveres ettersom et sentralt formål med sentrene er å undersøke slike forhold.

Ved NTAES skal opplysningene brukes til etterretnings- og analyseformål, ikke i konkrete kontrollsaker mot dem opplysningene gjelder.

Bruken av opplysninger ved NTAES vil dermed ikke være særlig inngripende for den enkelte. Det er imidlertid tale om utlevering av en større mengde personopplysninger enn til a-krimsentrene for at NTAES skal få et tilstrekkelig analysegrunnlag.

Departementet uttalte i høringsnotatet at en avveining mellom behovet for utvidet adgang til å dele informasjon på den ene siden, og taushetsplikten og den enkeltes personvern på den andre siden, tilsier at Skatteetaten og Tolletaten bør få utvidet utleveringsadgang. Et klart flertall av høringsinstansene støtter dette synet. *Datatilsynet* er den eneste instansen som uttaler seg negativt om departementets forslag.

Departementet viderefører forslaget fra høringsnotatet i denne proposisjonen. Etter departementets vurdering er forslaget i samsvar med kravene som følger av EMK artikkel 8 og personvernforordningen artikkel 6 nr. 4. Ved disse vurderingene har departementet lagt vekt på flere forhold.

Arbeidslivskriminalitet er et stort samfunnsproblem. Samarbeid mellom offentlige myndigheter er et viktig virkemiddel for å bekjempe denne kriminaliteten. Ved å dele informasjon kan etatene sammen forhindre og forfølge lovbrudd på en bedre måte enn de ville gjort hver for seg.

Opplysningene som Skatteetaten skal dele med de andre etatene, skal brukes til å avdekke skatteunndragelser og andre former for arbeidslivskriminalitet. Opplysningene skal dermed brukes til det samme formålet, eller formål som har nær sammenheng med det formålet opplysningene ble innsamlet for.

Skatteetaten og Tolletaten har allerede i dag en viss adgang til å dele taushetsbelagte opplysninger med de fleste etatene som deltar i samarbeidene. Overfor disse etatene er det dermed tale om en begrenset utvidelse av en eksisterende utleveringsadgang, ikke å innføre regler om utlevering av opplysninger til etater som ikke kan få opplysninger i dag.

De andre etatene som deltar ved a-krimsentrene og NTAES, er myndigheter som selv har taushetsplikt og erfaring med å behandle taushetsbelagte opplysninger. Registeret ved NTAES er regulert i politiregisterloven og politiregisterforskriften kapittel 59.

Departementet har avslutningsvis også lagt vekt på at opplysningene vil bli gitt til en begrenset krets av personer og at det er mulig å legge begrensninger på den videre bruken av opplysningene som utleveres.

Et sentralt spørsmål i høringen har vært om bestemmelsene bare skal regulere utlevering av opplysninger til NTAES og a-krimsentrene, eller om de også skal gjelde utlevering av opplysninger i andre formaliserte samarbeidsfora. I høringsnotatet var argumentasjonen knyttet til NTAES og a-krimsentrenes behov for opplysninger, mens ordlyden i de foreslåtte bestemmelsene innebar at flere samarbeidsformer var omfattet.

Flere høringsinstanser mener det er behov for at bestemmelsene også omfatter samarbeid som foregår utenom NTAES og a-krimsentrene. Høringsinstansene viser blant annet til at en generell bestemmelse er egnet til å imøtekomme fremtidige endringer i behovet for å utveksle opplysninger.

Departementet har etter en vurdering av dette spørsmålet kommet til at bestemmelsene bør begrenses til bare å gjelde utlevering av opplysninger til NTAES og a-krimsentrene. Samarbeidet som foregår i disse foraene kjennetegnes ved at det består av medarbeidere fra et betydelig antall etater, og medarbeiderne er samlokaliserte på permanent basis. For at et slik samarbeid skal fungere i praksis, er behovet for å kunne utveksle opplysninger særlig stort.

Dette standpunktet innebærer ikke at offentlige myndigheter ikke kan eller bør samarbeide for å motarbeide arbeidslivskriminalitet og annen økonomisk kriminalitet. Samarbeid mellom ulike offentlige myndigheter er en sentral del av regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet. Samarbeidet skal imidlertid skje innenfor rammene av de alminnelige reglene om informasjonsutveksling. Departementet understreker at forslaget i denne proposisjonen om en generell bestemmelse om når skattemyndighetene kan utlevere taushetsbelagte opplysninger, vil legge til rette for at opplysninger kan utveksles i større grad enn i dag.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette en bestemmelse i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav j om at taushetsplikten ikke er til hinder for at tollmyndighetene kan utlevere opplysninger til «offentlige myndigheter til bruk for medarbeidere som deltar i et tverretatlig samarbeid ved Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter for å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere arbeidslivskriminalitet». Det må gis en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften.

Departementet foreslår også en bestemmelse i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav k om at taushetsplikten ikke er til hinder for at tollmyndighetene kan utlevere opplysninger til «offentlige

myndigheter til bruk for medarbeidere som deltar i et tverretatlig samarbeid ved et a-krimssenter for å forebygge, avdekke, forhindre eller sanksjonere arbeidslivskriminalitet.» Det må gis en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften.

Begrepet «arbeidslivskriminalitet» brukes også i den foreslåtte i bestemmelsen i personopplysningsloven § 12 a, jf. Prop. 115 L (2017–2018). I proposisjonens punkt 7 er det gjort rede for hvordan begrepet skal forstås. Det uttales:

«Begrepet «arbeidslivskriminalitet» er ikke nærmere definert i bestemmelsen. Begrepet er imidlertid definert på følgende måte under punkt 2 i regjeringens strategi for å styrke innsatsen mot arbeidslivskriminalitet:

«Handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter, gjerne utført organisert, som utnytter arbeidstagere eller virker konkurranssevrikkende og undergraver samfunnsstrukturen.»

Definisjonen i strategien ble ikke utarbeidet med sikte på å definere «arbeidslivskriminalitet» som et vilkår i en lovbestemmelse. Definisjonen inneholder flere begreper som har et uklart innhold, herunder «handling som undergraver samfunnsstrukturen». Definisjonen gir likevel anvisning på hva som er kjernen i regjeringens arbeid mot arbeidslivskriminalitet, å motvirke brudd på reglene som regulerer arbeidslivet. Definisjonen signaliserer også at det i hovedsak tas sikte på lovbrudd av en viss alvorlighetsgrad eller et visst omfang. Ved anvendelsen av bestemmelsen her må det tas utgangspunkt i definisjonen over. Lenger ned under punkt 2 i ovennevnte strategi listes det imidlertid opp flere elementer som kjennetegner arbeidslivskriminalitet, og flere av disse går utover «handling som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter.» Det pekes blant annet på konkursskriminalitet, korrupsjon og hvitvasking. Det er trolig flere handlinger enn det som omfattes av den ovennevnte definisjonen av arbeidslivskriminalitet, som vil kunne være del av det arbeidet som gjøres av offentlige organer mot arbeidslivskriminalitet, for eksempel ved a-krimsentrene. Dette gjelder for eksempel arbeid som gjøres for å bekjempe handlinger som bryter med reglene som regulerer ulike typer næringsvirksomhet eller brudd på tekniske krav. En del av arbeidet mot arbeidslivskriminalitet går ut på å avdekke virksomheter som ikke følger reguleringen som gjelder for den aktuelle næringen. Slike

regelbrudd vil kunne virke konkurransevri-
dende, samt kunne innebære fare for forbru-
kere eller andre. Bestemmelsen vil også kunne
omfatte utveksling av personopplysninger for å
bekjempe slike lovbrudd, så lenge lovbrud-
dene har en tilknytning til arbeidslivet. Formu-
leringen «arbeidslivskriminalitet» må uansett
forstås slik at den dekker alt arbeidet som gjø-
res av offentlige organer som deltar i sam-
arbeid mot arbeidslivskriminalitet i et a-krim-
senter eller ved et nasjonalt tverretattlig etter-
retnings- og analysesenter. Det er normalt
Arbeidstilsynet, NAV, politiet, Skatteetaten,
skatteoppkreveren og, i noen tilfeller, Tolle-
taten, som deltar i arbeidet ved a-krimsentrene,
men også en rekke andre etater samarbeider i
sentrene eller deltar i arbeid knyttet til sen-
trene.»

Departementet legger til grunn at begrepet
«arbeidslivskriminalitet» skal forstås på samme
måte i tolloven § 12-1 annet ledd og skatteforvalt-
ningsforskriften. Ettersom alt arbeidet ved a-krim-
sentrene og NTAES dekkes av begrepet, er det
ikke behov for at bestemmelsene også omfatter
formålet «økonomisk kriminalitet», slik departe-
mentet foreslo i høringsnotatet.

Bestemmelsene skal videre forstås slik at det
ikke bare kan gis opplysninger til medarbeidere
fra de etatene som deltar ved a-krimsentrene på
fast basis, men også medarbeidere fra etater som
er knyttet til sentrene fra sak til sak. Det betyr at
det kan gis opplysninger til blant annet medarbei-
dere fra Fiskeridirektoratet, Statens Vegvesen,
Mattilsynet og ulike kommunale etater så langt de
deltar i samarbeidet.

Flere høringsinstanser har gitt uttrykk for at
skattemyndighetenes og tollmyndighetenes taus-
hetsplikt er til hinder for at de kan gi opplysninger
til fiskerimyndighetene. D e p a r t e m e n t e t
viser til at skattemyndighetene, tollmyndighetene
og fiskerimyndighetene lenge har hatt et eget
samarbeid på analyse- og etterretningsnivå og på
operativt nivå. Etter departementets oppfatning
bør det vurderes om det er behov for rege-
lendringer for at samarbeidet skal fungere på en
effektiv måte. Departementet vil gi Skattedirekto-
ratet og Tolldirektoratet i oppdrag å utrede dette
spørsmålet.

De foreslåtte bestemmelsene er formulert slik
at opplysningene som utleveres, bare skal kunne
brukes av de medarbeiderne som deltar i samar-
beidet ved a-krimsentrene. Opplysningene kan
dermed ikke gis videre til andre medarbeidere i
de aktuelle etatene. For NTAES' del følger i prak-

sis det samme av politiregisterforskriften § 59-11
som fastsetter at opplysninger som behandles i
registeret, skal sperres for å sikre at personopp-
lysninger bare kan brukes i NTAES til å utarbeide
nasjonale trussel- og risikovurderinger og etter-
retningsprodukter for å forebygge, bekjempe,
avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og
arbeidslivskriminalitet, se forskriften § 59-1.

Ved a-krimsentrene er det behov for et unntak
fra hovedregelen om at opplysninger bare skal
kunne brukes av medarbeiderne ved sentrene.
Arbeidet ved a-krimsentrene er organisert på en
slik måte at informasjonen som samles og evalue-
res, blir sendt tilbake til en eller flere av de etatene
som deltar i samarbeidet for videre behandling.
De respektive etatene har ansvaret for å behandle
sakene i henhold til sitt regelverk, deriblant å fatte
vedtak om sanksjoner og å føre straffesaker for
domstolene.

Departementet antar at opplysninger som er
utlevert fra skattemyndighetene og tollmyndighe-
tene til a-krimsentrene, fra tid til annen inngår i
det materialet som videreformidles til de del-
takende etatene. Bestemmelsene om at opplysnin-
ger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene
bare skal kunne brukes av medarbeiderne ved a-
krimsentrene, må ikke være til hinder for denne
videreformidlingen.

Departementet foreslo i høringsnotatet en
bestemmelse om at begrensningene i bruken av
opplysningene fra skattemyndighetene og toll-
myndighetene, ikke skal være til hinder for at
«kontrollrapporter sendes tilbake til egne etater
for videre oppfølging».

Flere høringsinstanser tar opp spørsmålet om
formuleringen «kontrollrapporter» er for snever
og om den legger uhensiktsmessige begrensning-
er på hvordan opplysningene kan overleveres.

D e p a r t e m e n t e t legger til grunn at det
materialet som oversendes fra a-krimsentrene til
de deltakende etatene i mange tilfeller vil bestå av
en rapport fra en kontrollaksjon. Det forekommer
imidlertid også at a-krimsentrene oversender
andre produkter, for eksempel analyser og vurde-
ringer av aktuelle kontrollobjekter i tilfeller der a-
krimsentrene selv ikke har gjennomført kontroll.
Begrepet «kontrollrapporter» er i slike tilfeller
ikke en dekkende beskrivelse av den informasjo-
nen som blir overlevert.

Departementet foreslår i stedet en bestem-
melse om at den begrensningen som ligger i at
opplysningene bare skal brukes av medarbei-
derne som deltar ved a-krimsentrene, ikke skal
være til hinder for at «saksopplysninger overleve-
res til deltakende etater for videre oppfølging», jf.

forslag til tolloven § 12-1 annet ledd bokstav k annet punktum. Det må gis en tilsvarende bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften.

Begrepet «saksopplysninger» innebærer at opplysninger kan videreformidles uten at det er gjennomført noen kontroll i lovens forstand. Opplysninger i dokumenter der a-krimsentrene anbefaler at mottakerorganet gjennomfører kontroll e.l., er et eksempel på opplysninger som omfattes.

Det må likevel trekkes en nedre grense for når opplysninger kan videreformidles fra a-krimsentrene. Kravet om at det må være en «saksopplysning» innebærer at opplysningen må ha vært gjennstand for en viss saksbehandling ved sentrene. A-krimsentrene kan ikke benyttes til å formidle taushetsbelagte opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til de andre deltakende etater hvis a-krimsentrene ikke har hatt noen reell befatning med opplysningene. I slike tilfeller er det de alminnelige reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til de andre deltakende etatene som gjelder.

Som nevnt i punkt 17.4.2 krever personvernforordningen artikkel 6 nr. 4 at bestemmelser i nasjonal rett som åpner for viderebehandling til uforenelige formål, «utgjør et nødvendig og forholdsmessig tiltak i et demokratisk samfunn for å sikre oppnåelse av målene nevnt i artikkel 23 nr. 1». Tilsvarende krav vil kunne følge av EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102.

De aktuelle formålene etter artikkel 23 nr. 1 er i dette tilfellet bokstav d om forebygging, etterforskning, avsløring eller straffeforfølgning av straffbare forhold eller iverksettelse av straffettslige sanksjoner, bokstav e om andre viktige mål av generell allmenn interesse, og bokstav h om kontroll-, tilsyns- eller reguleringsfunksjon som, også midlertidig, er knyttet til utøvelse av offentlig myndighet i tilfellene nevnt i bokstav a-e og g. Det er etter departementets syn klart at det å bekjempe arbeidslivskriminalitet omfattes av disse bestemmelsene.

Etter departements vurdering oppfyller de foreslåtte bestemmelsene også kravene til nødvendighet og forholdsmessighet. Ved denne vurderingen har departementet lagt vekt på at det er nødvendig å legge til rette for at offentlige myndigheter effektivt kan bekjempe arbeidslivskriminalitet. Departementet har også lagt vekt på at opplysningene skal brukes til et formål som har nær sammenheng med det formålet de ble innhentet for, og at opplysningene som den klare hovedregel bare vil bli utlevert til et begrenset antall personer.

Utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til arbeidsmiljømyndighetene

Skattemyndighetene kan i dag gi taushetsbelagte opplysninger til offentlige myndigheter «til bruk i forbindelse med håndhevingen av reglene om arbeidsmiljø», jf. skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav b. Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 21 (1999–2000) punkt 3.4.4, at skattemyndighetene ikke kan utlevere opplysninger på rutinemessig basis. Det kreves en viss mistanke om brudd på enten skattelovgivningen eller lovgivningen om arbeidsmiljø. Det uttales:

«Formålet med høringsforslaget er å lette utvelgelsen av kontrollobjekter. Dette tilsier at ligningsmyndighetene kan utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet når det foreligger mistanke om brudd på skattelovgivningen. Som nevnt vil det ofte avdekkes brudd på arbeidsmiljølovgivningen hos kontrollobjekter hvor det foreligger brudd på skattelovgivningen. I tillegg bør ligningsmyndighetene kunne rapportere mistanke om konkrete brudd på arbeidsmiljølovgivningen som oppdages i forbindelse med skattekontroller.

Ligningsmyndighetene vil ha informasjon som tilsier at regelbrudd med større eller mindre grad av sannsynlighet er skjedd. Personvern hensyn kan tale for at en har en viss sikkerhet for at det har skjedd regelbrudd før ligningsmyndighetene kan gi Arbeidstilsynet informasjon. Samtidig vil mye av formålet med en adgang til å gi opplysninger ikke bli oppfylt dersom det innføres alt for strenge krav til bevis allerede på dette stadiet. Det er i tilfeller med mistanke om regelbrudd det vil være størst behov for et samarbeid. I slike tilfeller vil samarbeidet gjøre det lettere å dokumentere eller avise at det foreligger regelbrudd. Departementet vil derfor ikke foreslå at regelbrudd med sikkerhet må ha skjedd, men forutsetter at det foreligger en konkret mistanke av en viss styrke.»

Adgangen for Skatteetaten til å utlevere opplysninger til NAV er videre enn adgangen til å utlevere opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene. Det fremgår av § 3-3 bokstav a at opplysninger kan utleveres til myndighet «som kan ha bruk for dem» i sitt arbeid med trygd mv. Det følger av forarbeidene, Ot. prp. nr. 29 (1978–1979), at det etter denne bestemmelsen ikke er krav om mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres. Det er tilstrekkelig at opplysningene kan bidra til rikti-

gere forvaltning av trygdereglene. Det heter nærmere bestemt:

«Ligningsmyndighetene sitter ofte inne med opplysninger som kunne bidra til riktigere forvaltning av mange ordninger med offentlige tilskudd og bidrag. Den nære sammenheng det ofte er mellom skattesystemet og trygdeordninger eller offentlige tilskudd eller bidrag til skattyterne, tilsier at taushetsplikten ikke bør hindre at opplysninger som legges til grunn for skatteligningen også brukes for å vurdere skattyternes rett til utbetaling av offentlige midler.»

Etter departementets vurdering gjør hensynet som begrunner en vid utleveringsadgang fra skattemyndighetene til NAV, nærmere bestemt at det er sterk tilknytning mellom de to forvaltningsområdene, seg også gjeldende i forholdet mellom skattemyndighetene og arbeidsmiljømyndighetene. Dette tilsier at taushetsplikten ikke bør være til hinder for at opplysninger som brukes ved skattefastsettelsen, også skal kunne brukes av arbeidsmiljømyndighetene.

Hensynet til at virksomhetsopplysninger ikke skal komme på avveie, taler mot at utleveringsadgangen fra Skatteetaten til arbeidsmiljømyndighetene utvides. Personvern hensyn taler også mot en utvidelse i de tilfellene det er aktuelt å utlevere personopplysninger. Opplysningene viderefremmes uten samtykke til en annen etat enn den som mottok dem, og skal brukes til et annet formål enn det de ble innhentet for.

Disse hensynene må likevel etter departementets vurdering vike for hensynet til å bekjempe kriminalitet.

Departementet har ved denne vurderingen lagt vekt på at arbeidslivskriminalitet kan få alvorlige konsekvenser i form av fare for liv og helse. Det er derfor av stor betydning at arbeidsmiljømyndighetene får tilgang til opplysninger.

Departementet har videre lagt vekt på den nære sammenhengen det er mellom formålet opplysningene ble innhentet for, og formålet med bruken hos arbeidsmiljømyndighetene. Erfaringer viser at skatteunndragelser og arbeidsmiljøkriminalitet ofte forekommer samtidig.

Departementet vil også peke på at det er tale om en begrenset utvidelse av den adgangen skattemyndighetene har til å gi opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene i dag. Arbeidsmiljømyndighetene vil selv ha taushetsplikt om opplysningene de mottar fra skattemyndighetene.

Et flertall av høringsinstansene har sluttet seg til departementets vurdering om at skattemyndighetene bør få utvidet adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene. *Datatilsynet* er den eneste instansen som er negativ til høringsnotatets forslag.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til arbeidsmiljømyndighetene endres slik at utlevering kan skje til offentlige myndigheter «som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen». Bestemmelsen fastsettes i skatteforvaltningsforskriften som følge av at dagens lovbestemmelse revideres, se punkt 17.5.3.

Enkelte høringsinstanser har tatt opp spørsmålet om bestemmelsen bare omfatter utlevering av opplysninger til Arbeidstilsynet, eller om utlevering til andre offentlige etater også omfattes. Departementet viser til at det er Arbeidstilsynet som har hovedansvaret for å føre tilsyn med arbeidsmiljølovgivningen. Formuleringen «i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen» er imidlertid generell. Departementet legger derfor til grunn at bestemmelsen også omfatter utlevering til andre offentlige etater som har tilsynsoppgaver etter arbeidsmiljøloven, skipsarbeiderloven, statsansatteloven mv.

Det at en offentlig etat har plikter etter arbeidsmiljølovgivningen, for eksempel plikt til å påse at underleverandører oppfyller reglene om lønns- og arbeidsvilkår, medfører imidlertid ikke at vilkårene for utlevering av opplysninger er oppfylt. Etaten opptrer da som et pliktsubjekt etter loven, ikke som en offentlig myndighet som fører tilsyn med at lovgivningen overholdes. Spørsmålet om offentlige oppdragsgivere skal få skatteopplysninger til bruk ved anskaffelser, må dermed vurderes etter andre regler.

Departementet legger til grunn at bestemmelsen, på samme måte som den som gjelder ved utlevering av opplysninger til NAV, skal forstås slik at det ikke er noe vilkår om konkret mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres. Bestemmelsen gir imidlertid ikke skattemyndighetene adgang til å gi ut enhver opplysning de er i besittelse av. Det kreves at det er opplysninger som etter sin art er egnet til å brukes av arbeidsmiljømyndighetene i deres arbeid.

Etter departementets vurdering er forslaget i samsvar ved kravene som følger av personvernforordningen artikkel 6. nr. 4, EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Det er etter departementets syn klart at det å bekjempe arbeidslivskriminalitet omfattes av formålene i personvernforordningen

artikkel 23 nr. 1 bokstav d, e og h. Departementet har lagt vekt på at det er viktig å bekjempe arbeidslivskriminalitet og at det er nær sammenheng mellom det formålet opplysningene ble innhentet for, og det de skal brukes til hos arbeidsmiljømyndighetene. Etter departements vurdering er kravet om at det må være tale om opplysninger som etter sin art er egnet til å brukes av arbeidsmiljømyndighetene, en tilstrekkelig klar angivelse av hvilke opplysninger som skal kunne utleveres.

Utlevering av opplysninger fra tollmyndighetene til arbeidsmiljømyndighetene

Tollmyndighetene har i dag i motsetning til skattemyndighetene, ikke adgang til å gi opplysninger til offentlige myndigheter til bruk ved håndheving av arbeidsmiljølovgivningen.

Da tolloven trådte i kraft i 2009, ble taushetsplikten noe mer vidtrekkende enn tidligere ved at man i forarbeidene forutsatte at de ytre rammene for taushetsplikten skulle være de samme som for den dagjeldende ligningsloven § 3-13, jf. Ot.prp. nr. 58 (2006–2007) side 93. Begrunnelsen for utvidelsen var systemhensyn og ønsket om å unngå at det innfortolkes utilsiktede forskjeller i regelverkene.

Det er i forarbeidene ikke gitt noen begrunnelse for at de to etatene har ulik adgang til å gi opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene.

Tolletaten har ansvar for å føre kontroll med inn- og utførsel av varer. I praksis viser det seg at tollmyndighetene får kjennskap til opplysninger som arbeidsmiljømyndighetene kan ha nytte av i arbeidet med å håndheve arbeidsmiljølovgivningen. Ett eksempel på dette er at tollmyndighetene oppdager at et kjøretøy innfører ulovlige varer til bruk på en bestemt byggeplass. Bruk av ulovlige varer på en byggeplass kan tilsi at Arbeidstilsynet bør foreta kontroll av at arbeidsmiljølovgivningen overholdes på byggeplassen. Et annet eksempel er innførsel av lovlige varer, for eksempel verktøy, stillaser, arbeidsmaskiner etc., hvor det er mistanke om at sertifiseringskrav for bruk av verktøyet ikke vil bli overholdt. Tollmyndighetene kan også ved kontroll av kjøretøyer avdekke personlige eiendeler som profesjonelt verktøy og utstyr ment for større arbeidsoppdrag, og som arbeidsmiljømyndighetene bør informeres om.

Departementet anser at hensynet til effektiv bekjempelse av økonomisk kriminalitet taler for at tollmyndighetene bør få adgang til å viderefordre opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene.

Hensynet til at konkurransesensitive opplysninger ikke skal komme på avveie taler også her

mot at opplysningene skal kunne utleveres. Det samme gjør personvern hensyn i de tilfellene det er tale om personopplysninger. Dersom personopplysninger videreføres til arbeidsmiljømyndighetene, vil de bli brukt til et annet formål enn det tollmyndighetene innhentet dem for.

Etter departementets vurdering må disse hensynene likevel vike for hensynet til å bekjempe arbeidslivskriminalitet. Departementet har på samme måte som ved den utvidede utleveringsadgangen for skattemyndighetene, lagt vekt på at arbeidslivskriminalitet kan få alvorlige konsekvenser i form av fare for liv og helse. Det er derfor av stor verdi at arbeidsmiljømyndighetene får tilgang til opplysningene.

Departementet har videre lagt vekt på at begge etatene har som oppgave å bekjempe økonomisk kriminalitet. Det er nær sammenheng mellom den oppgaven Tolletaten har som kontrollmyndighet, og den oppgaven arbeidsmiljømyndighetene har med å føre tilsyn med arbeidsmiljølovgivningen. Det er for eksempel økt sannsynlighet for at den som driver med ulovlig innførsel av varer til bruk på en byggeplass, også utfører ulovlig arbeid på byggeplassen.

Arbeidsmiljømyndighetene vil være bundet av den samme strenge taushetsplikten som tollmyndighetene når de mottar opplysninger, jf. tolloven § 12-1 fjerde ledd.

Et flertall av høringsinstansene har sluttet seg til departementets vurdering om at det bør gis en bestemmelse om at tollmyndighetene kan utlevere opplysninger til arbeidsmiljømyndighetene. *Datatilsynet* er den eneste høringsinstansen som er negativ til høringsnotatets forslag.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en ny bestemmelse i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav l om at taushetsplikten ikke er til hinder for at tollmyndighetene gir opplysninger til offentlige myndigheter «som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen».

Departementet legger til grunn at bestemmelsen skal tolkes på samme måte som den tilsvarende bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften. Det innebærer at skattemyndighetene ikke bare kan utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet, men også andre offentlige myndigheter som fører tilsyn etter loven. Det innebærer også at det ikke kreves at det foreligger noen krav til mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres. Det er tilstrekkelig at det er opplysninger som etter sin art er av interesse for arbeidsmiljømyndighetene.

Etter departementets vurdering er forslaget i samsvar ved kravene som følger av personvern-

forordningen artikkel 6 nr. 4, EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Departementet viser til redegjørelsen i punkt 17.6.3.

17.7 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte regelendringene har enkelte økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten, Tolletaten og de offentlige myndighetene som skal motta opplysninger.

Skatteetaten vil få noe økte kostnader ved håndhevelsen av en generell lovbestemmelse om når taushetsbelagte opplysninger kan utleveres. Som *Skattedirektoratet* er inne på i sin høringsuttalelse, må saksbehandlerne forholde seg til en bestemmelse med et bredt anlagt vurderings-tema. I noen tilfeller vil det kunne være tidkrevende å ta stilling til utleveringsspørsmålet. Det vil også oppstå kostnader for Skatteetaten og Tolletaten når de skal følge opp forslagene som er en del av regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet.

På den andre siden vil arbeidet til Skatteetaten og Tolletaten bli enklere og mer effektivt som

følge av at de kan utlevere taushetsbelagte opplysninger til de andre etatene ved NTAES og a-krim-sentrene og til arbeidsmiljømyndighetene. Utleveringen bidrar til at etatene i større grad enn i dag kan oppnå målet med samarbeidet.

Departementet anser at fordelene ved forslagene i form av at samarbeidet mellom offentlige myndigheter blir bedre, veier tyngre enn kostnadene som Skatteetaten og Tolletaten får ved å praktisere de nye reglene. Forslagene foranleder derfor ingen endringer i bevilgningene til Skatteetaten eller Tolletaten.

For andre offentlige myndigheter vil forslaget medføre at de kan utføre arbeidet sitt på en enklere og mer effektiv måte enn i dag. Forslagene vil særlig få betydning for de etatene som deltar i samarbeidet ved NTAES og a-krim-sentrene og for arbeidsmiljømyndighetene.

Forslaget har ingen økonomiske og administrative konsekvenser for de skattepliktige.

17.8 Ikraftsettelse

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

18 Skatteetaten og Tolletatens bruk av personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer

18.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår regler om at Skatteetaten og Tolletaten kan bruke personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer i tilfeller der det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å bruke anonyme eller fiktive opplysninger. Hovedregelen skal være at etatenes utviklings- og testvirksomhet skal skje med anonyme eller fiktive opplysninger.

Formålet med forslaget er å klargjøre at Skatteetaten og Tolletaten har rettslig adgang til å bruke personopplysninger til utviklings- og testformål. Forslaget vil også føre til at det blir klart for de registrerte hva etatene kan bruke personopplysningene deres til.

Forslaget har ikke nevneverdige økonomiske konsekvenser for Skatteetaten og Tolletaten. Forslaget har ingen administrative eller økonomiske konsekvenser for de registrerte.

Det vises til forslag til endringer i bidragsinnkrevingsloven ny § 7a, skattebetalingsloven ny § 3-5, tolloven ny § 12-18, a-opplysningsloven ny § 6 a, SI-loven ny § 6 a, skatteforvaltningsloven ny § 5-11 og folkeregisterloven ny § 9-4. Det foreslås at endringene trer i kraft 1. juli 2019.

18.2 Bakgrunn

Skatteetaten har ansvar for å fastsette skatt, kreve inn skatt og andre offentlige krav og å føre folkeregisteret. Tolletaten fører kontroll med vareførselen til og fra tollområdet og med at gjeldende regler om vareførsel overholdes. Tolletaten har i tillegg ansvar for å beregne og fastsette toll i samarbeid med tollavgivningen. Skatteetaten og Tolletaten innhenter en stor mengde opplysninger for å utføre disse oppgavene.

Opplysningene som Skatteetaten og Tolletaten innhenter, blir registrert i de to etatenes IT-systemer. Etatene må utvikle nye IT-systemer når de eksisterende systemene må byttes ut og når de blir pålagt nye oppgaver. Det er også jevnlig behov for å oppgradere IT-systemene som

følge av regelutvikling og for at etatene skal behandle opplysninger på riktig måte. Nyutviklede og oppgraderte IT-systemer må testes før de tas i bruk.

Utvikling og testing av IT-systemer kan enten foregå med anonyme eller fiktive opplysninger eller med opplysninger om identifiserte eller identifiserbare subjekter. Med anonyme og fiktive opplysninger menes henholdsvis reelle opplysninger som ikke kan knyttes til bestemte personer eller selskap, og opplysninger som er skapt uavhengig av reelle opplysninger. Opplysninger om identifiserte eller identifiserbare fysiske personer, er personopplysninger i personopplysningslovens forstand.

Skatteetaten benytter i dag i all hovedsak anonyme eller fiktive opplysninger ved oppgradering og testing av sine IT-systemer. Etaten arbeider fortløpende med å lage egne testdata som kan brukes til dette formålet. Tolletaten benytter hovedsakelig reelle opplysninger til utvikling og testing av sine IT-systemer. Etaten har imidlertid igangsatt et arbeid med anonymisering av data til testbruk. Begge etatene deltar i et bredt, tverretattlig samarbeid for å etablere data som kan benyttes på tvers av etatene, og som skal bidra til at offentlig sektor prioriterer arbeidet med lage datasett med anonyme og fiktive opplysninger.

I enkelte tilfeller vil det ikke være mulig, eller det vil være svært ressurskrevende, for Skatteetaten og Tolletaten å bruke anonyme eller fiktive opplysninger for å gjennomføre utvikling og testing av etatenes IT-systemer.

18.3 Gjeldende rett

Personvernet omfatter blant annet vern av privatlivets fred og den enkeltes personlige integritet. Videre omfatter det retten til å bestemme over egne personopplysninger, det såkalte personopplysningsvernet. Personopplysningsvernet gir den enkelte anledning til selv å kontrollere når og hvordan informasjon om egen person blir spredd til andre, og hvor mye som blir spredd.

EMK artikkel 8 verner om borgernes rett til respekt for sitt privatliv. Bestemmelsen setter grenser for hva lovgiver kan vedta. Et inngrep i privatlivet er ikke i strid med EMK artikkel 8 dersom inngrepet har hjemmel i lov, har et relevant formål og er nødvendig i et demokratisk samfunn.

Grunnloven § 102 første ledd første punktum slår videre fast: «Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin kommunikasjon.» Når man skal avgjøre om en lov som griper inn i noens privat- og familieliv, hjem eller kommunikasjon, er i samsvar med Grunnloven § 102, må man vurdere om loven er tilstrekkelig klar, har et legitimt formål og er forholdsmessig.

Den 20. juli 2018 trådte ny personopplysningslov i kraft. Den nye loven gjennomfører EUs personvernforordning i norsk rett, jf. Prop. 56 LS (2017–2018).

Det følger av personvernforordningen artikkel 6 at behandling av personopplysninger må ha et behandlingsgrunnlag for å være lovlig. Bestemmelsen angir uttømmende de alternative behandlingsgrunnlagene. Skatteetaten og Tolletaten behandler blant annet personopplysninger i henhold til personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e. Behandling av personopplysninger i allmennhetens interesse eller for å utøve offentlig myndighet krever i tillegg et supplerende grunnlag i unionsretten eller i nasjonal rett for å være lovlig, jf. personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e, jf. nr. 3. Skatteetaten og Tolletaten behandler i det alt vesentlige opplysninger med hjemmel i lov. De lovbestemmelsene som regulerer denne behandlingsaktiviteten, utgjør etatens supplerende rettsgrunnlag.

Som nevnt i punkt 18.2 skal opplysningene som Skatteetaten og Tolletaten innhenter, i utgangspunktet bare brukes til å fastsette skatt og kontrollere vareførselen mv. Dersom opplysningene også brukes til å utvikle og teste IT-systemer, blir opplysningene viderebehandlet til et annet formål enn det de opprinnelig ble innhentet for.

Prinsippet om formålsbegrensning i personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b innebærer at personopplysninger ikke kan viderebehandles på en måte som er «uforenlig» med det opprinnelige formålet. Det må derfor foretas en konkret vurdering av om det nye formålet er forenlig med det formålet opplysningene opprinnelig ble innhentet for. Dersom det nye formålet er forenlig med det opprinnelige formålet, vil det ikke være behov for et nytt behandlingsgrunnlag eller supplerende rettsgrunnlag for det nye formålet.

Er derimot det nye formålet uforenlig med formålet opplysningene ble innhentet for, må viderebehandlingen ha grunnlag i samtykke eller lov, jf. Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.6.

Personvernforordningen artikkel 6 nr. 4 inneholder flere momenter som skal vektlegges ved vurderingen av om det nye formålet er forenlig med det opprinnelige. Det skal nærmere bestemt legges vekt på:

- enhver forbindelse mellom formålene som personopplysningene er blitt samlet inn for, og formålene med viderebehandlingen,
- i hvilken sammenheng personopplysningene er blitt samlet inn, særlig med hensyn til forholdet mellom de registrerte og den behandlingsansvarlige,
- personopplysningenes art, især om det er tale om særlige kategorier av personopplysninger etter artikkel 9 eller personopplysninger om straffedømmer og lovovertrедelser etter artikkel 10,
- de mulige konsekvensene av viderebehandlingen for de registrerte,
- om det foreligger nødvendige garantier, som kan omfatte kryptering eller pseudonymisering.

Etter departementets vurdering er det en nær forbindelse mellom det opprinnelige formålet om å fastsette skatt og kontrollere vareførselen mv., og det å utvikle og teste Skatte- og Tolletatens IT-systemer. Slik utvikling og testing er en forutsetning for at etatene skal kunne utføre oppgavene de er pålagt. Utvikling og testing bidrar til at myndighetene fastsetter riktig skatt og foretar korrekt varekontroll mv., og at kravene til informasjonssikkerhet blir ivaretatt.

Skatteetaten og Tolletaten innhenter personopplysninger i medhold av lov. De opplysningspliktige er enten pålagt å gi opplysninger på eget initiativ eller etter krav fra myndighetene. Mislighold av opplysningsplikten kan føre til straff eller administrative sanksjoner. Departementet legger til grunn at skjevheten i maktforholdet mellom myndighetene og de registrerte er et forhold som isolert sett taler mot at utviklings- og testformålet er forenlig med det opprinnelige formålet.

De fleste personopplysningene som etatene behandler, er økonomiske opplysninger som ikke omfattes av personvernforordningen artikkel 9 eller artikkel 10. I noen tilfeller er det likevel tale om opplysninger som omfattes av disse artiklene, se punkt 18.5.

Skatteetaten og Tolletaten må ha retningslinjer for arbeidet med utvikling og testing av IT-

systemer. Retningslinjene skal ivareta kravene til informasjonssikkerhet og garantier mot at opplysninger kommer på avveie, herunder at arbeidet som hovedregel skal foregå med fiktive og anonyme opplysninger, se punkt 18.5. Det kan også gjennomføres tiltak for å minske inngrepet i personvernet, for eksempel pseudonymisering av opplysningene og datakryptering. Viderebehandlingen av personopplysninger til utvikling og testing har derfor etter departementets vurdering begrensede konsekvenser for de registrerte.

Samlet sett er departementet av den oppfatning at det å bruke personopplysninger til å utvikle og teste IT-systemer er forenlig med den opprinnelige bruken av opplysningene som er å fastsette skatt og kontrollere vareførselen mv. Skatteetaten og Tolletaten har dermed adgang til å bruke personopplysninger også til disse formålene uten at det finnes eget rettsgrunnlag for denne bruken. Det er imidlertid uklart hvor langt denne adgangen rekker.

Departementet antar at det er større usikkerhet knyttet til etatens bruk av personopplysninger til å utvikle IT-systemer enn til å teste dem. Videre kan det være usikkerhet knyttet til bruk av personopplysninger til å utvikle testdatabaser på andre områder enn det området de er innhentet for, for eksempel om opplysninger som er innhentet for å fastsette skatt, kan brukes til å utvikle og teste databaser som benyttes ved innkreving av skatt eller føring av Folkeregisteret. Sammenhengen mellom det opprinnelige formålet og viderebruken er i slike tilfeller fjernere enn om personopplysningene brukes til testing og utvikling på samme område som de er innhentet for.

18.4 Høringen

18.4.1 Høringsforslaget

Den 24. mai 2018 sendte departementet på høring forslag til regler om at Skatteetaten og Tolletaten kan bruke personopplysninger til å utvikle og teste IT-systemer.

Departementet foreslo bestemmelser som gjør det klart at Skatteetaten og Tolletaten kan bruke personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer, men bare dersom det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger. Departementet foreslo likelydende bestemmelser i bidragsinnkrevsingsloven, skattebetalingsloven, tolloven, a-opplysningsloven, SI-loven, skattefor-

valtningsloven, folkeregisterloven og valutaregisterforskriften.

Forslaget ble sendt til 38 instanser. Høringsfristen gikk ut 3. august 2018.

18.4.2 Merknader fra høringsinstansene

Departementet mottok svar fra 19 høringsinstanser. Åtte instanser har uttalt at de ikke har merknader til forslaget, mens *Statistisk sentralbyrå* har uttalt at de ikke ønsker å avgi svar på høringen. Følgende instanser har avgitt høringsuttalelse med merknader:

- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Barne-, ungdoms- og familiedirektoratet
- Datatilsynet
- Den norske Revisorforening
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK)
- Politidirektoratet
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Tolldirektoratet
- Økonomiforbundet

Politidirektoratet har som vedlegg til sin høringsuttalelse, lagt ved en uttalelse fra Kripos.

Høringsinstansene har ulike oppfatninger om forslaget departementet sendte på høring.

Barne-, ungdoms-, og familiedirektoratet, NKK, Skattedirektoratet, Skatteetatens Landsforbund og Tolldirektoratet er positive til forslaget.

NKK uttrykker at forslagene til nye bestemmelser reflekterer en god avveining av behovet for testing og utvikling av IT-systemer på den ene siden, og enkeltpersoners rettigheter etter personvernforordningen på den andre. Barne-, ungdoms-, og familiedirektoratet gir uttrykk for samme syn, og påpeker at en lovregulering i tråd med forslaget vil skape forutsigbarhet for de registrerte om hva deres data kan brukes til. Skattedirektoratet viser til at gjeldende rett i en viss utstrekning åpner for at utvikling og testing av IT-systemer kan foregå med personopplysninger, men at det er positivt med uttrykkelige lovhjemler som skaper åpenhet og klarhet om hvordan Skatteetaten kan bruke opplysninger til slike formål.

Skattedirektoratet er av den oppfatning at utvikling og testing av IT-systemer som et utgangspunkt skal foregå med anonymiserte eller fiktive opplysninger, og at terskelen for bruk av identifiserbare opplysninger derfor må være høy. Tolldirektoratet uttaler i samme retning at syntetiske data i mange tilfeller vil være bedre egnet enn personopplysninger til bruk under testing.

Tolldirektoratet oppfatter ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen slik at terskelen for å bruke personopplysninger skal være forholdsvis høy, men påpeker at det er viktig at den ikke tolkes så restriktivt at anvendelsesområdet kun blir teoretisk.

Både Skattedirektoratet og Tolldirektoratet uttaler at etatene fortløpende arbeider med å lage anonyme og fiktive opplysninger til bruk for utvikling og testing av IT-systemer. Begge instansene mener likevel at det i enkelte tilfeller vil være behov for å bruke personopplysninger til slik utvikling og testing for å kunne utføre lovpålagte oppgaver.

Skattedirektoratet viser til at Skatteetaten har strenge retningslinjer for når personopplysninger kan brukes til utvikling og testing, herunder en intern søknadsordning som sikrer at bruk av personopplysninger må godkjennes på forhånd, og at bruk av slike opplysninger må begrunnes.

Både Skattedirektoratet og Tolldirektoratet uttaler at forslaget ikke vil medføre betydelige administrative eller økonomiske konsekvenser for etatene. Begge instansene påpeker forøvrig at det trolig vil føre til betydelige administrative og økonomiske konsekvenser for dem hvis det blir strengere krav enn det som følger av departementets forslag.

Skatteetatens Landsforbund viser til at Skatteetaten setter ut utviklingsoppdrag til eksterne samarbeidspartnere. Høringsinstansen understreker at sikkerheten ved håndtering av personopplysninger må være god nok i alle tilfeller.

Den norske Revisorforening, Datatilsynet, Økonomiforbundet, Politidirektoratet og Kripos er negative til forslaget.

Den norske Revisorforening, Datatilsynet og Økonomiforbundet mener forslaget innebærer et for stort inngrep i personvernet, og at Skatteetaten og Tolletaten må fortsette å lage anonyme og fiktive testopplysninger selv om det er ressurskrevende. Den norske Revisorforening mener forslaget innebærer en fare for at det blir registrert eller gitt ut feil opplysninger om personer, mens Økonomiforbundet mener tilgang til å benytte personopplysninger til testing og utvikling kan bryte med personvernforordningen artikkel 9 og 10.

Datatilsynet mener det er mulig å lage anonyme og fiktive opplysninger for å oppfylle formålet om utvikling og testing av IT-systemer. Instansen er uenig i at slike opplysninger har for lite variasjon, er for statiske eller ikke gjenspeiler produksjonssituasjonen, slik departementet la til grunn i høringsnotatet. Datatilsynet fremholder at

syntetiske data gir mulighet for å generere større variasjon i datasettet, og derfor er bedre egnet for å teste for alle mulige scenarier.

Høringsinstansen uttaler at det på kort sikt kan være mindre kostbart for etatene å utvikle og bruke personopplysninger ved testing og utvikling, men at dette må veies mot risikoen det vil innebære å bruke personopplysninger til testformål, tidsbruken ved å benytte slike data, og den mangelfulle kvaliteten slike opplysninger ofte vil ha.

Instansen uttaler videre at forslaget delvis står i strid med kravet om innebygd personvern i applikasjoner, systemer og løsninger som skal behandle personopplysninger.

Datatilsynet uttaler også at det er en klar mangel ved forslaget at det ikke er foretatt noen reell vurdering av personvernkonsekvensene, og at det ikke er foreslått andre tiltak for å begrense inngrep i personvernet enn at det skal utarbeides retningslinjer for bruk av personopplysninger. Siden retningslinjene ikke er en del av forslaget, er det ikke mulig å vurdere om de inneholder reelle garantier for å sikre de registrertes rettigheter og friheter.

Kripos viser til at det allerede etter gjeldende rett er adgang til å benytte personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer. Instansen uttaler at åpenhet om hvordan personopplysninger behandles ikke er tilstrekkelig som begrunnelse for å gi bestemmelsene. Videre peker *Kripos* på at flere offentlige etater bruker personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer, og at dersom enkelte etater får lovhjemmel til slik bruk, kan det skape usikkerhet om hva som er gjeldende rettsstilstand for de andre etatene. *Kripos* uttrykker at dersom man mener at rettsstilstanden er usikker, bør en eventuell lovregulering gjøres på generelt nivå, og ikke bare for Skatteetaten og Tolletaten.

Politidirektoratet støtter merknadene til *Kripos*.

Arbeids- og velferdsetaten mener det er uheldig at samhandlingsperspektivet er lite belyst i høringen, og uttrykker bekymring for at forslaget vil medføre at Skatteetaten og Tolletaten ikke vil utvikle anonyme og fiktive opplysninger som kan brukes av samhandlende etater. Arbeids- og velferdsetaten uttrykker at forslaget utvilsomt vil få konsekvenser for samhandlende etater fordi graden av digitalisert samhandling er stadig økende. Arbeids- og velferdsetaten fremholder videre at utvekslingen av data mellom offentlige etater er omfattende og bør kunne testes uten bruk av personopplysninger.

18.5 Vurderinger og forslag

Personvern hensyn tilsier som et utgangspunkt at utvikling og testing av IT-systemer bør foregå med anonyme og fiktive opplysninger. Etter personvernforordningen artikkel 5 bokstav b skal personopplysninger samles inn til spesifikke, uttrykkelig angitte formål og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene (prinsippet om formålsbegrensning). Etter artikkel 5 bokstav c skal personopplysninger være adekvate, relevante og begrenset til det som er nødvendig for formålene de behandles for (prinsippet om dataminimering). Bruk av personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer utfordrer disse prinsippene. Lovgivningen pålegger borgerne å gi opplysninger til Skatteetaten og Tolletaten. Opplysningene skal i utgangspunktet bare brukes til å fastsette skatt og kontrollere vareførselen mv.

På den andre siden er det hensyn som taler for at Skatteetaten og Tolletaten bør kunne benytte personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer.

Personvernforordningen artikkel 5 bokstav d fastsetter at personopplysninger skal være korrekte (prinsippet om riktighet). Artikkel 5 bokstav f fastsetter at personopplysningene skal behandles på en måte som sikrer tilstrekkelig sikkerhet for opplysningene, herunder vern mot uautorisert eller ulovlig behandling (prinsippet om integritet og konfidensialitet).

Som nevnt i punkt 18.2 bruker Skatteetaten som hovedregel anonyme eller fiktive opplysninger ved utvikling og testing av nye og eksisterende IT-systemer. Tolletaten har igangsatt et arbeid med anonymisering av data til utviklings- og testformål. I en del tilfeller er det imidlertid ikke mulig å utvikle og teste IT-systemer uten å bruke personopplysninger. I andre tilfeller er det svært tid- og ressurskrevende å lage anonyme eller fiktive testopplysninger som dekker alle grensetilfellene.

Skatteetaten og Tolletatens virksomhet berører et stort antall personer, og de to etatene utfører oppgaver som har stor betydning for de som berøres. Etatene utleverer i tillegg opplysninger til et betydelig antall mottakere som bruker dem i sin virksomhet. Konsekvensene av feil i IT-systemene kan dermed bli betydelige. Systemene skal håndtere en betydelig informasjonsmengde og systematisere denne på en hensiktsmessig og sikker måte.

Prinsippene om riktighet, integritet og konfidensialitet tilsier derfor at de to etatene bør kunne

benytte personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer. Det samme gjør effektivitetshensyn.

På denne bakgrunn er det departementets oppfatning at Skatteetaten og Tolletaten har et begrunnet behov for å behandle personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer.

Personvern hensyn taler for at det bør være klart for de registrerte hvordan personopplysningene deres blir brukt. I personvernforordningen artikkel 5 bokstav a kommer dette til uttrykk ved at personopplysninger skal behandles på en «åpen måte med hensyn til den registrerte» (prinsippet om åpenhet). Lovregulering av adgangen til å bruke personopplysninger bidrar til å skape slik åpenhet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn nye bestemmelser som klargjør at Skatteetaten og Tolletaten kan bruke personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer, jf. forslag til bidragsinnkrevingsloven § 7a, skattebetalingsloven § 3-5, tolloven § 12-18, a-opplysningsloven § 6 a, SI-loven § 6 a, skatteforvaltningsloven § 5-11 og folkerregisterloven § 9-4. Det bør også gis en tilsvarende bestemmelse i valutaregisterforskriften.

Husbankloven § 12 tredje ledd første punktum inneholder en bestemmelse om adgang for Husbanken til å bruke personopplysninger ved testing mv. av bankens digitale saksbehandlingssystemer. Bestemmelsen lyder:

«Husbanken kan handsama dei personopplysningane som er nemnde i § 10, når det er naudsynt for å testa, søkja etter feil og retta feil i dei digitale sakshandsamingssystema til Husbanken, men berre dersom ein ikkje kan oppnå føremålet ved å bruka anonymiserte opplysningar.»

Lovbestemmelsene som foreslås i denne proposisjonen, har likhetstrekk med husbankloven § 12 tredje ledd første punktum. Adgangen for Skatteetaten og Tolletaten til å bruke personopplysninger til utvikling og testing er likevel noe videre enn det som følger av husbankloven. Årsaken til det er at de to etatene har store og komplekse IT-systemer, og at de i utstrakt grad utveksler informasjon med offentlige og private parter. Dette gjør det krevende å gjennomføre fullgod utvikling og testing med anonyme og fiktive opplysninger.

Departementet foreslår at bestemmelsenes første ledd skal lyde:

«[Myndighetene] kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-

systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.»

De foreslåtte bestemmelsene omfatter både utvikling og testing av IT-systemer. Med utvikling menes tradisjonelt det å lage eller oppgradere et IT-system slik at det er klart for testing. Med testing menes tradisjonelt det å foreta den siste kontrollen av at IT-systemet fungerer slik det skal.

Både Skatteetaten og Tolletaten utvikler IT-systemer etter såkalt smidig utviklingsmetodikk. Ved smidig utvikling deles prosjekter i korte etapper, der utviklings- og testingsprosessene glir over i hverandre. De ansatte som utvikler IT-systemene, vil ofte være de samme som gjennomfører testingen. Det er derfor ikke hensiktsmessig å begrense adgangen til å bruke personopplysninger til bare å gjelde ved testing.

Etter forslaget skal hovedregelen være at Skatteetaten og Tolletaten må bruke anonyme eller fiktive opplysninger til utviklings- og testarbeid. Både *Datatilsynet* og *Tolldirektoratet* har i sine høringsuttalelser påpekt at anonyme og fiktive opplysninger kan være bedre egnet til utvikling og testing enn personopplysninger.

Skatteetaten og Tolletaten skal likevel kunne bruke personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer dersom det er «umulig eller uforholdsmessig vanskelig» å oppnå formålet med anonyme eller fiktive opplysninger.

Datatilsynet fremholder i sin uttalelse at det er mulig å lage anonymiserte eller fiktive data både for utvikling og integrasjon av nye systemer, og for testing av eksisterende systemer. Datatilsynet uttaler videre at det på kort sikt kan være mindre kostbart for etatene å bruke personopplysninger ved testing og utvikling, men at det i det lange løp vil bli kostbart å leve med risikoen det innebærer å bruke personopplysninger til testformål, tidsbruken ved å benytte slike data og den mangelfulle kvaliteten på slike opplysninger. *Arbeids- og velferdsdirektoratet* gir uttrykk for et tilsvarende syn og bekrefter at etablering av gode anonyme og fiktive opplysninger er ressurs- og kostnadskrevende, men peker samtidig på at kostnaden vil være størst i etableringsfasen, mens forvaltningskostnadene antagelig vil være noe lavere ved bruk av anonyme og fiktive opplysninger enn ved bruk av personopplysninger.

I enkelte sammenhenger kan det oppstå særlige tilfeller hvor det i praksis ikke er mulig å benytte anonyme eller fiktive opplysninger til etatens utviklings- og testarbeid. Som eksempel kan nevnes at Skatteetaten i visse tilfeller må bruke

reelle fødselsnumre ved utvikling og testing av Folkeregisteret, fordi det ikke finnes et tilstrekkelig antall ubrukte fødselsnumre som kan benyttes til dette formålet. Utviklings- og testarbeidet må da skje med personopplysninger ved at det brukes reelle fødselsnumre. Fødselsnumrene knyttes i slike tilfeller til fiktive personopplysninger.

Etter departementets vurdering bør Skatteetaten og Tolletaten også kunne benytte personopplysninger til testing og utvikling i en del tilfeller der det er praktisk mulig, men hvor det er uforholdsmessig krevende å bruke fiktive eller anonyme opplysninger. De to etatene har store og komplekse IT-systemer som inneholder opplysninger om et betydelig antall personer. Etatene utveksler dessuten i utstrakt grad opplysninger med andre offentlige og private aktører. Det gjør at kravene til utvikling og testing er større enn de ellers ville vært.

Samlet sett er det svært tid- og ressurskrevende for Skatteetaten og Tolletaten å lage anonyme eller fiktive opplysninger som dekker alle grensetilfellene som må testes. I praksis kan derfor et for strengt krav om å benytte anonyme eller fiktive opplysninger føre til at IT-systemer ikke blir erstattet eller oppgradert tilstrekkelig ofte og med tilstrekkelig god kvalitet.

Departementet presiserer at en adgang for Skatteetaten og Tolletaten til å bruke personopplysninger når det er «uforholdsmessig vanskelig» å benytte anonyme eller fiktive opplysninger, ikke røkter ved det prinsipielle utgangspunktet om at etatene skal bruke anonyme eller fiktive opplysninger i utviklings- og testarbeidet. Skatteetaten og Tolletaten skal fortsette arbeidet med lage testdata. De skal også på samme måte som tidligere delta i det tverretatlige samarbeidet om å utvikle testdata i offentlige sektor. De foreslåtte bestemmelsene skal bare dekke det resterende behovet for å bruke personopplysninger. Departementet legger til grunn at dette behovet vil bli redusert etter hvert som etatene får økt tilgang til testdata.

For Skatteetaten og Tolletaten kan bruk av personopplysninger til utvikling og testing medføre høyere kostnader enn bruk av anonyme og fiktive opplysninger da det stilles strengere krav til utviklings- og testprosedyrer ved bruk av personopplysninger. Dette må det tas hensyn til ved vurderingen av om det er uforholdsmessig vanskelig å benytte fiktive eller anonyme opplysninger. Departementet legger til grunn at dette i en del tilfeller kan føre til at lovens vilkår for å benytte personopplysninger likevel ikke er oppfylt.

Personvernforordningen artikkel 9 har egne regler om særlige kategorier av personopplysninger (opplysninger om fagforeningsmedlemskap og helseforhold mv.), og artikkel 10 har regler om personopplysninger om straffedommer og lovovertrедelser. Dette er opplysninger som normalt oppfattes som sensitive av de registrerte.

Det følger av artikkel 9 at det er forbudt å behandle personopplysninger som omfattes av de særlige kategoriene, med mindre det foreligger et unntak etter artikkel 9 nr. 2 bokstav a til h. Artikkelen 10 fastsetter at opplysninger om straffedommer og lovovertrедelser bare kan behandles i særskilt nevnte tilfeller, herunder når det skjer under offentlige myndigheters kontroll.

De fleste opplysningene Skatteetaten og Toll-etaten behandler, er økonomiske opplysninger som ikke omfattes av artikkel 9 eller artikkel 10. Etatene behandler likevel enkelte opplysninger som faller inn under disse artiklene.

Eksempelvis behandler Skatteetaten opplysninger om fagforeningsmedlemskap i saker om fradrag for fagforeningskontingent og helseopplysninger i saker om lemping eller unntak fra tilleggsskatt på grunn av helsemessige forhold. Folkeregistermyndigheten behandler opplysninger om klientadresser, det vil si opplysninger om at noen har bostedsadresse i fengsel eller på institusjon. Statens Innkrevingsentral og NAV Innkrevingskrever inn krav som indirekte kan gi opplysninger om straffbare forhold og helseforhold. Toll-etaten behandler eksempelvis helseopplysninger i kontrollsituasjoner, for eksempel opplysninger om bruk av legemidler og narkotika. Begge etatene behandler opplysninger om straffedommer og lovovertrедelser.

Økonomiske opplysninger kan indirekte si noe om forhold som omfattes av artikkel 9. For eksempel kan opplysninger hos Skatteetaten om at en person har mottatt utbetalinger fra NAV si noe om hans eller hennes helsetilstand.

De delene av IT-systemene som skal behandle opplysninger som omfattes av personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, må utvikles og testes på samme måte som de andre delene av IT-systemene. I høringsnotatet foreslo departementet at det skal fremgå av lovbestemmelsene at Skatteetaten og Tolletaten kan bruke opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10 ved utvikling og testing av IT-systemer. Departementet viderefører i proposisjonen her forslaget om at det skal være adgang til å bruke slike opplysninger. Etter departementets vurdering er det imidlertid ikke nødvendig at det fremgår direkte av lovteksten at det er en slik

adgang, når det er klart forutsatt at opplysningene skal kunne brukes.

Etter departementets vurdering er vilkårene i personvernforordningen artikkel 9 nr. 2 bokstav g oppfylt ved at behandlingen er nødvendig for at etatene skal kunne utføre sine lovpålagte oppgaver. Videre vil retningslinjene som skal gjelde for etatenes utviklings- og testvirksomhet, utgjøre egnede og særlige tiltak for å verne den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser.

I høringsnotatet foreslo departementet at Skatteetaten og Tolletaten bare kan bruke personopplysninger «som de har hjemmel for å innhente». Dette kravet var ment å understreke at etatene bare kan benytte opplysninger som er innhentet i medhold av andre regler, og at de foreslåtte bestemmelsene ikke i seg selv gir adgang til å innhente opplysninger om de registrerte. Etter en ny vurdering har departementet kommet til at kravet bør formuleres noe annerledes. Etter departementets vurdering må det forutsettes at det ikke innhentes personopplysninger ulovlig. For å gjøre det klart at det kun åpnes for bruk av allerede innhentede opplysninger, er det i stedet referert til «innhentede personopplysninger» i lovforslaget.

I forslaget til lovtekst som ble sendt på høring, foreslo departementet også at det skulle fremgå av lovteksten at det bare kunne brukes «nødvendige» personopplysninger til utvikling og testing. Dette vilkåret var tatt inn for å klargjøre at etatene ikke kan bruke flere personopplysninger til utvikling og testing enn det formålet med denne virksomheten tilsier. Etter en ny vurdering anser departementet dette vilkåret som overflødig ved siden av vilkåret om at bruk av anonyme eller fiktive opplysninger må være umulig eller uforholdsmessig vanskelig. Det er derfor ikke nødvendig at det fremgår direkte av lovteksten. Kravet om nødvendighet følger i alle tilfelle direkte av personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav c og artikkel 6 nr. 1 bokstav e.

All utvikling og testing skal skje i samsvar med personvernforordningen, herunder prinsippet om dataminimering og prinsippet om integritet og konfidensialitet. Dette innebærer blant annet at det må iverksettes tiltak som oppfyller kravene om innebygget personvern og personvern som standardinnstilling, jf. personvernforordningen artikkel 24 og artikkel 25. Skatteetaten og Tolletaten må ha retningslinjer for utvikling og testing som ivaretar kravene i de foreslåtte lovbestemmelsene og personvernforordningen. Det forholdet at etatene behandler store mengder opplysninger om et stort antall personer, stiller strenge krav til innholdet i disse retningslinjene.

I Skatteetatens styringssystem for informasjonssikkerhet er det bestemt at opplysninger som er taushetsbelagte og opplysninger med et strengere beskyttelsesnivå, ikke skal benyttes i utviklings- eller testvirksomhet. Unntak fra dette kravet kan vurderes ved behov for å redusere annen identifisert risiko, for eksempel risiko for at systemet kan gi usikker datakvalitet eller at det kan inneholde mange feil som eksponeres ut av etaten.

Styringssystemet inneholder krav om at utviklings- og testmiljøer skal være isolert fra produksjonsmiljøer. Kun personer med tjenstlig behov skal ha tilgang til utviklings- og testmiljøet. Etaten har innført en intern søknadsordning slik at behandling av personopplysninger må godkjennes på forhånd. Så langt som mulig skal personer som arbeider med skattefastsettelse mv. til daglig, foreta tester der det brukes personopplysninger. Testløsninger der det brukes personopplysninger, skal ha de samme sikringsmekanismer som for produksjonsløsninger. Personopplysninger skal ikke lagres lengre enn det som er nødvendig for å gjennomføre arbeidet. Andre tiltak som brukes for å ivareta vern av personopplysninger, er datakryptering og pseudonymisering.

Reglene i Skatteetatens styringssystem for informasjonssikkerhet gjelder også for konsulenter eller andre eksterne samarbeidspartnere som utvikler IT-systemer for Skatteetaten.

Tolldirektoratet skal også etablere retningslinjer for bruk av henholdsvis personopplysninger og anonyme og fiktive opplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer. Det er en forutsetning at disse retningslinjene er fastsatt før den nye bestemmelsen i tolloven § 12-18 tas i bruk.

Husbankloven § 12 tredje ledd har en hjemmel for departementet til å gi forskrift om behandling av personopplysninger i forbindelse med testing mv. Finansdepartementet foreslår tilsvarende forskriftshjemler i bidragsinnkrevingsloven § 7a, skattebetalingsloven § 3-5, tolloven § 12-18, a-opplysningsloven § 6 a, SI-loven § 6 a, skatteforvaltningsloven § 5-11 og folkeregisterloven § 9-4.

Som nevnt i punkt 18.3 stiller Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8 krav til lovbestemmelser som griper inn i den enkeltes privatliv. Etter departementets vurdering er bestemmelsene som foreslås i denne proposisjonen, i samsvar med disse kravene.

Departementet legger til grunn at utvikling og testing av IT-systemer er et legitimt formål etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8.

Ved vurderingen av om bestemmelsene er rimelige og forholdsmessige viser departementet til at Skatteetaten og Tolletaten har stort behov for

å bruke personopplysninger til utvikling og testing av IT-systemer. Utvikling og testing er viktig for å unngå feil og hindre at opplysninger kommer på avveie. Departementet viser videre til at utviklings- og testvirksomheten ikke skal ha større omfang enn det som er nødvendig for å oppnå formålet. Utvikling og testing kan bare foregå med personopplysninger dersom det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

Det følger av personvernforordningen artikkel 6 nr. 4 at lovbestemmelser som gir hjemmel for viderebehandling av personopplysninger til uforenlige formål, må utgjøre et «nødvendig og forholdsmessig tiltak i et demokratisk samfunn for å sikre oppnåelse av målene nevnt i artikkel 23 nr. 1». I artikkel 23 nr. 1 nevnes blant annet forebygging, etterforskning, avsløring eller straffeforfølgning av straffbare forhold og mål av generell allmenn interesse for en medlemsstat, særlig en medlemsstats viktige økonomiske eller finansielle interesser, herunder skattesaker, se bokstav b og e. Etter departementets vurdering oppfylder de foreslåtte bestemmelsene vilkåret i artikkel 6 nr. 4. Departementet viser for det første til redegjørelsen for behovet for å bruke personopplysninger til utvikling og testing. For det andre viser departementet også her til at utviklings- og testvirksomheten som hovedregel skal foregå med anonyme eller fiktive opplysninger.

18.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget har etter departementets vurdering ikke nevneverdige kostnader for Skatteetaten og Tolletaten. Skatteetaten har retningslinjer for utvikling og testing av IT-systemer som er i samsvar med forslaget. Tolletaten må utarbeide tilsvarende retningslinjer før den foreslåtte lovbestemmelsen tas i bruk.

Dersom det skal gjelde et strengere krav til å bruke personopplysninger til utvikling og testing enn det som følger av forslaget, vil det få administrative og økonomiske konsekvenser for etatene. Det vil påløpe betydelige kostnader for etatene dersom de skal utvikle komplette sett med testopplysninger. Et strengere krav vil også føre til at nødvendig utviklings- og testingsarbeid må utsettes ettersom det er tid- og ressurskrevende å lage testopplysninger med tilstrekkelig kvalitet. I noen tilfeller er det umulig å gjennomføre fullgod utvikling og testing uten å bruke personopplysninger.

Forslaget har ingen administrative eller økonomiske konsekvenser for de registrerte.

19 Opplysningsplikt for formidlingselskap mv.

19.1 Innledning og sammendrag

På bakgrunn av Delingsøkonomiutvalgets anbefaling i NOU 2017: 4 *Delingsøkonomien — muligheter og utfordringer* foreslår Finansdepartementet en ny opplysningsplikt for tredjeparter etter skatteforvaltningsloven. Forslaget er også en oppfølging av departementets redegjørelse for delingsøkonomi og skatt i Prop. 1 LS (2017–2018) kapittel 29.

Etter forslaget skal den som gjennom en digital formidlingstjeneste har formidlet tjenester eller utleie av kapitalobjekter og tjenester i tilknytning til slik utleie, gi opplysninger til skattemyndighetene om hva formidlingen gjelder og det som er betalt. Etter departementets syn vil en slik opplysningsplikt forenkle og effektivisere skatteprosessen både for den skattepliktige og for skattemyndighetene. Samtidig er forslaget egnet til å fremme likebehandling og likere konkurransevilkår og motvirke skatteunndragelser.

Departementet foreslår en generell bestemmelse om opplysningsplikt for formidlingselskap i skatteforvaltningsloven, og atplikten avgrenses i forskrift. Det foreslås i første omgang at opplysningsplikten innføres for digitale formidlere av utleie av fast eiendom, ettersom delingsøkonomien i Norge har fått særlig fotfeste i overnattingsmarkedet. I tillegg foreslås det at formidlere av utleie av fast eiendom som benytter andre formidlingskanaler enn digitale formidlingstjenester, skal ha opplysningsplikt.

Administrative og økonomiske konsekvenser av forslaget er vurdert knyttet til opplysningsplikt om formidling av utleie av fast eiendom. For de opplysningspliktige vil tiltaket medføre en investeringskostnad og varige rapporteringskostnader. Skatteetatens kostnader med innføring av ordningen er estimert til 16 mill. kroner, i tillegg til årlige forvaltningskostnader på omtrent 2 mill. kroner.

Det vises til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-5. Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2020.

19.2 Gjeldende rett

19.2.1 Opplysningsplikt for de skattepliktige

Det norske skattesystemet er basert på at den skattepliktige selv skal gi riktige og fullstendige opplysninger om egne forhold til skattemyndighetene. Denne grunnleggende forutsetningen gjelder også for aktiviteter innen delingsøkonomien, og alminnelige skatte- og forvaltningsregler kommer til anvendelse. Den som har skattepliktig inntekt eller merverdiavgiftspliktig omsetning fra delingsaktiviteter, skal etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 gi en rekke opplysninger til skattemyndighetene, hovedsakelig i skattemeldingen. Skatteforvaltningsloven kapittel 10 gir i tillegg skattemyndighetene adgang til å innhente opplysninger hos skattepliktige og tredjeparter for kontrollformål.

19.2.2 Opplysningsplikt for tredjeparter

Etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 7 plikter tredjeparter som omfattes av kapitlet, å gi nærmere angitte opplysninger som er relevante for andre skattepliktiges skatteforhold. Opplysningene skal gis uoppfordret. Tredjepartsopplysninger finnes i dag i hovedsak for formues- og inntektsskatt. Disse opplysningene utgjør hoveddelen av de såkalte grunnlagsdataene, som danner grunnlaget for forhåndsutfylling av skattemeldingen for formues- og inntektsskatt. Blant annet gir arbeidsgivere en rekke opplysninger til skattemyndighetene om sine arbeidstakere, og banker gir opplysninger om kunder. Andre tredjepartsopplysninger som innhentes, er rene kontrollopplysninger.

Etter skatteforvaltningsloven § 7-5 første ledd annet punktum skal tredjeparter som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom, gi opplysninger til skattemyndighetene om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier, avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av. Det er gitt utfyllende regler i skatteforvaltningsforskriften § 7-5-2. Opplysningsplikten gjelder for-

midlet leie av boligeiendom, herunder fritidseiendom, utleiehytte o.l., og annen fast eiendom når denne ikke skal benyttes av leietakeren i næring eller forretningsvirksomhet. Det skal likevel ikke gis opplysninger når eiendommen eies av stat, fylkeskommune, kommune eller norsk aksjeselskap, når det er formidlet leie av rom, hytte, leilighet mv. i eller tilknyttet hotell, pensjonat eller lignende virksomhet, eller når formidlingen vedrører leie med et samlet årlig beløp til den enkelte utleier på opptil 10 000 kroner.

Opplysningene skal gis til skattekontoret innen 31. januar året etter det året kontrakten er inngått. Opplysningsplikten oppfylles i dag ved å levere melding «RF-1075 Leie av fast eiendom», eller på annen fyllestgjørende måte. Meldingen er ikke elektronisk og må leveres på papir. Bestemmelsen er en videreføring av ligningsloven § 5-5 nr. 1 annet punktum (tidligere § 6-8 nr. 2).

19.2.3 Skatt på inntekter fra utleie av bolig- og fritidseiendom

Inntekter ved utleie av formuesobjekter er som utgangspunkt skattepliktig som kapitalinntekt, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-20. Fra dette utgangspunktet er det gitt viktige unntak ved utleie av egen bolig og fritidseiendom, jf. skatteloven § 7-2.

Hvorvidt utleien skjer gjennom en digital formidler eller gjennom for eksempel en mer tradisjonell utleiemegler, har ingen betydning for den skattemessige håndteringen av utleieinntektene. Det avgjørende er hva slags eiendom som leies ut, leieforholdets varighet, størrelse på utleieinntektene og eiers bruk av eiendommen.

Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, regnet etter utleieverdi, jf. skatteloven § 7-2 første ledd. For utleie av hele eller mer enn halvparten av boligen, regnet etter utleieverdi, vil utleieinntekter inntil 20 000 kroner per inntektsår være skattefrie. Beløpet er en terskelverdi, slik at hele inntekten blir skattepliktig dersom den overstiger 20 000 kroner. Dette medfører også at eventuelle utleieinntekter som skriver seg fra utleie av mindre enn halvparten av boligen i samme inntektsår, vil bli skattepliktige.

Fra og med inntektsåret 2018 er skattefritaket for korte utleieforhold i egen bolig fjernet, jf. skatteloven § 7-2 første ledd. Et leieforhold anses som kortvarig dersom utleieforholdet varer i mindre enn 30 dager. Inntekt fra korttidsutleie beskattes på samme måte som utleieinntekter fra fritidseiendom som eieren bruker selv, jf. § 7-2 annet ledd. Ved slike utleieforhold regnes 85 prosent av

utleieinntektene som overstiger 10 000 kroner, som skattepliktig inntekt.

For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid deler av året, regnes 85 prosent av inntekten som overstiger 10 000 kroner, som inntekt, jf. skatteloven § 7-2 annet ledd. Beløpet er et bunnfradrag, slik at bare leieinntekter over 10 000 kroner skatlegges ved utleie av fritidseiendom. Fordi det er vanskelig å tilordne kostnader ved delvis utleie av en fritidsbolig som eieren også bruker selv, innrømmes fradrag for kostnader sjablongmessig. Utleiehytter er ikke omfattet av denne regelen.

Enkle tilleggstjenester som er tett knyttet til utleien, vil normalt behandles som en del av leieinntekten.

Hvis utleie av bolig skjer som ledd i virksomhet, er utleieinntektene også skattepliktige som personinntekt. Hvorvidt den skattepliktiges utleieaktivitet må anses som virksomhet, beror på en konkret helhetsvurdering der blant annet aktivitetens omfang, hyppighet og varighet er av betydning.

19.3 Utenlandsk rett

Digitalisering og fremvekst av delingsøkonomien er en internasjonal utvikling som ikke er særegen for Norge. Formidlingsselskapene/delingsplattformene er sentrale i denne utviklingen. Plattformene er ofte flernasjonale, og nye tjenester sprer seg raskt fra land til land. Også andre lands myndigheter er opptatt av utviklingen, og enkelte land har gjennomført tilpasninger og regelendringer. Det er variasjoner i de ulike landenes tilnærming til delingsøkonomien. En rekke europeiske land har en uttrykt ambisjon om å legge til rette for delingsøkonomi, mens andre land har innført forbud mot bestemte delingsvirksomheter eller restriksjoner på visse aktiviteter. For eksempel er det i flere byer innført restriksjoner på korttidsutleie av bolig. Her i Norge har Kommunal- og moderniseringsdepartementet hatt på høring et forslag om å begrense adgangen til å drive korttidsutleie i eierseksjonssameier, jf. høringsnotat 11. mai 2018. Forslaget går ut på at adgangen til å drive korttidsutleie av boligseksjoner i eierseksjonssameier som hovedregel begrenses til 90 døgn per år.

Delingsøkonomiutvalget gikk i NOU 2017: 4 gjennom arbeidet med delingsøkonomi i andre land, herunder Norden, og departementet viser til utvalgets rapport. Norske myndigheter har hatt jevnlig kontakt med de andre nordiske skattead-

ministrasjonene for å utveksle erfaringer og vurderinger knyttet til området. Den danske regjeringen ved erhvervsministeren har lagt frem en «Strategi for vekst gjennom deleøkonomi», der de lanserer fire delingsøkonomiske mål og viser til flere forslag til tiltak. Ett av forslagene til tiltak er å utvikle en digital innberetningsløsning for digitale plattformer og betalingsformidlere som kan rapportere inntektsopplysninger til skattemyndighetene. Danske skattemyndigheter har nå igangsatt arbeidet med å utvikle en slik løsning.

19.4 Høringen

19.4.1 Bakgrunn for høringen

Delingsøkonomiutvalget ble oppnevnt av regjeringen ved kongelig resolusjon 4. mars 2016. Utvalget skulle vurdere muligheter og utfordringer som fremveksten av delingsøkonomien reiser, blant annet potensialet for en mer effektiv ressursbruk. Utvalget leverte sin utredning, NOU 2017: 4 *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*, 6. februar 2017.

«Delingsøkonomi» er ikke et etablert begrep, og begrepet brukes ulikt i forskjellige sammenhenger. Begrepet forekommer heller ikke i skatteretten. Delingsøkonomiutvalget benyttet følgende definisjon av begrepet i sin utredning, jf. punkt 3.1.2:

«Med delingsøkonomi mener utvalget økonomisk aktivitet som formidles gjennom digitale plattformer som legger til rette for ytelse eller utveksling av tjenester og kompetanse, eiendeler og eiendom, ressurser eller kapital, uten å overføre eierrettigheter og i hovedsak mellom privatpersoner.»

Som det fremgår av denne definisjonen, er et sentralt kjennetegn ved delingsøkonomien at en tredjepart formidler kontakt mellom tilbyder og etterspørter. Tredjeparten opererer som en plattform der tilbyder og etterspørter kobles sammen. Tjenesteyter/utleier og kjøper/leietaker er normalt privatpersoner, ofte omtalt som omsetning person-til-person (P2P). Omsetning virksomhet-til-person (B2P) forekommer også, for eksempel profesjonelle utleiere av fast eiendom eller bil.

Plattformen som benyttes er digital, og eier av den digitale plattformen er normalt et selskap. Disse selskapene går under ulike betegnelser, herunder formidlingsselskap, formidler, delingsø-

økonomiselskap, delingsplattform, digital plattform og plattform. Plattformløsningen reduserer transaksjonskostnadene, og gjør at handel kan foregå på nye måter og områder, og i større utstrekning enn tidligere.

Forretningsmodellene er basert på å utnytte tilgjengelig kapasitet, normalt hos privatpersoner, i form av arbeidstid, transportmidler, husrom mv., som et alternativ til den tradisjonelle modellen med profesjonelle aktører og tradisjonelle driftsmidler. Eksempler som kan nevnes er markedene for persontransport og overnatting, der selskap som Uber og Airbnb er sentrale blant de nye aktørene.

Aktører i delingsøkonomien opererer for en stor del i markeder der de tradisjonelle aktørene er omfattet av en opplysningsplikt for tredjepart. Etter dagens regelverk skal for eksempel arbeidsgivere gi opplysninger om lønn, og drosjesentraler skal gi opplysninger fra skiftappen for løyvehavere som er tilknyttet sentralen. Dette kan skape en skjevhet i markedet dersom nye, digitale aktører ikke pålegges de samme kravene som tradisjonelle aktører. Det kan derfor være særlig behov for å utvide og klargjøre reglene om opplysningsplikt for tredjeparter på områder der delingsøkonomien har fått en viss utbredelse. I Norge har det vært i overnattingsmarkedet og innenfor tjenester for persontransport og bildeling/bilutleie, at delingsøkonomien har fått sterkest fotfeste, jf. NOU 2017: 4 punkt 1.7. Innen persontransportområdet har det skjedd endringer siden Delingsøkonomiutvalget fremla sin rapport.

Skattemessig er det ingen skiller mellom delingsøkonomien og mer tradisjonelle former for formidling av varer og tjenester. Dersom aktivitetene knyttet til de nye forretningsmodellene får stor utbredelse i årene fremover, kan sider av disse utfordre skattereglene og statens skatteinntekter. For de skattepliktige utleierne/tjenesteyterne som er privatpersoner, kan det være ressurskrevende å holde oversikt over egne skatter relevante forhold, og når aktivitetene eventuelt fører til ordinær næringsvirksomhet. En opplysningsplikt for formidlingsselskapene kan bidra til økt likebehandling og betydelig forenklet skatterapportering for utleierne/tjenesteyterne. Skattemyndighetene vil dermed kunne få et bedre utgangspunkt for oppfølging, veiledning og kontroll av de skattepliktige aktørene. Digitalisering og høy grad av automatisering av prosesser innenfor delingsøkonomien gir et godt utgangspunkt for tilgang til informasjon.

19.4.2 Høringsnotatet og merknader fra høringsinstansene

Den 20. mars 2018 sendte Finansdepartementet på høring et forslag om å innføre en ny opplysningsplikt for tredjeparter etter skatteforvaltningsloven. Etter forslaget skal den som gjennom en digital formidlingstjeneste har formidlet tjenester eller utleie av kapitalobjekter og tjenester i tilknytning til slik utleie, gi opplysninger til skattemyndighetene om hva som er formidlet og om betalingen for dette til utleier eller tjenesteyter. Kun formidlere som har opplysninger om faktisk gjennomførte transaksjoner, herunder opplysninger om innholdet i formidlingen og om vederlaget, blir opplysningspliktige etter forslaget. Opplysningene skal gis uoppfordret.

Lovbestemmelsen er ikke begrenset til utvalgte bransjer eller områder, men ble foreslått avgrenset i forskrift, i første omgang for formidlere av utleie av fast eiendom.

Det ble også foreslått at formidlere av utleie av fast eiendom som benytter andre formidlingskanaler enn digitale plattformer, skal ha opplysningsplikt. Dette ble foreslått gjennomført ved en oppdatering av og endringer i den gjeldende opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-5 første ledd annet punktum. Bestemmelsen er lite praktisert, og har et noe uklart anvendelsesområde. For den som formidler utleie av fast eiendom, skal opplysningsplikten etter forslaget dermed gjelde uavhengig av om formidlingen skjer gjennom en digital formidlingstjeneste eller andre kanaler. Personvernkonsekvensene ble vurdert i høringsnotatet.

Høringsnotatet ble sendt til 55 høringsinstanser. Høringsfristen ble satt til 1. juni 2018, og totalt 30 høringsinstanser har inngitt svar.

Domstolsadministrasjonen, Finanstilsynet, Forsvarsdepartementet, Helse- og omsorgsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet, Norges Bank, Tolldirektoratet og Utenriksdepartementet har ingen merknader til saken eller ønsker ikke å avgi høringsuttalelse.

Abelia, Airbnb, Datatilsynet, Den norske Revisorforening, FINN.no AS, Hovedorganisasjonen Virke, Landsorganisasjonen i Norge (LO), Norsk Reiseliv, Norsk Øko-Forum, NOVASOL AS, Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO), NHO Reiseliv, PERX Folkefinansiering AS, Regelrådet, Regnskap Norge, Skattebetalerforeningen, Skattedirektoratet, Statistisk sentralbyrå (SSB), Uber og Økonomiforbundet har merknader til høringsnotatet. Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget.

Instansene trekker særlig frem at forslaget er egnet til å fremme delingsøkonomitjenester og vil innebære en forenkling for brukerne av slike tjenester, særlig for den skattepliktige utleier/tjenesteyter ved utfylling av skattemeldingen. For bransjer der tradisjonelle aktører allerede er pålagt en opplysningsplikt, mener flere instanser at forslaget vil bidra til likere konkurransevilkår mellom digitale og ikke-digitale aktører, og mellom profesjonelle og private utleiere. Instansene trekker også frem hensynet til riktig beskatning og viktigheten av å forebygge svart økonomi. Blant annet uttaler *NHO*:

«Tredjepartsrapportering er blitt en stadig større del av grunnlaget for fastsettelse av riktige skatter. Det er naturlig at dette også må gjelde digitale formidlingstjenester som har fått en stor utbredelse. Vi mener det er nødvendig for å få like konkurransevilkår mellom profesjonell utleievirksomhet/tjenesteyting og utleie/tjenesteyting i mindre format. Sistnevnte vil også kunne være skattepliktig og dessuten foregå i stort omfang samlet sett. *NHO* mener forslaget vil kunne bidra til å redusere omfanget av svart økonomi.»

Enkelte etterlyser også andre tiltak for å redusere omfanget av svart omsetning, som etter deres oppfatning er mer utbredt innenfor delingsøkonomien.

Noen instanser mener opplysningsplikten bør innføres på et tidligere tidspunkt, og enkelte synes at ordningen bør utvides til andre bransjer allerede nå, eksempelvis persontransport og håndverkertjenester. Flere uttaler at det er viktig at departementet følger med på utviklingen og vurderer om opplysningsplikten bør utvides til andre områder og bransjer. Noen høringsinstanser peker på problemstillinger knyttet til aktører som befinner seg i utlandet.

Departementet drøfter de konkrete merknaene løpende i vurderingen under punkt 19.5. Enkelte høringsinstanser, herunder Skattebetalerforeningen, har merknader til de materielle skattereglene for utleie av fast eiendom. Det ble ikke foreslått endringer i disse reglene i høringsnotatet, og det foreslås heller ikke i proposisjonen her. Disse høringsinnspillene vil derfor ikke bli kommentert nærmere.

Datatilsynet tar ikke standpunkt til høringsforslaget, men har kritiske merknader til høringsnotatets omtale av personvern og personopplysningsregelverket. Merknadene drøftes under punkt 19.7.

Regelrådet har konkludert med at forslaget er tilstrekkelig utredet. Rådet har enkelte kommentarer knyttet til beskrivelsen av alternative tiltak og nytte-kostnadsanalyser.

19.5 Vurderinger og forslag

19.5.1 Generell lovhjemmel for opplysningsplikt

Departementet fastholder forslaget om en generell bestemmelse i skatteforvaltningsloven om opplysningsplikt til skattemyndighetene for den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester og utleie av kapitalobjekter. Lovhjemmelen som foreslås, er ikke begrenset til utvalgte bransjer eller områder. Departementet opprettholder også forslaget om at opplysningsplikten avgrenses i forskrift, slik at plikten i første omgang vil omfatte den som formidler utleie av fast eiendom.

Når det gjelder hvem som skal gi opplysninger, foreslo departementet i høringsnotatet at plikten skal påhvile den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester og utleie hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner.

Den norske Revisorforeningen og Skattebetalerforeningen støtter denne avgrensningen.

FINN.no uttaler at det er sentralt at plattformene ikke blir pålagt å innhente informasjon om transaksjoner som ikke skjer på plattformen. Selskapet viser til at noen plattformer tar et stort ansvar for hele tjenesteforvaltningsprosessen, mens andre kun formidler kontakt mellom aktørene.

NHO har bedt om en klargjøring av hva som menes med at «betalingen for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner». De påpeker at opplysningsplikten skal knyttes til «håndteringen av selve transaksjonen», uten at det er et vilkår at samme subjekt formidler både utleie og betaling.

Også *Uber* stiller spørsmål ved definisjonen. De uttaler at definisjonen i de fleste tilfeller vil fungere tilfredsstillende, men ser en viss risiko ved å knytte opplysningsplikten til formidlere med betalingsinformasjon, ettersom det ekskluderer rene formidlere og kan gi et konkurransefortrinn. Av likhetshensyn foreslår de å begrense definisjonen til å handle om aktiviteten som gjennomføres, istedenfor hvordan aktiviteten er formidlet.

Departementet viser til at de ulike måtene å tilpasse betalingsløsningene på gjør at formidlingsselskap i varierende grad vil være

involvert i selve oppgjøret for utleien eller tjenesten. Vilkåret om at betalingen for formidlingen skal være knyttet til gjennomførte transaksjoner, er ment å fange opp formidlere som tar betalt for formidlingstjenesten basert på faktisk gjennomførte transaksjoner mellom tjenesteyteren/utleieren og kunden. Betalingen for formidlingen kan for eksempel beregnes med et fast beløp for en gitt periode, knyttet til antall transaksjoner, eller som en andel av det enkelte oppgjøret. Hvorvidt betaling for selve formidlingstjenesten trekkes direkte i kundens betaling eller som andel av oppgjøret til utleier/tjenesteyter, vil heller ikke være av betydning så lenge godtgjørelsen til formidler er forretningsmessig knyttet til den gjennomførte utleietransaksjonen.

Departementet vil understreke at den primære interessen for skatteformål er tredjeparter som har sikre opplysninger om faktisk gjennomførte transaksjoner, og som er relevante for beskatningen av inntektene fra utleieobjektet eller tjenesten. Tredjeparter som utelukkende tar betalt for annonseplass ved formidling av utleie/tjenester, uten å knytte sitt eget oppgjør for annonseringen til faktisk gjennomførte transaksjoner, vil vanligvis ikke ha sikker informasjon om utleietransaksjonen. Dette gjelder for eksempel tradisjonelle formidlere av rubrikkannonser. Skal tredjeparter kunne gi skattemyndighetene skatter relevante opplysninger, må de på en eller annen måte være involvert i selve oppgjøret og gjennomføringen av utleien/tjenesten. Etter departementets syn er det derfor mest hensiktsmessig å knytte opplysningsplikten til håndtering av selve transaksjonene, samtidig som det ikke bør være en forutsetning at det er samme subjekt som formidler tjenesten/utleien og betalingen.

Det kan ofte være selvstendige aktører som håndterer betalingsstrømmer, selv om det utad kan fremstå som én samlet tjeneste. Det må være tilstrekkelig at det er en forretningsmessig kobling mellom formidlingstjenesten og betalingstjenesten slik at betalingstjenesten utad fremstår som en del av formidlingstjenesten. På denne bakgrunn opprettholder departementet forslaget om at plikten skal påhvile den som gjennom en digital formidlingstjeneste formidler tjenester og utleie hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner.

Flere høringsinstanser tar opp problemstillinger knyttet til formidlingsselskap som befinner seg i utlandet. *FINN.no* er bekymret for konkurransevridende effekter til fordel for aktører utenfor Norge, og peker på at det er viktig at reglene utformes likt og håndheves konsekvent for alle aktører.

Airbnb ønsker et avtalerettslig grunnlag for å kunne oppgi de aktuelle opplysningene til norske skattemyndigheter, og uttaler blant annet:

«We respectfully request the Norwegian authorities to consider the following solution: an agreement that would allow Airbnb to report information of those hosts who provide explicit consent for Airbnb to share such tax data. This could be done on a periodic basis, allowing the tax authorities to track and tax the income of each host who chooses to participate. We believe this would be a viable solution in Norway particularly because of the culture of tax compliance among citizens generally.

Given the lack of precedent in this space, we expect a voluntary solution to be the best way forward with the least amount of resistance on all sides. Indeed, such an agreement would achieve Norway's goal of data gathering and tax compliance, is implementable by Airbnb, and is straightforward and simple for hosts.»

Slik departementet ser det, bør plikter overfor offentlige myndigheter reguleres i lov, blant annet for å sikre tilstrekkelig behandlingsgrunnlag for behandling av personopplysninger. Videre vil en avtalebasert opplysningsplikt gjøre forslaget mindre egnet til å fremme likere konkurransevilkår og forebygge svart økonomi. Dette er imidlertid ikke til hinder for at den opplysningspliktige og skattemyndighetene kan samarbeide om hvordan utlevering av opplysninger skal skje.

Departementet viser til at opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 ikke er begrenset til norske selskap. Dersom det innføres opplysningsplikt for den som formidler tjenester og utleie gjennom en digital plattform, vil denneplikten etter departementets syn også påhvile aktører i utlandet når selskapet for eksempel formidler utleie av fast eiendom som ligger i Norge eller tjenester som utføres her. Norske skattemyndigheter kan imidlertid ha vansker med å håndheve en opplysningsplikt overfor tredjeparter i utlandet. Myndighetene vil også ha begrenset mulighet til å sikre at opplysninger som rapporteres, er riktige. Etter departementets vurdering bør opplysningsplikten likevel innføres, og gjelde generelt. Både sanksjons- og straffebestemmelser knyttet til reglene vil gjelde alle som faller inn under lovens ordlyd, uavhengig av om de måtte finne seg i Norge eller ikke. Det kan også være aktuelt med internasjonalt samarbeid på dette området.

Når det gjelder hva det skal gis opplysninger om, opprettholder departementet forslaget om at lovbestemmelsen pålegger plikt til å gi opplysninger om hva formidlingen gjelder og om det som er betalt, og at den nærmere detaljeringen gjøres i forskrift. Det vises til punkt 19.5.2.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om et nytt åttende ledd i § 7-5 om opplysningsplikt for digitale formidlere. Etter departementets syn er det hensiktsmessig å regulere opplysningsplikten for formidling av tjenester og utleie via elektronisk markeds plass som har forretningsmessige sammenfallende trekk, i en egen bestemmelse. Det gir en mer fleksibel løsning for fremtidige rapporteringsordninger innen delingsøkonomien og digital tjenestefor midling. Når lov hjemmelen i tillegg er gjort generell, med utfylling i forskrift, innebærer det at opplysningsplikten forholdsvis raskt kan utvides i takt med den digitale utviklingen.

Departementet opprettholder forslaget om å oppdatere og gjøre enkelte endringer i den gjeldende bestemmelsen i § 7-5 første ledd annet punktum, og å flytte bestemmelsen til et nytt niende ledd. *NHO* er positive til en slik oppdatering. Forslaget innebærer at den som formidler utleie av fast eiendom, skal ha opplysningsplikt uavhengig av om formidlingen skjer gjennom en digital formidlingstjeneste eller gjennom andre kanaler.

Etter ordlyden pålegger § 7-5 første ledd annet punktum opplysningsplikten på den som har «formidlet» leie av fast eiendom. En naturlig forståelse av begrepet omfatter aktører som opptre som en selvstendig mellommann, uten selv å være part i selve utleieforholdet. Noen aktører kan drive lignende aktivitet, men går i stedet inn som kontraktspart med den som eier eller disponerer utleieobjektet, for så å leie til neste leietaker. Siden denne typen aktivitet har store likhetstrekk med formidling av utleie av fast eiendom, ser departementet det som hensiktsmessig at opplysningsplikten utvides til å omfatte også disse aktørene. Departementet opprettholder derfor forslaget fra høringsnotatet om at opplysningsplikten ved utleie av fast eiendom også skal omfatte den «som på vegne av utleier inngår kontrakt om utleie av fast eiendom».

I medhold av skatteforvaltningsloven § 7-13 første ledd kan det gis forskrift om blant annet det nærmere innholdet i opplysningsplikten, leveringsmåte, leveringsfrist, leveringssted og om fritak fra opplysningsplikten. Forskriftsmyndigheten er delegert til Skattedirektoratet.

På sikt kan det vurderes om en bestemmelse om opplysningsplikt som gjelder formidling av ulike typer tjenester og utleieforhold, skal gjøres uavhengig av måten formidlingen skjer på, slik at opplysningsplikten blir teknologinøytral.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 7-5.

19.5.2 Avgrensning i forskrift – opplysningsplikt for formidling av utleie av fast eiendom

Departementet foreslo i høringsnotatet at opplysningsplikten i første omgang begrenses til tredjeparter som driver formidling av utleie av fast eiendom.

Flere høringsinstanser deler departementets oppfatning om at behovet er størst for slike delingsøkonomitjenester, og at en begrenset plikt i første omgang gir et godt erfaringsgrunnlag for eventuelle senere utvidelser.

Den norske Revisorforeningen, Økonomiforbundet og *LO* understreker viktigheten av at arbeidet med å utrede opplysningsplikt for formidlings-selskap innen andre sektorer ikke stopper.

En del høringsinstanser mener at behovet for utvidelse til andre områder er til stede allerede nå.

Abelia foreslår å utvide opplysningsplikten til formidling av tjenester, som et ledd i å redusere omfanget av svart arbeid, men kun dersom konkurransevilkårene er like.

NHO og *NHO Reiseliv* ønsker også en utvidelse av ordningen til andre bransjer, særlig småjobber innen håndverksbransjen og transport.

Norsk Reiseliv peker på hensynet til likere konkurransevilkår, og at også annen pliktig rapportering som i dag pålegges ordinære markedsaktører, bør gjelde for formidlings-selskap.

Norsk Øko-Forum mener det allerede i dag er et klart, helt nødvendig og akutt behov for innrapporteringsplikt for digitale formidlingstjenester i alle bransjer og områder, og viser til erfaringer fra Norge og internasjonalt om lav etterlevelse blant aktører i delingsøkonomien, eksempelvis innenfor persontransportsektoren og overnattingsbransjen.

PERX Folkefinansiering gjør oppmerksom på at de, som delingsplattform for lån, også ønsker et klart rammeverk for rapportering av tredjepartsopplysninger til Skatteetaten.

Departementet legger vekt på at delingsøkonomien har fått særlig stor utbredelse i Norge på området for formidling av utleie av fast eiendom. Opplysninger om slik utleie egner seg godt til forhåndsutfylling av skattemeldingen, sær-

lig ved korttidsutleie av egen bolig og utleie av fritidseiendom. Opplysningene egner seg også til å gi grunnlag for å vurdere om utleie er skattepliktig eller om det drives næringsvirksomhet med hensyn til konkret oppfølging og veiledning av de skattepliktige. Det vil gi Skatteetaten verdifull erfaring med bruk av slike data. Nyttene av rapporteringen for de skattepliktige og myndighetene må veie opp for byrdene som tredjepartene pålegges med rapportering. Flere høringsinstanser peker på at eventuelle utvidelser må skje i dialog og samarbeid med de ulike aktørene, for å sikre praktiske og gjennomførbare løsninger. Departementet er enig i dette, og holder fast ved at forslag til utvidelser av opplysningsplikten vil sendes på høring. Departementet legger fortsatt opp til at opplysningsplikten for digitale formidlere først innføres for formidlere av utleie av fast eiendom.

Slik flere høringsinstanser peker på, kan persontransportområdet også være egnet for tredjepartsrapportering. Når dette ikke er foreslått innført allerede nå, skyldes det at en ny rapporteringsordning bør ses i sammenheng med andre eventuelle endringer i reguleringen av bransjen. Departementet mener at den foreslåtte løsningen er tilstrekkelig fleksibel slik at opplysningsplikten kan utvides til å omfatte andre områder av delingsøkonomien, i takt med at omfang av aktivitet, skatteregler eller andre forhold tilsier slike utvidelser.

Det nærmere innholdet i opplysningsplikten ved formidling av utleie av fast eiendom ble i høringsnotatet foreslått fastsatt i forskrift, og høringsnotatet inneholdt forslag til forskriftsbestemmelser. Forskriftsmyndigheten er delegert til Skattedirektoratet, og departementet legger til grunn at skattemyndighetene har en nærmere dialog med aktuelle formidlere ved den konkrete tilretteleggingen av rapporteringsordningen. Slik som foreslått i høringsnotatet, ser det ut til å ligge til rette for felles forskriftsregler om innholdet i opplysningsplikten for formidling av utleie av fast eiendom, uavhengig av formidlingskanal.

Etter departementets oppfatning er enkelte opplysninger avgjørende for at tredjepartsrapportering skal fungere etter sin hensikt. Det er en forutsetning at utleieren kan identifiseres for at opplysningene skal kunne benyttes til forhåndsutfylling av skattemelding. Egnet identifikasjon, som fødselsnummer, organisasjonsnummer e.l., er derfor påkrevet. Formidlere som ikke allerede har disse opplysningene, må dermed innhente dette fra utleierne som benytter deres plattform. Etter skatteforvaltningsloven § 7-12 annet ledd kan den opplysningspliktige kreve at den skattepliktige

oppgir sitt fødsels-, D- eller organisasjonsnummer. Det anses også nødvendig at den opplysningspliktige formidleren identifiserer seg selv med navn og organisasjonsnummer.

For å kunne identifisere mottakeren av leiebetalinger bør det gis opplysninger om kontonummeret til den beløpet betales til.

Det er ikke nødvendigvis alltid den samme som mottar vederlaget for leien som er skattepliktig for inntekten. Departementet mener likevel at skattemyndighetene med stor grad av sikkerhet kan identifisere den skattepliktige for utleieinntekten når informasjon om utleievirksomheten kobles sammen med informasjon om eiendommen som leies ut. Det er derfor behov for sikker identifikasjon av utleieobjektet, eksempelvis vei eller matrikkeladresse.

For at skattemyndighetene skal kunne vurdere om leieinntektene er skattepliktige og hvordan de eventuelt skal skatlegges, er det etter departementets syn behov for at den opplysningspliktige gir nærmere opplysninger om hvert utleieforhold.

SSB uttaler at de har behov for flere informasjonselementer enn det som ble foreslått i høringsnotatet. Etter departementets syn bør det ved innføring av en opplysningsplikt for formidlingsselskap være skattehensyn som er førende for hvilke opplysninger som skal gis. Siden den foreslåtte lovhjemmelen rekker videre, kan det på senere tidspunkter være aktuelt å utvide omfanget av opplysningsplikten i forskrift. Slike endringer vil måtte sendes på høring.

Departementet foreslo i høringsnotatet at opplysningsplikten knyttes til utleieenheten, og at det skal gis én melding per utleieenhet for perioden 1. januar til 31. desember i skatteleggingsperioden. Det ble foreslått at formidlingsselskap skal rapportere opplysninger årlig, i etterkant av den aktuelle skatteleggingsperioden.

SSB gir uttrykk for at årlig rapportering ikke tilfredsstillende krav til omfang og frekvens, og henviser til internasjonale forpliktelser og nasjonale brukerbehov. De ber om at Skatteetatens datainnsamling fra formidlere av utleieeiendom leveres månedlig.

Departementet antar at innføringen av den foreslåtte opplysningsplikten vil være en forbedring for SSBs datagrunnlag, selv med årlige leveranser. Som nevnt i høringsnotatet, leveres tredjepartsopplysninger vanligvis samlet en gang i året, men den generelle utviklingen går i retning av en løpende tredjepartsrapportering. Blant annet leverer arbeidsgivere allerede opplysninger

om enkeltpersoners (inntektsmottakeres) inntekts- og arbeidsforhold og skattetrekkopplysninger hver måned etter a-opplysningsloven. I arbeidet med å utrede en opplysningsplikt for formidlingsselskapene har flere aktører både innenfor delingsøkonomien og mer tradisjonelle utleieformidlere, gitt uttrykk for at rapportering bør skje med utgangspunkt i formidlers egen forretningsprosess. Det kan innebære en mer løpende elektronisk rapportering av opplysningene enn det som i dag er vanlig. På det nåværende tidspunkt fastholder departementet forslaget om årlig rapportering. En månedlig rapporteringsplikt vil etter departementets syn være for byrdefullt å pålegge de opplysningspliktige, samtidig som det vil være mulig for de opplysningspliktige å avtale hyppigere rapportering med skattemyndighetene dersom det er ønskelig.

Flere høringsinstanser har kommet med konkrete forslag til utformingen av opplysningspliktens innhold. Departementet legger til grunn at innspill i høringsrunden vil bli vurdert av Skattedirektoratet ved utarbeidelsen av forskriften.

I høringsnotatet ble det foreslått unntak fra opplysningsplikten for dem som utelukkende formidler leie av rom, hytte, leilighet mv. i hoteller, pensjonater og lignende næringsvirksomhet. Det ble også foreslått et unntak for formidling som er av et så lite omfang at kravene til økonomisk virksomhet ikke er oppfylt, og hvor opplysningsplikten kan fremstå uforholdsmessig byrdefull. Det legges opp til at disse unntakene tas inn i forskriften.

I forskrift vil det også kunne tas inn regler om at dersom flere blir opplysningspliktige for samme forhold, kan de avtale at rapporteringen skjer fra en av dem, men uten at avtalen fritar dem for plikten til at utleieforholdet faktisk blir rapportert.

Det legges opp til en bestemmelse i skatteforvaltningsforskriften om at opplysningene skal leveres elektronisk og til den tid Skattedirektoratet bestemmer.

19.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

Innledning

I første omgang er forslaget begrenset til å gjelde formidling av utleie av fast eiendom. Konsekvensene av forslaget er derfor vurdert knyttet til opplysningsplikt om slik formidling, samt konsekvensene av å tilrettelegge dagens opplysningsplikt for formidling av utleie av fast eiendom for elektronisk rapportering.

For de opplysningspliktige

Formidlingselskapene må tilrettelegge for at opplysningene for den enkelte utleier lagres og bearbeides på en slik måte at det kan foretas en rapportering til skattemyndighetene i samsvar med de kravene som stilles i forskrift. Tiltaket vil medføre både en investeringskostnad og varige rapporteringskostnader. Hvor store disse kostnadene blir, avhenger av hvor profesjonaliserte aktørene er, hva slags informasjon de har, og i hvilke systemer informasjonen allerede eksisterer. Kostnadene vil hovedsakelig være knyttet til etablering av prosesser og systemer for rapporteringen, identifisering og innhenting av informasjon om skattepliktige, samt mulig kompetanseheving.

Etableringskostnader for en aktør med moderne og gode systemløsninger vil erfaringsmessig være i størrelsesorden 50 000–75 000 kroner, og den årlige forvaltningskostnaden i størrelsesorden 5 000–10 000 kroner. Det legges til grunn at kostnadene utenlandske selskap vil ha til omstilling samt varige kostnader har samme nivå som for norske selskap som i dag ikke har opplysningsplikt. Svært små aktører og aktører i en oppstartsfase vil således ha en stor økonomisk byrde. Aktører som ikke driver økonomisk virksomhet, vil imidlertid etter forslaget falle utenfor opplysningsplikten.

Airbnb, FINN.no, NOVASOL, PERX Folkefinansiering, Regelrådet, Uber og Virke påpeker at det er nødvendig at innrapporteringsløsninger utvikles i samarbeid med aktørene og blir godt tilpasset bransjen. Uber påpeker at vurderingen av kostnader og konsekvenser for den enkelte bedrift virker svært optimistisk.

Departementet vil understreke at byrdene ved rapporteringen for tredjepart må stå i forhold til den samlede nytten av rapporteringen for de skattepliktige og for myndighetene. Samtidig mener departementet at bransjen som pålegges en rapporteringsplikt samlet sett også vil oppnå gevinster i form av forenklinger og økt likebehandling. For overnattingsbransjen vil den nye opplysningsplikten føre til likere konkurransevilkår mellom aktører i delingsøkonomien og de tradisjonelle utleieaktørene. Årsaken er at ny opplysningsplikt vil føre til at etterlevelsen av skatte-reglene blir bedre.

Skattedirektoratet har foretatt en kartlegging av hvilke formidlere mv. som blir berørt av forslaget, og det er gjennomført dialogmøter med flere større berørte aktører og interesseorganisasjoner. Som det også ble påpekt i høringsnotatet, har kartleggingen ikke vært omfattende og detaljert

nok til å kunne beregne kostnadene for alle de berørte aktørene.

For de skattepliktige

For de skattepliktige vil en elektronisk rapportering av leieinntektene fra tredjepart være en støtte i arbeidet med egenfastsettelsen ved at utleieinntektene vil kunne være forhåndsutfylt i skattemeldingen. Tredjepartsrapporteringen vil derfor innebære en betydelig forenkling for de skattepliktige. Det vil legge til rette for at egenfastsettelsen i større grad blir riktig og at etterlevelsen av skatte-reglene øker. For personlige skattepliktige som driver korttidsutleie, vil tredjepartsrapportering kunne gi komplette tall til skattemeldingen. For personlige skattepliktige som driver langtidsutleie, vil inntekten fra utleie kunne være forhåndsutfylt på skattemeldingen, mens den skattepliktige selv må fastsette kostnadene. Skatteetaten har ikke nøyaktige tall på hvor mange skattepliktige som får en lettelse i rapporteringsbyrden med tiltaket, men anslår at minst 50 000 skattepliktige vil bli omfattet av rapporteringsordningen.

For Skatteetaten

Erfaringer fra tidligere etableringer av nye tredjepartsopplysninger viser at kvaliteten på skatteprosessen blir forbedret. Tredjepartsrapportering gir som regel informasjon av god kvalitet som er vesentlig bedre enn når den skattepliktige selv skal rapportere sine inntekter. Dette gir en kvalitativ gevinst for Skatteetaten ved at muligheten for automatisering er stor, typisk ved forhåndsutfylling av skattemeldingen, som igjen reduserer behovet for veiledning og kontrollaktiviteter.

Skatteetaten skal i årene 2018–2021 utvikle en ny dialogbasert skattemelding (SIRIUS-prosjektet), som vil gi økt mulighet til å utnytte opplysningene i en digital dialog med den skattepliktige. Ambisjonen på sikt er at flest mulig kan benytte seg av leveringsfritak.

Skatteetatens kostnader med innføring av ordningen er estimert til 16 millioner kroner, samt årlige forvaltningskostnader på omtrent 2 millioner kroner. Erfaringsmessig må Skatteetaten bruke mye ressurser på innføring for å sikre at kvaliteten på mottatte opplysninger blir tilfredsstillende. Med nye aktører som ikke har erfaring med tredjepartsrapportering, er behovet for god og tett oppfølging avgjørende for å sikre kvaliteten i de rapporterte dataene. Slik oppfølging må også forventes når nye aktører pålegges tredjepartsrap-

portering som stiller krav til nøyaktighet og fullstendighet i den informasjonen som kreves.

Kostnadene må ses i sammenheng med den skatte- og kontrollmessige nytteverdien løsningen vil gi. Etterlevelsen for de ulike aktørene vil være ulik, men samlet for gruppen kan det – på bakgrunn av tidligere erfaringer – antas at etterlevelsen vil gå fra et sted mellom 20–50 prosent til rundt 90 prosent dersom mottatte data har høy kvalitet og kan brukes effektivt i skatteprosessen og i skattemeldingen.

Tiltaket vil på sikt også gi Skatteetaten mulighet til å lage bedre analyser og sette etaten i stand til å velge ut de riktige kontrollobjektene. Dette fører til bedre ressursbruk i etaten, noe som gir gevinst for de skattepliktige og for næringslivet ved at antallet unødvendige kontroller reduseres.

19.7 Personvernkonsekvenser

Datatilsynet skriver i sitt hørings svar at essensen i forslaget dreier seg om behandling av personopplysninger. Tilsynet peker særlig på to punkter hvor høringsnotatet etter deres syn ikke redegjør tilstrekkelig for personvernproblemstillinger.

For det første viser *Datatilsynet* til at høringsnotatet ikke sier noe om forholdet til personvernforordningen. De påpeker at det er viktig at lovforslag som tar sikte på å gi særskilte bestemmelser som medfører at personopplysninger skal eller kan behandles, vurderes og holdes opp mot forpliktelsene etter personvernforordningen, og anbefaler departementet å utrede lovforslaget opp mot personvernforordningen.

For det andre peker *Datatilsynet* på det de oppfatter som manglende vurdering av personvernkonsekvenser av forslaget, som etter deres syn representerer et inngrep i personopplysningsvernet og i retten til respekt for privatlivet etter EMK artikkel 8.

Departementet viser til at personvernkonsekvensene ble vurdert i høringsnotatet, jf. punkt 6.2. Departementet gjorde en vurdering av personverninnngrepet forslaget representerer og av de rapporteringspliktige opplysningenes karakter, som ikke er av sensitiv art. Videre ble den foreslåtte opplysningsplikten vurdert opp mot eksisterende rapporteringsplikter for tredjeparter, og Skatteetatens håndtering av slike opplysninger under taushetsplikten. Mindre inngripende alternative fremgangsmåter ble også vurdert, men ikke funnet tilfredsstillende. Departementet konkluderte med at forslaget ikke innebar vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser

for de berørte, i lys av de hensynene forslaget var ment å ivareta.

Ny personopplysningslov trådte i kraft 20. juli 2018. Den nye loven gjennomfører EUs personvernforordning i norsk rett, jf. Prop. 56 LS (2017–2018). Flere av de opplysningene som skal rapporteres etter forslaget om opplysningsplikt for formidlingsselskap, er personopplysninger, jf. forordningen artikkel 4.

Forslaget innebærer et inngrep i personvernet. Inngrepet består i at formidlingsselskapene skal innhente, behandle og rapportere personopplysninger til skattemyndighetene om utleiende som bruker deres plattform, og at skattemyndighetene skal behandle disse opplysningene. De foreslåtte reglene innebærer rapportering av personopplysninger som navn, fødselsdato, norsk fødselsnummer eller D-nummer, utenlandsk identitetsnummer og adresse. Forslaget innebærer en plikt for delingsplattformene til å lagre og behandle mer fingranulert informasjon knyttet til en sikrere identifikasjon, noe som vil utgjøre et større personverninngrep enn det som gjelder i dag. Skatteetaten har ikke nøyaktige tall, men anslår at minst 50 000 skattepliktige vil bli omfattet av rapporteringsordningen. Delingsselskapene vil være underlagt samme krav til behandling av personopplysninger som andre, men det ligger blant annet en viss risiko i at opplysningskvaliteten vil kunne variere avhengig av plattformenes profesjonalitet og størrelse. Det ligger også en mulig risiko i at opplysningene kan bli brukt til andre og uforenlige formål av de ulike plattformene, eksempelvis til markedsføringsformål. Enhver form for lekkasje eller datainnbrudd vil også ha større konsekvenser fordi opplysningene er mer detaljerte.

Selv om det innebærer et inngrep i personvernet, mener departementet at forslaget bør gjennomføres. Tredjepartsopplysninger forenkler og effektiviserer skatteprosessen, og er en viktig del av vårt skattesystem. Flere høringsinstanser påpeker behovet for en opplysningsplikt for formidlingsselskap for å forebygge svart økonomi. For de skattepliktige vil skattemeldingen forenkles ved at flere opplysninger kan forhåndsutfylles, og skattemyndighetene kan veilede og kontrollere de skattepliktige mer effektivt. Departementet viser til Skattedirektoratets hørings svar:

«Skatteetaten skal sikre finansieringen av velferdssamfunnet. Vi jobber ut fra visjonen om et samfunn der alle vil gjøre opp for seg. Målet er at det skal være enkelt for skattyter å følge reglene. Forhåndsutfylling av skattemeldingen

for personlige skattytere er et viktig virkemiddel, og tredjepartsopplysninger er en helt nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling.

Skatteetaten mener tiltaket er godt egnet til å sikre etterlevelsen av skattereglene uten å være for byrdefullt for formidlerselskapene.»

Etter departementets syn er det personvernrettslig sett få prinsipielle forskjeller mellom det å pålegge delingsøkonomiplattformer en opplysningsplikt, og det å pålegge arbeidsgivere eller andre tredjeparter en slik plikt – slik ordningen er i dag etter skatteforvaltningsloven kapittel 7. Delingsøkonomiaktørene kommer i så måte ikke i en annen situasjon enn andre opplysningspliktige tredjeparter. Skattemyndighetene mottar allerede en rekke tredjepartsopplysninger med hjemmel i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Alle bestemmelsene innebærer at den opplysningspliktige må identifisere de skattepliktige det gis opplysninger om. De ansatte i Skatteetaten har streng taushetsplikt om opplysninger de får kjennskap til i arbeidet sitt, og etatens datasystemer er utformet slik at opplysninger behandles på en sikker måte.

Personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav c slår fast prinsippet om dataminimering, som innebærer at personopplysninger skal være adekvate, relevante og begrenset til det som er nødvendig for formålene de behandles for. Departementet viser til at personopplysningene som skal gis etter forslaget, er relevante og nødvendige for å sikre at rett skattepliktig blir skattlagt riktig for inntektene. Opplysningene faller ikke inn under særlige kategorier av personopplysninger, hvor personvernforordningen artikkel 9 oppstiller tilleggskrav for behandling.

Departementet kan vanskelig se at det eksisterer mindre inngripende alternativer som ivaretar de tiltenkte hensynene i tilfredsstillende grad. Departementet har vurdert andre tiltak, som økt informasjon og veiledning, men har kommet til at disse ikke vil være tilstrekkelige, verken hva gjelder forenkling eller etterlevelse.

Personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 slår fast at behandling av personopplysninger bare er lovlig dersom den oppfyller minst ett av nærmere angitte vilkår. Etter artikkel 6 nr. 1 bokstav c er behandlingen lovlig dersom den er nødvendig for å oppfylle en rettslig forpliktelse som påhviler den behandlingsansvarlige. Artikkel 6 nr. 1 bokstav e bestemmer at behandlingen er lovlig dersom den er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller for å utøve offentlig myndighet som den behandlingsansvarlige er pålagt. Det følger av artikkel 6 nr. 3 at grunnlaget for behand-

lingen nevnt i nr. 1 bokstav c og e skal fastsettes i unionsretten eller i medlemsstatenes nasjonale rett. Dette innebærer at artikkel 6 nr. 1 bokstav c eller e ikke alene kan utgjøre behandlingsgrunnlag, men at den behandlingsansvarlige må kunne vise til et supplerende rettslig grunnlag for behandlingen i nasjonal rett eller i unionsretten, jf. Prop. 56 LS (2017–2018) punkt 6.3.2. Personvernforordningen artikkel 5 nr. 1 bokstav b slår fast prinsippet om formålsbegrensning, som innebærer at personopplysninger skal samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke viderebehandles på en måte som er uforenlig med disse formålene.

Departementet legger til grunn at de foreslåtte bestemmelsene om opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven § 7-5 åttende og nytt niende ledd vil utgjøre supplerende grunnlag for skattemyndighetene til å innhente personopplysningene for skatteformål, jf. personvernforordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav e, artikkel 6 nr. 3 og artikkel 5 nr. 1 bokstav b. Departementet legger også til grunn at bestemmelsene, sammen med øvrige bestemmelser i skatteforvaltningsloven, vil utgjøre supplerende grunnlag for skattemyndighetene til å behandle de aktuelle opplysningene for skatteformål. Videre legger departementet til grunn at skatteforvaltningsloven § 7-5 åttende og niende ledd vil utgjøre supplerende grunnlag for de opplysningspliktige til å behandle de aktuelle personopplysningene, jf. forordningen artikkel 6 nr. 1 bokstav c, artikkel 6 nr. 3 og artikkel 5 nr. 1 bokstav b. De opplysningspliktige vil bare ha rettslig grunnlag for å behandle personopplysningene så langt det er nødvendig for å oppfylle opplysningsplikten.

Uber foreslår at myndighetenes bruk av informasjon som samles inn, begrenses til forhåndsdefinerte formål. Departementet viser til at personvernforordningen artikkel 6 nr. 4 inneholder bestemmelser om behandling av personopplysninger for andre formål enn det de var innhentet for. Det følger av bestemmelsen at viderebehandling for nye, uforenlige formål ikke er tillatt uten et særskilt grunnlag for viderebehandlingen. Utlevering av opplysningene til andre offentlige myndigheter til nye, uforenlige formål vil derfor kreve særskilt rettsgrunnlag. Departementet viser til forslaget i kapittel 17 om utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter.

Forslaget om opplysningsplikt for formidlingselskap mv. kan også utgjøre et inngrep i retten til privatliv etter EMK artikkel 8 og Grunnloven § 102. Tiltaket vil i slike tilfeller bare være tillatt

dersom det har tilstrekkelig hjemmel, følger et legitimt formål og er forholdsmessig. I Prop. 56 LS (2017–2018) er det gitt en generell omtale av disse kravene. Som det fremgår der, har Grunnloven § 102 klare likhetstrekk med EMK artikkel 8, og må tolkes i lys av denne. Det er ikke holdpunkter for at Grunnloven § 102 stiller strengere krav enn EMK artikkel 8 om rettsgrunnlag for behandling av personopplysninger.

Hensynet til riktig beskatning er et legitimt formål, og departementet mener derfor at forslaget klart oppfyller dette vilkåret. Departementet finner videre at forslaget er nødvendig og forholdsmessig, sett i lys av formålet og behovet for en regulering, sammenholdt med personvernkonsekvensene det er redegjort for over. Etter departementets vurdering er derfor forslaget ikke i strid med EMK eller Grunnloven.

19.8 Ikrafttredelse

I høringsnotatet foreslo departementet at ny rapporteringsordning for utleie av fast eiendom trer i kraft 1. januar 2020. Det vil innebære at opplysnin-

ger om formidling mv. av utleie av fast eiendom vil kunne benyttes til eventuell forhåndsutfylling av skattemeldingen for inntektsåret 2020 og til kontroll av skattefastsettelsen i 2021.

Abelia og *LO* ønsker at rapporteringsplikten iverksettes hurtigere. *LO* mener iverksettelsen bør kunne fremskyndes til å gjelde allerede inntektsåret 2019 for de største aktuelle aktørene, og for mindre fra 2020, og peker på at kravene bør være kjent for bransjen fra NOU 2017: 4 og Statsbudsjettet 2018.

Departementet finner likevel at hensynet til formidlingsselskapene tilsier at rapporteringsordningen først iverksettes fra 1. januar 2020. Det vil også gi skattemyndighetene tid til å klargjøre gjennom forskrift hva som skal rapporteres og hvordan. Videre må skattemyndighetene foreta nødvendige systemtilpasninger for å motta og behandle dataene, og bistå de opplysningspliktige med tilretteleggelse og rapportering. Det antas at den foreslåtte ikrafttredelsen vil gi formidlerne tilstrekkelig tid til å forberede sine systemer og rutiner.

Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft 1. januar 2020.

20 Endringer i betalingsystemloven

20.1 Innledning og sammendrag

Det britiske interbanksystemet CLS Bank International (CLS) er viktig for norske banker. Gjennom dette systemet gjør norske banker opp valuta-handler for flere hundre milliarder kroner daglig. Ved deltakelse i CLS unngår norske aktører valuta-oppgjøringsrisiko og får lettere tilgang til motparter i valutamarkedet.

CLS er underlagt britisk lovgivning. Storbritannia har meldt seg ut av EU, og skal etter planen tre ut 29. mars 2019. Etter uttrekningen vil avtaler mellom CLS og deltakere fra Norge ikke lenger ha rettsvern overfor deltakernes insolvens etter reglene i finalitetsdirektivet, med mindre rettsvernsreglene endres.

Som følge av at det fra neste år kan være aktuelt for norske finansforetak å delta i interbanksystemer underlagt lovgivningen til land utenfor EØS, foreslår departementet å utvide virkeområdet for rettsvernsreglene i betalingsystemloven kapittel 4 til også å gjelde systemer underlagt lovgivningen til land utenfor EØS. Departementet foreslår at norske foretak får en meldeplikt om deltakelse i slike systemer. Rettsvernsreglene vil etter forslaget komme til anvendelse på avtaler som er meldt inn og offentliggjort av Norges Bank eller Finanstilsynet. I tillegg foreslår departementet enkelte lovtekniske opprettinger.

De foreslåtte endringene i betalingsystemloven vil ikke ha økonomiske eller administrative konsekvenser for foretakene utover en meldeplikt til Norges Bank og Finanstilsynet. For Norges Bank og Finanstilsynet vil det bli noe arbeid med å håndtere meldingene, men endringen antas å kunne håndteres uten økte budsjetter.

Det vises til forslag til endringer i betalingsystemloven § 1-3, § 4-1, § 4-3, § 4-4, § 6-1 og § 6-2. Departementet foreslår at lovendringene trer i kraft 1. januar 2019.

20.2 Gjeldende rett

EØS-regler som svarer til finalitetsdirektivet (direktiv 98/26/EF) er gjennomført i lov 17.

desember 1999 nr. 95 om betalingsystemer (betalingsystemloven) kapittel 4. Loven regulerer interbanksystemer og kunderettede systemer for betalingstjenester. Rettsvernsreglene i kapittel 4 gir rettsvern til avtaler om avregning og oppgjør ved insolvens hos en deltaker i systemet. Dette skjermer systemene og andre deltakere i systemene fra tap som kan oppstå hvis en av deltakerne settes under offentlig administrasjon, og er avgjørende for tilliten til slike systemer.

Finalitetsdirektivets bestemmelser er tatt inn i nasjonal lovgivning i alle EØS-land, og innebærer at rettsvernsreglene også gjelder på tvers av landegrensene innad i EØS. Dette gir økt forutsigbarhet for systemer etablert i EØS-området, samt for systemenes deltakere, i situasjoner med insolvens hos en av deltakerne. Avregnings- og oppgjørsavtaler i systemer underlagt lovgivningen i land utenfor EØS har imidlertid ikke tilsvarende rettsvern. Medlemsstatene kan etter finalitetsdirektivets fortalepunkt 7 velge å la direktivets regler også komme til anvendelse for egne foretak som deltar i systemer utenfor EØS, men denne muligheten har Norge per i dag ikke benyttet.

Virkeområdet for betalingsystemloven kapittel 4 er angitt i § 4-1. Bestemmelsene i kapitlet gjelder for interbanksystemer med tillatelse etter lovens § 2-3, Norges Bank og for verdipapiroppgjørssystemer etter særskilt godkjenning av Finanstilsynet. Kapitlet gjelder også for interbanksystemer og verdipapiroppgjørssystemer etablert i annen EØS-stat etter særskilt godkjenning fra Norges Bank eller Finanstilsynet, der deltakerne i systemet har avtalt at norsk lovgivning skal anvendes for systemet i samsvar med lovens § 4-3 og som er meldt til EFTAs overvåkingsorgan.

For systemer som faller inn under kapitlets virkeområde følger det av § 4-2 første ledd at avtaler om avregning og oppgjør kan gjøres gjeldende etter sitt innhold selv om det innledes insolvensbehandling hos en deltaker i det aktuelle systemet, når oppdraget er lagt inn i systemet før det er innledet insolvensbehandling. Etter § 4-2 tredje ledd skal en avtale om avregning og oppgjør også kunne gjøres gjeldende etter sitt innhold

når oppdraget blir lagt inn i systemet etter at insolvensbehandling er innledet, såfremt oppdraget gjennomføres i løpet av virkedagen insolvensbehandlingen innledes og operatøren av systemet kan godtgjøre at vedkommende ikke hadde eller burde hatt kunnskap om insolvensbehandlingen på det tidspunktet retten til å tilbakekalle ordren bortfalt.

Det følger av § 4-3 første ledd at deltakerne i et system bare kan velge at lovgivningen i en EØS-stat skal gjelde for systemet dersom minst én av deltakerne har hovedkontor i vedkommende stat. Etter paragrafens annet ledd vil denne lovgivningen avgjøre hvilke rettigheter og forpliktelser en insolvent deltaker har som deltaker i systemet.

Etter § 4-4 første ledd kan ikke sikkerhet som er stilt overfor en sentralbank innenfor EØS-området, en operatør, eller en deltaker i interbanksystem eller verdipapiroppgjørssystem, omstøtes etter dekningsloven § 5-7.

Det følger av § 4-4 tredje ledd at der finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandeloven § 2-2 er stilt som sikkerhet etter første ledd, og retten til de finansielle instrumentene er registrert i et register, en konto eller i et verdipapirregister i en EØS-stat, skal lovgivningen i dette landet være bestemmende for rettighetene til innehaver av sikkerhetsstillelsen.

For enkelthets skyld vil betegnelsen «de særskilte rettsvernsreglene mv.» benyttes om reglene nevnt ovenfor.

§ 4-1 fjerde ledd i betalingsystemloven gir, i tråd med finalitetsdirektivets krav, anvisning på at rettsverns- og sikkerhetsreglene som følger av § 4-2 første og tredje ledd og § 4-4 også gjelder for norske deltakere i et betalings- eller verdipapiroppgjørssystem som har valgt lovgivningen i en annen EØS-stat for systemet, og som er meldt til EFTAs overvåkingsorgan eller EU-kommisjonen i samsvar med finalitetsdirektivet. Tilsvarende regler er imidlertid ikke gjort gjeldende for norske deltakere i tilsvarende systemer utenfor EØS.

20.3 Høringen

Den 2. mars 2018 sendte Finansdepartementet på høring et høringsnotat fra Norges Bank med forslag til endringer i betalingsystemloven kapittel 4. Norges Bank foreslår i høringsnotatet å utvide virkeområdet for rettsvernsreglene, slik at de også kommer til anvendelse ved deltakelse i interbank- og verdipapiroppgjørssystemer underlagt lovgivningen til et land utenfor EØS.

20.3.1 Utvidelse av rettsvernsreglene til å gjelde systemer underlagt lovgivningen i land utenfor EØS

Det britiske interbanksystemet CLS Bank International (CLS) er viktig for norske banker. Gjennom dette systemet gjør norske banker opp valutahandler for flere hundre milliarder kroner daglig. Norske foretaks kjøp og salg av valuta gjennom CLS blir gjennomført blant annet for å unngå tap ved valutasingninger. Ved deltakelse i CLS unngår norske aktører valutaoppgjørssisiko og får lettere tilgang til motparter i valutamarkedet. DNB er det eneste norske foretaket som er oppgjørssmedlem i CLS, men systemet er viktig også for andre norske banker.

CLS er underlagt britisk lovgivning. Etter Storbritannias uttredelse fra EU vil avtaler mellom CLS og deltakere fra Norge ikke lenger ha rettsvern etter reglene i finalitetsdirektivet. Dette vil kunne føre til usikkerhet knyttet til hvilket lands rett som vil få anvendelse på avtalen i tilfelle insolvens og dermed påføre deltakerne i systemet uønsket risiko. For å legge til rette for at norske foretak skal kunne delta i interbank- eller verdipapiroppgjørssystemer utenfor EØS, er det nødvendig at norsk lovgivning åpner for deltakelse i systemer utenfor EØS som har felles regler og standardiserte ordninger for utførelse av overføringsordrer. Norges Bank viser til at dette kan gjøres ved at norsk rett anerkjenner at overføringsordre i henhold til slike avtaler får rettsvern i tråd med avtalens bestemmelser.

Norges Bank legger vekt på at det ved utforming av reglene må tas hensyn til at de særskilte rettsvernsreglene i betalingsystemloven griper inn i norske regler som gjelder i situasjoner med insolvensbehandling. Det er, slik Norges Bank skriver, avgjørende for kreditorene og interbank- og verdipapiroppgjørssystemene at reglene er klare og forutsigbare. Videre uttaler Norges Bank:

«Norges Bank legger til grunn at en eventuell utvidelse av virkeområdet til kapittel 4 bør gjøres generell, og ikke knyttes opp mot konkrete tredjeland eller grupper av tredjeland uten nærmere materielt innhold (f.eks. for systemer etablert i «Storbritannia» eller i «tidligere EU-stater» e.l.). Det avgjørende må være at alle deltakere i slike systemer er beskyttet av samme rettsvernsregler for så vidt gjelder de avtaler som er inngått under systemet. For EØS-landenes vedkommende er dette sikret gjennom hvert enkelt lands nasjonale gjennomføring av

finalitetsdirektivet. Land utenfor EØS er imidlertid ikke forpliktet til å fastsette nasjonale bestemmelser som gjennomfører finalitetsdirektivet, og står derfor fritt til å fastsette egne (rettsverns-)regler om overføringsordrer mv. som legges inn i systemet. Det kan derfor stilles spørsmål om det fra norske myndigheters side bør stilles noen form for krav til systemet eller til de aktuelle avtalene for at norske (insolvente) deltakere i systemet skal underlegges den lovgivning som er valgt for systemet, for så vidt gjelder rettigheter og plikter under avtalen.

I Ot.prp. nr. 96 (1998–1999) Om lov om betalingssystemer mv. kapittel 6.6 annet avsnitt legger departementet til grunn at systemer som er underlagt de konsesjons- og tilsynskrav som følger av lovens kapittel 2, vil oppfylle nødvendige krav til formålstjenlige regler, og at avtaler som inngås under systemet derfor bør kunne underlegges de særskilte rettsvernsreglene. En mulighet er derfor at norske myndigheter vurderer tilsyns- og konsesjonsregimet det aktuelle tredjelandssystemet er underlagt, og bruker dette som kriterium for hvorvidt avtalen under systemet har rettsvern og kan gjøres gjeldende etter sitt innhold overfor konkursboet til den norske deltakeren. Et annet alternativ er at norske myndigheter vurderer og eventuelt godkjenner avtalene for at de skal kunne gjøres gjeldende etter sitt innhold i tilfelle insolvens hos en norsk deltaker. Godkjennelsen må i så fall forutsetningsvis være gitt før insolvensen inntreffer. En slik godkjennelsesordning vil i så fall ligne på den ordningen som er i Danmark. En tredje mulighet er at den norske deltakeren i systemet kun notifiserer norske myndigheter forut for tiltredelse til systemet/avtalen.

Norges Bank vil foreslå at norske institusjoner som deltar i interbank- eller verdioppgjørssystemer utenfor EØS får en meldeplikt om deltakelse i slike systemer. Videre foreslår Norges Bank at Norges Bank eller Finanstilsynet skal offentliggjøre meldingene, og at offentliggjøringen er skjæringstidspunktet for når bestemmelsene om finalitet kommer til anvendelse, jf. punkt 4.2–4.4 nedenfor. Det foreslås for øvrig endringer i reglene om lovvalg og sikkerhetsstillelse i §§ 4-3 og 4-4 for å tilrettelegge for norske institusjoners deltakelse i systemer utenfor EØS.

I utkastet til endringer i finansforetaksloven kapittel 20 er det en rekke henvisninger til de særskilte rettsvernsreglene i betalingssystemloven. Henvisningene fra reglene om krise-

håndtering i forslaget til finansforetaksloven må være i overensstemmelse med endringene foreslått i punkt 4 for at de særskilte rettsvernsreglene også skal få forrang i en situasjon der en norsk deltaker i system etablert i tredjeland blir insolvent. Norges Bank ser ikke at endringene i betalingssystemloven foreslått i høringsnotatet her foranlediger endringer i henvisningene i finansforetaksloven. Imidlertid bør henvisningen i betalingssystemloven § 1-3 åttende ledd til banksikringsloven endres til å vise til vedtak om offentlig administrasjon etter finansforetaksloven § 21-11.»

20.3.2 Meldeplikt om deltakelse i systemer underlagt lovgivningen i land utenfor EØS

Norges Bank foreslår at norske foretak får en meldeplikt om deltakelse i slike interbank- og verdipapiroppjørssystemer, og at rettsvernsreglene skal komme til anvendelse på avtaler inngått etter at melding om deltakelse i et slikt system er offentliggjort av Norges Bank eller Finanstilsynet. Om forslaget skriver Norges Bank følgende i høringsnotatet:

«Det følger av § 4-1 siste ledd at «[b]estemmelsene i §§ 4-2 første og tredje ledd og 4-4 også gjelder for norske deltakere i interbank-systemer eller verdipapiroppjørssystemer som har valgt lovgivningen i annen EØS-stat for systemet og som er meldt til EFTAs overvåkinsorgan eller EU-kommisjonen i samsvar med rådsdirektiv 98/26/EF om endelig oppgjør i betalingssystem og i oppgjørssystem for verdipapir».

Som nevnt i punkt 3.1 fremgår det av direktivet at medlemsstatene skal godkjenne interbank- og verdioppgjørssystemer, og melde fra om disse til EU-kommisjonen. Dermed oppstår det klarhet om hvilke avtaler som er underlagt de særlige reglene om finalitet i tråd med finalitetsdirektivets bestemmelser. En tilsvarende mekanisme for godkjenning og/eller offentliggjøring av tilsvarende systemer utenfor EØS er ikke regulert.

Fordelen med å ha en godkjenningmekanisme, enten ved godkjenning av selve det utenlandske systemet eller deltakerens avtale med systemet, er at norske myndigheter får bedre kontroll over hvilke tredjelandssystemer som norske institusjoner kjører oppgjør gjennom. En eventuell godkjenningmekanisme vil måtte innebære at Norges Bank

og/eller Finanstilsynet tar på seg en ny forvaltningsoppgave og dermed økt bruk av ressurser. Det antas imidlertid at svært få avtaler vil bli sendt inn for godkjenning grunnet det lave antall internasjonale interbank- og verdioppgjørssystemer. Interbanksystemene har for øvrig standardiserte avtaler med sine deltakere, og det vil derfor bare være nødvendig med en materiell vurdering av avtalene ved første gangs behandling.

En løsning der Norges Bank godkjenner systemer i tredjeland innebærer at banken vurderer og uttaler seg om systemer som utenlandske myndigheter har det primære tilsyns- og overvåkningsansvaret for. Det kan anføres prinsipielle innvendinger mot en slik løsning.

Gjennom Norges Banks deltakelse i samarbeidsgrupper med interbanksystemer og myndigheter i andre land er banken godt kjent med systemene som norske finansinstitusjoner deltar i. Dette gjelder både systemer i og utenfor EØS. Ut i fra hensynet til finansiell stabilitet er det derfor etter Norges Banks vurdering ikke nødvendig å godkjenne norske aktørers deltakelse i systemer utenfor EØS. Imidlertid vil et krav om melding til Norges Bank eller Finanstilsynet fra deltakere i henholdsvis interbanksystemer og verdioppgjørssystemer om deltakelse være hensiktsmessig for å skape klarhet om de særskilte rettsvernsreglene som vil komme til anvendelse i en insolvenssituasjon. En slik løsning vil gi myndighetene en oversikt og kontroll over norske institusjoners deltakelse i systemer utenfor EØS, samtidig som dette ikke antas å medføre vesentlig økt ressursbruk. Meldeplikten settes som vilkår for at overføringsordre under slike avtaler skal ha rettsvern overfor deltakerens kreditorer. En meldeplikt vil også gi Norges Bank og Finanstilsynet foranledning til å vurdere om systemet oppfyller grunnleggende krav til slike systemer før institusjonens deltakelse i systemet offentliggjøres.

Norges Bank foreslår etter dette at bestemmelsen i § 4-1 fjerde ledd utvides til å gjelde systemer som har valgt lovgivningen i en stat utenfor EØS for systemet. Dette kan gjøres ved et tillegg som viser at § 4-2 første og tredje ledd og § 4-4 også gjelder for norske deltakere i slike systemer, under forutsetning av at deltakelsen er meldt inn til henholdsvis Norges Bank eller Finanstilsynet.

En offentlig tilgjengelig oversikt over meldinger om deltakelse som er mottatt vil gi lett tilgjengelig og etterrettelig informasjon om

reglene i kapittel 4 kommer til anvendelse for en deltaker i et gitt system. Norges Bank foreslår derfor et tillegg i § 4-1 fjerde ledd slik at det fremgår at skjæringstidspunktet for når avtalen vil følge de særlige reglene for finalitet er når deltakelsen er offentliggjort av Norges Bank eller Finanstilsynet.»

20.3.3 Andre lovendringer

Som følge av at virkeområdet til betalingssystemloven kapittel 4 foreslås utvidet, er det også behov for å justere enkelte av de andre bestemmelsene i betalingssystemloven kapittel 4. Om dette uttaler Norges Bank:

«4.3 Sikkerhetsstillelse

Paragraf 4-4 første ledd viser til at sikkerhet som er stilt blant annet overfor en sentralbank innenfor EØS-området ikke omstøtes etter dekningsloven § 5-7.

Paragraf 4-4 tredje ledd angir at der finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 2-2 er stilt som sikkerhet etter § 4-4 første ledd, og retten til de finansielle instrumentene er registrert i en EØS-stat, skal lovgivningen i dette landet være bestemmende for rettighetene til innehaver av sikkerhetsstillelsen.

Det foreslås at ordlyden i § 4-4 første og tredje ledd endres slik at også sikkerheter overfor sentralbanker utenfor EØS som stilles som ledd i deltakelsen i systemet skal omfattes, og videre at det er lovgivningen i det landet sikkerhetsstillelsen er registrert som vil være bestemmende for rettighetene til innehaveren av sikkerhetsstillelsen. Det foreslås også at bestemmelsen bare gjelder for deltakelse som Norges Bank og/eller Finanstilsynet har mottatt melding om, og som har blitt offentliggjort, jf. forslag til endringer i § 4-1.

4.4 Lovvalg

Det følger av § 4-3 første ledd at deltakerne i et system bare kan velge at lovgivningen i en EØS-stat skal gjelde for systemet dersom minst én av deltakerne har hovedkontor i vedkommende stat. Etter paragrafens annet ledd vil denne lovgivningen avgjøre hvilke rettigheter og forpliktelser en insolvent deltaker har som deltaker i systemet.

For at lovgivningen som er valgt for systemet skal komme til anvendelse for den norske deltakeren av et system utenfor EØS, foreslås lovvalgsregelen i § 4-3 utvidet til å gjelde også lovgivningen i stater utenfor EØS.»

20.3.4 Høringen

Høringsnotatet ble sendt til 55 høringsinstanser og publisert på regjeringens hjemmesider. Høringsfristen ble satt til 1. juni 2018, og totalt 15 høringsinstanser har inngitt svar.

Forsvarsdepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet, Klima- og miljødepartementet, Kunnskapsdepartementet, Landbruksdepartementet, Utenriksdepartementet, Brønnøysundregistrene, Norges Bank, Regelrådet, Skattedirektoratet, Statistisk sentralbyrå og Norsk Kapitalforvalterforening har ingen merknader til saken eller ønsker ikke å avgi høringsuttalelse.

Finanstilsynet uttaler at tilsynet støtter forslaget, men har for øvrig ingen merknader. *DNB* og *CLS* har merknader til høringsnotatet. Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget.

DNB støtter forslaget til endringer og understreker behovet for en løsning på saken i god tid før Storbritannia trer ut av EU:

«DNB Bank ASA er som eneste norske institusjon oppgjørsmember i CLS Bank International. CLS-systemet er svært viktig for DNB sitt valutaoppgjør, men er også viktig for øvrige norske banker. DNB er enig i beskrivelsen Norges Bank gir av systemet og dets viktighet i sitt høringsnotat.

DNB anser de foreslåtte endringer i betalingsystemloven som hensiktsmessige og tilstrekkelige til å ivareta fortsatt deltakelse i CLS for en norsk institusjon. Vi understreker viktigheten av å få dette på plass i god tid før britisk uttredelse av EU.

Dersom endringene ikke blir vedtatt i tide er det ikke trolig at *DNB Bank ASA* som en norsk institusjon vil kunne opprettholde direkte tilgang til systemet som oppgjørsmember. Dersom det oppstår vedvarende usikkerhet om dette, må *DNB* derfor se nærmere på muligheter for å knytte oss til CLS på andre måter, f.eks. gjennom selskaper i tredjeland. Slike alternative løsninger må imidlertid forventes å innebære økte kostnader.

På denne bakgrunn imøteser *DNB* derfor de foreslåtte endringene, og understreker behovet for en løsning på saken i god tid før britisk uttreden av EU blir en realitet.»

CLS støtter også forslaget i høringsnotatet.

CLS bemerker innledningsvis at betalingsystemloven § 4-1 stiller vilkår om at systemet må være meldt til EFTAs overvåkningsorgan eller EU-kommisjonen, og stiller spørsmål ved om mel-

deplikten i stedet skulle ha vært til det europeiske verdipapirtilsynsbyrået ESMA.

I tillegg til enkelte kommentarer til fremstillingen som ikke er av direkte betydning for forslagene, har *CLS* også enkelte tekniske kommentarer til de foreslåtte lovendringene.

CLS oppfatter ordlyden i høringsforslaget som at det skal etableres et offentlig register over deltakelse i tredjelandssystemer. *CLS* viser til at de ikke er kjent med at det eksisterer noe slikt register. Etter *CLSs* syn burde det være tilstrekkelig at deltakelsen er offentliggjort på nettsidene til Norges Bank eller Finanstilsynet. Videre påpeker *CLS* at det er viktig med et klart definert tidspunkt (cut-off-tidspunkt) for når rettsvernsreglene skal gjelde. *CLS* mener at formuleringen i lovforslaget om at reglene kommer til anvendelse når deltakelsen «er offentliggjort» ikke er tilstrekkelig presis fordi det ikke fremkommer hvordan deltakelsen skal offentliggjøres. *CLS* mener også at det kan være behov for en overgangsregel som beskytter deltakere og motparter mot tap som følge av et eventuelt tidsgap mellom Storbritannias uttreden av EU og offentliggjøring av melding om deltakelse.

CLS antar at det ikke vil være behov for å notifisere eksisterende deltakere i interbank- og oppgjørssystemer som er velkjente for myndighetene. *CLS* mener videre at den foreslåtte formuleringen «Det samme gjelder for[...]» skaper uklarhet om hvorvidt det også for systemer utenfor EØS er krav om at systemet må være meldt til ESA eller EU-kommisjonen. *CLS* foreslår at det presiseres at det ikke er et slikt notifiseringskrav for tredjelandssystemer.

20.4 Vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til Norges Banks vurderinger og forslag i høringsnotatet. Selv om endringene som foreslås i høringsnotatet, er foranlediget av at Storbritannia trer ut av EU, er vurderingene og forslagene ikke spesielt knyttet til denne hendelsen. Endringene i reglene vil gjelde interbank- og verdipapiroppgjørssystemer underlagt tredjelandets rett generelt. Utvidelsen av regelverket til også å gjelde tredjelandets rett er en valgmulighet som ligger i finalitetsdirektivet, og som også flere andre land tidligere har valgt å ta i bruk. Det er etter departementets vurdering viktig å legge til rette for at norske foretak fortsatt kan delta i valutaoppgjørssystemet CLS. Det er først i forbindelse med at Storbritannia trer ut av EU at behovet for å legge til rette for at norske

foretak kan delta i slike systemer kommer på spissen.

Departementet viser til at Norges Bank har vurdert om det bør stilles krav om at deltakelsen i tredjelands interbank- eller verdipapiroppgjørssystem må godkjennes av norske myndigheter. Departementet slutter seg til vurderingen i høringsnotatet av at det ikke er hensiktsmessig å etablere en godkjenningssystem, og viser til at ingen høringsinstanser har hatt innsigelser mot dette. Departementet antar, slik også Norges Bank påpeker i høringsnotatet, at norske bankers deltakelse i slike interbank- eller verdipapiroppgjørssystemer som hovedregel uansett vil være kjent for myndighetene. Gjennom etablering av en notifikasjonsordning, slik Norges Bank har foreslått i høringsnotatet, vil Finanstilsynet og Norges Bank uansett kunne foreta en kontroll av systemet før deltakelsen offentliggjøres. En ordning med notifikasjon og publisering vil videre gi en uttømmende liste over norske foretaks deltakelse i slike systemer og på den måten skape klarhet om de særskilte rettsvernsreglene kommer til anvendelse. Hvorvidt deltakelse i et verdipapiroppgjørssystem eller interbanksystem skal meldes til Norges Bank eller Finanstilsynet, følger ansvarsområdene som angitt i betalingsystemloven § 4-1 første ledd.

Departementet er enig med CLS i at det er hensiktsmessig og også nødvendig med et så klart cut off-tidspunkt som mulig, slik at det for bobestyrere og andre ikke reises tvil om hvilke tredjelands-systemer som faller inn under de særskilte rettsvernsreglene i betalingsystemloven kapittel 4, og hvilke norske foretak som er deltakere i slike systemer. Departementet er enig med forslaget fra Norges Bank i høringsnotatet om å knytte tidspunktet til publisering av notifikasjonen på Norges Banks eller Finanstilsynets hjemmeside, slik også CLS foreslår. Departementet merker seg at CLS har ment at formuleringen kan skape uklarhet, og for å unngå dette foreslår departementet å presisere siste setning i § 4-1 fjerde ledd til «[...] og der deltakelsen er publisert på Norges Banks eller Finanstilsynets internettsider».

Etter departementets vurdering er det ikke behov for overgangsregler knyttet til endringsforslaget. Det vil kun være én deltaker i ett system som blir berørt av at Storbritannia trer ut av EU. Departementet legger til grunn at det vil være tilstrekkelig tid for foretaket til å notifisere sin deltakelse i tide, og at Norges Bank vil ha tid til å behandle notifikasjonen.

Departementet foreslår ikke unntak i notifikasjonsplikten for eksisterende norske deltakere

som er kjente for myndighetene. Notifikasjon og publisering er ikke bare av hensyn til myndighetene, men også av hensyn til bobestyrere og deltakernes øvrige motparter.

CLS stiller spørsmål ved om lovforslaget stiller krav om at også systemet fra tredjeland må være meldt til EU-kommisjonen eller ESA. Departementet understreker at det for tredjelandsystemer ikke er krav om slik melding. Det er tilstrekkelig at det norske foretaket har meldt sin deltakelse til Norges Bank eller Finanstilsynet og at deltakelsen er publisert på nett. Formuleringen «det samme gjelder for» henviser tilbake til angivelsen av hvilke bestemmelser som gjelder for deltakere i slike systemer.

Avslutningsvis foreslår departementet å oppdatere terminologien fra finansinstitusjon til finansforetak i §§ 6-1 og 6-2.

Det vises til forslaget til endringer i betalingsystemloven § 1-3, § 4-1, § 4-3, § 4-4, § 6-1 og § 6-2.

20.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget har som formål å legge til rette for at norske foretak kan delta i systemer for interbank- og verdipapiroppgjør som er hjemmehørende utenfor EØS. Forslaget pålegger ikke norske foretak deltakelse i slike systemer, og de foreslåtte endringene i betalingsystemloven vil ikke ha økonomiske eller administrative konsekvenser for foretakene utover en meldeplikt til Norges Bank og Finanstilsynet. Det er kun et foretak som på det nåværende tidspunkt blir berørt av meldeplikten.

Norges Bank skriver i høringsnotatet at det vil kunne få alvorlige konsekvenser for norske finansforetak dersom de stenges ute fra et tredjelandsystem, slik som for eksempel det internasjonale valutaoppgjørssystemet CLS. CLS er etablert for å unngå at det oppstår tap i valutaoppgjøret, og ikke for å håndtere eller fordele tap. For at systemet skal fungere som planlagt, må alle betalinger og oppgjør skje uten forsinkelser. For CLS vil det derfor være en uakseptabel risiko å ha avtaler om avregning og oppgjør som ikke er bindende for en deltaker under insolvens. Dersom norske finansforetak stenges ute fra deltakelse i CLS, vil foretakene bli påført oppgjørssisiko i valutaoppgjøret. Slik risiko kan sammenlignes med kortsiktige usikrede lån, og kan utgjøre mer enn egenkapitalen til et finansforetak. Videre vil det trolig bli vanskeligere for norske finansforetak å finne motparter i valutamarkedet om de ikke kan

delta i CLS, og særlig under kriser når aktørene i finansmarkedet ikke vil ha risiko mot hverandre.

Forslaget innebærer økte oppgaver for Norges Bank og Finanstilsynet, som vil måtte håndtere de meldingene som deltakerne i systemet vil være pliktige å sende. Håndteringen av slike notifikasjoner vil likevel være langt mindre arbeidskrevende for myndighetene enn en godkjenningsordning, og antas å kunne håndteres uten økte budsjetter.

20.6 Ikrafttredelse

Forslagene til endringer i betalingssystemloven bør tre i kraft i god tid før Storbritannia trer ut av EU. Behovet for rask ikrafttredelse er fremhevet både i høringsnotatet og av høringsinstansene. Departementet foreslår på denne bakgrunn at lovendringene trer i kraft 1. januar 2019.

21 Frist for refusjon av for mye trukket skatt i den nye kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere

Den nye kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstaker trer i kraft med virkning for inntektsåret 2019. For skattepliktige som velger å være omfattet av ordningen, vil skatten bli fastsatt ved at arbeidsgiveren foretar skattetrekk. Det er behov for å fastsette en bestemmelse som regulerer fristen for de skattepliktiges adgang til å søke refusjon av for mye trukket kildeskatt.

I høringsnotatet som ble sendt på høring 7. april 2017, ble det foreslått at de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven § 9-6 om de skattepliktiges adgang til å søke refusjon også skulle gjelde i kildeskatteordningen. Skattedirektoratet var eneste høringsinstans som hadde merknader til spørsmålet om frist for å søke om refusjon av for mye trukket kildeskatt. Skattedirektoratet mente fristen bør være tre år, tilsvarende den som gjelder for alminnelig skattepliktiges adgang til å levere endringsmelding til skattemeldingen.

I lovforarbeidene, Prop. 86 LS (2017–2018), er det ikke tatt stilling til hvilken frist som skal gjelde for søknad om refusjon i kildeskatteordningen. Departementet uttalte at dette spørsmålet ville bli vurdert nærmere.

Skattepliktige som får fastsatt skatt ved trekk, kan søke om refusjon hvis det er trukket for mye skatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6 første ledd. Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6 annet ledd. Uten særskilt regulering vil denne fristen også gjelde for skattepliktige i kildeskatteordningen.

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 9-4 første ledd jf. annet ledd, at skattepliktige har en treårsfrist til å endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger. Denne fristen gjelder også for utenlandske arbeidstakere som ikke omfattes av kildeskatteordningen. Fristen løper fra leveringsfristen for skattemeldingen, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4 annet ledd.

For at utenlandske arbeidstakere skal velge den nye kildeskatteordningen, er det viktig at ordningen er et attraktivt alternativ til ordinær beskatning. Skattepliktige i den nye kildeskatteordningen bør av denne grunn ikke stilles dårligere enn skattepliktige som velger ordinær beskatning. Dersom fristen for å søke refusjon er den samme som for å endre skattemeldingen, vil reglene dessuten bli enklere og mer forutsigbare for de skattepliktige. Departementet foreslår på denne bakgrunn at fristen for å søke refusjon av for mye fastsatt trekk i kildeskatteordningen skal være tre år, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 9-6 annet ledd nytt tredje punktum.

Det må videre tas stilling til når fristen for å søke refusjon skal begynne å løpe. Det følger av skatteforvaltningsloven § 9-4 at ordinære skattepliktige kan endre opplysninger i tidligere leverte skattemeldinger i inntil tre år etter leveringsfristen for skattemeldingen.

I kildeskatteordningen blir skatten fastsatt løpende gjennom året ved arbeidsgivers innsending av a-meldingen, og det vil derfor i utgangspunktet være flere fastsettinger gjennom året fristen kan ta utgangspunkt i. Av hensyn til større grad av likebehandling med ordinære skattepliktige, foreslår departementet at utgangspunktet for fristen bør være utløpet av det året kildeskatten er fastsatt for.

Forslaget følger opp Prop. 86 LS (2017–2018) om innføring av en ny kildeskatteordning for utenlandske arbeidstakere. Departementet antar at forslaget isolert sett ikke har administrative og økonomiske konsekvenser av betydning.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven § 9-6 annet ledd.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

22 Endringer i reglene om lempning av krav

22.1 Innledning og sammendrag

Det offentliges rolle som kreditor er strengt lovregulert. Offentlige krav skal som den klare hovedregel betales, enten det skjer frivillig eller gjennom tvangsinnkreving. Offentlige innkreivingsmyndigheter kan likevel, der hvor de har hjemmel til det, lempe krav ved å gi betalingsutsettelse eller sette ned kravet helt eller delvis.

Skatteetaten har de siste årene hatt befatning med flere saker hvor det har vært utfordrende å hjemle nedsettelse av skatte- og avgiftskrav, selv om det har fremstått som klart uhensiktsmessig at kravet opprettholdes og tvangsinnkreives. Departementet foreslår derfor å endre skattebetalingsloven slik at adgangen til å nedsette skatte- og avgiftskrav av hensyn til kreditor, utvides.

Departementet foreslår videre å endre reglene om betalingsutsettelse og nedsettelse av krav i SI-loven slik at lempning etter SI-loven kan skje på samme vilkår som etter skattebetalingsloven. Forslaget medfører at det i SI-loven innføres en ny generell bestemmelse om lempning av krav av hensyn til skyldner, og at adgangen til å lempe krav av hensyn til kreditor utvides i samsvar med forslaget til endring i skattebetalingsloven.

Departementet foreslår også endringer i kompetansebestemmelsene i skattebetalingsloven og SI-loven, slik at Skatteetaten kan organisere behandlingen av lempningssakene etter de to lovene på en mer effektiv måte i fremtiden. Som ledd i dette foreslås det også å avvikle ordningen med at skatteutvalg skal behandle søknader om lempning i skattesaker.

Adgangen til å nedsette enkelte kravstyper etter SI-loven er i dag dels begrenset ved avtale og forskrift, og dels av at særlige hjemler for lempning av kravstypen i annen lovgivning gis forrang. Departementet foreslår at det i forskrift til SI-loven klart angis i hvilke tilfeller adgangen til å nedsette krav etter SI-loven ikke skal gjelde, og foreslår en endring i forskriftshjemmelen for å tilrettelegge for dette.

Det foreslås ingen endringer i lempningsbestemmelser i særlovgivningen. Det foreslås heller ikke endringer i bidragsinnkreivingsloven i denne

omgang, selv om *Innkrevingscentralen for bidrag og tilbakebetalingskrav* (tidligere Arbeids- og velferdsetatens innkreivingsentral), i likhet med Statens innkreivingsentral (SI), nå er innlemmet i Skatteetaten. Etter departementets syn bør det på sikt vurderes endringer i særlovgivningen slik at flere kravstyper kan behandles etter de generelle reglene for lempning i SI-loven. Det bør også vurderes om krav som kreves inn etter bidragsinnkreivingsloven, kan behandles etter tilsvarende bestemmelser. Slike endringer vil etter departementets syn være nødvendig for å oppnå en mer effektiv og helhetlig behandling av lempningsaker i Skatteetaten. Et slikt arbeid bør imidlertid ikke forsinke gjennomføringen av de nå foreslåtte endringene i skattebetalingsloven og SI-loven.

Forslag til endringer har vært på høring, og høringsinstansene er i all hovedsak positive til endringene. Endringene er en viktig forutsetning for økt likebehandling og vil bidra til å styrke skyldners rettssikkerhet. De foreslåtte endringene vil ikke ha noen vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven §§ 2-2, 3-3, 15-1 og 15-2 og SI-loven §§ 1, 2 og 8. Departementet foreslår at endringene trer i kraft fra 1. juli 2019.

22.2 Gjeldende rett

22.2.1 Lempning av krav som innkreives etter skattebetalingsloven

Skattebetalingsloven har to bestemmelser om lempning av fastsatte skatte- og avgiftskrav: § 15-1 om lempning av hensyn til skyldneren, og § 15-2 om lempning av hensyn til det offentlige som kreditor.

Etter skattebetalingsloven § 15-1 kan det gis betalingsutsettelse når skyldner på grunn av dødsfall, særlig alvorlig sykdom eller lignende årsaker er midlertidig ute av stand til å innfri sine skatte- og avgiftsforpliktelser, og det vil være uforholdsmessig tyngende å fortsette innkreivningen. Der som skyldneren er varig ute av stand til å innfri sine forpliktelser, kan skatte- eller avgiftskravet

settes ned. Lempning skal ikke innvilges dersom det vil virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral. Lempning av hensyn til skyldneren er en sikkerhetsventil for å hindre at innfordringen av skyldig beløp gir sterkt urimelige utslag. Bestemmelsen skal først og fremst ivareta hensynet til skyldneren ved plutselige og upåregnelige endringer i livssituasjonen. Det er derfor bare i unntakstilfeller at skatte- og avgiftskrav kan settes ned eller at betalingsutsettelse kan innvilges på dette grunnlaget.

Lempning etter skattebetalingsloven § 15-2 skjer av hensyn til det offentlige som kreditor, og innebærer at skyldner innrømmes lempning fordi det tjener innfordringen. Lempning etter § 15-2 foretas på grunnlag av skyldnerens økonomiske situasjon. Bestemmelsen er ment som et snevert unntak fra lovens hovedregel om at skatter og avgifter skal betales fullt ut og til rett tid, og fastsetter flere vilkår som må være oppfylt for at krav skal kunne lempes:

- skyldneren må fremsette et betalingstilbud,
- skyldner må ikke være i stand til å innfri kravet på vanlig måte,
- betalingstilbudet må gi bedre dekning enn fortsatt innfordring,
- betalingstilbudet som fremsettes må være det beste skyldner kan tilby, og
- avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoral.

Avgjørelser om lempning etter skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2 treffes av innkrevingsmyndighetene (skattekontoret og de kommunale skatteoppkreverne), likevel slik at skatteutvalget treffer avgjørelse om ettergivelse av skatt på inntil 200 000 kroner, jf. § 15-1 tredje ledd. Med skatt menes inntekts- og formuesskatt, trygdeavgift og renter av slike krav. I saker som gjelder ettergivelse av skatt for mer enn 200 000 kroner, ligger avgjørelsesmyndigheten også for skattekrav til innkrevingsmyndighetene.

Skatteutvalget er et ledd i den ordinære saksbehandlingen. Det vil blant annet si at skatteutvalget skal utøve et ordinært forvaltningsskjønn ved vurderingen av om det skal gis lempning etter skattebetalingsloven § 15-1. Det er i dag oppnevnt ett skatteutvalg for hver region. Det er fylkestingene som oppnevner utvalgsmedlemmene for en periode på fire år av gangen, jf. skattebetalingsforskriften § 15-1-1.

En lempningssak som avgjøres av skatteutvalget, involverer i praksis tre behandlingsledd: skatteoppkreveren, skattekontoret og skatteutvalget.

Saken starter som regel hos skatteoppkreveren, som mottar en søknad fra skyldner. Skatteoppkreveren forbereder saken og avgir innstilling som danner grunnlag for skatteutvalgets avgjørelse. Før saken sendes til skatteutvalget sendes den til skattekontoret, som foretar en kvalitetssikring av innstillingen og utøver en sekretariatsfunksjon for utvalget. Skattekontoret fordeler innstillingene som kommer fra skatteoppkreverne til skatteutvalgets avdelinger, jf. skattebetalingsforskriften § 15-1-3 annet ledd. Avgjørelsen i utvalget skjer i form av votering over skatteoppkreverens innstilling. Er et utvalgsmedlem uenig med skatteoppkreverens innstilling, skal medlemmet utforme egen vedtaksbegrunnelse i tråd med sin konklusjon. Når skattekontoret mottar voterings skjemaene i retur, utarbeider de vedtak med utgangspunkt i skatteoppkreverens innstilling eller utvalgsmedlemmenes begrunnelse, og sender vedtaket til skyldneren.

Det er ikke klageadgang over vedtak som treffes etter skattebetalingsloven § 15-2, eller for vedtak etter skattebetalingsloven § 15-1 når avgjørelsen treffes av skatteutvalget, jf. skattebetalingsloven § 3-3 første ledd siste punktum. Avgjørelser etter skattebetalingsloven § 15-1 som treffes av skatteoppkreveren og skattekontoret, kan påklages til overordnet organ, jf. skattebetalingsloven § 3-1 første ledd, jf. forvaltningsloven § 28.

22.2.2 Lempning av krav som kreves inn etter SI-loven

SI hadde ved siste årskifte innkrevingsoppgaver på vegne av 45 oppdragsgivere. For mange oppdragsgivere krever SI inn flere typer krav.

SI-loven har ingen generell hjemmel som åpner for at krav som innkreves av SI, kan lempes av hensyn til skyldner. SI-loven § 8 har derimot en generell bestemmelse om lempning av krav av hensyn til kreditor. Vurderingskriteriene for lempning av hensyn til kreditor i SI-loven § 8 og skattebetalingsloven § 15-2 er i praksis nokså like, selv om ordlyden i de to bestemmelsene er noe forskjellig. Etter SI-loven § 8 kan det gis betalingsutsettelse eller nedsettelse for kravene, eller en kombinasjon av disse, dersom dette antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Det er en forutsetning at en eventuell lempning ikke vil virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen. Det er i utgangspunktet også en forutsetning at det foreligger et betalingsstilbud fra skyldner.

Lempningsadgangen etter SI-loven § 8 forutsetter også en ren økonomisk vurdering av skyld-

ners situasjon, og at skyldners betalingstilbud anses mer gunstig enn fortsatt innfordring. SI-loven § 8 er, på samme måte som skattebetalingsloven § 15-2, ment som en snever unntaksbestemmelse. Vedtak etter SI-loven § 8 kan ikke påklages, jf. SI-loven § 2 tredje ledd.

SI-loven § 8 gjelder i utgangspunktet for alle krav som innkreves etter SI-loven. For flere kravstyper er imidlertid adgangen til å gi betalingsnedsettelse begrenset gjennom avtale med oppdragsgiver, eller som følge av at det er gitt særlige bestemmelser om lempning i regelverket tilknyttet det enkelte krav, se Prop. 127 L (2011–2012) punkt 9.5.1.1.

I tilfeller hvor adgangen til å nedsette krav er begrenset gjennom avtale med oppdragsgiver, er kravene uttrykkelig unntatt i SI-forskriften § 4. Dette gjelder for eksempel tvangsmulkt etter arbeidsmiljøloven, og tilbakebetalingskrav for tilskudd gitt av Norsk kulturråd.

I tilfeller der SIs adgang til å nedsette krav etter SI-loven § 8 er begrenset som følge av en bestemmelse om lempning i særlovgivningen, for eksempel krav på tilbakebetaling av bostøtte etter bustøttelova § 12, fremgår ikke dette av SI-forskriften § 4, men kommer indirekte til uttrykk ved at særlovgivningens egen hjemmel for å lempe, går foran den generelle lempningshjemmelen i SI-loven § 8.

Dagens regelverksstruktur medfører at SI kan gi betalingsutsettelse for alle krav som de krever inn på vegne av sine oppdragsgivere i henhold til SI-loven § 8. Ved nedsettelse av krav vil rekkevidden av SI-loven § 8 derimot avhenge av hvilken kravstype det gjelder. Noen krav kan nedsettes etter SI-loven § 8, mens andre krav kun kan nedsettes etter særlovgivningen. Enkelte krav kan nedsettes både etter SI-loven § 8 og etter særlovgivningen, og noen krav kan ikke nedsettes i det hele tatt. Også kompetansen til å lempe vil avhenge av kravstypen. Etter SI-loven § 8 er avgjørelseskompetansen lagt til SI, mens avgjørelseskompetansen i særlovgivningen kan være lagt til SI, til oppdragsgiver, eller til andre særskilte organer.

22.3 Høringen

I høringsnotat av 2. mai 2018 foreslo departementet å utvide muligheten for å nedsette krav av hensyn til kreditor etter skattebetalingsloven § 15-2. Utvidelsen gjelder saker hvor forfall for kravet ligger mer enn ti år tilbake i tid. Videre ble det foreslått å endre SI-loven § 8 slik at også krav som inn-

kreves av SI, kan lempes på to grunnlag: enten av hensyn til skyldner, eller av hensyn til kreditor. Etter forslaget skal lempning etter de to grunnlagene skje på samme vilkår som i skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2. Det ble også foreslått å endre kompetansebestemmelsene i skattebetalingsloven og SI-loven slik at lempningssaker kan gis en mer samordnet og helhetlig behandling i Skatteetaten, samt å avvikle ordningen med at lempningssaker i skattesaker skal behandles i skatteutvalg.

Høringsnotatet ble sendt til 84 instanser. Departementet har mottatt realitetsmerknader fra:

- Brønnøysundregistrene
- Dialogadvokatene
- Husbanken
- Justis- og beredskapsdepartementet
- Kontoret for voldsoffererstatning
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- NTL Skatt
- Politidirektoratet
- Samferdselsdepartementet
- Statens vegvesen
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Statens Kartverk

Dialogadvokatene, Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK), NTL Skatt, Skattebetalerforeningen og Skattedirektoratet har merknader til endringen i skattebetalingsloven § 15-2.

Brønnøysundregistrene, Husbanken, Kontoret for voldsoffererstatning, NKK, NTL Skatt, Politidirektoratet, Samferdselsdepartementet, Statens vegvesen, Skattedirektoratet og Statens Kartverk støtter eller uttaler at de ikke har merknader til endringene i SI-loven. Noen av høringsinstansene har merknader til enkeltheter ved forslagene, herunder rekkevidden av SI-lovens lempningsbestemmelser for enkelte nærmere angitte kravstyper, og klagereglene.

Justis- og beredskapsdepartementet har merknader til forslaget om endring av kompetansebestemmelsene i skattebetalingsloven og SI-loven. *NKK* er negativ til et eventuelt forslag om å sentralisere behandlingen av alle lempningssaker.

NKK og NTL Skatt støtter forslaget om å avvikle dagens skatteutvalgsordning.

Skattedirektoratet uttaler generelt at de foreslåtte endringene vil muliggjøre en mer effektiv ressursbruk og en mer helhetlig forvaltning av lempebehandlingen i Skatteetaten, og vil tilrettelegge for likebehandling og bedre rettssikkerhet

for de som skylder penger. *Politidirektoratet* uttaler at forslagene kan gi mer hensiktsmessig resultat i enkeltsaker, samtidig som man i større grad kan innrette virksomheten mot saker der det er bedre dekningsutsikter.

Høringsinstansenes merknader til de enkelte forslagene er nærmere omtalt nedenfor.

22.4 Vurderinger og forslag

22.4.1 Utvidet lempningsadgang i skattebetalingsloven § 15-2

Lempning etter skattebetalingsloven § 15-2 forutsetter i dag at skyldner kan fremsette et betalings tilbud som antas å gi bedre dekning enn fortsatt innfordring. Skatteetaten opplever at dette vilkåret kan være til hinder for å finne en hensiktsmessig løsning i enkelte saker. Det gjelder særlig saker hvor fortsatt innfordring vil gi dekning for deler av kravet, men ikke vil gi dekning av betydning før svært langt frem i tid, i mange tilfeller aldri. Eksempelvis kan det være rom for utleggstrekk i skyldners lønn, men fordi det påløper renter, vil trekket bare i beskjeden grad bidra til faktisk nedbetaling av kravet. De færreste av skyldnerne det her er tale om, vil ha mulighet til å oppta banklån for å fremsette betalingstilbud. Det er derfor vanskelig for skyldner å tilby noe som gir bedre dekning enn det løpende utleggstrekket. Felles for mange av sakene er at kravene er svært gamle, samtidig som foreldelse ligger langt frem i tid da foreldelsesfristen automatisk forlenges med ti år når det gis pålegg om utleggstrekk til den trekkpliktige.

I forslaget som ble sendt på høring, ble det foreslått en bestemmelse i skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd om at krav med forfall som ligger mer enn ti år tilbake i tid, skal kunne settes ned dersom fortsatt innfordring ikke antas å gi dekning av betydning.

NKK uttaler at en slik hjemmel vil gjøre det mulig å hjelpe en god del evighetsskyldnere, og at hjemmelen representerer en viktig nyvinning i håndteringen av de aller svakeste skyldnerne. De påpeker imidlertid at ordningen vil være arbeidskrevende, og mener en alternativ ordning kan være å etablere en absolutt foreldelsesfrist på 13 år for skattekrav knyttet til personlige skattytere.

Skattebetalerforeningen støtter forslaget, men mener det ikke går langt nok, og at terskelen for å ettergi krav bør senkes ytterligere – men da først og fremst av hensyn til skyldneren. Videre mener Skattebetalerforeningen at departementet bør vurdere en omvendt regel hvor krav frafaller etter

ti år, eventuelt i kombinasjon med en sikkerhetsventil hvor kravet likevel ikke frafaller dersom visse vilkår er oppfylt – for eksempel dersom skyldneren aktivt har forsøkt å unndra seg innkrevingen.

Skattedirektoratet uttaler at endringene vil gi innkreivingsmyndighetene et større handlingsrom for å løse saker hvor dagens regelverk ikke åpner for lempning, men hvor sterke rimelighetshensyn eller prosessøkonomiske hensyn tilsier at kravet ikke lenger bør innfordres.

NTL Skatt mener dagens regelverk er fleksibelt nok til å finne løsninger, også for de svakeste skyldnerne, og at det finnes gode løsninger i dag gjennom gjeldsordning for privatpersoner og gjeldende lempningsordning som gir mulighet for å ettergi krav mot vanskeligstilte skattytere.

Etter d e p a r t e m e n t e t s syn bør skattemyndighetene etter mange års aktiv innfordring ha en noe videre adgang til å sette ned gamle krav i saker hvor det oppleves som uhensiktsmessig å fortsette innkrevingen. Den foreslåtte utvidelsen i skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd vil både gi skattemyndighetene større fleksibilitet til å sette ned slike krav, og imøtekomme et etterlyst behov fra Skatteetaten. Etter departementets vurdering vil forslaget gi tilstrekkelig fleksibilitet til å fange opp de tilfellene hvor det i dag oppleves som lite hensiktsmessig med fortsatt innkreving. Dersom det likevel skulle vise seg at forslaget ikke gir den nødvendige fleksibilitet, kan det bli aktuelt å vurdere ytterligere lempningsalternativer når de nye lempningsbestemmelsene har fått virke en tid.

Vilkåret om at kravets forfallstidspunkt må ligge mer enn ti år tilbake i tid, setter en klar grense for hvilke krav som omfattes av den utvidede lempningsadgangen i den nye bestemmelsen. *Dialogadvokatene* har stilt spørsmål ved om ikke reglene også kan gis anvendelse for nyere krav. D e p a r t e m e n t e t vil bemerke at det for nyere krav fortsatt vil være mulig å finne en løsning gjennom dagens regler, herunder gjennom gjeldende lempningsordning, og at behovet for å innføre en utvidet lempningsadgang gjør seg gjeldende først og fremst i saker med gamle krav. Departementet vil også understreke at den klare hovedregel fremdeles skal være at fastsatte krav skal betales fullt ut. Dersom dette utgangspunktet fravikes i for stor grad, kan det undergrave betalingsmoralen. Dette tilsier at det fortsatt må stilles strenge vilkår for lempning av skatte- og avgiftskrav, og at en oppmykning av vilkårene for lempning må være godt begrunnet.

Det foreslås at den nevnte ti-årsfristen skal regnes fra forfall for skatte- og avgiftskravet. Med

forfall menes forfallet for hovedstolen etter skattebetalingsloven kapittel 10. Dette innebærer blant annet at der det opprinnelige kravet senere er endret, vil forfall for en eventuell økning av kravet være tre uker etter at melding om endringsvedtaket er sendt den skatte- eller avgiftspliktige, jf. skattebetalingsloven § 10-53 første ledd. Det opprinnelige kravets forfall vil ikke endres. Tilhørende renter og gebyrer kan lempes dersom forfall for hovedstolen ligger mer enn ti år tilbake i tid.

I den foreslåtte lovteksten benyttes begrepet *settes ned*. Dette er ikke ment å være til hinder for at en delvis nedsettelse av kravet kombineres med en betalingsutsettelse for den resterende delen av kravet, eksempelvis at det inngås en betalingsavtale for hovedstol, mens gjenstående del av kravet, forsinkelsesrenter mv., nedsettes når betalingsavtalen er gjennomført. Dersom det skal inngås en betalingsavtale som innebærer full innfrielse av kravet, må imidlertid denne inngås etter bestemmelsens første ledd.

Departementet har ikke foreslått en bestemt dekningsgrad eller annen størrelsesangivelse, da dette vil være en individuell vurdering i hver enkelt sak. Et stort beløp vil i seg selv kunne utgjøre dekning av betydning, selv om dette prosentvis utgjør en mindre andel av kravet. Ved vurderingen skal det legges vekt på hva tidligere innkreving mot skyldner har resultert i, og om skyldners økonomiske situasjon har endret seg, eller med høy sannsynlighet vil endre seg i overskuelig fremtid. Det vil som regel være vanskelig å anslå hva skyldner frivillig kommer til å betale i fremtiden. Det vil derfor først og fremst måtte ses hen til hvilke muligheter innkrevingsmyndighetene har til å inndrive kravet ved tvang.

Dersom fortsatt innfordring ikke vil medføre at totalkravet reduseres i nevneverdig grad, vil vilkåret i bestemmelsen som regel være oppfylt. Dette fordi man normalt ikke kan si at en innbetaling gir dekning av betydning hvis ikke totalkravet reduseres. For eksempel må en i et tilfelle hvor det løper et utleggstrekk, vurdere om trekket vil gjøre at kravet faktisk reduseres, og i så fall med et så betydelig beløp at fortsatt innkreving kan anses som tjenlig. I mange tilfeller dekker utleggstrekket lite utover påløpte renter.

Der skattemyndighetene har sikkerhet for hele eller deler av kravet, er utgangspunktet at sikkerheten bør realiseres før man vurderer om kravet skal lempes.

På samme måte som etter skattebetalingsloven § 15-2 første ledd, er det et vilkår at lempningen ikke må virke støtende eller være egnet til å

svekke den alminnelige betalingsmoralen. Støtdevurderingen i den nye bestemmelsen i annet ledd vil basere seg på de samme momenter som etter første ledd. Det skal legges betydelig vekt på hvor gamle kravene er, og hvor langt tilbake i tid eventuelle kritikkverdige forhold tilknyttet kravene ligger. Siden kravene etter den nye bestemmelsen må være over ti år gamle, vil kritikkverdige forhold knyttet til hvordan kravene oppstod ligge så langt tilbake i tid at det i normaltilfellene ikke lenger vil anses støtende. Tidsforløpet må imidlertid vurderes opp mot graden av kritikkverdighet. Ved særlig grovt kritikkverdige forhold legger departementet til grunn at en lempning vil kunne være støtende også etter ti år.

Skyldners opptreden i tiden etter at kravene oppstod og frem til vurderingstidspunktet må også tillegges vekt. Dersom skyldner for eksempel stadig har pådratt seg restskatt av en viss størrelse uten at kravene har blitt betalt, kan man ikke kontinuerlig lempe hvert krav som blir mer enn ti år gammelt, uten at skyldner endrer atferd. At skyldner har enkelte krav av nyere dato, vil på den annen side ikke nødvendigvis være til hinder for lempning av eldre krav etter skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd. Som hovedregel bør det imidlertid avklares hvordan de nyere kravene skal nedbetales dersom disse ikke betales i forbindelse med lempningen av de eldre kravene. Ved støtdevurderingen må man også se hen til om skyldner aktivt har unndratt seg innkrevingen i årene som er gått etter at kravet oppsto, eller på annen måte bevisst har innrettet seg for å bli omfattet av bestemmelsen i skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd.

Bestemmelsen i skattebetalingsloven § 15-2 retter seg i hovedsak mot personlige skyldnere. Lempning av krav mot aktive næringsdrivende vil kunne virke konkurransevridende, og vil av denne grunn som hovedregel anses støtende. Dette gjelder selv om de aktuelle skatte- og avgiftskravene er svært gamle.

I forslaget til nytt annet ledd i § 15-2 stilles det ikke noe krav til initiativ fra skyldners side i form av fremsettelse av søknad eller et betalingstilbud, slik det gjør etter dagens bestemmelse. Innkrevingsmyndighetene gis dermed en mulighet til å lempe krav uten medvirkning fra skyldner, og lempning vil kunne innvilges selv om det ikke oppnås noen dekning av kravet. Behovet for å ta opp lempningssaker på eget initiativ vil særlig være aktuelt overfor enkelte vanskeligstilte skyldnere, og andre som det av ulike årsaker er vanskelig å få til å aktivt søke om lempning. Skattedirektoratet har uttalt at det er behov for nærmere ret-

ningslinjer til utplukk av slike saker, og vil sørge for at slike retningslinjer er på plass før regelen trer i kraft.

NTL Skatt mener det fortsatt bør være et krav at skyldner fremsetter et tilbud om delvis betaling for å få innvilget lempning. Dersom dette vilkåret fjernes, frykter de at antallet som søker 0-tilbud vil øke, og at dette vil gi økt arbeidsbyrde for de som jobber med lempningssøknader. *NTL Skatt* mener videre at det å fjerne vilkåret om delvis betaling kan bidra til å svekke den alminnelige betalingsmoralen ved at skattyter vil gjøre opp sine private krav, og deretter søke om å få ettergitt offentlig gjeld. *De partene* viser til at det fortsatt skal foretas en totalvurdering av skyldners økonomi, og at det er et vilkår at nedsettelsen ikke vil være støtende eller egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen. En prioritering av private kreditorer, slik som *NTL Skatt* peker på, vil fort være et forhold på skyldners hånd som vil tale mot en nedsettelse av kravet.

Det vises til forslag til endringer i skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd.

22.4.2 Like regler for lempning i Skatteetaten – endringer i SI-loven

Organiseringen av SI under Skatteetaten fra 1. januar 2015, har åpnet nye muligheter for å gi skyldner en mer helhetlig behandling når hun eller han søker om lempning av krav hos flere ulike innkrevdere som Skatteetaten har ansvaret for. Departementet mener at regelverket bør tilrettelegge for at man kan utnytte disse mulighetene i større grad enn man kan i dag, og foreslår at det gjøres ved å innføre like regler om lempning i skattebetalingsloven og SI-loven.

Som følge av dette foreslås det en ny bestemmelse i SI-loven § 8 om lempning av hensyn til skyldner. Etter forslaget skal lempning skje etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-1. Videre foreslås det å endre den gjeldende bestemmelsen i SI-loven § 8, slik at lempning av hensyn til kreditor skal skje etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-2, og da også etter den foreslåtte utvidelsen i annet ledd, se punkt 22.4.1. Forslagene medfører at krav etter SI-loven § 8, i likhet med krav etter skattebetalingsloven, kan lempes av hensyn til skyldner, eller av hensyn til kreditor.

Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger mot forslagene om å utvide lempningsadgangen i SI-loven. *Husbanden* mener generelt at det fremføres gode argumenter i høringsforslaget for at SI bør kunne få en adgang til å lempe alle statlige krav de krever inn, og uttaler:

«Det gir effektivitet og enhetlig behandling av offentlige krav, er pedagogisk overfor skyldnere, og lempning skal fortsatt være en relativt snever mulighet. Husbanden mener derfor at den foreslåtte utvidelsen av lempningsadgangen i SI-loven § 8 hvor også hensynet til skyldner kan vektlegges, er fornuftig i et samfunnsperspektiv.»

Skattedirektoratet uttaler at like regler vil være en nødvendig forutsetning for en samordnet og helhetlig behandling av lempesaker i Skatteetaten.

Statens Kartverk mener det er hensiktsmessig med lik behandling av statens krav etter SI-loven og skattebetalingsloven, og uttaler at i

«dei tilfella der innkrevjing har vore i gang over lengre tid, er vårt syn at SI er det organet som er nærast til å vurdere om det svarer seg å gå vidare med innkrevjing av kravet.»

Brønnøysundregistrene er også positive til at SI gis en utvidet adgang til å nedsette krav, men mener vilkårene for lempning bør fremgå direkte av SI-loven. Etter *de partene*'s syn vil en oppnå et mer robust regelverk når vilkårene for lempning følger av en henvisning til skattebetalingslovens bestemmelser om lempning. En slik systematikk vil også bidra til at det ikke utvikles ubegrunnede forskjeller i praksis etter de to lovene.

Lempning etter de to alternative grunnlagene vil kunne skje ved at det gis utsettelse med betalingen av kravet. Adgangen til å lempe krav ved betalingsutsettelse vil gjelde alle kravstyper som innkreves etter SI-loven. Ingen instanser har hatt innvendinger mot dette. *Kontoret for voldsoffererstatning (KFV)* mener SI står nærmest til å vurdere behovet for en midlertidig utsettelse av den fastsatte nedbetalingsplanen, og at SI i større grad enn KFV vil ha oversikt over skyldnerens økonomiske situasjon, nedbetalingsperiode og de særlige utfordringene skyldner opplever, sett i sammenheng med eventuelle andre skyldkrav som inndrives parallelt med KFVs krav.

Videre vil lempning kunne skje ved at kravet settes ned. Det følger av SI-loven § 8 at SI bare kan nedsette krav etter bestemmelsen «med mindre annet er bestemt». I forarbeidene til bestemmelsen, Prop. 127 L (2011–2012) punkt 9.5.1.1, fremgår det at særbestemmelser om lempning av hensyn til kreditor i utgangspunktet vil ha forrang fremfor en tilsvarende bestemmelse i SI-loven. I tillegg kan det være regulert i avtale mellom SI og oppdragsgiver for kravet, at nedsettelsesadgan-

gen etter SI-loven § 8 ikke skal komme til anvendelse. Det legges opp til at det også fremover skal være en slik anledning til å gjøre unntak fra nedsettelsesadgangen etter SI-loven § 8.

Både med dagens regler og med forslagene til utvidet lempningsadgang i SI-loven, kan det oppstå usikkerhet knyttet til om nedsettelsesadgangen etter SI-loven § 8 kommer til anvendelse på en kravstype. Et eksempel er personopplysningsloven § 47 som etter sin ordlyd gir Datatilsynet en generell hjemmel til å frafalle påløpt tvangsmulkt. For en skyldner kan det være vanskelig å ta stilling til om bestemmelsen om nedsettelse i SI-loven § 8 kommer til anvendelse, eller om bestemmelsen i personopplysningsloven vil ha forrang. Dette må avgjøres ved en nærmere tolkning av personopplysningsloven § 47 opp mot SI-loven § 8.

For å gjøre regelverket mer oversiktlig, foreslår departementet at alle kravstyper som SI krever inn, skal kunne settes ned etter SI-loven § 8, også kravstyper hvor det i dag er hjemmel for lempning av kravet i særlovgivningen, såfremt ikke annet er bestemt i lov eller forskrift.

Brønnøysundregistrene viser til at regnskapsloven har egne regler om lempning, og at forholdet til SI-loven bør avklares før lovendringene trer i kraft. *KFV* er positive til forslaget, men uttaler at tilkjent voldsoffererstatning står i en særstilling sammenlignet med andre krav som inndrives av Skatteetaten, og at ettergivelse av slike krav bør behandles av *KFV*. *Politidirektoratet* forutsetter at krav som inneholder et pønalt element som hovedregel ikke lempes, og at eventuell lempning av slike krav undergis en grundigere prosess.

D e p a r t e m e n t e t vil bemerke at formålet med forslaget er å klargjøre når krav skal kunne nedsettes etter SI-loven, og at det med dette forslaget ikke er lagt opp til å endre dagens rettstilstand for behandling av nedsettelse av krav, eller den nåværende arbeidsfordelingen mellom Skatteetaten og oppdragsgiverne. For å unngå at de utvidede hjemlene for lempning etter SI-loven får en slik virkning, foreslår departementet at det i forskrift fastsettes nærmere bestemmelser om når det skal gjelde unntak fra nedsettelsesadgangen i SI-loven § 8, herunder om unntak skal gjelde begge grunnlag eller bare ett av grunnlagene for lempning. For å klargjøre at slike unntak kan gis i forskrift, foreslår departementet å endre forskriftshjemmelen i SI-loven § 8 siste ledd slik at den gir departementet fullmakt til å gi nærmere regler om adgangen til lempning etter SI-loven, herunder i hvilke tilfeller adgangen til betalingsnedsettelse skal være begrenset. Etter delegasjon fra departementet er det Skattedirektoratet som

har forskriftskompetansen etter SI-loven § 8 i dag. Det legges opp til at dette skal videreføres, og at nødvendige forskriftsendringer skal tre i kraft samtidig med at lovendringene trer i kraft.

KFV foreslår en utvidelse av ordlyden i SI-loven § 8 annet ledd slik at krav etter voldsoffererstatningsloven, på samme måte som erstatningskrav og andre pengekrav som tilkommer en fornærmet, skadelidt eller etterlatt, bare kan lempes dersom den berettigede samtykker. *D e p a r t e m e n t e t* vil bemerke at en lovfesting av samtykkekrav for andre kravstyper enn de som er nevnt i SI-loven § 8 annet ledd, ikke har vært utredet, og at en slik endring må vurderes særskilt. Dersom det er behov for et samtykkekrav også for andre kravstyper enn de som i dag er nevnt i loven, kan krav om dette etter departementets syn fastsettes med hjemmel i forskriftsbestemmelsen i SI-loven § 8 siste ledd. Departementet ser at det kan være uhensiktsmessig at krav om samtykke dels står i lov og dels i forskrift, og mener det ved en slik vurdering også bør ses nærmere på om gjeldende samtykkebestemmelse i SI-loven § 8 annet ledd heller bør fremgå av forskrift.

Saksbehandlingen, herunder regler om klage og begrunnelse, skal følge samme system som det som gjelder for saker behandlet etter henholdsvis skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2, jf. forslag til endring i SI-loven § 2. Dette medfører at det vil være klageadgang over vedtak om lempning av hensyn til skyldner. *Brønnøysundregistrene* mener klageinstans over slike vedtak etter SI-loven bør fremgå av loven. *D e p a r t e m e n t e t* vil bemerke at Skattedirektoratet vil være rett klageinstans i disse sakene enten vedtak om lempning treffes av SI eller skattekontoret. Dette følger av SI-loven § 2, sammenholdt med forvaltningsloven § 28 første ledd, som fastsetter at enkeltvedtak kan påklages til det forvaltningsorgan som er nærmest overordnet det forvaltningsorgan som har truffet vedtaket. Departementet kan derfor ikke se at det er behov for å regulere dette nærmere.

Husbanken viser til SI-loven § 2 første ledd om at forvaltningsloven gjelder for SI med mindre noe annet følger av lov eller bestemmelse gitt i medhold av lov, og uttaler:

«For Husbankens krav fremgår det av § 2 første ledd i forskrift om rente- og avdragsvilkår for lån i Husbanken, gitt med hjemmel i husbankloven § 8, at «*Husbankens låneforvaltning følger privatrettslige regler.*» Innkreving av krav er en del av låneforvaltningen. Når forvaltningen skal følge privatrettslige regler, innebærer

det at forvaltningslovens regler om klageadgang ikke kommer til anvendelse.

Etter lovendringen vil det derfor fortsatt ikke være klageadgang på beslutninger om lempning av lån som er tatt opp i Husbanken. Husbanken støtter at dagens bestemmelser videreføres på dette punktet.»

Dersom særlovgivningen inneholder bestemmelser som innebærer at det ikke skal være klageadgang for enkelte kravstyper, bør også dette etter departementets syn fremgå i forskrift med hjemmel i SI-loven § 8 siste ledd.

Departementet foreslår ingen endringer i særlovgivningen, men mener særlige regler om lempning, samtykkekrav og klageadgang for kravstyper som innkreves av Skatteetaten og skatteoppkreverne, bør unngås, med mindre det foreligger en særlig grunn til at kravstypen bør behandles annerledes. Departementet mener derfor det er viktig at de foreslåtte endringene i SI-loven blir fulgt opp med en gjennomgang av særlovgivningen, slik at omfanget av unntak i forskrift til SI-loven § 8, begrenses. En slik gjennomgang vil etter departementets syn være helt avgjørende for at en på sikt skal kunne oppnå en mer effektiv og helhetlig behandling av lempningssaker i Skatteetaten.

Det vises til forslag til endringer i SI-loven § 2 annet og tredje ledd og § 8.

22.4.3 Mer helhetlig behandling av lempning i Skatteetaten

Myndigheten til å lempe krav etter SI-loven § 8 ligger til SI. Myndigheten til å lempe skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2 ligger til innkrevingsmyndigheten for kravet, i hovedsak skattekontoret, likevel slik at skatteutvalget treffer avgjørelse om lempning av skatt på inntil 200 000 kroner. Selv om innkrevingsmyndighetene etter skattebetalingsloven er skattekontoret og skatteoppkreverne, forutsetter skattebetalingsloven § 2-2 at SI kan gis samme myndighet som skattekontoret.

Etter departementets syn må Skattedirektoratet kunne organisere behandlingen av lempningssaker hos skattekontoret og SI på en mer hensiktsmessig måte, slik at sakene kan gis en mer helhetlig behandling i Skatteetaten. For å klargjøre dette foreslår departementet å endre skattebetalingsloven § 2-2, og å innføre en ny kompetansebestemmelse i SI-loven § 1.

I skattebetalingsloven § 2-2 foreslår departementet å lovfeste at Skattedirektoratet, som over-

ordnet instans, kan legge innkrevingsoppgaver etter skattebetalingsloven til SI, når slik myndighet er lagt til skattekontoret. Bestemmelsen fastsetter at SI i slike saker skal utøve myndighet etter skattebetalingsloven. Dagens bestemmelse om at SI har samme myndighet som et skattekontor når den innkrever skatte- og avgiftskrav, blir dermed overflødig og kan oppheves. Departementet forslår at myndigheten til å legge oppgaver til SI etter den nye kompetansebestemmelsen i skattebetalingsloven § 2-2, delegeres til Skattedirektoratet.

I høringen foreslo Finansdepartementet en tilsvarende bestemmelse i SI-loven § 1, slik at Skattedirektoratet etter delegasjonsfullmakt fra departementet, kan bestemme at innkrevingsoppgaver for krav som innkreves etter SI-loven, generelt eller i enkeltsaker, skal legges til skattekontoret. *Justis- og beredskapsdepartementet* mener en slik hjemmel vil gi departementet en svært vid adgang til å legge oppgaver etter SI-loven til skattekontoret, og mener kompetansebestemmelsen bør utformes i samsvar med det konkrete behovet for å legge oppgaver til skattekontoret, og ikke som en helt generell overføring av all kompetanse etter SI-loven. *F i n a n s d e p a r t e m e n t e t* mener skattekontoret bør ha samme myndighet som SI når det behandler saker om lempning etter SI-loven. Dette innebærer at både SI-loven § 8 og SI-lovens bestemmelser om saksbehandling, informasjonsinnhenting mv. må gis tilsvarende anvendelse for skattekontoret ved behandling av lempningssaker etter SI-loven. Skattedirektoratet bør etter departementets syn også ha adgang til å organisere andre innkrevingsoppgaver enn lempning på den måten som er mest hensiktsmessig, for eksempel utsendelse av faktura og purrebrev, og motregning. Dette tilsier at kompetansebestemmelsen ikke begrenses slik som foreslått av *Justis- og beredskapsdepartementet*. Finansdepartementet foreslår derfor å følge opp forslaget i høringen. Det bemerkes at adgangen til å legge innkrevingsoppgaver etter SI-loven til skattekontoret bare vil gjelde utenrettslige innkrevingsoppgaver som SI kan utføre i kraft av at den er tillagt innkrevingsansvar for kravet etter SI-loven. Dette innebærer at skattekontoret ikke vil kunne utøve myndighet som er lagt til SI etter tvangsfullbyrdsloven. En samordning av også reglene om tvangsinnkreving må etter departementets syn undergis en særskilt utredning. Adgangen til å legge oppgaver til skattekontoret kan også på andre områder være begrenset ved at annen lovgivning legger opp-

gaver direkte til SI, som for eksempel utdanningsstøtteleven § 14 og bustøtteleven § 12.

Med de nye bestemmelsene vil departementet, etter delegert fullmakt fra departementet, kunne bestemme at det skal treffes felles vedtak om lempning etter skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2 og SI-loven § 8, og hvor denne myndigheten skal ligge. NKK er negativ til en sentralisert behandling av alle lempningssøknader, og foreslår i stedet at skatteoppkreverne gis avgjørelsesmyndighet for lempning knyttet til krav under fellesinnkrevningen, for de krav skatteoppkreverne har innkrevingsansvar for. Departementet mener det vil være ressursbesparende med en mer samordnet behandling av lempningssakene i Skatteetaten, og mener dette også vil bidra til å gi skyldnerne en økt likebehandling. Hvilken myndighet skatteoppkreverne bør ha ved lempning etter skattebetalingsloven §§ 15-1 og 15-2, må etter departementets syn inngå i de vurderinger Skattedirektoratet må foreta i det videre arbeidet med organiseringen av lempningssakene.

Departementet foreslår også å avvikle ordningen med at skatteutvalg skal behandle søknader om lempning av skatt. Dagens ordning med at skatteutvalget har vedtakskompetanse i enkelte saker om lempning av hensyn til skyldner, vanskeliggjør en samlet og helhetlig behandling av skyldner i Skatteetaten. En mer samordnet behandling ved at også de lempningssaker som i dag avgjøres i skatteutvalget, kan avgjøres av de alminnelige forvaltningsorganene, vil bidra til en mer effektiv oppgaveløsning i Skatteetaten. En slik ordning vil også bidra til at den enkelte skyldner vil kunne få en raskere og mer helhetlig behandling av sin sak i Skatteetaten.

Skatteutvalgsordningen har tradisjonelt vært begrunnet med behovet for folkevalgt innsyn og kontroll med skattebetalingen. Departementet vil bemerke at det ved vurderingen av lempning av skatt etter skattebetalingsloven § 15-1 skal utøves et ordinært forvaltningsskjønn, og at lempning skal vurderes på grunnlag av rettslige regler og prinsipper, herunder likhetsprinsippet. Skatteetaten avgjør i dag søknader om lempning av hensyn til skyldner for andre kravstyper enn skatt uavhengig av beløp, og i skattesaker hvor skattekravet overstiger beløpsgrensen for skatteutvalgsbehandling. Etter departementets syn innehar Skatteetaten både den kompetanse og erfaring som er nødvendig for å behandle lempningssaker, og for å ivareta likhets- og rettssikkerhetshensyn i lempningssaker.

Det er ikke klageadgang over vedtak truffet av skatteutvalget. En avvikling av skatteutvalget vil

medføre at det innføres en generell adgang til å klage over alle førstegangsvedtak om lempning av hensyn til skyldner. At det i dag er ulik klageadgang avhengig av kravets størrelse fremstår som noe tilfeldig. Skyldners behov for å kunne klage på vedtak som han eller hun er misfornøyd med, er tilstede uavhengig av størrelsen på kravet og hvem som har avgjørelsesmyndigheten.

Ingen høringsinstanser har hatt innvendinger mot forslaget om å avvikle skatteutvalgene.

Departementet foreslår etter dette å følge opp forslagene i høringen om å endre kompetansebestemmelsene i skattebetalingsloven og SI-loven, og å avvikle skatteutvalgsordningen. Lovendringene må følges opp med opphevelse av reglene om skatteutvalg i skattebetalingsforskriften og med retningslinjer for dekningsrekkefølgen ved lempning av ulike typer krav.

Det vises til endringer i skattebetalingsloven §§ 2-2, 3-3 første ledd og 15-1 tredje ledd, og SI-loven § 1.

22.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget om å utvide muligheten til å lempe krav av hensyn til kreditor etter skattebetalingsloven § 15-2 annet ledd antas ikke ha noen provenyvirkning. Krav som vil kunne lempes etter hjemmelen, vil være krav hvor videre innfordring vil gi begrenset eller ingen dekning av kravet. Det antas at forslaget vil bidra til å bedre skyldners rettsikkerhet, og at det kan frigi ressurser som i dag benyttes ved innfordring av krav som det i liten grad oppnås dekning for, til å jobbe med nyere krav hvor det er en berettiget forventning om fullt oppgjør.

De foreslåtte endringene i SI-loven § 8 vil medføre at oppdragsgivernes krav kan lempes etter en utvidet lempningsbestemmelse av hensyn til kreditor tilsvarende utvidelsen av skattebetalingsloven § 15-2. Videre vil krav kunne lempes etter en ny lempningsbestemmelse av hensyn til skyldner når vilkårene i skattebetalingsloven § 15-1 er oppfylt. Den utvidede lempningsadgangen i SI-loven § 8 kan føre til noe lavere dekning av oppdragsgivernes krav enn i dag. Departementet vil imidlertid bemerke at den nye lempningsbestemmelsen av hensyn til skyldner er en sikkerhetsventil som kun skal brukes helt unntaksvis, og at denne dermed ikke vil påvirke oppdragsgivernes dekning i særlig grad.

De foreslåtte endringene om utvidet lempningsadgang vil kunne medføre flere søknader

om lempning av krav, og vil således kunne kreve noe mer ressurser i etaten. Klagebehandling i saker om lempning av hensyn til skyldner etter SI-loven vil også medføre et noe økt ressursbehov.

En avvikling av skatteutvalgsordningen vil gi innsparinger for Skatteetaten. Skatteutvalgsmedlemmene, som ikke er ansatt i Skatteetaten, får i dag en årlig fast godtgjørelse uavhengig av antall saker de behandler, og uavhengig av tiden som medgår til saksbehandlingen. I 2017 utgjorde den totale godtgjørelsen til skatteutvalgsmedlemmene, inklusive arbeidsgiveravgift, omtrent 2,4 mill. kroner. I tillegg hadde Skatteetaten i 2017 kostnader til sekretariatsfunksjoner i forbindelse med ordningen med omtrent 2,8 mill. kroner. Skatteetaten har også årlige kostnader til opplæring, reiser og PC-utstyr for utvalgsmedlemmene.

Ved en avvikling av skatteutvalgsordningen vil sakene som i dag behandles av skatteutvalget, behandles av innkrevingsmyndighetene. I tillegg vil det bli klagesaker på et område der det i dag ikke eksisterer klagerett. Dette vil kreve noe behov for økte ressurser til saksbehandling og klagebehandling i Skatteetaten. Det antas at disse kostnadene vil ligge på om lag samme nivå som

Skatteetatens nåværende kostnader til sekretariatsfunksjoner for skatteutvalgene.

Lovendringene vil medføre forenklinger for skyldner i form av et mer oversiktlig regelverk, og en mer samordnet behandling som det antas i mange tilfeller vil medføre kortere saksbehandlingstid. Departementet legger til grunn at et enklere og mer oversiktlig regelverk vil føre til et mindre behov for direkte veiledning til skyldner fra Skatteetaten og fra statlige og kommunale gjeldsrådgivere. Det vil også bli enklere og dermed billigere å utarbeide og vedlikeholde veiledningsinformasjon og retningslinjer. Felles regler med felles vedtakskompetanse vil også legge grunnlaget for enklere og billigere IT-systemer når det blir aktuelt å skifte ut dagens systemer. Enklere IT-systemer vil igjen medføre lavere vedlikeholdskostnader.

22.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. juli 2019.

23 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

23.1 Skatteloven § 8-11

I skatteloven § 8-11 åttende ledd tredje punktum er det henvist til forskrift 26. juli 1994 nr. 749 om måling av fartøyer. Denne forskriften ble opphevet og erstattet av forskrift 18. desember 2009 nr. 1694 om måling av skip. Sistnevnte forskrift ble igjen opphevet og erstattet av forskrift 30. juni 2015 nr. 830 om måling av skip og flyttbare innretninger. Ved en inkurie er henvisningen i skatteloven § 8-11 åttende ledd tredje punktum ikke endret. Departementet foreslår at feilen rettes. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-11 åttende ledd tredje punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

23.2 Skatteloven § 8-13

I lov 20. desember 2016 nr. 111 om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven), ble skatteloven § 8-11 første ledd endret slik at bestemmelsen omfatter vindmøllefartøyer, jf. bokstav i. Skatteloven § 8-13 fastsetter hva som er tillatt virksomhet innenfor rederiskatteordningen. I skatteloven § 8-13 første ledd første punktum står det at «selskap innenfor ordningen ikke kan drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd a og b». Ved en inkurie er det ikke henvist til skatteloven § 8-11 første ledd bokstav i i skatteloven § 8-13 første ledd. Departementet foreslår at feilen rettes. Det vises til forslag til endring av skatteloven § 8-13 første ledd første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

23.3 Skatteloven § 14-82

Skatteloven § 14-82 er en bestemmelse om gjennomsnittsfastsetting av inntekt fra reindrift. Det innebærer at årets inntekt beregnes som et gjennomsnitt av de beløp årsinntekten utgjorde i det siste og de to foregående årene, jf. første ledd bokstav a første punktum. Bestemmelsen skal sørge

for utjevning av svingende inntekter. I første ledd bokstav b annet punktum heter det at:

«Dersom kostprisen ved kjøp og omsetningsverdien ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp».

Bestemmelsen sørger for symmetri i beskatningen slik at også kostnader knyttet til inntekt av reindriften, fordeles på tilsvarende måte som inntekter, men slik at kostnader som avskrivningsreglene åpner for at kan utgiftsføres direkte, holdes utenfor.

Med virkning fra 2014 ble det i forbindelse med at arveavgiften ble opphevet, innført en ordning med kontinuitet ved arv og gave. Det innebærer at mottakeren som utgangspunkt skal overta arvelaters/givers skattemessige posisjoner. Etter innføring av kontinuitetsprinsippet er ikke lenger omsetningsverdien relevant i sammenheng med fordeling av kostnader ved gjennomsnittsfastsetting av reindriftsinntekter, men inngangsverdien ved overtakelsen. Ordet «omsetningsverdien» burde derfor i forbindelse med innføringen av kontinuitetsprinsippet, ha vært byttet ut med «inngangsverdien». Det gjøres nå. Det vises til forslag til oppretting i skatteloven § 14-82 første ledd bokstav b annet punktum. Endringen foreslås å tre i kraft straks.

23.4 A-opplysningsloven § 6

Etter a-opplysningsloven § 6 første ledd skal fellestjenester knyttet til drift og forvaltning av a-ordningen ivaretas av Skattedirektoratet. Av forarbeidene til bestemmelsen, Prop. 112 L (2011–2012), fremgår det at bestemmelsen ikke er til hinder for at noen oppgaver delegeres til skattekontoret.

I ny organisering av Skatteetaten vil oppgaven med å forvalte fellestjenestene i sin helhet flyttes fra Skattedirektoratet til skattekontoret. Etter departementets syn bør det i den forbindelse pre-

siseres i loven at Skattedirektoratet kan delegere forvaltningen av fellestjenestene til skattekontoret.

Det vises til forslag til endring i a-opplysningsloven § 6 første ledd. Endringen foreslås å tre i kraft 1. januar 2019.

23.5 A-opplysningsloven § 10

Fra og med 1. august 2018 ble myndigheten til å behandle klager over vedtak om tvangsmulkt overført fra Skatteklagenemnda til Skattedirektoratet, jf. lov 22. juni 2018 nr. 69. Etter lovendringen er ansvaret for saker om tvangsmulkt fordelt mellom skattekontorene og Skattedirektoratet. Skattekontorene ilegger tvangsmulkt i første instans, mens Skattedirektoratet behandler klager over tvangsmulksvedtak.

Samtidig foreslo departementet at saker om ileggelse av tvangsmulkt skal følge skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler i stedet for

reglene i forvaltningsloven. I forarbeidene, Prop. 86 LS (2017–2018) punkt 15.4.2, uttales det:

«Behandlinga av saker om tvangsmulkt etter a-opplysningsloven følgjer i dag reglane i forvaltningsloven. Departementet foreslår at det i staden er skatteforvaltningsloven som bør gjelde dersom skattekontora vert fyrsteinstans og Skattedirektoratet klageinstans.»

Ved en inkurie ble bestemmelsen om hvilke saksbehandlingsregler som skal gjelde, utformet slik at skatteforvaltningsloven kun gjelder ved klager over tvangsmulksvedtak, ikke ved ileggelse av tvangsmulkt i første instans, jf. a-opplysningsloven § 10 femte ledd. Departementet foreslår en oppretting i bestemmelsen slik at også ileggelse av tvangsmulkt i første instans blir underlagt skatteforvaltningslovens saksbehandlingsregler.

Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks. Departementet viser til forslag til endring av a-opplysningsloven § 10 femte ledd.

Del IV
Omtalesaker

24 Forenklinger i skatte- og avgiftslovgivningen

Stortingets flertall sluttet seg i Innst. 273 S (2015–2016) *Innstilling fra finanskomiteen om en skatte-reform for omstilling og vekst* til hovedprinsippene for et effektivt skattesystem: brede skattegrunnlag, relativt lave satser og stor grad av likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og virksomhetsformer, samt symmetrisk behandling av inntekter og kostnader. Disse prinsippene legger også grunnlaget for enklere regler for næringslivet og personlige skattepliktige, noe som normalt også vil gi bedre etterlevelse og enklere forvaltning for Skatteetaten.

Med dette som bakgrunn ble behovet for å vurdere forenklinger på skatte- og avgiftsområdet, blant annet gjennom færre særordninger, fremhevet i Prop. 1 LS (2017–2018) *Skatter, avgifter og toll 2018*. Målet om reduksjon av skattesatser og forenkling av regelverket ble også fremhevet i Jeløya-plattformen.

Forenklinger er nødvendig av hensyn til både de skattepliktige og Skatteetaten. Administrative kostnader og unødvendig byråkrati svekker næringslivets konkurransekraft. Næringslivet bør bruke ressursene på verdiskaping og ikke på å forholde seg til et unødige komplisert regelverk for skatter og avgifter. Særordninger i skatte- og avgiftslovgivningen kan være krevende å etterleve og gi enkelte skattepliktige lettelser på bekostning av andre.

Digitale markeder, internasjonalisering og en økt andel skattepliktige med tilknytning til utlandet, skaper nye utfordringer for både de skattepliktige og Skatteetaten. Et enklere regelverk vil legge til rette for mer automatisering og digitalisering, og bidra til at Skatteetaten kan tilby bedre og enklere tjenester til de skattepliktige.

Finansdepartementet vurderer forenklinger på skatte- og avgiftsområdet sammen med Skatte-

etaten. Forenklingsprosjektet utreder regelen-dringstiltak som kan redusere de administrative byrdene for de skattepliktige, Skatteetaten og andre som leverer opplysninger til etaten. Prosjektet startet opp i desember 2017 og er planlagt å vare frem til 30. november 2019.

Forenklingsprosjektet arbeider nå frem beslutningsgrunnlag innenfor flere områder. Prosjektet er blant annet i gang med å foreta en systematisk gjennomgang av noen utvalgte fradrag, fritak og særordninger på personområdet og fritak og unntak på merverdi- og særavgiftsområdet. Prosjektet tar særlig sikte på å gjennomgå ordninger som ikke lenger er egnede virkemidler for å oppnå formålet. Dette kan eksempelvis skyldes at det finnes bedre alternativer eller at ordningene over tid har mistet eller fått svekket sin opprinnelige begrunnelse. Videre vil prosjektet foreta en gjennomgang og vurdering av prosessene for oppstart og registrering av næringsdrivende og av fastsettingsprosessene for næringsdrivende. Målet er å identifisere forenklingsmuligheter i regelverket for prosessene, herunder muligheter for økt automatisering og digitalisering. Prosjektet har også satt i gang et arbeid med å systematisere den kunnskapen som arbeidet med prosjektet gir, for også i fremtiden å skape gode skatte- og avgiftsregler i en digitalisert verden.

Prosjektets hovedleveranser forventes ferdigstilt i 2019, med forslag til tiltak som kan inngå i budsjettene for 2020 og 2021.

I tillegg fremmes enkelte saker med forenklingselementer allerede i statsbudsjettet for 2019. Departementet viser til forslag i kapitlene 5 (særlig skattebegrensningsregelen), 8 (endringer i kriteriet for når selskap stiftet etter norsk selskapsrett er hjemmehørende i Norge) og 11 (reduisert eiendomsskattegrunnlag).

25 Fond for idrettsutøvere

Idrettsfond er en særordning med gunstige skatteregler for individuelle idrettsutøvere. Ordningen innebærer blant annet at utøvere kan utsette lønnsbeskatning av inntekter fra idretten ved å sette dem inn på fondet. Inntekten blir først beskattet når utøver tar midlene ut fra fondet. Utøvere kan samtidig ta ut fondsmidler skattefritt til dekning av nødvendige utgifter i forbindelse med idrettsutøvelsen, i tillegg til at de gis ordinært minstefradrag.

Ordningen ble opprinnelig innført som følge av at IOCs tidligere amatørreglement forbød utøvere å motta sponsor- og premiepenger direkte. Ved å kanalisere slike midler inn på utøverfond administrert av idrettens særforbund, kunne utøverne likevel tjene penger på idretten innenfor IOCs reglement.

Ettersom IOCs amatørreglement ble opphevet i 1991, gjør det opprinnelige formålet med idrettsfondsordningen seg ikke lenger gjeldende. I praksis er det heller ikke lenger noen generell plikt til å sette midler inn på fond. Videre er ordningen bare delvis forankret i skatteregelveket, da den i hovedsak er regulert av idrettsforbundenes egne vedtekter.

Finansdepartementet har på denne bakgrunn gitt Skattedirektoratet i oppdrag å utarbeide et høringsutkast med forslag til forbedringer av regelverket for idrettsfondsordningen. Det tas sikte på å gjennomføre høringsrunde i løpet av første kvartal 2019.

26 Beløpsgrenser for skatte- og arbeidsgiveravgiftsfritak for veldedige og allmennyttige organisasjoner

For visse frivillige organisasjoner og institusjoner gjelder det enkelte lempelige skatte- og avgiftsregler. Etter skatteloven § 2-32 første ledd er institusjoner eller organisasjoner mv. som «ikke har erverv til formål», fritatt for formues- og inntektskatt. Dersom slike institusjoner driver økonomisk virksomhet, er de skattepliktig for formue i og omsetning av den økonomiske virksomheten når denne omsetningen overstiger 70 000 kroner i inntektsåret. For «veldedige og allmennyttige» institusjoner og organisasjoner er den tilsvarende beløpsgrensen 140 000 kroner, jf. bestemmelsens annet ledd. Videre følger det av folketrygdloven § 23-2 åttende ledd at veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner er fritatt fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift for lønnsutgifter som ikke er knyttet til organisasjonens næringsvirksomhet, så fremt de totale lønnsutgiftene ikke overstiger 700 000 kroner. Fritaket gjelder inntil 70 000 kroner per ansatt.

I en fortolkningsuttalelse fra desember 2016 uttalte Skattedirektoratet at beregningsenheten for disse grensebeløpene knytter seg til hver selvstendige juridiske enhet som utgjør et selvstendig skattesubjekt. Det ble lagt til grunn at den retts-

forståelse uttalelsen ga uttrykk for, ville bli gjort gjeldende først fra 1. januar 2018.

I etterkant av uttalelsen har det vist seg at blant annet flere store idrettslag har forstått og praktisert reglene slik at hver underavdeling/gruppe med eget styre mv. kan benytte seg av hvert sitt grensebeløp. Denne praksisen har sin bakgrunn i usikkerhet om fortolkningen av gjeldende regelverk, der rettskildebildet, herunder deler av informasjonen gitt av skattemyndighetene, har vært noe uklart og tvetydig. Uttalelsen fra direktoratet har derfor i praksis blitt oppfattet som en skatteskjerpelse for de organisasjoner som har lagt en avvikende forståelse til grunn.

I Prop. 1 LS (2017–2018) *Skatter, avgifter og toll 2018* varslet departementet på denne bakgrunn at det ville vurdere gjeldende rett på dette området, med sikte på å finne en god løsning. Departementet arbeider fremdeles med å vurdere ulike løsninger som kan bidra til å lempe på de utfordringer gjeldende regler medfører for blant annet enkelte idrettslag. Det legges til grunn at dagens praksis kan videreføres inntil disse vurderingene er gjennomført.

27 Endret praksis for publisering av fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen

Departementet har siden 2011 holdt en oversikt over samtlige fradragsbeløp i skatteloven samt forskriftsfastsatte beløpsgrenser i skatte- og avgiftslovgivningen på egne nettsider, jf. Innst. 4 L (2010–2011) pkt. 20. Publisering på nett avløste tidligere praksis med publisering i budsjettproposisjonen, jf. stortingsvedtak 24. november 1995 på bakgrunn av Innst. S. nr. 41 (1995–1996). Stortingets vedtak skulle legge bedre til rette for at Stortinget positivt kan ta stilling til fradragsbeløp og beløpsgrenser i skatteloven, og å se fradragsbeløp og beløpsgrenser i forskrifter til skatte- og avgiftslovgivningen i sammenheng.

Formålet med praksisendringen i 2011 var blant annet å gjøre oversikten mer tilgjengelig for alle, også utenfor Stortinget, i tillegg til å

begrense budsjettproposisjonens omfang. Oversikten på departementets nettsider i dag er imidlertid svært omfangsrik, utilgjengelig og lite brukt. Kontinuerlig oppdatering av samtlige beløps- og fradragsgrenser er også ressurskrevende. Det har derfor vært grunn til å vurdere om praksisen er hensiktsmessig.

Fra og med 2019 vil departementet begrense oversikten til en kort beskrivelse av fradragsbeløpene/beløpsgrensene i skatteloven og i forskrifter som gjelder for flere år, når de sist ble endret og med videre henvisninger.

Departementet vil fortløpende vurdere behovet for publisering og hvilke former for publisering som er mest hensiktsmessig.

28 Avskrivninger for kostnader til etablering av bærfelt og fruktfelt

Mange typer driftsmidler faller i verdi over tid. I skattesystemet gis det fradrag for verdifallet på driftsmidler gjennom skattemessige avskrivninger etter fastsatte satser. Avskrivningssatsene for ulike typer driftsmidler skal i utgangspunktet samsvare med driftsmidlenes verdifall. Når det gjelder bærfelt og fruktfelt spesielt, er praksis at kostnader til nyplanting av vekster som har en antatt levetid på minimum tre år, ikke kan avskrives. Kostnadene kan først føres til fradrag når feltet ryddes.

Nyere driftsformer innebærer at det kan være rasjonelt at feltene ryddes og etableres på nytt raskere enn det som tidligere har vært vanlig. Det kan tilsi at det ikke vil være urimelig at kostnadene til planter og planting i samband med dette kan aktiveres og avskrives som driftsmidler som verdiforringes ved elde. En slik omlegging vil i så fall kreve en lovendring. Departementet tar sikte på å sende på høring et notat der dette drøftes nærmere.

29 Jordbruksfradrag og gårdsmatprodusenter

Hvilke inntekter som inngår i grunnlaget for beregning av jordbruksfradrag, er nærmere angitt i Finansdepartementets forskrift til skatteloven 19. november 1999 nr. 1158 § 8-1-11, jf. skatteloven § 8-1 (5). Jord- og hagebruk er her definert som virksomhet som ved bruk av jorda og/eller gjennom husdyrhold produserer mat eller fôr. Videreforedling, eksempelvis av kjøtt, melk, ull og skinn som er produsert på gården, faller utenfor denne definisjonen. Slik videreforedling likestilles med produksjon i egen virksomhet (meieri, slakteri, osv.). Av forenklingsgrunner kan likevel inntekt fra videreforedling som i utgangspunktet faller utenfor nevnte definisjon av jord- og hagebruk, inngå i jordbruksfradraget når omsetningen ikke overstiger 30 000 kroner.

I Innst. 251 S (2016–2017), Innstilling fra næringskomiteen om Endring og omstilling – En fremtidsrettet jordbruksproduksjon, er lokalmat omhandlet i punkt 8.1. Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Høyre og Fremskrittspartiet, gir her uttrykk for at en «mener det bør utredes om gårdsbruk som foredler egne råvarer kan sikres retten til å benytte jordbruksfradraget på samme måte som tradisjonelt jordbruk».

Et annet flertall i komiteen, medlemmene fra Høyre, Fremskrittspartiet, Kristelig Folkeparti og Venstre, viser i samme punkt i innstillingen:

«til en betydelig vekst i salg av lokalmat de senere år. Fortsetter veksten i samme tempo, vil omsetningen nå 10 mrd. kroner i god tid før 2025. Dette viser at regjeringen følger opp målsettingen som er nedfelt i Meld. St. 31 (2014–2015) Garden som ressurs – marknaden som mål. Dette flertallet viser til at regjeringen satser målrettet på vekst i alternativ næringsutvikling, herunder lokalmat, gjennom utviklingsprogrammet landbruks- og reindriftsbasert vekst og verdiskaping. Økonomisk har utviklingsprogrammet blitt styrket betydelig under denne regjeringen, som med det har bidratt

ytterligere til den positive utviklingen for lokalmat og drikke».

I Meld. St. 11 (2016–2017) *Endring og utvikling – En fremtidsrettet jordbruksproduksjon* er det under punkt 4.16 Vekst og gründerskap innen andre landbruksbaserte næringer opplyst at det for 2017 er bevilget nærmere 100 mill. kroner til Utviklingsprogrammet for landbruks- og reindriftsbasert vekst og verdiskaping, og nærmere 575 mill. kroner til investerings- og bedriftsutviklingsmidler i landbruket (IBU-midler). Som flertallet i komiteen viser til, har Utviklingsprogrammet for landbruks- og reindriftsbasert vekst og verdiskaping blitt økt betydelig de siste årene. I budsjettet for 2018 ble Utviklingsprogrammet økt med 12,5 mill. kroner og IBU-midlene økt med 60 mill. kroner sammenlignet med budsjettet for 2017. Det ble også avsatt 33 mill. kroner ekstra til investering og bedriftsutvikling for 2017. Det foreligger med andre ord ordninger på utgiftssiden i budsjettet som åpner for støtte til videreforedling av egne råvarer på gårdsbruk, og disse ordningene har blitt utvidet de siste årene.

Departementet mener jordbruksfradraget ikke egner seg for støtte til foredling av råvarer fra eget gårdsbruk. Det er mange småprodusenter av bearbejdede matvarer som ikke selv har gård. Jordbruksfradrag for dem som foredler egne råvarer på egen gård, ville gi disse produsentene bedre rammebetingelser enn andre produsenter av tilsvarende produkter. Det vil også være slik at gårdsmat i mange tilfeller har ingredienser som ikke stammer fra gården. Det er vanskelig å etablere fornuftige grenser for hvor stor andel dette kan utgjøre samtidig som inntektene fra produktet skulle kvalifisere for jordbruksfradraget. Det er også krevende å forvalte slike skatteregler.

På denne bakgrunn ønsker regjeringen ikke å utrede nærmere en utvidelse av jordbruksfradraget til å omfatte foredlete varer fra eget gårdsbruk.

30 Evaluering av Skattefunn

Regjeringen har tidligere varslet at det gjennomføres en ekstern evaluering av Skattefunn-ordningen, blant annet som følge av krav i EUs statsstøtteregelverk. Samfunnsøkonomisk analyse AS, som ble tildelt oppdraget etter en offentlig anbudskonkurranse, overleverte evalueringen til Finansdepartementet 2. juli 2018.

Evalueringen konkluderer med at Skattefunn bidrar til å øke næringslivets investeringer i forskning og utvikling, og at dette gir mer nyskaping og økt produktivitet i næringslivet. Evalueringen har også sett på misbruk av Skattefunn, blant annet med utgangspunkt i kontroller utført av Skatteetaten. Rapporten slår fast at det skjer misbruk under ordningen, men vurderer at dette ikke

har et omfang som endrer anbefalingen om å videreføre Skattefunn.

Evalueringsrapporten gir flere konkrete anbefalinger til hvordan Skattefunn-ordningen kan forbedres. Regjeringen vil nå gjennomgå rapporten og anbefalingene og komme tilbake med eventuelle endringsforslag.

Skattefunn-ordningen er meldt inn til EFTAs overvåkningsorgan (ESA) etter gruppeunntaket for støtte til forskning og utvikling. EUs statsstøtteregelverk innebærer at ordninger som Skattefunn må evalueres. Evalueringen har fulgt en evalueringsplan som er godkjent av ESA, se ESAs beslutning 249/15/COL av 24. juni 2015, og rapporten er oversendt ESA.

31 Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning mv. – anmodningsvedtak nr. 1116 (2016–2017)

31.1 Bakgrunn

Stortinget fattet følgende vedtak i forbindelse med behandlingen av Meld. St. 2 (2016–2017) *Revidert nasjonalbudsjett 2017* og Innst. 401 S (2016–2017):

«Vedtak 1116

Stortinget ber regjeringen gjennomgå ordningen med skattefradrag for vitenskapelig forskning og komme tilbake til Stortinget med forslag til eventuelle endringer. Evalueringen skal vurdere en endring av dagens praktisering av regelverket, en fjerning av kravet til statlig styrerepresentant, en ny ordning tilpasset EØS-regelverk eller om kravet til statlig styrerepresentant kan oppfylles enklere.»

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

31.2 Gjeldende rett

Etter skatteloven § 6-42 gis det, innenfor visse rammer, fradrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring. I Skattedirektoratets Skatte-ABC er det for en periode lagt til grunn at ikke-statlige gavemottakere oppfyller kravet dersom staten oppnevner en styrerepresentant til institusjonen.

31.3 Departementets vurderinger

I samsvar med avtalen mellom Høyre, Fremskrittspartiet, Venstre og Kristelig folkeparti om

Revidert nasjonalbudsjett 2017 fattet Stortinget 21. juni 2017 følgende anmodningsvedtak:

«Vedtak 1116

Stortinget ber regjeringen gjennomgå ordningen med skattefradrag for vitenskapelig forskning og komme tilbake til Stortinget med forslag til eventuelle endringer. Evalueringen skal vurdere en endring av dagens praktisering av regelverket, en fjerning av kravet til statlig styrerepresentant, en ny ordning tilpasset EØS-regelverk eller om kravet til statlig styrerepresentant kan oppfylles enklere.»

Den mest konkrete problemstillingen i anmodningsvedtaket er knyttet til dagens praktisering av regelverket med krav om at det oppnevnes en statlig styrerepresentant. Spørsmålet er om den statlige medvirkningen kan ivaretas på annen måte. Skattedirektoratet har foretatt en rettslig vurdering av Skatteetatens praktisering av kravet om statlig medvirkning. Etter en gjennomgang har direktoratet kommet til at kravet om statlig medvirkning også kan anses oppfylt i tilfeller der staten medvirker på annen måte enn gjennom en statlig styrerepresentant, dersom medvirkningen gir mulighet for tilstrekkelig kontroll med bruken av tilskuddene. Direktoratet har også konkludert med at for private universiteter og høyskoler som er uten statlig styrerepresentant, men som er akkreditert i henhold til universitets- og høyskoleloven, vil kravet om statlig medvirkning anses oppfylt fra og med inntektsåret 2018.

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom denne vurderingen.

32 Finansskatt – anmodningsvedtak nr. 867 (2017–2018)

32.1 Bakgrunn

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak i forbindelse med behandlingen av Dok. 8: 190 S (2017–2018) og Innst. 365 S (2017–2018):

«Vedtak 867

Stortinget ber regjeringa vurdere om utvida grunnlag for meirverdiavgift på finansielle tenester og avgift på margininntekter er ein modell som det framleis bør jobbast med å innføre eller ikkje. Vidare ber Stortinget regjeringa om å gi ei vurdering av forslaget om forhøgd selskapsskatt som vert betalt inn i terminar. Stortinget ber regjeringa komme attende til Stortinget med omtale av dette på eigna måte, seinast i statsbudsjettet for 2019.

Vedtak 868

Stortinget ber regjeringa komme attende til Stortinget på eigna måte, seinast i samband med statsbudsjettet for 2020, med framlegg om ei provenynøytral omlegging av finansskatten og der forhøgd arbeidsgivaravgift vert fjerna.»

Departementet vil i det følgende behandle anmodningsvedtak 867 og også gi en foreløpig omtale knyttet til vedtak 868. Anmodningsvedtak 867 anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

32.2 Gjeldende rett

Finansskatt er en skatt på finansiell aktivitet og består av to elementer. Det ene er en ekstra skatt på lønn fastsatt til 5 pst. av grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2 a og stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2018. Det andre elementet er videreføring av skattesats på selskapsoverskuddet (grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt) på 2016-nivå for finanssektoren på 25 pst. Satsen for denne sektoren er i 2018 to prosentenheter over satsen i øvrige sektorer, jf. Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2018 § 3-3 annet ledd. Med regjeringens forslag til skatteopplegg for 2019, reduseres

skattesatsen på alminnelig inntekt fra 23 til 22 pst., mens finansskattepliktige virksomheter fortsatt vil ha en skattesats på alminnelig inntekt på 25 pst., se punkt 3.3.

Finansskatten ilegges virksomheter som driver finansiell aktivitet, slik det er definert i stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2018. Det er enkelte unntak for plikten til å svare finansskatt, blant annet hvis virksomheten bare i liten grad utøver finansiell aktivitet.

Innbetaling av finansskatt på overskudd foregår i dag etter de alminnelige reglene for innbetaling av selskapsskatt. Reglene for rapportering og innbetaling av arbeidsgiveravgift er gitt tilsvarende anvendelse for lønnskatten. Dette innebærer at finansskatt på lønn innbetales løpende gjennom inntektsåret i to-måneders terminer. Finansskatten som beregnes ut fra overskuddet, innbetales i fastsettingsåret (året etter inntektsåret), sammen med virksomhetenes øvrige inntektsskatt.

32.3 Bakgrunn for innføring av finansskatt

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 3-6. Unntaket omfatter i hovedsak kjerneområdene innenfor bank, forsikring og verdipapirhandel. Det er ikke de finansielle virksomhetene i seg selv som er unntatt, men omsetning av finansielle tjenester, som typisk ytes av slike virksomheter. Mange virksomheter i finanssektoren leverer også tjenester som er avgiftspliktige og har dermed omsetning som både er avgiftspliktig og unntatt fra avgiftsplikt (delt virksomhet).

Det norske merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester er i stor grad bygget opp på samme måte som tilsvarende unntak i EU, selv om EUs merverdiavgiftsdirektiv ikke er bindende for Norge. De fleste land utenfor EU har også et generelt unntak fra merverdiavgift for finansielle tjenester.

Bakgrunnen for dette unntaket er at merverdiavgiften beregnes av vederlaget for den enkelte

transaksjon. Det er teknisk og administrativt krevende å identifisere vederlaget for enkelte finansielle transaksjoner, særlig for vederlag i form av marginer på renter, valuta mv. Finansdepartementet har tidligere vurdert muligheten for å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte finansielle tjenester, jf. blant annet Prop. 1 LS (2013–2014), kapittel 23. For rentemarginer og andre marginbaserte tjenester la departementet til grunn at ordinær merverdiavgift vanskelig kan innføres.

Merverdiavgiftsunntaket for finansielle tjenester innebærer at merverdiavgiften utgjør en kostnad i finansiell tjenesteproduksjon. Finansielle virksomheter får ikke fradrag for inngående merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsatsen. Det gjør at anskaffelser av varer og tjenester blir mer kostbart i finanssektoren, noe som blant annet gir insentiver til egenproduksjon av enkelte tjenester. Finansielle tjenester blir dessuten dyrere for avgiftspliktige kunder, som ville hatt fradragsrett for inngående merverdiavgift om finansielle tjenester var omfattet av merverdiavgift. Samtidig blir finansielle tjenester rimeligere for ordinære forbrukere (kunder som ikke er merverdiavgiftspliktige), fordi tjenesten ikke ilegges merverdiavgift.

Det er uheldig at finansielle tjenester er i en slik særstilling. Merverdiavgift er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det lagt vekt på at avgiften skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter. Unntaket for merverdiavgift i finanssektoren bryter med det nøytralitetsprinsipp som merverdiavgiftsloven bygger på og medfører for lavt forbruk av finansielle tjenester hos avgiftspliktige kunder og for høyt forbruk hos ordinære forbrukere. Det er grunn til å anta at unntaket samlet sett bidrar til å vri ressurser og forbruk i retning av finanssektoren på bekostning av andre deler av økonomien.

Etter finanskrisen ble det bred debatt internasjonalt om beskatning av finanssektoren, og det ble tatt til orde for å utrede en form for aktivitetsskatt på deler av finansinstitusjonenes overskudd og lønnsutbetalinger som et virkemiddel for å beskatte merverdien som skapes i sektoren. I Prop. 1 LS (2011–2012), kapittel 4, varslet departementet at det ville utrede mulige utforminger av en aktivitetsskatt for finanssektoren. I proposisjonen ble det pekt på to hovedmetoder for å utforme en slik skatt som alternativ til merverdiavgift i finanssektoren: addisjonsmetoden og subtraksjonsmetoden.

Etter addisjonsmetoden ville skattegrunnlaget være summen av lønn og overskudd, som samlet utgjør merverdien som skapes i en virksomhet. Subtraksjonsmetoden innebærer at merverdien i en virksomhet beregnes ut fra differansen mellom inntekt og vare- og tjenesteinnsats. Metoden forutsetter at det etableres et nytt skattegrunnlag i form av et nytt inntektsbegrep. I Prop. 1 LS (2012–2013) ble det vist til at arbeidet med en aktivitetsskatt med egenskaper som er mest mulig lik merverdiavgiften, vil være krevende og gi faglige og praktiske utfordringer.

I Prop. 1 LS (2013–2014) ble det lagt til grunn at den beste løsningen ville være å ilegge ordinær merverdiavgift på aktivitet som teknisk sett kan inkluderes i det ordinære merverdiavgiftssystemet, samtidig som det innføres en egen avgift på marginbaserte tjenester. Det ble presentert en skisse til hvordan en avgift på margininntekter kunne gjennomføres. Videre ble det pekt på at muligheten for å ilegge merverdiavgift på skadeforsikring burde utredes.

Skatteutvalget (NOU 2014: 13) pekte i sin utredning på de uheldige økonomiske virkningene av merverdiavgiftsunntaket i finansiell sektor og anbefalte en finansskatt på linje med skissen presentert i Prop. 1 LS (2013–2014). I Meld. St. 4 (2015–2016) (skattemeldingen) støttet regjeringen skatteutvalgets forslag og varslet at den ville komme tilbake med nærmere forslag til beskatning av finansielle tjenester. Departementet påpekte at en avgift på margininntekter ville være en internasjonal nyvinning og at utformingen av avgiftsgrunnlaget ville være et krevende arbeid. Om utredningen viste at en slik nøytral avgift ville bli for komplisert, ville departementet eventuelt foreslå en enklere variant.

I forbindelse med behandlingen av skattemeldingen i 2016 traff Stortinget følgende vedtak «*Det innføres en finansskatt fra 2017. Dette er en skatt på merverdien i finansiell tjenesteyting, og sees i lys av at sektoren er unntatt fra merverdiavgift*», jf. Innst. 273 S (2015–2016). Forslag om finansskatt ble deretter fremmet i Prop. 1 LS (2016–2017), vedtatt og satt i kraft fra og med inntektsåret 2017. Det fremgår av proposisjonen at finansskatten ideelt sett burde vært utformet slik at den ivaretar alle merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper. For å få på plass en finansskatt til 2017 i tråd med Stortingets vedtak ble det foreslått en enklere form for finansskatt som bygget på eksisterende skattegrunnlag, utformet som en skatt på lønnsgrunnlaget i finanssektoren i tillegg til en videreføring av en skattesats på overskuddet i sektoren på 2016-nivå (jf. punkt 1.2). På den måten skattleg-

ges de to elementene som utgjør merverdien som skapes i næringen, etter addisjonsmetoden.

Provenyet fra finansskatten for 2018 anslås til om lag 3,4 mrd. kroner påløpt. Verdien av merverdiavgiftsunntaket i finanssektoren er anslått til om lag 9,7 mrd. kroner, og finansskatten er således på et moderat nivå.

32.4 Departementets vurderinger

32.4.1 Avgift på margininntekter

I anmodningsvedtak 867 bes regjeringen vurdere om utvidet grunnlag for merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter er en modell det fortsatt bør jobbes med å innføre. Regjeringen legger ikke opp til videre utredning av denne modellen. Det har tidligere vært fremhevet at utvidelse av merverdiavgiftsgrunnlaget der det er mulig, kombinert med en avgift på margininntekter som har nøytralitetsegenskapene til merverdiavgiften, ville gi en mer nøytral og effektiv beskatning. Utforming av en avgift på margininntekter ville kreve grundig utredning. Det er lite trolig at det lar seg gjøre å utforme en praktikabel modell for en avgift på margininntekter som i tilstrekkelig grad ivaretar merverdiavgiftens nøytralitetsegenskaper. Departementet kjenner ikke til noen land som har merverdiavgift eller tilsvarende avgift generelt på finansielle tjenester.

Anmodningsvedtak 868 innebærer at regjeringen skal fremme forslag til ny innretning av finansskatten innen 2020. En avgift på margininntekter med merverdiens nøytralitetsegenskaper vil etter departementets vurdering ikke kunne utredes tilstrekkelig til at et forslag kan fremmes i 2020-budsjettet. Selv med et lengre tidsperspektiv vil det være så stor usikkerhet knyttet til et slikt forslag at en ikke ser det som hensiktsmessig med videre utredning av en generell merverdiavgiftsplikt kombinert med en avgift på margininntekter i finansiell sektor.

32.4.2 Ren overskuddsskatt betalt i terminer

I anmodningsvedtak 867 ber Stortinget om en vurdering av forslaget om en forhøyet selskapsskatt som betales i terminer. Forslaget innebærer en omlegging der finansskatt på lønn avvikles og finansskatt på overskudd økes. Forslaget innebærer videre, i tillegg til en endring av skattegrunnlaget, en særskilt betalingsordning for den forhøyede selskapsskatten. Modellen har blitt lansert av Finans Norge og Finansforbundet, jf. Dok. 8: 190 S (2017–2018).

Ren overskuddsskatt

Finansskatt kun på overskudd vil gi et vesentlig smalere skattegrunnlag. Det strider mot et av de grunnleggende prinsippene bak de siste tiårs skattereformer. Utgangspunktet for finansskatten er at det er merverdien i finanssektoren som skal danne grunnlaget for skatten. Dette har vært en forutsetning helt tilbake til finanskriseutvalgets utredning (NOU 2011: 1 *Bedre rustet mot finanskrise*), og ligger også til grunn for Stortingets vedtak om en skattereform for omstilling og vekst, jf. Innst. 273 S (2015–2016). En løsning med finansskatt kun på overskudd vil ikke oppfylle grunnkravet om at det er merverdien i finansiell tjenesteyting som skal skattlegges. Dersom finansskatt på lønn skal avvikles, vil bare deler av merverdien som skapes i næringen, bli skattlagt.

En finansskatt kun på overskudd vil i tillegg svekke nøytralitetsegenskaper ved finansskatten ytterligere. Finansforetakenes tilpasning vil da i større grad påvirkes av finansskatten, noe som innebærer et effektivitetstap for samfunnet. Manglende nøytralitetsegenskaper i dagens finansskatt tilsier at den ilegges med en moderat sats. En omlegging av finansskatten til en ren overskuddsskatt, vil gjøre det nødvendig å øke skattesatsen betydelig for å opprettholde provenyet. Økt sats vil også gjøre det mindre lønnsomt å investere i finansielle virksomheter og øke risikoen for uønskede tilpasninger for eksempel gjennom overskuddsflytting. Det svenske utvalget som utredet finansskatt, anbefalte ikke å legge finansskatt på overskudd, se SOU 2016:76. Utvalget la stor vekt på utfordringene med overskuddsflytting og tilpasning dersom en legger en særskilt høy overskuddsskatt på finansnæringen.

Regjeringen vil etter en samlet vurdering fraråde en løsning der hele finansskatten legges på overskudd.

Innbetaling i terminer

I anmodningsvedtak 867 vises det til at finansskatt på overskudd skal betales som en forskuddsvis terminskatt. Formålet med forskuddsbetalingen er å unngå et ettårig bokført provenytap som oppstår ved overgangen fra finansskatt på lønn. Det midlertidige provenytapet skyldes at finansskatt på lønn hovedsakelig betales gjennom inntektsåret, mens finansskatt på overskudd betales etterskuddsvis, det vil si året etter inntektsåret.

En særskilt ordning for innbetaling av finansskatt i terminer vil kreve at det utvikles nye tekniske løsninger i Skatteetaten. En slik ordning

krever også at det innføres særlige regler, som vil bryte med dagens regelverksstruktur for betaling og renteberegning. Det vil være kompliserende både for Skatteetaten og for skattyterne å måtte forholde seg til forskjellige innbetalingsløsninger. Det eneste argumentet for å innføre en løsning med terminskatt antas å være at det gjør det mulig å opprettholde innbetalt (bokført) proveny fra finansskatten det første året uten lønnskatt. Departementet vil sterkt frarå at det innføres en komplisert og administrativt krevende særordning, som dessuten er varig, for å bøte på en slik overgangseffekt. Departementet ønsker derfor ikke å gå videre med en løsning som innebærer at finansskatt på overskudd skal innbetales i terminer.

32.4.3 Ny finansskatt på merverdien i finansnæringen

Et alternativ til dagens finansskatt vil være en endring av skatten slik at den i større grad beregnes med utgangspunkt i overskuddselementet. I en alternativ løsning til dagens finansskatt kan merverdien fra arbeidskraft og kapital slås sammen til ett felles skattegrunnlag med én skattesats. I en slik modell vil grunnlaget for finansskatten være summen av lønnskostnader og skattepliktig overskudd.

Et felles skattegrunnlag vil tydeliggjøre finansskatten som en skatt på merverdien i næringen, på samme måte som merverdiavgift er en avgift på merverdien i andre næringer. Finansskatten vil på den måten ikke lenger fremstå som to separate skatter på henholdsvis lønn og overskudd.

En finansskatt med felles skattegrunnlag for merverdien som skapes i næringen, vil nødvendigvis ha likheter med dagens finansskatt, siden merverdien som skapes av arbeidsinnsatsen, vil inngå i grunnlaget for å fange opp hele merverdien. En ny modell med et felles skattegrunnlag og én sats vil imidlertid oppfylle Stortingets vedtak fra 2016 om å innføre en «skatt på merverdien i finansiell tjenesteyting». Det vil også oppfylle vedtak 868 om at «forhøgd arbeidsgivaravgift vert fjerna».

En ny finansskatt med et felles skattegrunnlag og felles skattesats for merverdien vil gi samme påløpt proveny som dagens finansskatt dersom skattesatsen ligger noe under satsen på finansskatt på lønn (5 pst.) og noe over differansen mellom skattesatsen på finansskatt på overskudd og den generelle satsen på alminnelig inntekt (2 prosentenheter i 2018). Løsningen vil derfor innebære at beskatningen av merverdien som skapes

av kapitalinnsatsen vil utgjøre en større andel av finansskatten enn i dag, i tråd med finanskomiteens merknader i Innst. 365 S (2017–2018) og det som ble varslet utredet i Jeløya-plattformen.

Regjeringen foreslår å utrede en ny modell for finansskatt som skissert ovenfor og vil komme tilbake til dette i forbindelse med statsbudsjettet for 2020. I den forbindelse vil regjeringen også følge opp varslede tiltak mot tilpasninger ved fellesregistrering av konsernforetak, jf. omtale i Prop. 1 LS (2017–2018) og høringsnotat 20. mars 2018 om finansskatt i fellesregistrerte virksomheter. Departementet vil også gå i dialog med ESA for å avklare eventuelle EØS-rettslige problemstillinger knyttet til en ny løsning for finansskatt.

Overgangen fra dagens finansskatt til en slik ny modell kan gjennomføres på flere måter. Departementet vil komme tilbake til hvordan dette kan gjennomføres i praksis.

32.4.4 Merverdiavgift på skadeforsikring

For skadeforsikring, som er basert på innbetaling av en forsikringspremie, ligger forholdene bedre til rette for innføring av merverdiavgift enn for marginbaserte tjenester. Av andre land har for eksempel både Australia og New Zealand merverdiavgift på skadeforsikring. Ingen land i EØS-området ilegger merverdiavgift på skadeforsikring.

I skissen til merverdiavgift på finansielle tjenester og avgift på margininntekter som ble presentert i Prop. 1 LS (2013–2014), og som Stortingets finanskomité viser til i Innst. 365 S (2017–2018), ble det anbefalt å innlemme skadeforsikring i merverdiavgiften. Skatteutvalget ga også denne anbefalingen. Regjeringen støttet forslaget om å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å inkludere finansielle tjenester som ytes mot konkrete vederlag, og regjeringen skrev i Skattemeldingen at den tok sikte på å fremme forslag om dette i kommende budsjetter.

Merverdiavgift på skadeforsikring vil kunne følge det alminnelige regelverket for beregning av utgående merverdiavgift på selskapenes omsetning av forsikringspremier og fradragsrett for inngående merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats. Det vil være nødvendig med særskilte regler for fradragsrett ved erstatningsutbetalinger. Dette skyldes at merverdien som skal beskattes i forsikringsselskapene, vil være differansen mellom premieinntekter på den ene siden og vare- og tjenesteinnsats i tillegg til erstatningsutbetalinger på den andre siden.

Dersom merverdiavgift på skadeforsikring innføres, bør dagens finansskatt avvikles for

denne virksomheten. Det vil gi en mer nøytral og effektiv beskatning av denne delen av næringen.

Merverdiavgiftsplikt for skadeforsikrings-tjenester vil kunne påvirke premiene ulikt i ulike deler av markedet. Virkningene vil avhenge av hvordan forsikringsselskapene tilpasser seg avgiftsomleggingen. Departementet påpeker at innføring av merverdiavgift på 25 pst. på skadeforsikring ikke vil føre til en tilsvarende premieøkning på 25 pst. Det skyldes at forsikringsselskapene, i motsetning til i dag, vil få fradrag for merverdiavgift på erstatningsutbetalinger og inngående merverdiavgift på vare- og tjenesteinnsats i produksjonen. I tillegg vil dagens finansskatt avvikles for skadeforsikringsselskapene, noe som også trekker i retning av lavere forsikringspremier. Nettoeffekten anslås å bli noe økt beskatning av forsikringstjenester til forbruker. For avgiftspliktige virksomheter som kan fradragføre merverdiavgiften på forsikringspremier, vil forsikringspremiene etter fradrag for inngående merverdiavgift kunne bli noe redusert. Hvor mye premiene endres avhenger blant annet av tilbuds- og etterspørselsforhold i de ulike delene av forsikringsbransjen og av konkurransen mellom forsikringsselskapene.

Forsikringsselskaper som bare eksporterer eller yter tjenester til avgiftspliktige næringsdrivende, vil komme særlig gunstig ut av å innlemmes i merverdiavgiftssystemet. Dette er gruppen selskap som i størst grad påvirkes negativt av skjevhetene i dagens beskatningsform. Å erstatte dagens finansskatt på skadeforsikringsselskaper med merverdiavgift på skadeforsikring vil styrke konkurranseevnen til norske skadeforsikringsselskaper, både i det norske forsikringsmarkedet og i de europeiske forsikringsmarkedene. Dette skyldes at dagens finansskatt, som utelukkende illegges norske selskaper, erstattes med en merverdiavgift som likebehandler norske og utenlandske selskaper som omsetter skadeforsikring her i landet. Norske skadeforsikringsselskaper vil få fradragsrett for inngående merverdiavgift på varer og tjenester brukt i produksjon av skadeforsikringstjenester også ved omsetning av slike tjenester ut av landet.

Merverdiavgift på skadeforsikring kan være fornuftig uavhengig av hva slags finansskatt som pålegges andre deler av finansnæringen. Regjeringen ønsker derfor å utrede nærmere konsekvensene av å utvide merverdiavgiftsgrunnlaget til å omfatte skadeforsikring.

33 Avskrivninger for boliger i næring – anmodningsvedtak nr. 38 (2017–2018)

33.1 Bakgrunn

I forbindelse med behandlingen av Prop. 1 S (2017–2018) *Statsbudsjettet 2018*, jf. Innst. 2 S (2017–2018), fattet Stortinget 4. desember 2017 følgende anmodningsvedtak nr. 38:

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2019 om å vurdere å utvide avskrivningsreglene for næringsutleie til også å omfatte profesjonell boligutleie.»

Departementet har vurdert forslag om å gi adgang til skattemessige avskrivninger av boligbygg og fraråder dette. Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

33.2 Om avskrivningssystemet

Systemet for skattemessige avskrivninger ble grundig gjennomgått av Skatteutvalget, se NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi*, kapittel 10. For å redusere vridningene i selskapskatten mente Skatteutvalget at det er viktig at de skattemessige avskrivningene i størst mulig grad avspeiler det økonomiske verdifallet til driftsmidlene. Dette har vært et grunnleggende prinsipp i det norske skattesystemet siden skattereformen i 1992. Avskrivningssatser som avviker fra økonomisk verdifall, fører til vridninger i investeringene. Riktige avskrivningssatser motvirker at det bygges opp skattekreditter av betydning og sikrer at skattepliktige får fradrag for det faktiske verdifallet.

Utvalget pekte på at enkelte land benytter avskrivningssatsene til å redusere effektene av høye nominelle skattesatser eller til å stimulere visse investeringsformer. Etter utvalgets vurdering er dette svært uheldig. Utvalget foretok også en grundig gjennomgang av avskrivningssatser og gruppering av driftsmidler i avskrivningssystemet. Vurderingene tok utgangspunkt i SSB-studien *Verdifall på driftsmidler*, utført på oppdrag fra utvalget, samt internasjonale studier av økono-

misk verdifall og tidligere gjennomganger foretatt av tidligere utvalg og av Finansdepartementet. Gjennomgangen viste at det i stor grad er samsvar mellom skattemessige avskrivningssatser og økonomisk verdifall. Utvalget anbefalte imidlertid at avskrivningssatser ble justert ned for visse driftsmidler, ettersom sammenstilt informasjon indikerte at gjeldende satser ikke samsvarte med økonomisk verdifall.

I skattemeldingen har regjeringen vurdert avskrivningssystemet basert på Skatteutvalgets utredning, se Meld. St. 4 (2015–2016) *Bedre skatt*, kapittel 10. Regjeringen konkluderte, i likhet med Skatteutvalget, at skattemessige avskrivninger bør samsvare med faktisk økonomisk verdifall. Å favorisere utvalgte næringer eller driftsmidler gjennom høye avskrivningssatser vil skape vridninger mot mindre lønnsomme investeringer. Det vil redusere den samlede avkastningen av investeringene og redusere vekstevnen i økonomien. Videre taler hensyn til enkelhet og forutsigbarhet imot å splitte opp saldogrupper for å tilgodese spesifikke driftsmidler med særskilt høy avskrivningssats. Flere avgrensninger mellom driftsmidler gjør systemet mer komplisert og krevende å håndtere både for skattyter og skattemyndighetene.

Departementet støttet de fleste av utvalgets forslag om endrede avskrivningssatser og fremmet forslagene i skattemeldingen. Under Stortingets behandling av skattemeldingen ga et bredt flertall av partiene støtte til prinsippet om at skattemessige avskrivninger skal samsvare med økonomisk verdifall, se Innst. 273 S (2015–2016).

33.3 Avskrivninger av boligbygg

Bygninger som brukes i økonomisk aktivitet, kan som hovedregel avskrives. Bygninger som brukes til boligformål, enten av eieren selv eller ved utleie til andre, er i praksis unntatt. Bakgrunnen for regelen er at verdiforringelsen av boliger anses som liten ved forsvarlig vedlikehold. Kostnader til vedlikehold kan fradragsføres direkte hvis inntekt

fra boligen er skattepliktig. Grensen mot direkte fradrag går mellom forsvarlig vedlikehold og påkostninger. Vedlikehold er kostnader som bringer boligen tilbake til den stand den tidligere har vært i. Påkostninger er kostnader til arbeid som ikke er vedlikehold, og som for eksempel kan gi boligen en høyere standard enn den tidligere har vært i. Påkostninger skal legges til inngangsverdien og kommer derfor ikke til direkte fradrag. Adgangen til å fradragsføre vedlikeholdskostnader er nokså vid og omfatter i en viss utstrekning også modernisering. Det er i praksis godtatt at det foreligger vedlikehold av en bolig der man benytter dagens byggemetoder.

Boliger som brukes til korttidsutleie, med stadig skifte av leieboere, for eksempel hoteller, losjehus, asyl- og flyktningmottak, kan avskrives. Disse avskrives i saldogruppe h med 4 pst. årlig. Forretningsbygg, det vil si bygg som brukes til kontorer, salgsvirksomhet og annen tjenesteyting, avskrives etter gjeldende rett med 2 pst. årlig.

I Sverige kan boligbygg som benyttes til næringsformål, avskrives lineært over 50 år, det vil si med 2 pst. av anskaffelseskostnaden årlig. Riksdagen har med virkning fra 2019 innført en ekstra avskrivningssats for boligbygg på ytterligere 2 pst. årlig de første seks årene etter at bygningen er ferdigstilt, se Prop. 2017/18:245 kapittel 11. Begrunnelsen for forslaget er å skape bedre samsvar mellom økonomisk verdifall og skattemessige avskrivninger. Forslaget bør også sees i lys av nye regler om en generell begrensning av rentefradrag i selskapssektoren, som antas å ha særlig virkning for eiendomsbransjen.

I Danmark gis det ikke skattemessige avskrivninger for boligbygninger, jf. *Afskrivningsloven* Kap. 3, § 14.

33.4 Departementets vurderinger

Regjeringen er bedt om å vurdere «å utvide avskrivningsreglene for næringsutleie til også å omfatte profesjonell boligutleie». Departementet tolker forslaget som skisseres i vedtaket til å innebære at investeringer i boliger skal kunne avskrives etter de samme reglene som gjelder for eksempel for næringsbygg eller hoteller og losjehus mv., og føres på saldo og avskrives årlig med inntil henholdsvis 2 og 4 pst. Ut fra ordlyden, skal retten til avskrivninger etter forslaget ikke gis alle skattytere som driver virksomhet, men til de skattytere som driver «profesjonell boligutleie».

Forslag om å åpne for skattemessige avskrivninger har i ulike sammenhenger blitt begrunnet

ut fra boligpolitiske hensyn, herunder øke tilbudet av utleieboliger og å gi bedre vilkår for fremvekst av profesjonelle tilbydere av utleieboliger. Departementet viser til prinsippet om at skattemessige avskrivninger bør samsvare med økonomisk verdifall. Avskrivningssystemet er lite egnet for å oppnå sektorpolitiske målsetninger, for eksempel innen boligpolitikken. Da vil som regel andre, mer målrettede virkemidler være bedre egnet.

Dersom det skal åpnes for skattemessige avskrivninger av boliger, bør begrunnelsen være at boligbygg, selv med normalt vedlikehold, har et ikke uvesentlig verdifall over tid. Departementet viser til at kostnader til vedlikehold kan fradragsføres direkte når inntekt fra boligen er skattepliktig. Hvorvidt det bør gis skattemessige avskrivninger for boligbygninger, avhenger derfor av det økonomiske verdifallet som oppstår netto etter nødvendig vedlikehold.

SSB har analysert depresieringen på boliginvesteringer i rapporten *Avskrivninger på boliger*, SSB-rapport 2017/20. Rapporten måler «nettokapitalslitsraten» på boliginvesteringer til å ligge i intervallet 0,1 til 0,9 pst. per år. Dette er et anslag på det årlige verdifallet av bygningsmassen utover verdifall som motvirkes gjennom investeringer i renovering og modernisering. Forskerne bak studien viser til at datamaterialet som er benyttet, har en del svakheter. Blant annet har en ikke kunnet skille mellom tomte- og bygningsverdi, og tall for utgifter til vedlikehold mv. på eiendommer har ikke vært tilgjengelig i forbindelse med analysen.

Departementet viser til usikkerheten i analysen, som tilsier at resultatene bør tolkes med noe varsomhet. Rapporten gir etter departementets vurdering ikke tilstrekkelig grunnlag til å konkludere med at boligbygg har et verdifall som tilsier skattemessige avskrivninger.

Departementet viser til at både Aarbakkeutvalget (NOU 1989: 14) og Skatteutvalget (NOU 2014: 13) har foretatt helhetlige gjennomganger av avskrivningssystemet. Utvalgene fant ikke grunnlag for å foreslå å åpne for skattemessige avskrivninger av boliger.

Stoltenberg I-regjeringen foretok en helhetlig gjennomgang av saldoavskrivningssystemet, hvor det ikke ble foreslått å åpne for avskrivninger av boligbygg, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001–2002), kapittel 3.

En innføring av regler for avskrivning på utleieboliger vil medføre en krevende overgang for eksisterende boliger som skal avskrives og føres på saldo. Det må etableres en skattemessig verdi for boligene som skal danne grunnlag for avskrivning, og de aktuelle boligene kan være

anskaffet langt tilbake i tid. For skattyter kan det være problematisk å finne et historisk grunnlag å foreta avskrivninger på. Det har sammenheng med at denne verdien ikke tidligere har hatt samme betydning for fastsettelse av skattepliktig inntekt, og at det for regnskapspliktige ikke er krav om oppbevaring av underlag til regnskaper i mer enn 5 år. Videre må boligverdien skilles fra tomteverdien. Kostprisen må dermed fordeles på disse elementene, hvis boliger skal være avskrivbare. I overgangen vil det være behov for regler for fastsettelse av en skattemessig verdi for boligene, og en form for verdsettelse der det ikke foreligger historiske data.

Det er videre uklart hva som menes med betegnelsen «profesjonell utleie» i anmodningsvedtaket. Det er ikke et uttrykk som brukes i skatteloven, og det innebærer en ny skillelinje. I avskrivningssystemet gjelder retten til avskrivninger likt for alle skattytere som driver virksomhet. Med andre ord avhenger ikke retten til, eller størrelsen på, avskrivningene av nærmere fastsatte kjennetegn ved skattyter. Å bryte med dette ved å innrømme avskrivninger for en nærmere definert gruppe, vil kunne gi opphav til forskjellsbehandling mellom «boligutleiere» og annet type virksomhet som eier boliger, for eksempel boligutviklere. Uansett hva en legger i uttrykket «profesjonell boligutleie» vil det forutsette en konkret vurdering av forhold ved den enkelte skattyter som ikke er enkelt for Skatteetaten å kontrollere og praktisere. Det vil være administrativt krevende og bryte med skattelovens system for avskrivninger, og det vil komplisere skattereglene.

Departementet har ikke grunnlag for å anslå provenyvirkningene av å innføre rett til avskrivninger av boligeiendommer, men legger til grunn at provenytapet for staten vil bli betydelig. Departementet trekker frem at eiendomsbransjen har en særlig utbredt organiseringsform der enkelt-eiendommer eies i aksjeselskap uten andre formål enn å eie eiendommen. Denne organiseringen kan føre til at skattyter unngår gevinstbeskatning av den samlede gevinsten på tomt og bygg i forbindelse med salg, ettersom aksjegevinsten nor-

malt vil være fritatt fra beskatning etter fritaksmetoden. SOU 2017:27 *Vissa frågor inom fastighets- och stämpelskatteområdet* finner at dette er en svært vanlig måte å omsette eiendom på i Sverige, og i utredningen antas det at hovedformålet med organiseringen er å unngå gevinstbeskatning. Å innføre beskatning av faktiske realiserede gevinster ved eiendomssalg gjennom selskap, som den svenske utredningen anbefaler, anslås å øke skattepliktige inntekter i eiendomsbransjen på kort sikt med 68 mrd. svenske kroner i året, som ville gitt økt selskapsskatt på 15 mrd. svenske kroner.

Departementet kjenner ikke tilsvarende analyser av den norske eiendomsbransjen, men anser det som sannsynlig at salg av eiendom i aksjeselskap også i Norge skaper betydelige skattekreditter. Organiseringsformen kan i prinsippet utsette skatt på verdistigning av eiendom for all fremtid. Å øke avskrivningssatser på boliger vil kunne gi opphav til svært langvarige skattekreditter, ettersom organiseringsformen muliggjør utsatt gevinstbeskatning.

Å åpne for avskrivninger av boligbygg er en regelendring med potensielt store konsekvenser. Dersom en ønsker å gå videre med forslaget, bør det utredes grundig og blant annet vurderes i sammenheng med andre relevante skattemessige forhold for eiendomsbransjen, herunder eventuelt manglende gevinstbeskatning. Et forslag om avskrivninger av boliger bør uansett ikke fremmes uten forutgående høring, og det bør derfor uansett ikke gjennomføres med virkning fra 2019.

Departementet mener at de negative virkningene av å innføre skattemessige avskrivninger for boliger, er potensielt betydelige. Det gjelder både de administrative virkningene og faren for en potensielt betydelig uthuling av selskapsskattegrunnlaget. Dersom det skal innføres avskrivninger for boliger burde det etter departementets vurdering ha foreligget et godt grunnlag for å fastslå at boligbygninger med normalt vedlikehold har verdifall av en viss størrelse. Departementet mener at gjeldene informasjon ikke gir grunnlag for å fastslå at det er en slik verdiforringelse. Etter en samlet vurdering fraråder departementet å innføre avskrivninger for boligbygninger.

34 Beskatning av multinasjonale selskap og selskap med digital inntjeningsplattform – anmodningsvedtak nr. 711, 712 og 713 (2017–2018)

Ved behandlingen av Dok 8:69 S (2017–2018) forslag fra stortingsrepresentant Une Bastholm om å utrede en norsk skatt for selskap med digitale inntektsmodeller – en «Google-skatt» – og tilhørende Innst. 164 S (2017–2018), fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak:

Vedtak nr. 711:

Stortinget ber regjeringen betydelig forsterke arbeidet med skattlegging av multinasjonale selskaper med liten fysisk tilstedeværelse blant annet gjennom aktivt arbeid i OECD samt støtte til arbeidet i G20, og vurdere mulige midlertidige modeller for skattlegging av selskaper med digital inntjeningsplattform, i tråd med intensjonen i Representantforslag 69 S (2017–2018).

Vedtak nr. 712:

Stortinget ber regjeringen komme tilbake til Stortinget på egnet måte, og senest innen høsten 2019, med en vurdering av hvordan Norge skal følge opp arbeidet som er gjort i OECD.

Vedtak nr. 713:

Stortinget ber regjeringen vurdere hvilke konsekvenser innføring av en omsetningsavgift tilsvarende den som er foreslått av EU-kommisjonen, vil ha for skattlegging av multinasjonale selskaper, norsk næringsliv og norsk eksportnæring.

Anmodningsvedtakene gjelder beskatning av selskap som driver virksomhet i flere land. I vedtakene vises det til arbeidet som pågår i regi av OECD og G20 om beskatning av selskap med digitale inntjeningsmodeller, og det pekes særlig på mulige midlertidige modeller for skattlegging av slike selskap. Det vises også til EU-kommisjonens forslag til en midlertidig omsetningsavgift.

Arbeidet i regi av OECD/G20 foregår gjennom en arbeidsgruppe i OECD (Task Force on

the Digital Economy) som arbeider med skattemessige utfordringer knyttet til digitaliseringen av økonomien. Gruppen la frem en foreløpig rapport, Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, i mars 2018. Gruppen skal legge frem en endelig rapport i 2020. Parallelt med arbeidet i OECD har EU-kommisjonen foreslått to direktiver med tiltak knyttet til beskatning av selskap med digitale inntektsmodeller.

Etter gjeldende internasjonale skatteregler er fysisk tilstedeværelse, enten ved selskapet selv eller ved mellommann, sentralt for å kunne skattlegge utenlandske selskap som har aktivitet i flere land. Det betyr at hvis et utenlandsk selskap selger varer og tjenester til forbrukere i Norge, og det skjer uten at selskapet er fysisk til stede her, vil ikke Norge ha beskatningsrett til inntekten fra slikt salg. For skatteformål anses den relevante økonomiske aktiviteten (verdiskapningen) som hovedregel å ha funnet sted andre steder enn i Norge. Dette vil normalt også være i tråd med de økonomiske realitetene, særlig for tradisjonell produksjonsvirksomhet.

Digitalisering av økonomien innebærer at selskap i økende grad kan betjene et marked uten nevneverdig fysisk tilstedeværelse der. Dette setter press på de internasjonale reglene om hvilke land som skal kunne beskatte inntekten. I den internasjonale debatten argumenterer flere for utvidet beskatningsrett for markedsstaten, ut fra det syn at det kan skje verdiskapning der (for skatteformål) selv om den fysiske tilstedeværelsen er liten. Særlig vises det til at brukermidvirkning, for eksempel gjennom utlevering av data eller aktiv tilstedeværelse på en digital løsning, kan utgjøre betydelige faktorer i verdiskapningen i digitale forretningsmodeller.

I OECD/G20s arbeid med skattemessige konsekvenser av økt digitalisering vurderes det om det bør gjøres endringer i reglene om fordeling av beskatningsrett mellom land, herunder om det bør lempes på kravet til fysisk tilstedeværelse, slik at økonomisk tilstedeværelse får større betyd-

ning. I tillegg til arbeidet med varige løsninger vurderes det også midlertidige løsninger. Det vurderes i den forbindelse en brutto avgift på omsetning av visse digitale tjenester.

Arbeidsgruppens foreløpige rapport, som ble lagt frem i mars, inneholder en analyse av verdiskapning i digitale forretningsmodeller. Det fremgår av rapporten at det er ulike syn på behovet for endringer i det internasjonale regelverket. Det er likevel enighet om at det er behov for å se videre på reglene for hvordan beskatningsrett fordeles mellom land. Målet er å komme frem til enighet om løsninger som kan presenteres i den endelige rapporten som skal legges frem i 2020.

I den foreløpige rapporten er også midlertidige løsninger i form av en omsetningsavgift på visse digitale tjenester vurdert. Det pekes på svakheter ved en slik avgift, og rapporten konkluderer med at det ikke er enighet mellom landene om behovet for midlertidige tiltak. Rapporten gir derfor ingen anbefaling om å innføre midlertidige tiltak. Den gir likevel en viss veiledning om hvordan en midlertidig omsetningsavgift bør utformes hvis det er aktuelt for enkeltland å innføre dette.

Europakommisjonen foreslo i mars to direktiver som skal styrke beskatningen i markedsstaten av multinasjonale selskaps salg av digitale tjenester i Europa. Det ene forslaget til direktiv innebærer at det lempes på kravet til fysisk tilstedeværelse. Etter forslaget får landene også beskatningsrett basert på digital tilstedeværelse. Selskapene anses å ha digital tilstedeværelse hvis salg, antall brukere eller antall online-kontrakter overstiger en viss størrelse. Direktivet vil, dersom det blir vedtatt, bare få betydning for beskatning av selskap hjemmehørende innenfor EU. Endring overfor selskap utenfor EU krever endringer i skatteavtalene med de enkelte landene utenfor EU. Det andre direktivet innebærer en kortsiktig

løsning med en midlertidig avgift på tre prosent av brutto omsetning av visse digitale tjenester.

Kommisjonens forslag til direktiver krever enstemmighet blant medlemslandene for å bli vedtatt. Flere medlemsland har uttrykt skepsis til forslagene. Det er derfor svært usikkert om de vil bli vedtatt.

Norge deltar aktivt i OECDs arbeid gjennom arbeidsgruppen som behandler skattemessige utfordringer knyttet til den digitaliserte økonomien. Regjeringen følger også utviklingen i EU. Det primære målet for regjeringen er å bidra til å finne omforente løsninger internasjonalt. Dette er viktig både for å sikre at nye tilpasningsmuligheter ikke oppstår, og at reelle investeringer og handel over landegrensene ikke påvirkes negativt. Regjeringen vil høsten 2019 komme tilbake med en oppdatering om det internasjonale arbeidet på dette området og hvordan dette følges opp fra regjeringens side. I den forbindelse vil også mulige midlertidige løsninger for beskatning av multinasjonale selskap med digitale inntektsmodeller bli vurdert.

I tillegg til å arbeide med å finne felles løsninger for endringer i det internasjonale skatteregelverket, er det viktig å fortsette med å styrke vårt nasjonale regelverk. Et kjennetegn ved den digitale økonomien er at mye av verdiskapingen gjerne er knyttet til immaterielle eiendeler. Et tiltak for å sikre beskatning av selskap der verdiskapningen i stor grad er knyttet til immaterielle eiendeler, kan derfor være å innføre kildeskatt på royaltybetalinger. Departementet varslet i Skattemeldingen (Meld. St. 4 (2015–2016)) at man tok sikte på å sende på høring et forslag om kildeskatt på royalty- og leiebetalinger. Departementet tar sikte på å sende ut et høringsnotat om kildeskatt på renter og royalty i 2018 og fremme lovforslag i 2019.

35 Avgiftsfritak for varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner – anmodningsvedtak nr. 869 (2017–2018)

35.1 Bakgrunn

Ved behandlingen av Dokument 8:205 S (2017–2018) og tilhørende Innst. 364 S (2017–2018) gjorde Stortinget 11. juni 2018 følgende anmodningsvedtak (vedtak nr. 869 (2017–2018)):

«Stortinget ber regjeringen utrede fjerning av avgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner og komme tilbake til Stortinget senest i forbindelse med statsbudsjettet for 2019.»

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

35.2 Gjeldende rett

Det skal ikke svares merverdiavgift, og eventuelle særavgifter og toll, ved forsendelser av varer fra utlandet med verdi under 350 kroner. Frakt- og forsikringskostnader skal medregnes i vareverdien. Disse forsendelsene er fritatt fra deklareringsplikten ved innførsel. Varer som eksporteres er avgiftsfrie i eksportlandet. Dette betyr at varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner kommer inn på markedet i Norge uten avgifter. Fritaket gjelder ikke alkoholholdige produkter og tobakksprodukter.

Hovedregelen er at innførsel av varer til Norge skal deklarerer. Dette er et sentralt prinsipp i tolloven og skyldes behovet for å ha kontroll med vareførselen inn og ut av landet, og for innkreving av blant annet merverdiavgiften. Staten oppkrever ingen gebyrer knyttet til tollekspedering. Det er likevel vanlig at transportørene som deklarerer varer på vegne av privatpersoner tar seg betalt for dette. Dette er betaling for en tjeneste på lik linje med at kunden må betale for transport og lagerhold.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet. Det er landet hvor forbrukeren er hjemmehørende som har beskatningsretten ved slik handel. Hvis destinasjonslan-

det ikke utnytter beskatningsretten, vil varene komme inn i dette landet helt uten særavgifter og merverdiavgift.

Kostnadene knyttet til tollekspedering avhenger i praksis blant annet av prisen på den importerte varen. En av de største speditørene i Norge krever om lag 340 kroner for å tollekspedere varer som følger de ordinære fortollingsprosedyrene. For å legge til rette for kostnadseffektiv innførsel, gis speditørene etter søknad til Tolletaten tillatelse til periodisk samlefortolling. Periodisk samlefortolling innebærer at transportøren kan deklare flere enkeltfortollinger over en gitt periode på én deklarasjon. Periodisk samlefortolling gjelder bare for varer med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner, og særavgiftsbelagte varer kan ikke fortolles via denne ordningen. Samme speditør som nevnt ovenfor krever om lag 160 kroner for å tollbehandle en vare med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner på vegne av mottakeren. Periodisk samlefortolling har bidratt til effektiv vareførsel inn til Norge av slike småsendinger. På den annen side har dette bidratt til at få og store aktører på det norske markedet har fått stor markedsrett.

Tolletaten har etablert en elektronisk og kostnadsfri løsning for egenfortolling slik at privatpersoner som importerer varer til Norge, kan deklare varene på egenhånd via en elektronisk portal. I slike tilfeller kan ikke transportøren kreve betalt for tollekspederingen. I praksis har det vist seg at transportørene i stedet krever et lagringsgebyr som er på omtrent samme beløp som gebyret for tollekspedering ville ha vært på dersom forbrukeren velger å deklare varene på egenhånd. Slik prissettingen foregår i dette markedet i dag, er det derfor ingenting å tjene på å deklare varene på egenhånd.

35.3 Regelverket i andre land

EU har et tilsvarende merverdiavgiftsfritak for småforsendelser som Norge. De enkelte medlemslandene kan likevel velge å ilegge merverdi-

avgiftsplikt fra første krone. Merverdiavgiftsfritaket i EU er vedtatt avviklet fra 2021. Et slikt vedtak om endringer av sekundærlovgivningen på området for indirekte skatt må fattes med enstemmighet. Det enstemmige vedtaket blant EUs 28 finansministere medfører at regelverket fra 2021 skal være harmonisert for alle EU-landene. De nye reglene i EU innebærer at en selger som driver virksomhet med salg av småsendinger til EU fra tredjeland – som Norge – må betale merverdiavgift fra første krone for varer som sendes til EU. Fra samme tidspunkt vil EU innføre forenklede fortollingsrutiner for å effektivisere denne handelen. De nærmere detaljer rundt dette er fremdeles ikke avklart. Grunnen til at iverksettelsestidspunktet er satt så langt frem i tid er at EU-landene må ha på plass IT-systemer som sikrer en effektiv varehandel samtidig som avgifter oppkreves fra første krone. I tillegg skal alle næringsdrivende ha tilstrekkelig tid til å innrette seg etter det nye regelverket.

Også i andre land enn EU arbeides det med nye løsninger som innebærer avgiftsoppkreving fra første krone. Australia har fra 1. juli 2018 innført toll- og avgiftsplikt fra første krone ved varesendelser inn til landet. Dette gjennomføres ved at selger eller plattformer med en samlet omsetning til australske forbrukere over en viss grense skal registrere seg i Australia og forhåndsdeklare varen før de sendes. Australske myndigheter utsteder en faktura for merverdiavgift som selger/plattform betaler før varen ankommer Australia. For å unngå at grensepasseringen blir vesentlig tyngre enn før innføringen av denne avgiftsplikten, skal toll- og avgiftsbehandlingen forenkles og gjøres før varen kommer til Australia. Australia er det første landet i OECD som har innført et slikt system. Det er derfor stor interesse i OECD for å følge utviklingen særlig i Australia, men også EUs regelverk. Departementet deltar aktivt i dette OECD-arbeidet.

35.4 Omfanget av avgiftsfri handel

Det foreligger ulike kilder som kan illustrere omfanget av netthandel. De er ikke spesifisert på avgiftsfri varehandel på nett under 350 kroner. Departementet har vist til noen av disse kildene nedenfor. De ulike kildene tar utgangspunkt i ulike data og måler ulike deler av handelen. Samtidig er det usikkerhet. Det er derfor vanskelig å fastslå nivået på omfanget av handel på nett i ulike segmenter. Inntrykket fra de ulike kildene er imidlertid at handel med varer som sendes

direkte til forbruker i Norge fra utenlandsk selger, er økende. Økningen skyldes særlig at det har blitt langt enklere for forbrukere å bestille varer over internett, særlig via store plattformer.

Tall fra Statistisk sentralbyrå (SSB) bekrefter dette bildet. Ifølge SSB handlet 46 pst. av befolkningen mellom 16 og 79 år på nettet fra utenlandske leverandører siste tolv måneder, opp fra 39 pst. i 2015.¹

En annen illustrasjon på utviklingen i kjøp fra utenlandske nettbutikker er betalinger gjort med norske betalingskort til nettbutikker registrert i utlandet.² Ifølge Norges Bank ble det gjort 128,4 mill. betalinger med norske betalingskort til utenlandske nettbutikker i 2017. Tilsvarende tall for 2015 var 80,7 mill. Verdien av betalingene utgjorde 61,8 mrd. kroner i 2017, mot 47,3 mrd. kroner i 2015. Tallene dekker både varer og tjenester. Merk at tallene ikke sier noe om kjøp i utenlandske nettbutikker gjort med andre betalingsmåter enn norske betalingskort.

En kilde for nivået på netthandel er DIBS, en bedrift som tilbyr betalingsløsninger på nett i Norden. DIBS gir ut en årlig rapport om e-handel og dens utvikling i Norge og Norden. Rapporten for 2017 er basert på en undersøkelse gjennomført av YouGov i andre kvartal 2017.³ Også i denne rapporten finner man en betydelig økning i netthandel de senere år. Det antas at handel på nett av varer og tjenester i norske nettbutikker økte fra 60,3 mrd. kroner i 2013 til 105,1 mrd. kroner i 2017. I en ny rapport for 2018 forsøker DIBS å estimere nordmenns totale forbruk på nett, både fra norske og utenlandske nettbutikker.⁴ I denne rapporten anslås nordmenns totale forbruk på nett å utgjøre 144,8 mrd. kroner i 2018. Dette er en økning på 17 pst. sammenlignet med 2017. Forbruket av varer på nett anslås til 49 mrd. kroner i 2018. Det gis ikke spesifikt anslag på hvor mye av handelen som er kjøp av varer fra utenlandske nettbutikker.

Hovedorganisasjonen Virke gjennomførte i 2017 en forbruksundersøkelser over nordmenns handlevaner på nettet.⁵ Kantar TNS var ansvarlig for metode og selve undersøkelsen. Virke fant at nordmenn handlet varer på nett for 19,3 mrd. kro-

¹ Kilde: Statistisk sentralbyrå. IKT i husholdningene

² Kilde: Norges Bank, 2018. Memo 2/2018 – Kunderetta betalingsformidling

³ Kilde: DIBS, 2017. Norsk e-handel – Alt du trenger å vite om e-handel i Norge 2017

⁴ Kilde: DIBS, 2018. Norsk e-handel – Alt du trenger å vite om e-handel i Norge 2018

⁵ Kilde: Hovedorganisasjonen Virke, 2017. e-Handelsrapporten 2017

ner i andre halvår 2016. Om lag 20 pst. av dette, det vil si rundt 4 mrd. kroner, var kjøp fra utenlandske nettbutikker. Rapporten sier ikke noe om omfanget av handel med varer fra utlandet med verdi under 350 kroner.

Fritaket fra deklareringsplikten for varesendinger med verdi under 350 kroner (inkl. frakt- og forsikringskostnader) som sendes fra utlandet til mottaker i Norge, innebærer at forsendelser med verdi under 350 kroner ikke registreres. Departementet har derfor ikke tilgang til statistikk som viser omfanget av denne handelen. Det er likevel grunn til å tro at også handel innenfor dette segmentet øker.

I en rapport for Posten Norge anslår Oslo Economics at det blir innført 33 mill. pakker med verdi under 350 kroner i året, og at verdien av denne handelen utgjør rundt 2,5 mrd. kroner.⁶ Basert på stikkprøver foretatt av Posten, antas det i beregningen at 82 pst. av varesendingene har en verdi under 100 kroner. Ifølge rapporten håndterte Posten Norge 19 mill. sendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner i 2015. Antall sendinger økte til 31 mill. i 2017. Sammenlignet med 2017, gikk antall sendinger noe ned i starten av 2018.

35.5 Departementets vurderinger

Avgiftsfritaket for varer med verdi under 350 kroner er delvis begrunnet med at det ellers ville vært uforholdsmessig høye gebyrer knyttet til tollekspederingen av vareforsendelser med lav verdi. Samtidig innebærer fritaket en forskjellsbehandling av den norske handelsnæringen. Forskjellsbehandlingen er særlig sterk for varer som

er omfattet av særavgifter. Dette gjelder spesielt sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer. Alkoholholdige produkter og tobakksvarer omfattes som nevnt ikke av fritaket. Regjeringen foreslår å redusere avgiften på sjokolade- og sukkervarer, se punkt 13.14. Denne endringen vil redusere det økonomiske insentivet til å handle slike varer fra utenlandske tilbydere, da prisforskjellen mellom avgiftsfri og avgiftsbelagt vare vil bli mindre.

Skatte- og avgiftssystemet bør generelt utformes så nøytralt som mulig. Særavgifter og merverdiavgift bør derfor ilegges nøytralt uavhengig av om varene selges av virksomhet i Norge eller er importert til landet fra utenlandsk virksomhet. Målsetningen om nøytralitet må også balanseres mot andre viktige hensyn. Fritaket fra deklareringsplikten for forsendelser av lav verdi, medfører at import av slike varer ikke påføres uforholdsmessig høye kostnader for forbruker sammenlignet med varens verdi. Uten et slikt fritak kan avgiftsregelverket utgjøre en barriere mot internasjonal handel i dette varesegmentet. På kort sikt vil det også medføre store utfordringer for vareflyten inn til landet. Omfanget av innførsel av varer med verdi under 350 kroner er som nevnt usikker, men Oslo Economics sin antagelse om 33 mill. sendinger i året illustrerer noen av utfordringene det vil medføre å fjerne dagens avgiftsfrie grense.

Departementet vil følge med på utviklingen i EU, og fortsatt delta aktivt i arbeidet på dette området i OECD. Etter hvert som det blir klarere hvilke løsninger EU velger å innføre, vil departementet vurdere om lignende løsninger også bør innføres i Norge. På bakgrunn av den handelsbarrieren som avvikling av avgiftsfritaket kan medføre for varer av lav verdi, samt at en vil avvente en vurdering av EUs løsning, vil ikke regjeringen fremme forslag om å avvikle avgiftsfritaket.

⁶ Kilde: Oslo Economics, 2018. Effekter av å avvikle 350-kronersgrensen på netthandel fra utlandet

36 Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og bøker – anmodningsvedtak nr. 37 (2017–2018)

I forbindelse med behandlingen av Prop. 1 S (2017–2018) *Statsbudsjettet 2018*, jf. Innst. 2 S (2017–2018), fattet Stortinget 4. desember 2017 følgende anmodningsvedtak nr. 37 (2017–2018):

«Stortinget ber regjeringen utrede utvidelse av merverdiavgiftsfritaket for medier til å gjelde all digital journalistikk, herunder betydningen for uavhengige journalister, og legge dette frem i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett 2018.»

I Prop. 86 LS (2017–2018) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga* foreslo regjeringen å innføre et fritak for merverdiavgift slik at trykte tidsskrift som er fritatt for merverdiavgift også kan gis ut elektronisk med merverdiavgiftsfritak. Regjeringen varslet at den ville komme tilbake med konkrete forslag til regelendringer.

Regjeringen tar i første omgang sikte på å innføre fritak for elektroniske tidsskrift med virkning fra 1. juli 2019. Fritaket vil gjelde elektroniske utgaver av trykte tidsskrift, som ikke behøver å være identiske med det trykte tidsskriftet.

Regjeringen viser til Jeløya-plattformen, der det er satt som mål å «Avvikle det avgiftsmessige skillet mellom papirbøker og e-bøker og innføre merverdiavgiftsfritak også på e-bøker».

Omsetningen av bøker er fritatt for merverdiavgift. Elektroniske bøker (e-bøker) er ikke omfattet av fritaket idet omsetningen av e-bøker

anses som en avgiftspliktig elektronisk tjeneste. E-bøker er derfor avgiftspliktig med 25 pst.

Det er flere hensyn som taler mot å innføre et fritak for e-bøker, blant annet tapt proveny, økte administrative kostnader både for de næringsdrivende og myndighetene og økt press for ytterligere fritak. Videre er merverdiavgiftssystemet generelt sett lite egnet for å støtte enkeltgrupper eller formål. Fordi like tjenester bør avgiftsbelegges likt har regjeringen likevel varslet at den vil innføre et fritak for merverdiavgift for e-bøker.

Nærmere bestemmelser om fritak for elektroniske tidsskrift og bøker må fastsettes i forskrift som må sendes på høring før iverksettelse. Fritak for merverdiavgift for elektroniske tidsskrift og bøker innebærer statsstøtte som må notifiseres og godkjennes av EFTAs overvåkingsorgan (ESA) før det kan tre i kraft.

Finansdepartementet arbeider med å utforme forslag til regelendringer både når det gjelder elektroniske tidsskrift og bøker, og med å notifisere fritakene til ESA. Både regelarbeidet og notifikasjonsprosessen vil ta noe tid, og fritakene kan tidligst innføres fra 1. juli 2019.

Merverdiavgiftsfritak for elektroniske tidsskrift og e-bøker vil medføre et provenytap som forventes å øke over tid i takt med veksten i omsetningen av tjenestene. Størrelsen på provenytapet vil avhenge av avgrensningen. Regjeringen vil komme tilbake med endelig forslag og provenyanslag i Revidert nasjonalbudsjett 2019.

Finansdepartementet

t i l r å r :

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

- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eigedomsskatt til kommunane (eigedomsskattelova)
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 17. desember 1999 nr. 95 om betalingssystemer mv.
- lov om endringer i lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)
- lov om endringer i lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)

- lov om endringer i lov 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkrevingsentral (SI-loven)
- lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
- lov om endringer i lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2019 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om fastsettelse av avgifter mv. til folketrygden for 2019
- stortingsvedtak om fastsettelse av finansskatt på lønn for 2019
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2019
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2019

Vi **HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til

- lov om endringer i lov 6. juni 1975 nr. 29 om eidegdomsskatt til kommunane (eidegdomsskattelova)
- lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petroleumsskatteloven)
- lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- lov om endringer i lov 17. desember 1999 nr. 95 om betalingssystemer mv.
- lov om endringer i lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven)
- lov om endringer i lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. (bidragsinnkrevingsloven)
- lov om endringer i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
- lov om endringer i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)
- lov om endringer i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
- lov om endringer i lov 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkrevingsentral (SI-loven)
- lov om endringer i lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
- lov om endringer i lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering (folkeregisterloven)

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2019 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om fastsettelse av avgifter mv. til folketrygden for 2019
- stortingsvedtak om fastsettelse av finansskatt på lønn for 2019
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2019
- stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2019
- stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2019

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om endringer i eideomsskattelova

I

I lov 6. juni 1975 nr. 29 om eideomsskatt til kommunane gjøres følgende endringer:

§ 8 A-1 tredje ledd skal lyde:

(3) *Bustader* vert verdsette etter reglane i § 8 C.

§ 8 A-3 nytt syvende ledd skal lyde:

(7) *Skattegrunnlaget for fritidsbustader* vert sett til verdet (*taksten*) multiplisert med 0,7.

§ 8 C skal lyde:

Verdsetjing av bustader

§ 8 C-1 første ledd første punktum skal lyde:

(1) *Eideomsskatten* for bustader skal byggje på verdet (*taksten*) som vert sett på eideomen ved fastsetjinga av formues- og inntektsskatt året før skatteåret.

§ 8 C-1 annet ledd første punktum skal lyde:

(2) Skattegrunnlaget for bustader vert sett til verdet (*taksten*) etter skatteloven § 4-10 andre ledd multiplisert med 0,7.

§ 8 C-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Er verdet (*taksten*) for bustader sett ned ved fastsetjinga etter skatteloven § 4-10 første ledd andre eller tredje punktum, utgjer skattegrunnlaget det justerte verdet multiplisert med 2,33 for primærbustad og 0,7 for sekundærbustad.

§ 11 første ledd skal lyde:

Eideomsskatten skal vera minst kr 1 og ikkje meir enn kr 5 for kvar kr 1 000 av takstverdet.

II

Endringene under I trer i kraft fra og med eideomsskatteåret 2020.

Følgende overgangsregler gjelder for § 8 C-1 første ledd første punktum:

Kommuner med lokal takst frå 2013 eller seinare kan nytte denne til og med skatteåret 2023, med ein reduksjonsfaktor på 30 prosent.

Forslag til lov om endringer i petroleumsskatteloven

I

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av under-sjøiske petroleumforekomster mv. gjøres følgende endring:

§ 5 fjerde ledd første punktum skal lyde:

Friinntekten settes til 5,2 pst. av kostpris for driftsmiddel som nevnt i § 3 b.

II

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av under-sjøiske petroleumforekomster mv. gjøres følgende endring:

§ 5 femte ledd fjerde punktum skal lyde:

Friinntekten settes til 5,2 pst. av beregningsgrunnlaget, og medregnes i 4 år fra og med realisasjonsåret.

III

Endringen under I trer i kraft straks med virkning for kostnader til erverv av driftsmiddel pådratt fra og med 1. januar 2019.

Endringen under II trer i kraft straks med virkning for realisasjon eller uttak av driftsmiddel fra og med 1. januar 2019.

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

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

§ 8-11 åttende ledd tredje punktum skal lyde:

Med tonnasje forstås nettotonnasje slik denne til enhver tid er fastsatt i målebrev som er gyldige her i riket i henhold til forskrift 30. juni 2015 nr. 830 om måling av skip og flyttbare innretninger.

§ 8-13 første ledd første punktum skal lyde:

(1) Selskap innenfor ordningen kan ikke drive annen virksomhet enn utleie og drift av egne og

innleide skip eller hjelpefartøy som nevnt i § 8-11 første ledd *a*, *b* og *i*.

§ 14-5 fjerde ledd bokstav f skal lyde:

f. Dette ledd omfatter ikke *finansforetak som etter finansforetaksloven har konsesjon til å yte kreditt og stille garantier for egen regning*.

§ 14-82 første ledd bokstav b annet punktum skal lyde:

Dersom kostprisen ved kjøp og *inngangsverdien* ved arv eller arveforskudd av livdyr overstiger den summen som er fastsatt for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler, skal kostnadsfordelingen skje over tre år med like store årlige beløp.

II

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

§ 14-5 fjerde ledd bokstav h skal lyde:

h. *For institusjoner nevnt under f som kan føre til fradrag tap på utlån og garantier som er ført til kostnad i årsregnskapet i samsvar med regnskapslovgivningens regler i g, som går over til anvendelse av IFRS 9 i regnskapsåret 2018 og der det oppstår en differanse i utgående tapsavsetninger beregnet etter IAS 39, sammenlignet med de inngående tapsavsetningene beregnet etter IFRS 9, gjelder følgende:*

1. *Økte tapsavsetninger knyttet til tap på utlån og garantier som føres direkte mot egenkapitalen i forbindelse med implementering av IFRS 9, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd og IAS 8, kan fradras i sin helhet i overgangsåret.*
2. *Reduserte tapsavsetninger knyttet til tap på utlån og garantier som føres direkte mot egenkapitalen i forbindelse med implementering av IFRS 9, jf. regnskapsloven § 4-3 annet ledd og IAS 8, skal inntektsføres i sin helhet i overgangsåret.*

§ 14-5 fjerde ledd nåværende bokstav h blir ny i.

§ 17-4 nytt femte ledd skal lyde:

(5) *For inntektsåret 2018 kan skattebegrensning etter denne bestemmelsen kun gis til skattytere med tilsvarende rett til skattebegrensning for inntektsåret 2017. For etterfølgende inntektsår kreves det at skattyter hadde rett på skattebegrensning det foregående inntektsår.*

III

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

§ 2-38 syvende ledd skal lyde:

(7) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i tredje og fjerde ledd.*

§ 2-38 åttende ledd oppheves.

§ 6-10 fjerde ledd oppheves.

§ 8-5 første ledd skal lyde:

(1) *Forsikrings- og pensjonsforetak gis fradrag for avsetninger til forsikringsforpliktelse etter følgende regler*

a. *Skadeforsikringsforetak gis fradrag for*

1. *avsetning for ikke opptjent bruttopremie etter forskrift 18. desember 2017 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 første ledd,*
2. *avsetning for ikke avløpt risiko etter forskrift 18. desember 2017 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 annet ledd og*
3. *erstatningsavsetning etter forskrift 18. desember 2017 nr. 1775 om årsregnskap for skadeforsikringsforetak § 3-5 tredje ledd.*

b. *Livsforsikringsforetak og pensjonsforetak gis fradrag for*

1. *avsetning til forsikringsfond eller annet fond som tilsvarende midler i investeringsvalg- og kollektivportefølje og*
2. *avsetninger som nevnt i a.*

§ 8-5 fjerde og femte ledd skal lyde:

(4) *Regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved skattlegging av inntekter og fradrag for kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- og kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i dette ledd.*

(5) *Mottatt konsernbidrag i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, jf. §§ 10-2 til 10-4, er ikke skattepliktig inntekt, for så vidt eierandelen i det avgivende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen. Avgitt konsernbidrag i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak er ikke fradragberettiget for giveren eller skattepliktig inntekt for mottakeren for så vidt eierandelen i det mottakende selskapet forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivporteføljen.*

§ 8-5 nytt sjettede til åttende ledd skal lyde:

(6) *Ved fusjon og fisjon fastsettes skattemessige verdier i tråd med regnskapsreglene for overtakende selskap, for så vidt gjelder eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Differanse mellom verdiene fastsatt etter forrige punktum og skattemessige verdier i overdragende selskap er skattepliktig eller fradragberettiget for overtakende selskap i året for virkningstidspunktet.*

(7) *Ved overføring av eiendeler etter § 11-21 til investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsfor-*

sikringsforetak og pensjonsforetak, fastsettes skattemessige verdier i tråd med regnskapsreglene for overtakende selskap. Differanse mellom verdiene fastsatt etter forrige punktum og skattemessige verdier i overdragende selskap er skattepliktig eller fradragberettiget for overtakende selskap i året for overdragelsen.

(8) Ved endring av regnskapsprinsipp som får virkning for investeringsvalg- og kollektivporteføljen i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, skal endring av balansestørrelse som er regnskapsført mot egenkapitalen være skattepliktig eller fradragberettiget i det året prinsippendringen implementeres.

§ 9-2 annet ledd skal lyde:

(2) Likestilt med realisasjon er:

- a. stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag
- b. overføring av eierandeler og finansielle instrumenter mellom kundeportefølje og selskapsportefølje i selskaper mv. som driver forsikringsvirksomhet etter lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv.

§ 14-4 tredje ledd oppheves.

Ny § 14-28 skal lyde:

§ 14-28 *Tidfesting for forsikringsforetak og pensjonsforetak*

(1) Regnskapslovgivningens regler legges til grunn ved tidfestingen av inntekter og kostnader, herunder gevinst og tap, knyttet til investeringsvalg- og kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak, jf. § 8-5 fjerde ledd.

(2) Fradrag for premie til skadeforsikring skal tidfestes til det inntektsåret forsikringsdekningen gjelder for.

(3) Premieinntekt i skadeforsikringsforetak inntektsføres ved forfall.

IV

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

§ 4-10 fjerde ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av nærings eiendom settes til 75 prosent av eiendommens beregnede utleieverdi.

§ 4-12 første til tredje, femte og sjette ledd skal lyde:

(1) Børsnotert aksje verdsettes i alminnelighet til 75 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret.

(2) Ikke-børsnotert aksje verdsettes til 75 prosent av aksjens forholdsmessige andel av aksjeselskapets eller allmennaksjeselskapets samlede skattemessige formuesverdi 1. januar året før skattefastsettingsåret fordelt etter pålydende.

(3) Ikke-børsnotert aksje i utenlandsk selskap verdsettes til 75 prosent av aksjens antatte salgsverdi 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjen skal verdsettes etter annet ledd når skattyteren krever dette og kan sannsynliggjøre selskapets skattemessige formuesverdi.

(5) Egenkapitalbevis i sparebank, gjensidig forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforening og selveiende finansieringsforetak verdsettes til 75 prosent av kursverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Er kursen ikke notert eller kjent, settes verdien til den antatte salgsverdi.

(6) Andel i verdipapirfond verdsettes til andelsverdien 1. januar i skattefastsettingsåret. Aksjeandel i verdipapirfond, jf. skatteloven § 10-20, verdsettes til 75 prosent av aksjeandelens verdi.

§ 4-13 første ledd første punktum skal lyde:

(1) For aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som er stiftet året før skattefastsettingsåret, settes aksjeverdien til 75 prosent av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs.

§ 4-17 annet ledd skal lyde:

(2) Driftsmidler, unntatt eiendom som nevnt i skatteloven § 4-10 første ledd tredje punktum, verdsettes til 75 prosent av skattemessig formuesverdi.

§ 4-40 første ledd tredje punktum skal lyde:

Verdien av deltakerens selskapsandel settes til 75 prosent av andelen av nettoformuen beregnet etter første og andre punktum.

§ 5-10 bokstav a skal lyde:

- a. lønn, honorar, feriepenge og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i og utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet. Som annen godtgjørelse anses blant annet tantieme, gratiale, ventepenge, tips, provisjon, premier, priser, stipend og lignende ytelser, samt ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-14,

§ 6-40 femte ledd bokstav b og c skal lyde:

- b) rentetillegg som omfattes av skattebetalingsloven § 11-5, og tilsvarende rente beregnet etter andre lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt,
- c) renter som omfattes av skattebetalingsloven § 11-2, og tilsvarende rente beregnet etter andre

lands lovgivning, ved for lite innbetalt skatt, med unntak for renter ved for lite innbetalt skatt etter petroleumsskatteloven.

§ 6-41 overskriften skal lyde:

§ 6-41 *Begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående*

§ 6-41 første ledd skal lyde:

(1) Reglene i denne paragraf om begrensning av fradrag for netto rentekostnader gjelder for

- selskap *mv.* som nevnt i § 2-2 første ledd,
- selskap som nevnt i § 10-40 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-41,
- selskap *mv.* som nevnt i § 10-60 ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter § 10-65 og
- selskap *mv.* som ikke er hjemmehørende i riket, men er *begrenset* skattepliktig etter § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2.

§ 6-41 tredje til sjette ledd skal lyde:

(3) *Netto rentekostnader kan ikke fradras for den delen som overstiger 25 prosent av alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd før begrensning av fradrag etter denne paragraf, tillagt rentekostnader og skattemessige avskrivninger, og redusert med renteinntekter. Alminnelig inntekt eller årets udekkede underskudd i første punktum skal fratrekkes konsernbidrag mottatt fra selskap som benytter den egenkapitalbaserte unntaksregelen. For selskap *mv.* i konsern avskjæres rentefradrag etter første punktum i netto rentekostnader på gjeld til nærstående og ikke-nærstående part. For selskap *mv.* som ikke er i konsern avskjæres rentefradrag etter første punktum bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader på gjeld til nærstående part. Det gis ikke fradrag for ytterligere fremført underskudd, jf. § 14-6, eller konsernbidrag, jf. § 10-4, etter at det er foretatt avskjæring av rentefradrag etter dette ledd.*

(4) *Avskjæring av rentefradrag etter tredje ledd foretas bare dersom netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp. For selskap *mv.* i konsern er terskelbeløpet 25 millioner kroner fastsatt samlet for den norske delen av konsernet. For selskap *mv.* som ikke er i konsern er terskelbeløpet 5 millioner kroner.*

(5) *Med selskap *mv.* i konsern menes i denne paragraf selskap *mv.* som regnskapsåret før inntektsåret er konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap som er utarbeidet etter regnskapsregler nevnt i åttende ledd b. nr. 2, eller som regnskapsåret før inntektsåret ville ha vært konsolidert linje for linje i utgående balanse i et konsernregnskap dersom International Financial*

*Reporting Standards (IFRS) hadde vært anvendt. Med selskap *mv.* i konsern menes i denne paragraf også selskap som er stiftet i inntektsåret når vilkårene nevnt i første punktum er oppfylt på stiftelsestidspunktet.*

Med nærstående menes i denne paragraf

- selskap *mv.* som låntakeren, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent,
- person eller selskap *mv.* som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer låntaker med minst 50 prosent,
- selskap *mv.* som nærstående etter b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent, og
- nærstående person etter b sine foreldre, søsken, barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre, samt selskap *mv.* som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Hvis flere fylkeskommuner og kommuner eier eller kontrollerer låntaker, skal eier- eller kontrollandel beregnes samlet for disse fylkeskommunene og kommunene ved vurderingen av om de er nærstående etter dette ledd b.

Person eller selskap *mv.* regnes som nærstående etter tredje ledd dersom kravet til eierskap eller kontroll etter dette ledd har vært oppfylt på noe tidspunkt i inntektsåret.

(6) For selskap *mv.* som er *begrenset* skattepliktig etter skatteloven § 2-3 eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, skal ved anvendelsen av denne paragraf de samlede faktiske gjeldsrentene i den norske virksomheten regnes som renter på gjeld til nærstående og renter på gjeld til ikke-nærstående i samme forhold som forholdet mellom selskapet eller innretningens gjeld til nærstående og gjeld til ikke-nærstående vurdert etter femte og syvende ledd på selskapets eller innretningens hånd. Gjeld til nærstående etter foregående punktum settes til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret. Tilsvarende settes gjeld til ikke-nærstående til gjennomsnittet av slik gjeld per 1. januar og 31. desember i inntektsåret.

Nåværende sjette ledd blir syvende ledd.

§ 6-41 åttende ledd skal lyde:

(8) *Egenkapitalbasert unntaksregel*

- Selskap *mv.* i konsern kan uten hensyn til tredje ledd kreve fullt fradrag for sine rentekostnader hvis det godtgjøres at*
 - forholdstallet mellom selskapets egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) svarer*

til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet, eller

2. forholdstallet mellom egenkapital og balansesum (egenkapitalandelen) i konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Sammenligningen av egenkapitalandeler skal skje på grunnlag av utgående balanse i regnskap for året før inntektsåret. Med den norske delen av konsernet menes selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b., for så vidt de på noe tidspunkt i løpet av inntektsåret er skattepliktige til Norge, jf. første ledd. Selskap mv. som nevnt i §§ 10-40 og 10-60 regnes med forholdsmessig etter norske eierandeler. For begrenset skattepliktig medregnes bare regnskapet for den norske virksomheten. Norsk selskaps virksomhet med begrenset skatteplikt til utlandet regnes med dersom Norge anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning.

Selskap som er stiftet i inntektsåret kan ikke kreve fradrag etter nr. 1, men kan kreve fradrag etter nr. 2 dersom vilkårene for slikt unntak er oppfylt for den norske delen av konsernet selskapet stiftes inn i.

- b. Konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, skal gjelde året før inntektsåret og må oppfylle følgende vilkår:

1. Selskapet mv. som påberoper seg unntaksregelen er konsolidert linje for linje.
2. Konsernregnskapet er utarbeidet etter NGAAP, IFRS, IFRS for SME, GAAP i et EØS-land, US GAAP eller japansk GAAP.
3. Konsernregnskapet er utarbeidet av det øverste selskapet i konsernet, eller av et direkte underliggende selskap når det følger av regler nevnt i nr. 2 at det øverste selskapet ikke skal utarbeide konsernregnskap eller at selskapet mv. som benytter unntaksregelen ikke skal konsolideres.

- c. Ved anvendelse av bestemmelsene i dette ledd må selskapsregnskapet, eller det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, være utarbeidet etter de samme regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som konsernregnskapet. Er det anvendt ulike prinsipper mv., må selskapsregnskapet, eller det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet, omarbeides i samsvar med de regnskapsreglene og verdsettelsesprinsippene som konsernregnskapet er utarbeidet etter. For begrenset skattepliktig

skal regnskapet for den norske virksomheten anses som selskapsregnskap.

- d. Ved beregningen av egenkapitalandelen i selskapet mv., jf. a nr. 1, skal det, etter eventuell omarbeiding i samsvar med c, gjøres følgende justeringer i selskapsregnskapet:

1. Positiv forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til balansesum og egenkapital. Negativ forretningsverdi i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
2. Merverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, legges til balansesum og egenkapital. Mindreverdier i konsernregnskapet som kan tilskrives selskapet, trekkes fra balansesum og egenkapital.
3. Utsatt skatteforpliktelse knyttet til merverdiene som legges til egenkapital og balansesum, trekkes fra egenkapitalen. Utsatt skattefordel knyttet til mindreverdier som trekkes fra egenkapital og balansesum, legges til egenkapitalen.
4. Er selskapets gjeld verdsatt høyere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, legges differansen til balansesum og gjeld. Er selskapets gjeld verdsatt lavere i konsernregnskapet enn i selskapsregnskapet, trekkes differansen fra balansesum og gjeld.
5. Aksjer og andeler i selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b., trekkes fra balansesum og egenkapital.
6. Fordringer mot selskap mv. som er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b, trekkes fra balansesum og gjeld.
- e. For beregningen av egenkapitalandelen i den norske delen av konsernet, jf. a nr. 2, skal det utarbeides et konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet for året før inntektsåret etter samme regnskapsregler og verdsettelsesprinsipper som konsernregnskapet som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel. Det konsoliderte regnskapet for den norske delen av konsernet skal utarbeides som om konsernet bare består av den norske delen. I dette konsoliderte regnskapet skal det gjøres tilsvarende justeringer for den norske delen av konsernet som i selskapsregnskapet etter d.
- f. Egenkapital eller balansesum som etter justeringer, jf. d og e, er negativ, skal settes til null ved

beregning av egenkapitalandelen. Settes balanse-summen til null, skal egenkapitalandelen settes til 100 prosent dersom egenkapitalandelen er større enn null. Dersom egenkapital og balanse-sum fastsettes til null, settes egenkapitalandelen til null prosent. Tilsvarende gjelder ved fastsettelse av egenkapitalandel i konsernregnskapet.

- g. Egenkapitalandelen til selskapet mv., eller den norske delen av konsernet, anses for å svare til egenkapitalandelen i konsernregnskapets balanse hvis den ikke avviker med mer enn to prosentenheter.
- h. Unntak etter a forutsetter at selskapets regnskap, omarbeiding etter c, justert regnskap etter d, konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet etter e og konsernregnskapet etter b samt tilknyttet skattefastsettingsskjema er godkjent av revisor. Den skattepliktige må kunne dokumentere at egenkapitalandelen beregnet etter d eller e svarer til eller er høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet.
- i. Uten hensyn til dette ledd gjelder bestemmelsen i tredje ledd fjerde punktum tilsvarende for selskap m.v. i konsern som har netto rentekostnader på gjeld til nærstående långiver som ikke er konsolidert linje for linje i konsernregnskapet, som benyttes som grunnlag for beregning av konsernets egenkapitalandel, jf. b. Avskjæring av rentefradraget etter foregående punktum foretas bare for et beløp inntil størrelsen på netto rentekostnader til slik nærstående långiver, og bare dersom den skattepliktiges netto rentekostnader overstiger 5 millioner kroner.

§ 6-41 niende ledd skal lyde:

(9) Netto rentekostnader som etter tredje ledd ikke er fradragsberettiget, kan fradras i alminnelig inntekt i påfølgende ti år. Fradrag etter foregående punktum gis bare så langt netto rentekostnader ligger innenfor grensen for fradrag etter tredje eller åttende ledd. For selskap mv. som nevnt i § 10-40 og § 10-60, fremføres netto rentekostnader etter første punktum til fradrag i påfølgende ti år ved fastsettelse av overskudd og underskudd etter §§ 10-41 eller 10-65. For selskap mv. som nevnt i foregående punktum skal netto rentekostnad til fremføring reduseres med 25 prosent av årets underskudd i selskapet mv., etter begrensning av fradrag etter denne paragraf. Netto rentekostnader til fremføring etter dette ledd anses å komme til fradrag før årets netto rentekostnader. Dette gjelder også for selskap mv. som benytter unntaksregelen i åttende ledd.

Nåværende åttende og niende ledd blir tiende og nytt ellefte ledd.

§ 6-41 nytt tolvte ledd skal lyde:

(12) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, og herunder gi nærmere regler om hvilke poster som skal inngå som renteinntekter og rentekostnader og hvilke nærstående parter som skal omfattes av syvende ledd a. Departementet kan videre gi forskrift om hvilke selskap som er i konsern, herunder norsk del av konsern, og hvilke poster som skal inngå ved beregningen av egenkapitalandel etter åttende ledd.

§ 6-44 første og annet ledd skal lyde:

(1) For reiser til hjem innenfor EØS-området gis fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted og besøksreiser etter § 6-13 etter forskrift fastsatt av departementet med utgangspunkt i reiseavstand og reisehyppighet. Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 22 700 kroner, og gis ikke for beløp som overstiger 97 000 kroner i året.

(2) For reiser til hjem utenfor EØS-området gis fradrag for dokumenterte utgifter til transport med andre transportmidler enn privatbil. Når skattyter kan dokumentere bruk av privatbil til hjemreisen, gis fradrag for utgiftene ved dette etter satser fastsatt av departementet i forskrift. Beløpsgrensene i første ledd gjelder tilsvarende.

§ 6-61 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a. enhver godtgjørelse som utbetales av arbeidsgiver, samt serveringspenger, tips m.v.,

§ 10-11 første ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig utbytte etter fradrag for skjerming etter § 10-12, oppjusteres med 1,44.

§ 10-21 første ledd skal lyde:

(1) Med aksjesparekonto menes en investeringskonto som kan opprettes av personlig skattyter bosatt i EØS, hos tilbyder av aksjesparekonto. Departementet kan gi forskrift om hvem som kan tilby aksjesparekonto og hvilke tjenester som må inngå i ordningen.

§ 10-21 tredje ledd skal lyde:

(3) Gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis og andeler knyttet til aksjesparekontoen er fritatt for skatt. Det samme gjelder utbytte på slike eierandeler. Tap gir ikke rett til fradrag.

§ 10-21 fjerde ledd skal lyde:

(4) Ved uttak fra aksjesparekonto anses uttak først å være tilbakebetaling av innskudd. Uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen regnes som skattepliktig inntekt. Skattepliktig uttak etter fradrag for skjerming etter femte ledd, skal oppjusteres med 1,44. *For kontohavere bosatt i utlandet anses uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på kontoen som utbytte.*

§ 10-21 sjettede ledd, nytt syvende punktum skal lyde:

For kontohavere bosatt i utlandet, anses gevinst ved realisasjon av aksjer, egenkapitalbevis eller aksjefondsandeler knyttet til kontoen som innskudd på kontoen, og tap reduserer innskuddet.

§ 10-21 syvende og åttende ledd skal lyde:

(7) *Kontohaver kan overføre aksjer, egenkapitalbevis og andeler i aksjefond mellom egne aksjesparekontoer uten beskatning. Ved overføring av aksjer, egenkapitalbevis, andeler i aksjefond og kontanter mellom egne aksjesparekontoer, overføres samtidig en andel av kontohavers innskudd og ubenyttet skjerming fra tidligere år på den avgivende kontoen til den mottakende kontoen. Innskudd og ubenyttet skjerming overføres i samme forhold som overføring av verdier fra den avgivende kontoene. Det samme gjelder ved overføring til arvinges aksjesparekonto i forbindelse med utlodning fra dødsbo og overføring til ektefelles aksjesparekonto i forbindelse med skilsmisse.*

(8) *Ved opphør av aksjesparekonto skattlegges innestående på kontoen fratrukket innskudd på kontoen på samme måte som uttak fra kontoen, jf. fjerde og femte ledd. Er innestående på kontoen lavere enn innskudd på kontoen, anses differansen som tap på aksjer. Tapet skal oppjusteres med 1,44 og kan føres til fradrag i kontohavers inntekt.*

§ 10-31 første ledd fjerde punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal skattepliktig gevinst etter fradrag for ubenyttet skjerming, oppjusteres med 1,44.

§ 10-31 annet ledd annet punktum skal lyde:

For personlig aksjonær skal tapet oppjusteres med 1,44.

§ 10-42 tredje ledd bokstav b skal lyde:

b. Nettoverdien av bokstav a oppjusteres med 1,44.

§ 10-44 første ledd tredje punktum skal lyde:

For personlig deltaker skal gevinst og tap etter fradrag for ubenyttet skjerming oppjusteres med 1,44.

§ 10-65 annet ledd tredje punktum skal lyde:

For deltaker som omfattes av § 10-67 annet ledd, skal likevel 22 prosent inntektsføres.

§ 10-67 annet ledd skal lyde:

(2) For deltaker som nevnt i § 10-12 første og tredje ledd, skal 78 prosent av mottatt utbytte, etter at utbyttet er økt med den andel av aksjonærens fradrag etter § 16-20 annet ledd som vedrører utbyttet, legges til grunn som utbytte og oppjusteres etter § 10-11 første ledd annet punktum.

V

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

§ 2-2 nytt syvende ledd skal lyde:

(7) *Som hjemmehørende i riket etter første ledd anses selskaper m.v. som:*

- er stiftet i henhold til norsk selskapsrett, eller*
- har reell ledelse i Norge. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.*

§ 2-2 nytt åttende ledd skal lyde:

(8) *Et selskap m.v. som nevnt i syvende ledd, skal likevel ikke anses som hjemmehørende i riket, dersom selskapet etter skatteavtale er hjemmehørende i en annen stat.*

VI

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2018. Skadeforsikringsforetak kan likevel kreve at endringene i § 8-5 første ledd bare får virkning for avsetninger knyttet til forsikringsforpliktelser som ikke forelå per 31. desember 2017. For skadeforsikringsforetak med avvikende regn-

skapsår som starter etter 1. januar 2018 får endringene virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2018.

Følgende overgangsregler gjelder:

(1) Skadeforsikringsforetak kan føre positiv differanse mellom avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2017 og avsatt beløp etter skatteloven § 8-5 første ledd for inntektsåret 2018 på konto for avsetninger med utsatt inntektsføring. Avsatt beløp til naturskadekapital og garantiordningen medtas ikke ved beregning av differansen etter forrige punktum. Konto for avsetninger med utsatt inntektsføring skal inntektsføres med minst 10 prosent per år, fra og med inntektsåret 2018. Bestemmelsene i dette leddet gjelder ikke for skattepliktig som velger ikrafttredelse i samsvar med del VI tredje avsnitt annet punktum.

(2) Skadeforsikringsforetak kan føre avsatt beløp til naturskadekapital og garantiordningen per 31. desember 2017 på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning senest ved avvikling av skadeforsikringsvirksomheten.

(3) For inntektsåret 2018 fastsettes skattemessige verdier og forpliktelser per 31. desember 2018 i tråd med regnskapsreglene, for så vidt gjelder eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak. Endringen av skattemessige verdier mv. er skattepliktig eller fradragsberettiget for inntektsåret 2018. Det gis fradrag etter forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 § 8-5-2 i skattemessig inntektsføring av merverdier som ville ha tilflytt selskapsporteføljen. Netto skattepliktig inntekt for inntektsåret 2018 knyttet til eiendeler som forvaltes i investeringsvalg- eller kollektivportefølje i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak etter fremføring av underskudd etter § 14-6, jf. § 6-3, kan føres på gevinst- og tapskontoen, jf. skatteloven § 14-45.

(4) Samlede avsetninger til risikoutjevningssfond per 31. desember 2017, jf. forsikringsvirksomhetslovens § 3-14 tredje ledd, kan settes av på en egen konto. Kontoen kommer til beskatning senest ved avvikling av livsforsikrings- eller pensjonsvirksomheten.

(5) For avsetninger knyttet til risikoprodukter i livsforsikringsforetak og pensjonsforetak per 31. desember 2017 gjelder første ledd tilsvarende.

(6) For skattepliktig som har fått skatten fastsatt etter skatteloven § 8-5 fjerde ledd for inntektsåret 2017, skal skattemessige verdier for eiendeler og gjeld til bruk ved skattefastsettingen for inntektsåret 2018 settes til markedsverdien per 31. desember 2017. For inntektsåret 2018 skal en positiv eller negativ differanse mellom totale avsetninger, beregnet etter skatteloven § 8-5 første ledd slik bestemmelsen lyder fra og med inntektsåret 2018, og tenkte, totale avsetninger for 2017, beregnet etter samme bestemmelse, føres til fradrag eller tas til inntekt.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

For selskaper mv. med regnskapsår som starter etter 1. januar 2019 får endringene virkning fra og med første regnskapsår som starter etter 1. januar 2019, men uansett ikke senere enn 1. januar 2020. For disse selskapene mv. skal skattemessige verdier på driftsmidler, eiendeler og forpliktelser, fastsettes på selskapets hånd pr. siste dag i det regnskapsåret som går forut for det regnskapsåret endringene får virkning.

Følgende overgangsregler gjelder:

(1) Inngangsverdi for driftsmidler for selskap mv. som blir skattepliktig til riket etter endring under V, fastsettes i samsvar med skatteloven §§ 14-60 til 14-62 pr. 31. desember 2018.

(2) For andre eiendeler, herunder blant annet finansielle eiendeler, varer og lignende, skal skattemessig inngangsverdi settes til markedsverdi pr. 31. desember 2018. Det samme gjelder inngangsverdi for selskapets forpliktelser.

(3) Selskap mv. som nevnt i skatteloven § 10-60 flg. som blir skattepliktig til riket etter endringen under V, skal videreføre skattemessige verdier av eiendeler og gjeld som er fastsatt på selskapets hånd per 31. desember 2018 ved beskatning av eierne etter skatteloven § 10-65. Det samme gjelder for driftsmidler, eiendeler og/eller gjeld med norsk skattemessig verdi som tilhører selskaper som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 ved overgangen.

Forslag

til lov om endringer i lov 17. desember 1999 nr. 95 om betalings-systemer mv.

I

I lov 17. desember 1999 nr. 95 om betalings-systemer mv. gjøres følgende endringer:

§ 1-3 åttende ledd skal lyde:

Med innledning av insolvensbehandling menes tidspunkt for åpning av gjeldsforhandling etter lov 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven) § 4 fjerde ledd, tidspunkt for åpning av konkurs etter konkursloven § 74 første ledd, eller tidspunkt for vedtak om offentlig administrasjon etter lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern § 21-11.

§ 4-1 fjerde ledd skal lyde:

Bestemmelsene i §§ 4-2 første og tredje ledd og 4-4 gjelder også for norske deltakere i interbanksystemer eller verdipapiroppgjørssystemer som har valgt lovgivningen i annen EØS-stat for systemet og som er meldt til EFTAs overvåkingsorgan eller EU-kommisjonen i samsvar med rådsdirektiv 98/26/EF om endelig oppgjør i betalings-system og i oppgjørssystem for verdipapir. *Det samme gjelder for norske deltakere i interbanksystemer eller verdipapiroppgjørssystemer som har valgt lovgivningen i en stat utenfor EØS for systemet, som har meldt inn deltakelsen til Norges Bank eller Finanstilsynet, og der deltakelsen er publisert på Norges Banks eller Finanstilsynets internettsider.*

§ 4-3 første ledd skal lyde:

Deltakerne kan bare velge lovgivningen i en annen stat der minst én av deltakerne har hovedkontor.

§ 4-4 første ledd skal lyde:

Sikkerhet som er stilt overfor en sentralbank innenfor EØS-området, en operatør, eller en del-

taker i interbanksystem eller verdipapiroppgjørssystem, kan ikke omstøtes etter dekningsloven § 5-7. *Det samme gjelder sikkerhet stilt overfor en sentralbank i forbindelse med deltakelse i interbanksystemer eller verdipapiroppgjørssystemer som har valgt lovgivningen i en stat utenfor EØS for systemet, som er meldt og offentliggjort i samsvar med § 4-1 fjerde ledd.*

§ 4-4 tredje ledd skal lyde:

Dersom finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandeloven § 2-2 er stilt som sikkerhet etter første ledd, og retten til de finansielle instrumentene er registrert i et register, en konto eller i et verdipapirregister i en annen stat, skal lovgivningen i dette landet være bestemmende for rettighetene til innehaver av sikkerhetsstillelsen. *For sikkerhet stilt i forbindelse med deltakelse i interbanksystemer eller verdipapiroppgjørssystemer som har valgt lovgivningen i en stat utenfor EØS for systemet, må systemet være meldt og offentliggjort i samsvar med § 4-1 fjerde ledd.*

§ 6-1 første ledd bokstav a skal lyde:

Departementet kan fastsette nærmere regler om:

- a) norske finansforetaks deltakelse i utenlandske betalingssystemer og verdipapiroppgjørssystemer,

§ 6-2 annet ledd skal lyde:

Taushetsplikten er ikke til hinder for at styret eller noen som har fullmakt fra styret gir andre finansforetak opplysninger som er mottatt i egen-skap av operatør.

II

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2019.

Forslag

til lov om endring i innskuddspensjonsloven

I

I lov 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold gjøres følgende endring:

§ 2-3 andre ledd tredje punktum skal lyde:

Årlig innskudd til ordning som nevnt i første og annet punktum kan ikke overstige 7 prosent av vedkommende persons samlede beregnede person-

inntekt fra næringsvirksomhet, godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskaper med deltakerfastsetting eller lønn mellom 1 og 12 G.

II

Endringen under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Forslag

til lov om endring i bidragsinnkrevsingsloven

I

I lov 29. april 2005 nr. 20 om innkreving av underholdsbidrag mv. skal ny § 7a lyde:

§ 7a *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) *Innkrevingscentralen kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-*

systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.

II

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2019.

Forslag

til lov om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 11-5 første ledd skal lyde:

(1) Restskatt tillegges rentetillegg. Rentetillegget beregnes med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum, redusert med *22 prosent*. Rentetillegget beregnes fra 1. juli i inntektsåret for personlige skattytere og fra 15. mars i året etter inntektsåret for upersonlige skattytere, og fram til forfallsfristen for første termin av restskatten.

§ 11-5 annet ledd bokstav a skal lyde:

a) For overskytende forskuddstrekk og overskytende utskrevet forskuddsskatt innbetalt innen utgangen av inntektsåret, samt negativ skatt, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med *22 prosent*, beregnet fra 1. juli i inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 annet ledd bokstav b skal lyde:

b) For overskytende utskrevet forskuddsskatt og tilleggsforskudd som blir innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret, gis rentegodtgjørelse med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med *22 prosent*, beregnet fra 31. mai og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

§ 11-5 tredje ledd bokstav a skal lyde:

a) Når samlet forskuddsskatt innbetalt senest 31. mai i året etter inntektsåret overstiger fastsatt skatt, gis rentegodtgjørelse for det overstigende beløpet med rentesats etter § 11-6 annet ledd annet punktum redusert med *22 prosent*, beregnet fra 15. mars i året etter inntektsåret og fram til skatteoppgjøret blir sendt skattyter.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 2-2 første ledd skal lyde:

(1) Skattekontoret er innkrevingsmyndighet for krav som ikke innkreves etter § 2-1. *Departementet kan bestemme at Statens innkrevingsentral skal utøve myndighet som er lagt til skattekontoret i denne loven.*

§ 3-3 første ledd annet punktum skal lyde:
Vedtak etter § 15-2 kan ikke påklages.

Ny § 3-5 skal lyde:

§ 3-5 *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) *Innkrevingsmyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.*

(2) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.*

§ 15-1 tredje ledd oppheves.

§ 15-2 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) *Krav med forfall som ligger mer enn ti år tilbake i tid, kan settes ned dersom fortsatt innfordring ikke antas å gi dekning av betydning. Avgjørelsen må ikke virke støtende eller være egnet til å svekke den alminnelige betalingsmoralen.*

(3) Det kan settes ytterligere vilkår for å få innvilget en betalingsordning etter første og annet ledd.

Nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2019.

Endringene under II trer i kraft 1. juli 2019.

Forslag til lov om endringer i tolloven

I

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel gjøres følgende endring:

§ 12-1 annet ledd bokstav h og i og nye bokstaver j, k og l skal lyde:

- h) til andre ifølge lovpåbud som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi *opplysningene*,
- i) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i lov 6. juni nr. 1997 om *Oppgaveregisteret*,
- j) *til offentlig myndighet til bruk for medarbeidere som deltar i tverretattlig samarbeid ved nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke eller forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet,*
- k) *til offentlig myndighet til bruk for medarbeidere som deltar i tverretattlig samarbeid ved a-krim-senter for å forebygge, bekjempe, avdekke eller forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet. Taushetsplikten er ikke til hinder for at saksopplysninger overleveres til deltakende etater for videre oppfølging,*

- l) *til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen.*

II

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel skal ny § 12-18 lyde:

§ 12-18 *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) Tollmyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

(2) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.

III

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

Endringen under II trer i kraft 1. juli 2019.

Forslag til lov om endringer i a-opplysningsloven

I

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endring:

§ 10 femte ledd skal lyde:

Saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven gjelder så langt de passer i saker om tvangsmulkt.

II

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. gjøres følgende endring:

§ 6 første ledd skal lyde:

Fellestjenester knyttet til drift og forvaltning av ordningen ivaretas av Skattedirektoratet. *Skattedirektoratet kan delegerer forvaltningen av fellestjenester til skattekontoret.*

III

I lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. skal ny § 6 a lyde:

§ 6 a *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) *Skattemyndighetene kan bruke nødvendige personopplysninger som det har hjemmel for å innhente, for å utvikle og teste IT-systemer, men bare dersom det er umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.*

(2) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.*

IV

Endringen under I trer i kraft straks.

Endringen under II trer i kraft 1. januar 2019.

Endringen under III trer i kraft 1. juli 2019.

Forslag til lov om endringer i SI-loven

I

I lov 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkrevingsentral gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd skal lyde:

Statens innkrevingsentral innkrever de krav den i lov eller av departementet er pålagt å inn-

kreve. *Departementet kan bestemme at skattekontoret skal utøve myndighet etter denne loven.*

§ 2 annet og tredje ledd skal lyde:

Begrunnelse for vedtak etter § 8 første ledd bokstav b kan begrenses til å omfatte opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 25 første og annet ledd, dersom begrunnelse utover dette etter forvaltningsloven § 25 tredje ledd antas å kunne

svekke mulighetene for fremtidig dekning av kravet.

Vedtaket etter § 8 første ledd bokstav b kan ikke påklages.

Ny § 6 a skal lyde:

§ 6 a *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

Statens Innkrevingsentral kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.

§ 8 skal lyde:

§ 8 *Betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse*

For krav som innkreves etter denne lov, kan det gis betalingsutsettelse eller betalingsnedsettelse

a) *etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-1, eller*

b) *etter vilkårene i skattebetalingsloven § 15-2.*

Erstatningskrav og andre pengekrav som tilkommer en fornærmet, skadelidt eller etterlatt kan bare lempes dersom den berettigede samtykker.

Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om adgangen til betalingsutsettelse og betalingsnedsettelse etter denne paragraf, herunder i hvilke tilfeller adgangen til betalingsnedsettelse skal være begrenset.

II

Endringene under I trer i kraft 1. juli 2019.

Forslag

til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 3-3 skal lyde:

§ 3-3 *Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter*

(1) Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysninger utleveres til andre offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte.

(2) Utleveringen må ikke være uforholdsmessig ut fra de ulempe den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

(3) Departementet kan gi forskrift om utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter i deres interesse, blant annet om hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke opplysninger som kan utleveres, hvilke kriterier som skal vektlegges ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmes-

sig og om at opplysninger i enkelte tilfeller alltid skal kunne utleveres.

§ 3-9 skal lyde:

§ 3-9 *Utlevering av opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål.

Ny § 3-10 skal lyde:

§ 3-10 *Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle og arving*

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til et saklig behov for innsyn. Når skifteformen er valgt, er det den eller de som representerer boet, som har rett til innsyn.

Ny § 3-11 skal lyde:

§ 3-11 *Overført taushetsplikt*

Hvis opplysninger gis i tilfeller som nevnt i §§ 3-2, 3-3, 3-5, 3-6, 3-8 eller 3-9 til noen som ikke selv har

taushetsplikt etter annen lov, eller til Finansdepartementet, gjelder taushetsplikten etter § 3-1 tilsvarende for den som får opplysningene. Den som gir opplysningene, skal samtidig gjøre oppmerksom på dette. Opplysningene kan likevel brukes til det formålet som begrunnet at de ble gitt.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 7-2 første ledd bokstav c skal lyde:

c) *tips med det beløpet som skal tas med ved beregningen av skattetrekk*

§ 8-2 første ledd bokstav a skal lyde:

a) *har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet etter annen bestemmelse i skatteloven enn § 10-13 og den som ville ha vært skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd dersom den ikke etter skatteavtale hadde vært hjemmehørende i en annen stat.*

§ 9-6 annet ledd skal lyde:

(2) *Fristen for å søke refusjon er seks måneder etter utløpet av den trekkpliktiges frist for å fastsette skatten. Fristen for å søke refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 er likevel fem år regnet fra utgangen av året da fristen for å fastsette skatten etter §§ 9-1 og 9-2, løp ut. Søknad om refusjon av skatt på utbytte etter skatteloven § 10-13 kan ikke fremmes før utløpet av perioden for den trekkpliktiges endringsadgang etter § 9-5. Fristen for å søke refusjon av skatt etter skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordningen), er tre år etter utløpet av året skatten er fastsatt for.*

III

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

Ny § 5-11 skal lyde:

§ 5-11 *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) *Skattemyndighetene kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.*

(2) *Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om behandling etter første ledd.*

Ny § 10-15 skal lyde:

§ 10-15 *Bevissikring*

(1) *Når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14-3, kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.*

(2) *Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det. Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep.*

(3) *Skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig. Skattemyndighetene kan ta med ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse. Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering, eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrudelse. Når skattemyndighetene tar med originaldokumenter etter denne bestemmelsen, skal de kontrollerte få kopi av dokumentene, så fremt det kan skje uten skade eller fare for kontrollen.*

(4) *Begjæringer om adgang til bevissikring fremsettes av skattemyndighetene for tingretten på det stedet hvor det mest praktisk kan skje.*

(5) *Retten treffer avgjørelsen ved beslutning for bevissikring settes i verk. Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, og hvilken type overtredelse som antas å foreligge. Dersom det er fare for bevisforspillelse, kan beslutningen treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg. En anke over en beslutning om bevissikring har ikke oppsettende virkning. Straffeprosessloven §§ 200, 201 første ledd, 204, 205 tredje ledd, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gis tilsvarende anvendelse.*

(6) *Skattemyndighetene kan kreve bistand av politiet til å iverksette en beslutning om bevissikring. Ved bevissikring i bolig skal skattemyndighetene ha bistand fra politiet.*

(7) *Dersom det ikke er tid til å avvente rettens beslutning, kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger områder der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger.*

(8) *Departementet kan gi forskrift om gjennomføring av bevissikring.*

IV

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 7-5 overskriften skal lyde:

§ 7-5 Kjøp, salg, *formidling*, leie, utbetalinger mv.

§ 7-5 første ledd annet punktum oppheves.

§ 7-5 åttende og nytt niende ledd skal lyde:

(8) *Den som gjennom en digital formidlings-tjeneste formidler tjenester, utleie av kapitalobjekter som bil, fast eiendom mv. og tjenester i tilknytning til slik utleie, hvor betaling for formidlingen er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva formidlingen gjelder og det som er betalt.*

(9) *For den som formidler utleie av fast eiendom, gjelder opplysningsplikten etter åttende ledd*

også når formidlingen ikke skjer gjennom en digital formidlingstjeneste. Den som på vegne av utleier inngår kontrakt om utleie av fast eiendom hvor betaling for tjenesten er knyttet til gjennomførte transaksjoner, skal blant annet gi opplysninger om hva kontraktsinngåelsen gjelder og det som er betalt.

Nåværende åttende ledd blir nytt tiende ledd.

V

Endringene under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2019.

Endringen under III trer i kraft 1. juli 2019.

Endringene under IV trer i kraft 1. januar 2020.

Forslag til lov om endring i folkeregisterloven

I

I lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering skal ny § 9-4 lyde:

§ 9-4 *Bruk av personopplysninger ved utvikling og testing av IT-systemer*

(1) *Folkeregistermyndigheten kan behandle innhentede personopplysninger for å utvikle og teste IT-*

systemer dersom det vil være umulig eller uforholdsmessig vanskelig å oppnå formålet ved å bruke anonyme eller fiktive opplysninger.

(2) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.*

II

Endringen under I trer i kraft 1. juli 2019.

B – Forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2019 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1–Generelt

§ 1-1 Vedtakets anvendelsesområde

Dette vedtaket gjelder utskriving av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2019. Vedtaket legges også til grunn for utskriving av forskudd på skatt for inntektsåret 2019, etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven, gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 Forholdet til skattelovgivningen

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2–Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 Formuesskatt til staten–personlig skattyter og dødsbo

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 500 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

Ektefeller som skattlegges under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 3 000 000 kroner. Satsen skal være 0,15 pst.

§ 2-2 Formuesskatt til staten–upersonlig skattyter

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,15 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 Formuesskatt til kommunene

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4, skal ha et fradrag i formuen på 1 500 000 kroner. For ektefeller som skattlegges under ett for begge formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 3 000 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3–Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 Trinnskatt

Personlig skattyter i klasse 0 og 1 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 1,9 pst. for den delen av inntekten som overstiger 174 500 kroner,
- 4,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 245 650 kroner,
- 13,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 617 500 kroner, og

- 16,2 pst. for den delen av inntekten som overstiger 993 300 kroner.

For personlig skattyter i en kommune i Finnmark, eller i kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal satsen etter første ledd tredje strekpunkt likevel være 11,2 pst.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 4,35 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 7,85 pst.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Selskap og innretninger som nevnt i første ledd og som svarer finansskatt på lønn, jf. folketrygdloven § 23-2 a, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt til staten med 37 pst.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket, svare skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av §§ 3-1, 3-2 og 3-8.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,60 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 11,55 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

§ 3-9 Skatt til staten for personer bosatt i utlandet

Skattyter som skattlegges etter reglene i skatteloven kapittel 19, svarer skatt til staten med 25 prosent av inntekten. Dersom skattyter etter alminnelige regler ikke skal betale trygdeavgift eller bare skal betale trygdeavgift med lav sats,

skal skattesatsen etter første punktum reduseres tilsvarende.

Kapittel 4–Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørlednings-transport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst.

Av inntekt svares skatt med 22 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 56 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2019 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og

annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5–Tonnasjesskatt

§ 5-1 Tonnasjesskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasje-skatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6–Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes lavere enn 31 800 kroner, og ikke høyere enn 100 800 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes lavere enn 4 000 kroner, og ikke høyere enn 85 050 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 56 550 kroner i klasse 1.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 147 450 kroner for enslige og 135 550 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 271 100 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 30 000 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 198 200 kroner i trinn 1 og 297 900 kroner i trinn 2.

§ 6-6 Særfradrag for enslige forsørgere

Fradrag etter skatteloven § 6-80 er 4 317 kroner pr. påbegynt måned.

Kapittel 7–Forskriftskompetanse mv.

§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift til statskassen på arv for budsjettåret 2019

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver svares avgift til statskassen etter bestemmelsene i dette vedtaket. Avgiftsplikten gjelder kun arv etter dødsfall som har skjedd før 1. januar 2014, med de begrensninger som følger av lov 13. desember 2013 nr. 110 om oppheving av lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver.

§ 2 Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravelsesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til et halvt grunnbeløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 48 442 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til fradrag.

Frادrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år, settes til et grunn-

beløp i folketrygden (G) ved årets inngang, dvs. 96 883 kroner per år.

§ 3 Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1 000.

§ 4 Av arv til arvelaterens barn, fosterbarn – herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren – og foreldre, svares:

Av de første 470 000 kroner intet
Av de neste 330 000 kroner 6 pst.
Av overskytende beløp 10 pst.

§ 5 Av arv som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 470 000 kroner intet
Av de neste 330 000 kroner 8 pst.
Av overskytende beløp 15 pst.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsettelse av avgifter mv. til folketrygden for 2019

For inntektsåret 2019 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 Beregning av avgift og regler om soneplassering

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats når arbeidsgiver har virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone med høyere sats enn der virksomheten anses å bli drevet etter annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes likevel satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av kalendermåneden. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv. beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker for arbeid utført i inneværende kalendermåned.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttings-

sonen til grunn fra og med påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato.

§ 2 Soner for arbeidsgiveravgift

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta, Indre Fosen, Midtre Gauldal og Selbu i Trøndelag fylke,
- kommunene Herøy, Haram, Midsund, Aukra, Eide og Gjemnes i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Flora, Sogndal og Førde i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Etne, Bømlo, Kvam og Modalen i Hordaland fylke,
- kommunene Finnøy og Vindafjord i Rogaland fylke,
- kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad og Sirdal i Vest Agder fylke,
- kommunene Vegårshei og Iveland i Aust-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Oppland fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Verran, Inderøy, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,
- kommunene Sande, Norddal, Stranda, Stordal, Vestnes, Rauma, Nesset, Sandøy, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Balestrand, Leikanger, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Gaular, Jølster, Naustdal, Bremanger, Vågsøy, Selje, Eid, Hornindal, Gloppen og Stryn i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje og Masfjorden i Hordaland fylke,
- kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy og Utsira i Rogaland fylke,
- kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Evje og Hornnes, Bygland, Valle og Bykle i Aust-Agder fylke,

- kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjørtedal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke og Vinje i Telemark fylke,
 - kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
 - kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land og Nordre Land i Oppland fylke,
 - kommunene Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Hedmark fylke.
- (4) Sone III omfatter:
- kommunene Snåsa, Hemne, Snillfjord, Bjugn, Oppdal, Rennebu, Meldal, Røros, Holtålen og Tydal i Trøndelag fylke,
 - kommunene Vanylven, Surnadal, Rindal, Halså og Aure i Møre og Romsdal fylke,
 - kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre og Vang i Oppland fylke,
 - kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Follidal og Os i Hedmark fylke.
- (5) Sone IV omfatter:
- Troms fylke, med unntak av kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Tromsø,
 - Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
 - kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Føsnes, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Hitra, Frøya, Åfjord, Roan og Osen i Trøndelag fylke,
 - kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.
- (6) Sone IVa omfatter:
- kommunen Tromsø i Troms fylke,
 - kommunen Bodø i Nordland fylke.
- (7) Sone V omfatter:
- Finnmark fylke,
 - kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa og Kvænangen i Troms fylke.

§ 3. Satser for arbeidsgiveravgift etter sone

(1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2019 er:

- Sone I: 14,1 pst.
- Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje og fjerde ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helsefore-

taksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.

- Sone II: 10,6 pst.
- Sone III: 6,4 pst.
- Sone IV: 5,1 pst.
- Sone IVa: 7,9 pst.
- Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

(2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav på tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte. Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 tredje ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift etter reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter.

§ 4. Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører aktiviteter omfattet av tabellen nedenfor, skal beregne avgift etter satsen for sone I, uansett hvor arbeidsgiver er lokalisert eller arbeidet blir utført. Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

Stålsektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Syntetfisersektoren

Aktiviteter knyttet til produksjon av produkter som nevnt i Annex IIa til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2014–2020

Næringskoder, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

Lufthavner

52.23 Andre tjenester tilknyttet lufttransport

Finansierings- og forsikringsvirksomhet mv.

64 Finansieringsvirksomhet

65 Forsikringsvirksomhet og pensjonskasser, unntatt trygdeordninger underlagt offentlig forvaltning

66 Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet

70.10 Hovedkontortjenester, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, men bare for så vidt gjelder tjenester som ytes innenfor et konsern

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av først ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger 500 000 kroner for arbeidsgiveren i 2019. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett.

(4) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter tredje ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 500 000 kroner i 2019, jf. forordning (EU) nr. 1407/2013 om bagatellmessig støtte. For aktiviteter knyttet til godstransport på vei må slik samlet støtte i sone Ia ikke overstige 250 000 kroner i 2019. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv. kan ikke beregne redusert avgift etter

bestemmelsene i denne paragraf, dersom det fører til at maksimal tillatt statsstøtte etter disse andre ordningene overskrides.

(5) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsen i tredje ledd plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt tildelt i kalendermåneden.

§ 5. Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

(1) Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering
01.4	Husdyrhold
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur

Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)

10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer
10.5	Produksjon av meierivarer og iskrem
10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
10.85	Produksjon av ferdigmat
10.9	Produksjon av fôrvarer
46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 8,2 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 11,4 pst.

Andre bestemmelser

§ 9 Forskriftsfullmakt mv.

Departementet gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satser på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i §§ 1 til 5.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsettelse av finansskatt på lønn for 2019

For inntektsåret 2019 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) § 23-2 a:

§ 1 Finansielle aktiviteter

(1) Arbeidsgivere som utøver aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering anses å utøve finansielle aktiviteter.

§ 2 Unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn

(1) Arbeidsgivere som utøver finansielle aktiviteter er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a dersom andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 pst. av arbeidsgiverens totale lønnskostnader, jf. folketrygdloven § 23-2 a annet ledd.

(2) Beregningen av andelen av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter etter første ledd, skal enten basere seg på samlet lønn mv. omfattet av folketrygdloven § 23-2 a annet ledd for foregående inntektsår, eller på det tilsvarende beløpet for januar 2019. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2019, og virksomheter som av andre

årsaker ikke har lønnsgrunnlag som nevnt i forrige punktum, skal samlet lønn mv. for den første hele opplysningspliktige kalendermåneden legges til grunn for beregningen.

(3) Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 pst. av arbeidsgiverens samlede lønn mv. knyttet til finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a. Annet ledd gjelder tilsvarende for beregningen av andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet.

(4) Arbeidsgivere som driver ikke-økonomisk aktivitet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven § 23-2 a bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet.

§ 3 Sats for finansskatt på lønn

Satsen for finansskatt på lønn for inntektsåret 2019 er 5 pst.

§ 4 Forskriftsfullmakt

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette vedtaket.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for budsjettåret 2019

Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. for naturgass som slippes ut til luft kr 7,41 per standardkubikkmeter
- b. for CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft kr 1,08 per standardkubikkmeter
- c. for annen gass kr 1,08 per standardkubikkmeter
- d. for olje eller kondensat kr 1,08 per liter.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2019

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-5 annet ledd fastsettes:

I

I 2019 skal følgende avgifter til folketrygden dekkes ved en produktavgift på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår:

1. Trygdeavgift over 8,2 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
2. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.
3. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
4. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
5. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.

II

Produktavgiften skal være 2,4 pst. for 2019.

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2019 (kap. 5521 post 70)

§ 1 *Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven*

Fra 1. januar 2019 svares merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

§ 2 *Alminnelig sats*

Merverdiavgift svares med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 *Redusert sats med 15 pst.*

Merverdiavgift svares med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 *Redusert sats med 12 pst.*

Merverdiavgift svares med 12 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a) persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3,
- b) transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4,
- c) utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5,
- d) rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6,
- e) kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7,
- f) adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9,
- g) adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10,
- h) rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 *Redusert sats med 11,11 pst.*

Merverdiavgift svares med 11,11 pst. av omsetning mv. av viltlevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

Forslag

til stortingsvedtak om særavgifter til statskassen for budsjettåret 2019

Om avgift på alkohol (kap. 5526 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	7,69 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,44 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	12,93 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	22,40 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	5,01 per volumprosent og liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk,
- f) brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer,
- g) fremstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun fremstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket

ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

§ 1 Fra den tid departementet bestemmer skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Alkoholholdig drikk	Volumprosent alkohol	Kr
	t.o.m. 0,7	avgiftslegges etter reglene for alkoholfrie drikkevarer
Brennevinsbasert	over 0,7	7,69 per volumprosent og liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,44 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	12,93 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	22,40 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	5,01 per volumprosent og liter
Øl fra små bryggerier med årlig produksjon under 500 000 liter øl	over 3,7 t.o.m. 4,7	17,92 per liter for volum t.o.m. 50 000 liter årlig 19,04 per liter for volum over 50 000 liter og t.o.m. 100 000 liter årlig 20,16 per liter for volum over 100 000 liter t.o.m. 150 000 liter årlig 21,28 per liter for volum over 150 000 t.o.m. 200 000 liter
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Om avgift på tobakksvarer mv. (kap. 5531 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	2,63	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	2,63	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	2,63	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,07	per gram av pakningens nettovekt
Snus	1,07	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og sigarettluser	0,0402	per stk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote, jf. tolloven § 4-20.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakksvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakksvarer mv. som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) kvalitetsprøves og forbrukes på fabrikk eller lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på motorvogner mv. (kap. 5536)

A. Engangsavgift (kap. 5536 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i det sentrale motorvognregisteret. Videre skal det betales avgift når

- a) betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt,

- b) motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering,
- c) oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Engangsavgift skal betales med følgende beløp:

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
Avgiftsgruppe A						
Personbiler, varebiler klasse 1, busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, og med	0–500					0
	501–1 200					25,42
	1 201–1 400					63,35

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
	1 401–1 500					197,96
	over 1 500					230,23
			over 0			73,14
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, og med						
<hr/>						
– utslipp 70 g/km og over				0–70		0
				71–95		943,28
				96–125		1 057,04
				126–195		2 769,89
				over 195		3 557,58
– CO ₂ -utslipp under 70 g/km t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 70 g/km t.o.m. 40 g/km						966,48
– CO ₂ -utslipp under 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40 g/km						1 137,09
<hr/>						
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp						
<hr/>						
– bensindrevne				0–700		16,37
				701–1 250		65,85
				1 251–1 650		152,25
				over 1 650		156,31
– ikke-bensindrevne				0–700		12,55
				701–1 250		53,75
				1 251–1 650		124,34
				over 1 650		127,89

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
Avgiftsgruppe B						
Varebiler klasse 2, lastebiler med tillatt totalvekt mindre enn 7 501 kg og godsrom med lengde under 300 cm eller bredde under 190 cm	20 pst. av A		75 pst. av A			
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med						
– utslipp 70 g/km og over				0–70		0
				71–95		282,98
				96–125		317,11
				over 125		692,47
– CO ₂ -utslipp under 70 g/km t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 70 g/km t.o.m. 40 g/km						289,94
– CO ₂ -utslipp under 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40 g/km						341,13
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp					30 pst. av A	
Avgiftsgruppe C						
Campingbiler	22 pst. av A		0 pst. av A	22 pst. av A	22 pst. av A	
Avgiftsgruppe D (Opphevet)						
Avgiftsgruppe E						
Beltebiler						36 pst. av verdiavgiftsgrunnlaget

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
Avgiftsgruppe F						
Motorsykkel med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med						
				0–70		0
				71–130		701,66
				over 130		923,99
					0–125	0
					126–900	28,76
					over 900	63,06
Motorsykkel uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med						
						8 512
		0–11				0
		over 11				269,54
					0–125	0
					126–900	34,65
					over 900	75,98
Avgiftsgruppe G						
Beltemotorsykler (snøscootere)						
		0–100				14,22
		101–200				28,44
		over 200				56,86
			0–20			22,84
			21–40			45,69
			over 40			91,35
					0–200	2,51
					201–400	5,01
					over 400	10,00

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
Avgiftsgruppe H						
Motorvogn i avgiftsgruppe A, som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på løyveinnehaver til bruk som ordinær drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede	40 pst. av A		100 pst. av A			
– Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med				100 pst. av A		
– Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp					100 pst. av A	
Avgiftsgruppe I						
Avgiftspliktige motorvogner som er 30 år eller eldre						0
Avgiftsgruppe J						
Busser under 6 m med inntil 17 seteplasser, hvorav minst 10 er fastmontert i fartsretningen	40 pst. av A		0 pst. av A			
Motorvogn med plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp, og med						
– utslipp 70 g/km og over				0–70		0
				71–95		377,31
				96–125		422,82
				over 125		1 107,96
– CO ₂ -utslipp under 70 t.o.m. 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 70 g/km t.o.m. 40 g/km						386,59
– CO ₂ -utslipp under 40 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den del av utslippet som ligger under 40 g/km						454,84

Avgiftsgrupper	Egenvekt (kg)	Motoreffekt (kW)	NO _x - utslipp (mg/km)	CO ₂ - utslipp (g/km)	Slagvolum (cm ³)	Sats per enhet (kr)
Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp						40 pst. av A

Wrakpantavgift skal betales med følgende beløp:

	Sats pr enhet (kr)
Motorvogner i avgiftsgruppe A, B, C, G, H, I og J	2 400
Motorvogner i avgiftsgruppe F, og mopeder	500
Campingvogner	3 000
Lastebiler	5 000

Engangsavgiften og wrakpantavgiften inngår ikke i beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.

Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og wrakpantavgift for motorvogner som utføres til utlandet. Departementet kan videre gi forskrift om forholdsmessig betaling av engangsavgift for motorvogn som skal benyttes i Norge i et avgrenset tidsrom på bakgrunn av en tidsbestemt leie- eller leasingkontrakt.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift. Departementet kan videre gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter, avgjøres dette av departementet med bindende virkning.

§ 3 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum og motoreffekt benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x etter første ledd, settes utslippet til den verdi motorvognen maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for kjøretøy som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert over-

for veimyndighetene og lagt til grunn ved registreringer.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

Departementet kan gi forskrift om beregning av avgift etter denne paragraf.

§ 4 For motorvogner som benytter stempeldrevet forbrenningsmotor i kombinasjon med elektrisk motor, og er utstyrt med batteripakke som kan lades fra ekstern strømkilde (ladbare hybridbiler), gjøres et forholdsmessig fradrag i vektavgiftsgrunnlaget basert på elektrisk kjørelengde. Ved fastsettelse av elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet gjøres bruksfradrag i den engangsavgift som beregnes etter § 2.

Departementet kan gi forskrift om beregning av engangsavgiften for motorvogner som nevnt i første og annet ledd.

§ 5 Det gis fritak for engangsavgift på

- a) motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i

- den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) lett pansrede motorvogner til offentlig bruk,
 - e) motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranseskjøring,
 - f) ambulanser,
 - g) begravelleskjøretøy,
 - h) beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste,
 - i) busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på
 1. innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn og fartøy §§ 6 eller 9, eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Fritaket gjelder også busser som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
 2. institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.,
 - j) motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller. Fritaket omfatter ikke motorvogner hvor batteri under kjøring kan tilføres strøm ved bruk av en ekstern forbrenningsmotor,
 - k) motorvogner som innføres som arvegods etter tolloven § 5-1 første ledd bokstav e,
 - l) motorvogner som innføres til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
 - m) beltevogner til Forsvaret,
 - n) spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet,
 - o) motorvogner som til fremdrift benytter stempeledrevet forbrenningsmotor som kun kan benytte hydrogen som drivstoff. Dette gjelder også kjøretøy som til fremdrift benytter slik motor i kombinasjon med elektrisk motor (hybridbiler),
 - p) amatørbygde kjøretøy,
 - q) motorsykler og beltemotorsykler som skal benyttes i reindriftnæringen, og som registreres på person eller virksomhet med rett til å eie rein i det samiske reinbeiteområdet, eller er gitt særskilt tillatelse til reindrift utenfor det samiske reinbeiteområdet.
- For motorvogner som kan benytte etanol som drivstoff gjøres fradrag i avgiften etter § 2 på kr 10 000. Med etanol menes i denne sammenheng konsentrasjoner på minst 85 pst. etanol.
- Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.
- Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.
- § 6 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.
- Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.
- § 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.
- § 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

B. Avgift på trafikksikringer (kap. 5536 post 72)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen for

- a) forsikringsavtaler om lovbestemt trafikksykling (ansvarsforsikring) for innenlandsregistrerte motorvogner,
- b) gebyr for uforsikrede motorvogner eller motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen

forsikring, og som Trafikkforsikringsforeningen har mottatt.

Avgiften omfatter ikke forsikringsavtaler eller gebyr for motorvogn som er omfattet av Stortingets vedtak om vektårsavgift.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp (kr) per døgn:

Avgiftsgrupper	Trafikkforsikringsavtale som tegnes eller har hovedforfall og gebyr som er mottatt:		
	før 1. mars 2018	f.o.m. 1. mars 2018 t.o.m. februar 2019	f.o.m. 1. mars 2019
<i>Avgiftsgruppe a</i>			
personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg	7,73	7,85	7,97
<i>Avgiftsgruppe b</i>			
dieseldrevne motorvogner i avgiftsgruppe a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter	9,01	9,15	9,29
<i>Avgiftsgruppe c</i>			
årsprøvekjennermerker for motorvogner	7,73	7,85	7,97
<i>Avgiftsgruppe d</i>			
motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge	5,37	5,46	5,54
<i>Avgiftsgruppe e</i>			
andre kjøretøy	1,25	1,27	1,29

Avgiftsgruppe e omfatter følgende kjøretøy:

1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogn eller fartøy § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede,
2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter lov 21. juni 2002 nr. 45 om yrkestransport med motorvogner eller fartøy § 6 eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogn som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer, inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve,
3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulans eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende,
4. motorvogner som er registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
5. motorredskap,
6. beltekjøretøy,
7. trekkbiler som ikke omfattes av avgiftsgruppe a eller b,
8. mopeder,
9. traktorer,
10. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 3 Fritatt fra avgiftsplikt er forsikringsavtaler eller gebyr som gjelder:

- a) motorvogner som er registrert på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,
- b) motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- c) motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- d) motorvogner registrert til bruk på Svalbard,
- e) motorvogner som er stjålet,
- f) tapte fordringer,
- g) motorvogner som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket

ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Vektårsavgift (kap. 5536 post 73)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

1. Vektgradert årsavgift

Motorkjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	471	471
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	471	844
13 000–13 999	844	1 508
14 000–14 999	1 508	1 929
15 000 og over	1 929	3 769
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	471	471
15 000–16 999	844	1 121
17 000–18 999	1 121	1 809
19 000–20 999	1 809	2 204
21 000–22 999	2 204	3 141
23 000 og over	3 141	4 622
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 204	2 229
25 000–26 999	2 229	3 215
27 000–28 999	3 215	4 825
29 000 og over	4 825	6 932

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>		
7 500–13 999	471	471
14 000–15 999	471	471
16 000–17 999	471	639
18 000–19 999	639	854
20 000–21 999	854	1 372
22 000–22 999	1 372	1 637
23 000–24 999	1 637	2 578
25 000–27 999	2 578	4 160
28 000 og over	4 160	6 952
<i>2 + 2 aksler</i>		
16 000–24 999	832	1 310
25 000–25 999	1 310	1 854
26 000–27 999	1 854	2 506
28 000–28 999	2 506	2 927
29 000–30 999	2 927	4 504
31 000–32 999	4 504	6 067
33 000 og over	6 067	8 964
<i>2 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	4 922	6 669
38 000–40 000	6 669	8 894
over 40 000	8 894	11 911
<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
16 000–24 999	832	1 310
25 000–25 999	1 310	1 854
26 000–27 999	1 854	2 506
28 000–28 999	2 506	2 927
29 000–30 999	2 927	4 504
31 000–32 999	4 504	6 067

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
33 000 og over	6 067	8 964
<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
16 000–37 999	4 406	5 936
38 000–40 000	5 936	8 028
over 40 000	8 028	11 647
<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
16 000–37 999	2 710	3 180
38 000–40 000	3 180	4 514
over 40 000	4 514	6 909

2. Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500–11 999	6 036	3 355	2 347	1 429	752	470	118	0
12 000–19 999	9 903	5 503	3 848	2 347	1 239	768	193	0
20 000 og over	17 608	10 086	7 154	4 300	2 270	1 411	353	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), herunder fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i motorvognregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går frem av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften, herunder at avgiftsgrunnlaget skal settes lavere enn kjøretøyets tillatte totalvekt.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- a) traktorer,
- b) kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn,
- c) motorredskaper,
- d) kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere,
- e) kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert gods-transport),

f) kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskrivning av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstebeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

D. Omregistreringsavgift (kap. 5536 post 75)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved

omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2019 til 2016 (kr)	2015 til 2008 (kr)	2007 og eldre (kr)
a) Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	539	539	539
b) Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	4 098	2 696	1 618
2. over 1 200 kg	6 253	3 775	1 618
c) Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	2 049	1 294	1 079
d) Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	539	539	539

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

- a) ved ren navneendring,
- b) på ektefelle,
- c) mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte),
- d) som er 30 år eller eldre,
- e) som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen,
- f) som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn,

- g) på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- h) som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- i) som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid),
- j) som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser,

- k) ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og omregistreringen av kjøretøy må ha funnet sted etter 1. januar 2016,
- l) ved sletting av registrert eier eller medeier i motorvognregisteret,
- m) som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogn hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om veibruksavgift på drivstoff (kap. 5538 post 70, 71 og 72)

I

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff:

- a) bensin per liter
 1. svovelfri bensin (under 10 ppm svovel): kr 5,25,
 2. lavsvovlet bensin (under 50 ppm svovel): kr 5,29,
 3. annen bensin: kr 5,29.
- b) mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel) per liter
 1. svovelfri mineralolje (under 10 ppm svovel): kr 3,81,
 2. lavsvovlet mineralolje (under 50 ppm svovel): kr 3,87,
 3. annen mineralolje: kr 3,87,
- c) naturgass per Sm³: kr 0,00,
- d) LPG per kg: kr 2,98.

Andel bioetanol innblandet i bensin, andel biodiesel innblandet i mineralolje, og andel biogass innblandet i naturgass og LPG, inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd.

For bioetanol og biodiesel som omfattes av omsetningskravet i produktforskriften § 3-3, svares avgift etter satsene som gjelder for henholdsvis bensin og mineralolje til fremdrift av motorvogn etter første ledd.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift og svovelavgift på mineralske produkter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b.

Departementet kan bestemme at

- a) fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje,
- b) avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

a) i følgende motorvogner:

1. traktorer,
2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
3. motorredskaper,
4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

b) til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,

2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a) brukes i fly, unntatt Forsvarets fly,
- b) brukes til teknisk og medisinsk formål,
- c) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- d) brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk,
- e) brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- f) er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Det gis fritak for avgift på naturgass og LPG

- a) til bruk i følgende motorvogner:
1. traktorer,
 2. motorvogn registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn,
 3. motorredskaper,
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,

5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

b) til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav c skal lyde:

- c) naturgass per Sm³: kr 6,41,

§ 6 nytt annet ledd skal lyde:

Det gis fritak for avgift på naturgass som benyttes for å oppfylle leveringsforpliktelse av biogass når biogass ikke er tilgjengelig. Fritaket er begrenset til inntil 50 pst. av den samlede omsetningen av gass per kalenderår.

Gjeldende § 6 annet ledd blir nytt tredje ledd.

Om avgift på elektrisk kraft (kap. 5541 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 15,83 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,5 øre per kWh for kraft som leveres

- a) til industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen,
- b) i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,

- c) til datasentre med uttak over 0,5 MW,
- d) til skip i næring,
- e) til produksjon eller omforming av energiprodukt. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som

- a) er produsert ved energigjenvinningsanlegg og leveres direkte til sluttbruker,

- b) er produsert i aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA og leveres direkte til sluttbruker,
- c) er produsert i nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet,
- d) er produsert i mottrykksanlegg,
- e) leveres til NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- f) leveres til Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet,
- g) brukes til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- h) leveres til veksthusnæringen,
- i) leveres til husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark og følgende kommuner i Nord-Troms: Karlsøy, Kvæningen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord,
- j) leveres i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft,
- k) leveres til bruk til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss,

- l) er produsert i solceller og brukes direkte av produsenten selv.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 2 første ledd ny bokstav m skal lyde:

- m) leveres energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Om grunnavgift på mineralolje mv. (kap. 5542 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje med kr 1,65 per liter. For mineralolje til treforedlingsindustrien og produsenter av fargestoffer og pigmenter skal det betales avgift med kr 0,21 per liter.

Avgiftsplikten omfatter ikke

- a) flyparafin (jetparafin) som leveres til bruk om bord i fly,
- b) drivstoff som pålegges avgift etter Stortingets vedtak om veibruksavgift på drivstoff.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,

- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes til skip i utenriks fart,
- g) brukes til gods- og passasjertransport i innenriks sjøfart,
- h) brukes til fiske og fangst i nære farvann,
- i) brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- j) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,
- k) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom mineraloljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- l) brukes i sildemel- og fiskemelindustrien,
- m) brukes til fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet,

n) brukes til høsting av tang og tare.
Det gis fritak for avgift for andel av biodiesel i mineraloljen.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om miljøavgifter på mineralske produkter mv.

A. Avgift på smøreolje mv. (kap. 5542 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 2,23 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i utenriks fart,
- g) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,

h) brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet,

- i) brukes i fly, unntatt olje til Forsvarets fly,
- j) brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt,
- k) omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter,
- l) er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

B. CO₂-avgift på mineralske produkter (kap. 5543 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a) mineralolje (generell sats): kr 1,35 per liter.
Mineralolje
 - til innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,30 per liter,
 - til annen innenriks luftfart og ikke-kommerisielle privatflyginger: kr 1,30 per liter,
 - til fiske og fangst i nære farvann: kr 0,29 per liter,

- b) bensin: kr 1,18 per liter,
- c) naturgass: kr 1,02 per Sm³,
- d) LPG: kr 1,52 per kg.

Det skal betales avgift med kr 0,06 per Sm³ naturgass og kr 0 per kg LPG for produkter som leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

Fritaket i § 2 første ledd bokstav g kommer ikke til anvendelse for naturgass og LPG, samt for mineralolje og bensin til innenriks kvotepliktig luftfart.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi,
- g) leveres til bruk som gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til

- a) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
 - b) skip i utenriks fart,
 - c) fiske og fangst i fjerne farvann,
 - d) fly i utenriks fart.
- Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a) til motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- b) til tekniske og medisinske formål,

- c) til motorsager og andre arbeidsredskaper med 2-taktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper,
- d) til fly i utenriks fart,
- e) som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a) kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser,
- b) veksthusnæringen,
- c) motorvogner tilhørende diplomater mv.,
- d) skip i utenriks fart,
- e) fly i utenriks fart,
- f) fiske og fangst i fjerne farvann,
- g) fiske og fangst i nære farvann,
- h) bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.

Det gis fritak for avgift for andel biogass og hydrogen i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

C. Svovelavgift (kap. 5543 post 71)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 13,3 øre per liter for hver påbegynt 0,1 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,

- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 2. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
- f) brukes i skip i utenriks fart,
- g) brukes i fly i utenriks fart,
- h) brukes i fiske og fangst i fjerne farvann,

i) gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi. Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER) (kap. 5547 post 70 og 71)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av trikloreten (TRI) og tetrakloreten (PER), herunder gjenvunnet TRI og PER.

Avgiftsplikten omfatter TRI og PER som inngår som bestanddel i andre produkter. Avgift betales bare dersom andelen TRI er over 1 vektprosent av produktets totale vekt eller andelen PER er over 0,1 vektprosent av produktets totale vekt.

Avgift skal betales med følgende beløp:

Innhold TRI/PER Pst.	kr per kg	
	TRI	PER
over 0,1 t.o.m. 1		0,73
over 1 t.o.m. 5	3,67	3,67
over 5 t.o.m. 10	7,34	7,34
over 10 t.o.m. 30	22,01	22,01
over 30 t.o.m. 60	44,02	44,02
over 60 t.o.m. 100	73,37	73,37

Ved beregning av avgift benyttes den høyeste av enten faktisk eller oppgitt andel TRI eller PER.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- f) gjenvinnes til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (kap. 5548 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 0,508 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) som den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt og at avgiften skal betales etter sjablongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a) utføres til utlandet,
- b) legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel,
- c) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
 4. til midlertidig bruk etter tolloven § 6-1 annet ledd,
- d) etter tolloven § 5-3 leveres til eller innføres av
 1. diplomater,

2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- e) kommer i retur til registrert virksomhets lager,
 - f) gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på utslipp av NO_x (kap. 5509 post 70 og kap. 5549 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 22,27 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a) fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- b) motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW,
- c) fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Ved beregningen av effekt etter bokstavene a og b, skal effekten av elektromotorer og elektrokjeler ikke tas med.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a) fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn,

- b) fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann,
- c) luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn,
- d) enheter omfattet av miljøavtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Miljøavgift på plantevernmidler (kap. 5550 post 70)

§ 1 For 2019 skal det betales miljøavgift på plantevernmidler. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Avgifter knyttet til mineralvirksomhet

A. Avgift knyttet til andre undersjøiske naturforekomster enn petroleum (kap. 5551 post 70)

§ 1 For 2019 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge avgift ved tildeling av konsesjoner for utforsking og undersøkelser etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

B. Årsavgift knyttet til mineraler (kap. 5551 post 71)

§ 1 For 2019 kan Nærings- og fiskeridepartementet ilegge årsavgift for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster etter mineralloven. Avgiften betales til statskassen.

§ 2 Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. (kap. 5555 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sjokolade- og sukkervarer mv. med kr 20,82 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter også sjokolade- og sukkervarer som ikke er tilsatt sukker eller søtningsmiddel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sjokolade- og sukkervarer som

- a) fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,

3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. (kap. 5556 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende alkoholfrie varer med følgende beløp per liter:

a) Drikkevarer:

1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff: kr 4,82,
2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff: kr 1,73,

b) Sirup:

1. tilsatt sukker eller kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 29,34,
2. basert på frukt, bær eller grønnsaker og tilsatt kunstig søtstoff og som brukes til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispensere, fontener og lignende: kr 10,47.

Med alkoholfrie drikkevarer likestilles drikk med alkoholstyrke til og med 0,7 volumprosent alkohol.

Avgiftsplikten omfatter ikke varer i pulverform eller melkeprodukter som er tilsatt ikke over 15 gram sukker per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på drikkevarer som

a) fra produsents og importørs lager

1. utføres til utlandet,
2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes til ervervsmessig fremstilling av annet enn drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgift på sukker mv. (kap. 5557 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på sukker mv. med kr 8,05 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a) sukker (roe-/bete- og rørsukker),
- b) sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

a) fra produsents og importørs lager

1. utføres til utlandet,
2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
3. leveres til toll- og avgiftsfritt utsalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,

b) innføres

1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,

c) etter tolloven § 5-3 fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater,
2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
3. Den nordiske investeringsbank,

d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,

e) brukes til ervervsmessig fremstilling av varer,

f) brukes til biavl.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situa-

sjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Om avgifter på drikkevareemballasje (kap. 5559 post 70–74)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen på drikkevareemballasje ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevarer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeenhet:

- a) glass og metall: kr 5,88,
- b) plast: kr 3,55,
- c) kartong og papp: kr 1,45.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,21 per emballasjeenhet.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a) melk og melkeprodukter,
- b) drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette,
- c) varer i pulverform,
- d) korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter,
- e) morsmelkeerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a) fra registrert virksomhets og importørs lager
 1. utføres til utlandet,
 2. leveres direkte eller via tollager til proviant etter tolloven § 4-23,
 3. leveres til toll- og avgiftsfritt utvalg på lufthavn etter tolloven § 4-30,
- b) innføres
 1. som reisegods etter tolloven § 5-1,
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet etter tolloven § 5-2,
 3. etter tolloven § 5-9, og er av mindre verdi,
- c) etter tolloven § 5-3 fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater,
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
 3. Den nordiske investeringsbank,
- d) kommer i retur til produsents eller importørs lager,
- e) har rominnhold på minst fire liter.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Flypassasjeravgift (kap. 5561 post 70)

I

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging fra norske lufthavner med kr 84 per passasjer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på flyging av

- a) luftbefordrerens ansatte på tjenestereise,
- b) barn under to år,
- c) transitt- og transferpassasjerer,
- d) NATOs styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 1 skal lyde:

Fra den tid departementet bestemmer skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner med kr 75 for flyginger med sluttdestinasjon i Europa. For andre flyginger skal det betales avgift med kr 200 per passasjer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, herunder hvilke land og områder som omfattes av de ulike satsene og at enkelte områder skal omfattes av en annen sats enn det som følger av første ledd.

Totalisatoravgift (kap. 5562 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det betales avgift til statskassen av inntekter fra totalisatorspill med 3,7 pst. av bruttoomsetning per år.

§ 2 Kongen kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Dokumentavgift (kap. 5565 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende feste-rett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a) gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til

- foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet,
- b) dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner,
- c) overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet,
- d) egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie,
- e) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller,
- f) ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testa-

- mentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel,
- g) overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg,
- h) overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av,
- i) overføring av hjemmel til fast eiendom mellom Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år overføringen skjer,
- j) overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag,

- k) overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og tinglysingen av hjemmelen til fast eiendom må ha funnet sted etter 1. januar 2016.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av salgsverdien av tomte dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

Avgift på frekvenser mv. (kap. 5583 post 70)

§ 1 Fra 1. januar 2019 skal det betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon med følgende beløp per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde:

– 450 MHz-båndet	kr 1 302 000
– 800 MHz-båndet	kr 1 485 000
– 900 MHz-båndet	kr 1 485 000
– 1800 MHz-båndet	kr 1 485 000
– 2,1 GHz-båndet	kr 1 373 000

Samferdselsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

§ 2 For 2019 skal det betales årsavgift til statskassen for tillatelse til bruk av 5-sifret nummer med følgende beløp per nummer:

– Kategori A	kr 146 040
– Kategori B	kr 104 040
– Kategori C	kr 80 040
– Kategori D	kr 56 040
– Kategori E	kr 26 040
– Kategori F	kr 3 240

Samferdselsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Inntekter ved tildeling av tillatelser (kap. 5309 post 29)

§ 1 For 2019 kan Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet innhente inntekter ved tildeling av tillatelser. Beløpet betales til statskassen.

§ 2 Samferdselsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om toll for budsjettåret 2019 (kap. 5511 post 70 og 71)

§ 1 *Plikten til å svare toll*

Fra 1. januar 2019 skal det svares toll ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) og etter de satser som følger av annet ledd.

De ordinære tollsatsene for 2018 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2019.

§ 2 *Preferansetoll*

Vareførsel som er omfattet av handelsavtale inngått med fremmed stat eller gruppe av stater, skal innenfor rammen av slike avtaler innrømmes preferansetoll. Tilsvarende gjelder for vareførsel som er omfattet av bilateral eller unilateral erklæring i tilknytning til slik avtale og vareførsel som er omfattet av det generelle system for preferansetoll for utviklingsland (GSP). Preferansetollbehandling er betinget av at krav til opprinnelse mv., slik som fastsatt i opprinnelsesreglene til vedkommende handelsavtale eller preferansesystem, samt vilkår fastsatt i tolloven, er oppfylt.

Departementet gis fullmakt til å iverksette de tollreduksjoner og andre tollmessige forhold som følger av handelsavtale fremforhandlet med annen stat.

Departementet gis fullmakt til å videreføre gitte kvoter og satser omfattet av det generelle

system for preferansetoll for utviklingsland (GSP) med endringer som inntatt i uttrykt vedlegg.

§ 3 *Nedsettelse av ordinære tollsats*

Departementet kan sette ned den fastsatte tollsats på enkelte vareslag, slik som bestemt i tolloven §§ 9-1 til 9-5.

§ 4 *Tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak*

Kongen kan, innenfor de rammer som følger av avtale med fremmed stat eller organisasjon, iverksette tollmessige handels- eller beskyttelsestiltak i form av økning av den ordinære tollsatsen på enkelte vareslag, dersom det foreligger slike omstendigheter som fremgår av tolloven §§ 10-1 til 10-7.

§ 5 *Nye eller endrede tariffoppdelinger*

Departementet gis fullmakt til å innarbeide nye tariffoppdelinger eller endre gjeldende oppdelinger, dersom endringene verken har nevneverdig betydning for statens inntekter eller har næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. Unntak og særordninger representerer en fordel for de som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene. Denne fordelingen kan sidestilles med å motta støtte på budsjettets utgiftsside. Skatteutgifter er tapte skatteinntekter ved at skattytere eller aktiviteter skattlegges lempeligere enn det som følger av det generelle regelverket. Skattesanksjoner beregnes i tilfeller der unntaket fra den generelle regelen gjør at skatteinntektene er høyere enn de ellers ville vært.

Det samlede nivået på offentlige utgifter blir vurdert i de årlige budsjettene, og det blir prioritert mellom ulike formål. Dette gjelder ikke i like stor grad for skatteutgifter. Ved å beregne skatteutgiftene kan en få et mer fullstendig bilde av den offentlige støtten på ulike områder.

Det norske skattesystemet bygger på prinsippet om at alle inntekter og verdier skal beskattes, og at skattegrunnlaget skal tilsvare de reelle, underliggende størrelsene. Når det i enkelte tilfeller likevel ikke er slik, kan dette være et uttrykk for politiske prioriteringer. Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er å synliggjøre budsjettvirkningen som ligger i at enkelte inntekter og verdier skattlegges lempelig eller ikke skattlegges i det hele tatt. Denne støtten kunne alternativt vært gitt over budsjettets utgiftsside. Det vises til omtale av skatteutgifter og skattesanksjoner for næringsvirksomhet i punkt 5.4 i Meld. St. 1 (2018–2019) *Nasjonalbudsjettet 2019*.

Begrepet «skatteutgift» ble offisielt brukt første gang i 1968 da USA la frem sitt første skatteavgiftsbudsjett. I 1984 la OECD første gang frem en rapport om 11 medlemslands erfaringer med beregning av skatteutgifter. Mange land publiserer jevnlig oversikter over skatteutgifter. Norge publiserte sin første oversikt i Nasjonalbudsjettet 1999. Frem til budsjettet for 2010 ble oversikten

presentert i nasjonalbudsjettet. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert i skatte- og avgiftsproposisjonen.

Punkt 2.7 i proposisjonens hoveddel gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner. Dette vedlegget gir en beskrivelse av skatteutgifter ved skatte- og avgiftsreglene og den skattemessige behandlingen av ulike overføringsordninger.

I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode. I punktene 3 og 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder. Tabell 1.1 og 1.2 gir en samlet oversikt over anslag på skatteutgifter ved hhv. skattereglene og avgiftsreglene. I punkt 5 analyseres enkelte sektorer.

2 Nærmere om referansesystemet og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene må det eksisterende skatte- og avgiftssystemet vurderes opp mot et referansesystem. I tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skattlegges etter de samme prinsippene og satsene. Hvorvidt det er snakk om en skatteutgift eller en skattesanksjon avhenger av referansesystemet. Skatteutgifter er redusert skatt for enkelte grupper sammenlignet med referansesystemet. En skattesanksjon innebærer derimot at enkelte skattytere eller enkelte typer aktiviteter får høyere skatt enn det som følger av referansesystemet.

På noen områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til å fastsette referansesystemer. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformen i 1992, og som siden har ligget til grunn for utformingen

av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt i referansesystemet. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og miljøavgifter, hvor hovedmålet er å prise miljøskadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt forbruk skal avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften, som er en skatt på omsetning av eiendom, og som sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

I tråd med prinsipper for effektiv skattlegging skal det ikke legges fiskale avgifter på vareinnsats. Fiskale avgifter på vareinnsats regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For miljø- og energiavgifter betraktes imidlertid avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom vareinnsats og varer til sluttforbruk. Departementet har beregningsteknisk klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller miljø- og energiavgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter skattlegges mer lempelig enn i referansesystemet.

Det beregnede inntektstapet representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve en skatteutgift. Grunnen til dette er at det er sett bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følger av at oppheving eller endring av en skatteutgift kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte

skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse fremover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse beregningene er det lagt til grunn en nominell diskonteringsrente på om lag 6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyring sin veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

3 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Der som skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrag- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, anses å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene ved beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene ved naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i skattestatistikk eller informasjon fra a-meldingen.

Følgende skatteutgifter ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser er beregnet for 2017 og 2018:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere i 2018 er her 19,5 pst. mot 23 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 15 500 kroner. Satsen i trinn 3 i trinnskatten er 2 prosenter lavere enn i landet for øvrig.
- Skattytere med forsørgeransvar for ektefeller kunne til og med 2017 skattlegges i skattekategori 2 og få et større personfradrag. I 2017 var personfradraget 25 150 kroner høyere i kategori 2 enn i kategori 1. Fra 2018 er ordningen avvirket.
- Det er innført en ny ordning med skattefavorsert individuell sparing til pensjon fra 2017. Det gis fradrag i alminnelig inntekt for innskudd inntil 40 000 kroner per år. Uttak fra ordningen

- skattlegges som kapitalinntekt. Innstående midler er fritatt for løpende inntektsbeskatning og formuesskatt. Ordningen kommer til erstatning for den gamle IPS-ordningen, der maksimalt fradrag for innskudd er 15 000 kroner og uttak skattlegges som pensjonsinntekt. De som allerede har en IPS-konto, kan fortsette å skyte midler inn i den gamle ordningen, men samlet fradrag for innskudd i den gamle og den nye ordningen kan ikke overstige 40 000 kroner per år.
- Mottakere av avtalefestet pensjon i privat sektor som har gammel alderspensjon fra folketrygden, får et kompensasjonstillegg til pensjonen. Dette gjelder årskullene 1944 til 1962. Kompensasjonstillegget er skattefritt for mottakeren.
 - Enslige forsørgere har rett til særfradrag. I 2018 er særfradraget på 51 804 kroner.
 - Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første.
 - Det er skattefritak for fordelen ved at ansatte har fri bedriftsbarnhage og for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris. Fordelen er opphevet fra 2019.
 - Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted på 1,56 kroner per km inntil 50 000 km og 0,76 kroner per km for overskytende. Den nedre grensen i reisefradraget er 22 350 kroner i 2018. I tillegg gis det fradrag for beregnede utgifter til besøksreiser i hjemmet (det er felles beløpsgrense med fradrag for daglig arbeidsreise).
 - Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.
 - Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 3 850 kroner.
 - Arbeidsgivers finansiering av ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs er skattefritt inntil 3 000 kroner i 2018.
 - Fra 2018 er det innført en ny skatteordning for ansatteopsjoner i små, nyetablerte selskap (bedrifter som er 7 år eller yngre, og som har 10 årsverk eller færre og maksimalt 16 mill. kroner i driftsresultat og balansesum). Eventuell opsjonsfordel inntil 500 000 kroner per ansatt skattlegges først når aksjene realiseres, og ikke ved innløsning av opsjonen som ved de generelle reglene for opsjonsbeskatning.
 - Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 40 000 kroner i 2018.
 - Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragsberettigede kostnader.
 - Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag mv. I tillegg til de ordinære fradragene kan de kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidssinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.
 - Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er fra 1. januar 2017 skattefri inntil 3,50 kroner per kilometer. Ifølge statistikk over kostnader ved bilhold er de gjennomsnittlige variable kostnadene ved bruk av egen mellomstor, ny dieselbil om lag 2,25 kroner per km. Differansen mellom statens satser og de reelle, variable kostnadene utgjør en skatteutgift.
 - Elbiler gis i 2018 40 pst. rabatt på listepreisen ved beregning av fordelen det er å disponere firmabil sammenlignet med de ordinære reglene. Rabatten var 50 pst. i 2017.
 - Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 80 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
 - Hyretillegg (kostgodtgjørelse til sjøfolk for perioden på land) på inntil 16 500 kroner var skattefritt til og med 2017. Ordningen ble avvirket fra 1. januar 2018, slik at arbeidsgivers dekning av private kostutgifter nå er skattepliktig på linje med annen lønnsinntekt.
 - Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har lavere personinntekt enn 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

Arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente i 2014 ordningen for perioden 2014–2020.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 24 pst. i 2017 og 23 pst. i 2018. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2017 og 2018:

- Det gis et særskilt skattefradrag for kostnader knyttet direkte til forsknings- og utviklingsprosjekter (FoU) som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Fradraget utgjør 20 pst. av prosjektkostnaden for små og mellomstore foretak og 18 pst. av prosjektkostnaden for andre virksomheter. Skattyters kostnader til egenutført FoU-prosjekt er begrenset til 25 mill. kroner per inntektsår, mens summen av egenutført FoU og skattyters kostnader til FoU-prosjekt som er utført av forskningsinstitusjon godkjent av Norges forskningsråd, er begrenset til 50 mill. kroner.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt tilsvarende 20 pst. av innskudd på inntil 25 000 kroner per år, maksimalt av innskudd på 300 000 kroner samlet.
- Det gis fradrag for tilskudd til institutt som forestår vitenskapelig forskning og yrkesopp-læring. Kreves det fradrag for mer enn 10 000 kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.
- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon og avtalefestet pensjon). I tillegg er pensjonsformuen fritatt for formu-esskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebe- sparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjons- inntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalin- gen skjer over 15 år. Beregningen tar utgangs- punkt i innbetalinger fra både arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
- Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Sel- skapet må betale arbeidsgiveravgift på avset- ninger til premiefondet, men kan fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminne- lig inntekt.
- Fra 1. juli 2017 ble det innført en skatteinsentiv- ordning for langsiktige investeringer i opp- startsselskap som i gjennomsnitt over året har færre enn 25 årsverk og årlige driftsinntekter og/eller balansesum som ikke overstiger 40 mill. kroner. I ordningen blir det gitt fradrag i alminnelig inntekt for personlige skattytere for aksjeinnskudd i kvalifiserte aksjeselskap for opptil 500 000 kroner årlig.
- Personlige aksjonærer eller deltakere som mot- tar utbytte eller utdeling fra selskap, gis skjermingsfradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Til- svarende gis eiere av enkeltpersonforetak fra- drag for skjerming i beregning av personinn- tekt. Fradraget utregnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med en skjermingsrente. Formålet med skjermingsfradraget er å forhindre vridninger i investeringer og finansierings- struktur som følge av den særskilte beskat- ningen av utbytte mv. Skjermingsrenten skal til- svare rente etter skatt på en sikker investering. Skjermingsrenten beregnes med utgangspunkt i observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid. Fra 2017 ble det lagt til 0,5 prosentenheter på skjermingsrenten før skatt. Dette regnes som en skatteutgift.
- Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert til- knyttet virksomhet innenfor rederiskatteord- ningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilt gunstige skattereglene for rederisel- skap er basert på informasjon fra skattemeldin- ger og næringsoppgaver til selskapene innen- for rederiskattesystemet. Driftsresultat fra næringsoppgaven og informasjon om skatte- pliktige finansinntekter- og kostnader fra ved- legg til skattemeldingen benyttes for å anslå rederienes skattekostnader dersom de var underlagt ordinær beskatning. Det gjøres videre fratrukk for faktiske skattekostnader knyttet til netto skattepliktige finansinntekter og tonnasjeskatt. I Prop. 1 LS (2017–2018) ble skatteutgiften ved rederiskatteordningen

- anslått til 0 for 2016 og 2017 på grunn av lav lønnsomhet i næringen i foregående år. Nye data for 2017 og vurderinger av markedsforhold så langt i 2018 gir grunnlag for å oppjustere anslått skatteutgift for 2017 og å anslå en positiv skatteutgift for 2018.
- En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. antas å være høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Avskrivningssatser som er høyere enn faktisk økonomisk verdifall, gir en fordel fordi skatten skyves utover i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen ved de årlige investeringene og kan dermed sammenlignes med et investeringstilskudd. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Det ligger til grunn for beregningen at alle avskrivningene kommer til effektivt fradrag i inntektsåret. Beregnet skatteutgift er foretatt for investeringer i skip som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap.
 - I 2017 ble avskrivningssatsen for vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv. i saldogruppe c hevet til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen. Samme år ble det innført forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisitet til fremdrift. Det antas at økonomisk verdifall for eiendeler i saldogruppen ligger nærmere 20 pst. Det beregnes skatteutgift ved at avskrivningssatsen overstiger 20 pst.
 - En avskrivningssats på 4 pst. antas å være for høy for hoteller, bevertningssteder og losjehus. En gjennomgang gjort i NOU 2014: 13 *Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi* (Skatteutvalget) tilsier at satsen burde vært nærmere 2 pst. Det beregnes derfor skatteutgift for hoteller, bevertningssteder og losjehus som avskrives i saldogruppe h med 4 pst.
 - Investeringstilskudd beskattes normalt ved at tilskuddsdelen av kostprisen for driftsmiddelet ikke kan avskrives. Det gis skattefritak for investeringstilskudd under Kommunal- og moderniseringsdepartementet ved investeringer i det distriktpolitiske området.
 - Når man legger til grunn at investeringsfradragene i petroleumsskatten er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem. Selskapenes andel av investeringene etter skatt er med dagens fradragregler om lag 12 pst. I en nøytral petroleumsskatt ville selskapene selv ha dekket om lag 25 pst. av investeringskostnaden. Skatteutgiften knytter seg delvis til raske avskrivninger i ordinær selskapskatt, men hovedsakelig til høye investeringsfradrag i særskatten (avskrivning, friinntekt og rentefradrag). For nærmere omtale av investeringsfradragene vises det til Prop. 150 LS (2012–2013).
 - I petroleumsskatten kan eventuelle fremførbare underskudd oppjusteres med et rentetillegg for å opprettholde verdien av fradragene. Dette bidrar til sikkerhet om full verdi av skattefradragene. Fremføringsrenten skal da være en risikofri rente etter ordinær selskapskatt, jf. NOU 2000: 18. I dagens fremføringsrente er det et tillegg på 0,5 prosentenheter. Virkningen av dette tillegget i fremføringsrenten regnes som en skatteutgift.
 - I grunnrenteskatten for kraftverk er det en nedre grense på 10 MVA for plikt til å betale grunnrenteskatt. Uavhengig av generatorstørrelse kan alle kraftverk opptjene grunnrente, og nedre grense for grunnrenteskatten utgjør derfor en skattefordel sammenlignet med et nøytralt system.
 - Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt punkt 5.1 i dette vedlegget.
 - Formuesverdien av primærbolig (egen bolig) og sekundærbolig utgjør i 2018 hhv. 25 pst. og 90 pst. av beregnet markedsverdi. For sekundærbolig reduseres verdien av tilordnet gjeld med 10 pst. Det er beregnet en skatteutgift for rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom.
 - I 2017 ble det innført en verdsettingsrabatt i formuesskatten på 10 pst. for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld. Rabatten ble økt til 20 pst. i 2018. Næringseiendom er omfattet av denne rabatten, og den særskilte verdsettingsrabatten for næringseiendom er avvirket fra 2018.
- Beskatningen av primærnæringene
- Primærnæringene mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet.
- Følgende skatteutgifter ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2017 og 2018:
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 150 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
 - Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Fradraget er 100 pst. ved inntekt opp til 63 500 kroner, satsen utover dette er 38 pst. opp til øvre grense på 166 400 kroner.

- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på seks pst.
- Investeringsstilskudd under Landbruks- og matdepartementet trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktspolitiske virkeområdet.
- Skogeierne får fradrag for avsetning til skogfondskonto (inntil 40 pst. av brutto omsetning) ved beregning av alminnelig inntekt. Kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
- Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter skulle vært aktivert og avskrevet etter ordinære skatteregler.
- Skogeiendommer verdsettes til formuesverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettingen skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert nettotilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av formuesverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år frem i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i Finnmark og Nord-Troms på inntil 142 000 kroner per år.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift. Fradraget gis til samme grenser og sats som jordbruksfradraget.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke regler og bestemmelser i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som avviker fra de generelle skattereglene. Disse avvikene kan ha ulike begrunnelser, men representerer like fullt skatteutgifter. Mange av disse skatteutgiftene er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Følgende ordninger er eksempler på skatteutgifter og skattesanksjoner som ikke er tallfestet:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktige, uavhengig av om de motas som lønn eller i form av naturalytelser mv.

Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. Private fordeler vunnet ved arbeid som ikke beskattes, bør anses som en skatteutgift. Det skyldes at personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Eksempelvis bør fordelene ved et kortsiktig rentefritt lån fra arbeidsgiver (på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden og nedbetaling innen ett år) eller overskudd ved arbeidsgivers godtgjøring av arbeidstakers reiser i tjeneste anses som skatteutgifter. I andre tilfeller kan det også være et tjenstlig behov som er bakgrunnen for at arbeidsgiver dekker en bestemt utgift eller tilbyr en bestemt tjeneste. Da er det mer tvetydig i hvilken grad det er snakk om en privat fordel for den ansatte. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som tilgang på bedriftshytte mv. utgjør en stor privat fordel og bør regnes som skatteutgifter.

- Aktive idrettsutøvere kan sette inntekter vunnet ved idrett inn i et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Dette skattefritaket regnes ikke som en skatteutgift. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En

- skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet, og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- Lønnsutbetalinger på inntil 1 000 kroner er skattefrie for mottakeren så lenge de ikke er inntekt i virksomhet. For private arbeidsoppdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen 6 000 kroner. Utbetalinger fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er skattefrie når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger 10 000 kroner, så lenge det ikke er snakk om virksomhetsinntekt.
 - Frivillige organisasjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift for ansatte som tjener inntil 70 000 kroner når organisasjonens samlede lønnsutgifter ikke overstiger 700 000 kroner.
 - Det skal under visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig dersom beløpet samlet sett ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
 - Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som er under 12 år, eller som har særskilte omsorgsbehov, selv om beløpet overskrider 60 000 kroner per år.
 - Det er innført gunstige avskrivningsregler for vindkraftverk med virkning for investeringer pådratt fra og med 19. juni 2015 til utgangen av inntektsåret 2021, jf. Prop. 120 LS (2014–2015). Driftsmidler i vindkraftverk kan avskrives lineært over fem år i stedet for ordinære saldo-regler.
 - Alminnelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
 - Skogeiere kan føre inntekter fra skogen på en såkalt tømmerkonto og få inntektene beskattet langt på vei som ved en gevinst- og tapskonto. Dette gir skattekreditt gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær skattefastsetting.
 - Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldsloven, er fritatt for skatt.
 - Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.
 - Samlet skattesats på utbytter er 6,6 prosentenheter lavere enn høyeste skattesats på arbeidsinntekter. Etter at delingsmodellen ble fjernet i 2006 blir ikke lenger en del av overskuddet tilordnet aktive eiere som arbeidsinntekt. Reelle arbeidsinntekter kan dermed fritt omdefineres til utbytte og tas ut til lavere beskatning på det tidspunktet eieren selv ønsker. Denne muligheten gjelder kun ved direkte eie.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2017 og 2018. Mill. kroner

	2017	2018
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	11 832	10 892
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i Nord-Troms og Finnmark	895	910
Skatteklasser 2	285	-
Skattefavisert individuell sparing til pensjon ¹	260	270
Kompensasjonstillegg til avtalefestet pensjon	280	330
Særfradrag for enslige forsørgere	1 460	1 360
Foreldrefradrag	2 070	2 035
Skattefritak for arbeidsgivers dekning av barnehageutgifter utover maksimalpris	2	2
Frdrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 210	1 230
Frdrag for merutgifter til kost og losji for pendlere	1 255	550

Tabell 1.1 fortsetter

	2017	2018
Fradrag for fagforeningskontingent.....	1 095	1 070
Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer i egen bedrift til underkurs	50	50
Lavere beskatning av opsjoner i arbeidsforhold	-	350
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	750	790
Særfradrag for store sykdomsutgifter	55	50
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land.....	220	215
Skattefri kjøregodtgjørelse	1 100	1 100
Fordelsbeskatning av elbiler	220	210
Særfradrag for sjømenn.....	395	280
Skattefritt hyretillegg for sjøfolk.....	140	-
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen...	90	90
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift.....	14 100	14 800
Bedrifts- og kapitalbeskatning.....	77 215	83 135
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	4 300	4 500
BSU-ordningen	1 310	1 340
Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring	90	90
Fradrag for premie til pensjonsordning i arbeidsforhold mv. ¹	8 700	8 500
Fradrag for premie til AFP i privat sektor mv. ¹	470	460
Tjenestepensjon, premiefond	360	360
Skatteinsentivordning for investeringer i oppstartsselskap	330	330
Skjermingsrente	240	240
Særskilte skatteregler for rederier	1 100	1 100
Avskrivningssats på fiskefartøy og innenriks skipsfart ¹	380	350
Avskrivningssats busser, vogntog og varebiler ²	170	160
Avskrivningssats hoteller, losjihus og bevertningssteder ¹	130	130
Skattefritak for investeringstilskudd under KMD i distriktene.....	20	20
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt ³	1 340	1 560
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt ³	7 635	9 155
Petroleumsskatt – rentetillegg i fremføringsrente	170	90
Nedre grense for grunnrenteskatt på kraftverk	550	800
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom	26 400	29 600
Rabatt i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	22 100	22 200
Rabatt i formuesskatt for aksjer og driftsmidler, inkludert næringseiendom ⁴ ..	1 420	2 150

Tabell 1.1 fortsetter

	2017	2018
Beskatning av primærnæringene	1 280	1 245
Særfradrag for fiskere.....	240	230
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt.....	755	725
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ¹	40	40
Avskrivning av IBU-støtte i det distriktspolitiske virkeområdet ⁵	75	75
Skogfondsordningen.....	120	125
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ⁵	35	35
Lav faktor ved verdsetting av skog i formuesskatten.....	5	5
Særskilt fradrag for skiferdrivere i Finnmark og Nord-Troms	2	2
Særskilt fradrag for reindrift	8	8

¹ Skatteutgiften er regnet som nåverdi av skattebesparelsen.

² I 2017 ble avskrivningssatsen økt til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen, med forhøyet sats på 30 pst. for elvarebiler. Antatt økonomisk verdifall tilsier avskrivningssats på 20 pst. for driftsmidler i saldogruppen.

³ Når det legges til grunn at de investeringsbaserte fradragene (avskrivninger samt rentefradrag og frinntekt i særskatt) er sikre for selskapene, er den samlede fradragverdien høyere enn den ville ha vært i et nøytralt skattesystem. Netto skatteutgift er beregnet ved å multiplisere den for høye fradragverdien med selskapenes aktiverbare investeringer i det aktuelle året. Referansesystemet er en nøytralt utformet grunnrentebeskatning i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

⁴ I 2017 ble det innført en verdsetningsrabatt for aksjer og driftsmidler og tilordnet gjeld på 10 pst. Næringsseiendom beholdt en samlet verdsetningsrabatt på 20 pst. I 2018 er verdsetningsrabatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringsseiendom 20 pst.

⁵ Anslaget inkluderer nåverdi av fremtidige avskrivninger.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2018 anslått til om lag 294 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får heller ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Det vises til tabell 1.2 som viser anslag av skatteutgiften for enkelte unntak. Tjenesteområdene opplistet i tabellen gir ikke en fullstendig oversikt over tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet, men gir eksempler på tjenesteområder hvor det kan forventes at avgiftsplikt kan gi positivt proveny. På mange tjenesteområder hvor inntektene i hovedsak ikke består av omsetning ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt. Unntaket for finansielle tjenester er anslått å gi en skatteutgift på 9 650 mill. kroner i 2018. Som erstatning for merverdiavgift er det fra 2017 innført en finansskatt på overskudd og lønninger som er anslått å gi 3 420 mill. kroner i 2018 i påløpte skatteinntekter. Dermed anslås gjenstående skatteutgift til 6 230 mill. kroner i 2018.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den generelle satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den generelle satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino, NRKs allmennkringkastingsvirksomhet og inngangsbilletter til museer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer har en lav merverdiavgiftssats på 12 pst.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. I tabell 1.2 vises anslag på skatteutgiften ved nullsats for merverdiavgiften.

Bruk og kjøp av elbiler omfattes av flere unntak eller lavere satser sammenlignet med de ordinære reglene. I boks 1.1 er skatteutgiftene og skattesanksjonene ved elbiler sammenstilt.

Fiskale særavgifter

Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

Følgende fiskale skatteutgifter er beregnet for 2017 og 2018:

- Alkohol- og tobakksavgiftene blir regnet som fiskale avgifter, men de har også en helsemessig begrunnelse. Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.

- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
- I engangsavgiften er det fritak for elbiler, herunder brenselceller. Ladbare hybridbiler har et særskilt fradrag i vekten det beregnes avgift på. Bortfall eller lavere engangsavgift grunnet disse fordelene betraktes som en skatteutgift.
- Trafikksforsikringsavgiften, som i 2018 erstattet årsavgiften, er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Det er fritak for elbiler, herunder brenselceller, fra 2018 som regnes som en skatteutgift. Trafikksforsikringsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Trafikksforsikringsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) betraktes som en skattesanksjon.
- Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Det er fritak for elbiler, herunder brenselceller, fra 2018 som regnes som en skatteutgift. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
- Flypassasjeravgiften er en fiskal avgift som betales for hver påbegynte flyreise fra norsk lufthavn. Det er ikke unntak for reiser i næringsvirksomhet. Avgiften som betales av næringslivet (arbeidsreiser) betraktes som en skattesanksjon.
- Dokumentavgiften er knyttet til tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter bolig-, fritids- og næringsseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 5.1. For 2018 er avgift betalt av næringsdrivende beregnet å utgjøre om lag 670 mill. kroner.
- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt

klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.

Miljø- og energiavgifter

Kostnadseffektivitet i klimapolitikken tilsier at alle utslipp av klimagasser prises likt, uavhengig av hvor de skjer. I dag prises utslipp av klimagasser både gjennom avgifter og ved kvotesystemet.

Regjeringen arbeider for en avtale om felles gjennomføring med EU av utslippsmålet for 2030. Ved felles gjennomføring vil Norge få et nasjonalt mål for ikke-kvotepliktig sektor. Det nasjonale målet kan nås ved innenlandske utslippsreduksjoner eller ved bruk av fleksible mekanismer innen EØS.

Skatteutgifter og -sanksjoner knyttet til avgifter på klimagassutslipp beregnes med det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineralske produkter som referansesats. Dette samsvarer også med anbefalingen fra Grønn skattekomisjon om å benytte det eksisterende nivået for CO₂-avgiften på bensin og autodiesel (500 kroner per tonn CO₂ i 2018) som et generelt avgiftsnivå for klimagassutslipp.

Tildeling av vederlagsfrie kvoter (gratiskvoter) gir ikke staten inntekter på nivå med en alternativ avgift, og en slik tildeling derfor vil være en særlig fordel for de aktørene som er berettiget til vederlagsfrie kvoter. Denne fordelingen omtales i punkt 5.4 om næringsstøtte i Meld. St. 1 (2018–2019) *Nasjonalbudsjettet 2019*.

En del utslipp står utenfor både kvotesystemet og avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Tabell 1.2 gir en fremstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved CO₂-avgiften og avgiften på HFK og PFK. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige virksomheter har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skattesanksjon.

CO₂-avgiften på gass omfatter det alt vesentligste av ikke-kvotepliktige bruk av naturgass og LPG. Det gis fritak for CO₂-avgift for naturgass og LPG til bruk i veksthusnæringen og i fiske og fangst i nære farvann. Fritak og reduserte satser for ikke-kvotepliktige virksomheter utgjør en skatteutgift.

Følgende skatteutgifter for øvrige miljø- og energiavgifter er beregnet for 2017 og 2018:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og faking på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten dermed går glipp av avgiftsinntekter.
- Avgiften på elektrisk kraft er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Det gis fritak for bestemte industriprosesser (kjemisk reduksjon, elektrolytiske, metallurgiske og mineralogiske prosesser), veksthusnæringen og skinnegående transportmidler. Industrien ellers, fjernvarme, landanlegg for petroleumsvirksomheten, store datasentre, skip i næring mv. blir ilagt en redusert sats på 0,48 øre per kWh for elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen. Forbruk i administrasjonsbygg ilegges full avgift på elektrisk kraft også i virksomheter med fritak eller redusert sats. I tiltakssonen i Finnmark og Nord-Troms ilegges all næringsvirksomhet som ikke har fullt fritak, avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen er fritatt for avgiften. Siden det ikke er definert hvor mye av avgiften som er innrettet mot energisparing, regnes hele avviket fra ordinær sats som en skatteutgift. Økning i den ordinære satsen for elavgift i perioden 2014–2016 bidro til at skatteutgiften økte betydelig.
- Grunnavgiften på mineralolje ble innført i 2000 for å unngå at økning av avgiften på elektrisk kraft medførte overgang til oppvarming med oljefyring. Treforedlingsindustrien og pigmentproduksjon har redusert sats. Sjøfart, fiske, petroleumsvirksomhet på sokkelen, fiskeolje- og fiskemelindustrien, tog mv. er fritatt for grunnavgiften.
- Lavere veibruksavgift på autodiesel enn bensin utgjør en skatteutgift. Avgiftene skal prise de eksterne kostnadene knyttet til veibruk, og bør være på samme nivå når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Biodrivstoff som ikke er omfattet av omsetningskravet i produktforskriften, ilegges ikke veibruksavgift. Slikt biodrivstoff er utenfor avgiftens virkeområde og regnes ikke som skatteutgift.

- Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner
- Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:
- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Utenom tannhelsetjenester og kjøreskoler har en ikke beregnet skatteutgifter for disse unntakene. Helse- og undervisningstjenester blir i stor grad finansiert av det offentlige, og i mindre grad av brukerbetaling. Dersom disse tjenestene hadde blitt omfattet av merverdiavgiften, ville statens inntekter blitt redusert.
 - Det er redusert engangsavgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål,

- og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner knyttet til at varebiler betaler full trafikksikringsavgift.
- Sjokolade- og sukkervarer kan selges avgiftsfritt på ferger og flyplasser. Dette anses som en skatteutgift, ettersom varene kunne vært kjøpt med særavgift i Norge. I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften knyttet til tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre tax free-varer, som eksempelvis parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene i 2017 og 2018. Mill. kroner påløpt

	2017	2018
Merverdisystemet	40 163	41 295
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet</i>	<i>10 438</i>	<i>10 240</i>
Finansielle tjenester ¹	6 610	6 230
Kjøreskoler	890	930
Tannhelsetjenester	2 100	2 200
Musikk og scenekunst	48	50
Treningssentre	790	830
<i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	<i>20 725</i>	<i>20 255</i>
Matvarer	13 650	14 000
Persontransport	4 050	3 600
Overnatting	1 750	1 550
Kino	190	155
NRKs allmennkringkastningsvirksomhet	840	740
Museer	65	55
Fornøylesparker og opplevelsessentre	65	55
Idrettsarrangement med store billettinntekter	115	100
<i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats</i>	<i>9 000</i>	<i>10 800</i>
Aviser og nyheter	2 100	2 200
Tidsskrifter	500	500
Bøker	1 500	1 500
Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge	900	1 000
Elbiler mv.	4 000	5 600

Tabell 1.2 fortsetter

	2017	2018
Fiskale særavgifter	-5 462	-5 550
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ²	2 975	3 050
Grunnavgift på engangsemballasje	525	535
Fritak fra engangsavgift for elbiler	1 400	1 600
Fordel i engangsavgift for ladbare hybridbiler	3 000	2 500
Fritak for trafikksikringsavgift for elbiler fra 2018 ³	300	500
Trafikksikringsavgift for lastebiler og trekkbiler ³	-40	-45
Fritak for omregistreringsavgift for elbiler fra 2018	-	120
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-130	-130
Flypassasjeravgift	-735	-790
Dokumentavgift i alt	-9 259	-9 150
Tollinntekter i alt	-3 498	-3 740
CO₂-avgift og avgiften på HFK og PFK⁴	-5 372	-5 770
CO ₂ -avgift på sokkelen ⁵	-5 331	-5 485
CO ₂ -avgift for innenriks kvotepliktig luftfart ⁴	-430	-500
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-15	-15
CO ₂ -avgift – redusert sats for fiske og fangst i nære farvann	180	210
CO ₂ -avgift – fritak for gass i innenriks skipsfart	120	0
CO ₂ -avgift – fritak for gass i veksthusnæringen	20	20
CO ₂ -avgift – fritak og redusert sats for gass i ikke-kvotepliktig industri ..	75	0
CO ₂ -avgift – redusert sats for silde- og fiskemelindustri mv.	4	0
CO ₂ -avgift – innenriks ikke-kvotepliktig luftfart	5	0
Miljø- og energirelaterte avgifter	17 880	18 820
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁶	910	920
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	880	900
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats for industri mv.	8 400	8 650
Avgift på elektrisk kraft: fritak for Nord-Troms og Finnmark	290	300
Grunnavgift på mineralolje: fritak/ redusert sats	2 300	2 350
Lavere avgift på autodiesel (inkl. biodiesel) enn på bensin ⁷	5 100	5 700

¹ Som erstatning for merverdiavgift innførte Stortinget en skatt på lønn og overskudd i finansnæringen med virkning fra 2017. Beregnede skatteinntekter fra finansskatten (2 590 mill. kroner i 2017 og 3 420 mill. kroner i 2018) er trukket i fra beregnet skatteutgift ved merverdiavgiftsunntaket.

² I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift.

³ Årsavgift er erstattet med trafikksikringsavgift fra og med 2018. Nullutslippsbiler hadde lav sats i årsavgiften (til og med 2017)

⁴ Grunnlaget for beregningen av skattesanksjoner og -utgifter er CO₂-avgiftssatsen på bensin, autodiesel, mv. For kvotepliktige utslipp regnes hele CO₂-avgiften som en skattesanksjon.

- ⁵ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO₂-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.
- ⁶ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_x-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.
- ⁷ Skatteutgifter er regnet med utgangspunkt i avgiftsforskjellen per energienhet.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_x-fond, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

5 Analyse av enkelte sektorer

5.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innestående beløp (1. januar i ligningsåret).

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til

å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det aktøren kan konsumere over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skatte-

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabellen er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Tabell 1.3 Skattefordeler ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2017	2018
Fordelsbeskatning av elbiler	220	210
Nullsats i merverdiavgiftssystemet	4 000	5 600
Fritak fra engangsavgift	1 400	1 600
Fritak for trafikksikringsavgift fra 2018 ¹	300	500
Fritak for omregistreringsavgift fra 2018	–	120
Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler	2	4

¹ Årsavgift er erstattet med trafikksikringsavgift fra 2018. Skatteutgiften i 2017 gjelder fordelen med lav sats i årsavgiften for elbiler.

Kilde: Finansdepartementet.

Elektrisitet til el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene på drivstoff. Dette regnes

imidlertid ikke som en skatteutgift ettersom elektrisitet er utenfor avgiftens virkeområde.

Tabell 1.4 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. kroner

	2017	2018
Lavere inntektsbeskatning ¹	26,4	29,6
Rabatt i formuesskatt	22,1	22,2
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-8,3	-8,3
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-7,1	-7,1
Netto skatteutgifter	32,4	35,5

¹ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

fri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Fra 2018 gjelder det egne regler for korttidsutleie (leieforhold inntil 30 dager) av egen bolig. Inntekter fra slik utleie er skattepliktige dersom de samlet overstiger 10 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 29,6 mrd. kroner i 2018. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere ligningsverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på ligningsverdier. Primærbolig verdsettes i 2018 til 25 pst. (maksimalt 30 pst.) og sekundærbolig til 90 pst. (maksimalt 100 pst.) av beregnet markedsverdi. Verdien av gjeld tilordnet sekundærbolig reduseres med 10 pst. Fritidseiendommer og bolig i

utlandet verdsettes etter egne regler, og ligningsverdiene er ofte vilkårlige og svært lave.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Kommunene kan velge å skrive ut eiendomsskatt på fast eiendom. Innenfor rammene av eiedoms-skattelova bestemmer kommunestyret utstrekning og omfang av eiendomsskatten. Eiendomsskattetaksten skal tilsvare omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger. Flere kommuner benytter seg også av en ulovfestet reduksjonsfaktor. Skattesatsen skal fra 2019 være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med én promille i året. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i 2017 og 2018. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet sammenlignet med andre kapitalobjekter. Skatteutgiften ved lavere

Tabell 1.5 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2018. Mill. kroner

	Anslått økning i overføringer for å opprettholde nettoytelsen ved innføring av skatteplikt	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (uten å øke overføringene)
Barnetrygd.....	7 250	4 800
Kontantstøtte	770	540
Økonomisk sosialhjelp	1 480	1 120
Bostøtte	820	640
Engangsstønad ved fødsel.....	60	50
Grunn- og hjelpstønad	880	700
Stønad til barnetilsyn	90	130
Særskilte skatteregler for pensjonister mv.....	35 500	23 500

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

inntektsbeskatning er basert på statsobligasjonsrenten og vil derfor variere med endringer i denne rentesatsen.

5.2 Skattefrie og skattefremforderte overføringsordninger

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over endringen i skatteinntekt og nivået på bruttoytelsene ved å gjøre enkelte offentlige stønader skattepliktige som lønn. Utgangspunktet er at inntekter som erstatter lønn, i størst mulig grad bør behandles som lønnsinntekt i skattesystemet. For enkelte skattefrie ytelser er det likevel et spørsmål i hvilken grad de kommer til erstatning for arbeidsinntekt. Det kan videre være hensyn som taler for at nivået på nettoytelsen ikke bør avhenge direkte av inntektsnivå og skatteposisjonen til den enkelte mottaker og derfor ikke bør skattlegges. En skattlegging av dagens universelle barnetrygd vil for eksempel øke den effektive skattesatsen for enkelte av mottakerne.

Tabell 1.5 gir en oversikt over skattefrie overføringsordninger og skattefordelen ved særskilte skatteregler knyttet til pensjonister mm.

Utgangspunktet for beregningene i første tallkolonne i tabell 1.5 er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt samlet skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Når skatteplikten innføres, må derfor også overføringene økes slik at mottakerne samlet får uendret nettoytelse (overføring

etter skatt). Eksempelvis er barnetrygden økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoytelsen til mottakerne samlet er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig. Nivået på nettoytelsen til den enkelte vil være avhengig av personens samlede inntekt og marginalsatt. I tillegg vises anslag på økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt uten noen kompensasjon i kolonnen til høyre i tabell 1.5.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2016. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er fremskrevet til 2018. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablongmessig fremskrevet. Analysen tar heller ikke hensyn til eventuelle atferdsendringer.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis for hvert barn under 18 år uavhengig av foreldrenes inntekt. Enslige forsørgere får barnetrygd for ett barn mer enn de faktisk forsørger og får i tillegg et småbarnstillegg for barn mellom null og tre år dersom de også mottar full overgangsstønad.
- Kontantstøtte for barn mellom ett og to år som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
- Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan

gis etter en individuell og skjønsmessig vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til et forsvarlig livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.

- Bostøtte er en støtteordning for personer som har lav inntekt og høye boliggifter. Formålet er å gi disse personene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og formue.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, kan få engangsstønad ved fødsel for hvert barn. Far med foreldreansvar alene kan i visse tilfeller også få engangsstønad. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønaden en skattefri ytelse.
- Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Hjelpstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som betaler for tilsyn av barnet fordi

personen har arbeid utenfor hjemmet eller etablerer egen virksomhet. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og støtte kan som hovedregel gis inntil barnet har fullført fjerde skoleår.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden som det ikke er gitt anslag for her. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, tilleggsstønader og stønad til skolepenger mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (5,1 pst.) og et særskilt skattefradrag på inntil 29 950 kroner for pensjonsinntekt. Beregningene inkluderer også skattefordelen ved særfradraget for lettere nedsatt ervervsevne og en særskilt skattebegrensningsregel som gjelder for gjenlevende ektefeller som mottar overgangsstønad/pensjon og tidligere familiepleiere som mottar overgangsstønad/pensjon. Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.5 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene.

Vedlegg 2

Skattestatistikk for 2016

Vedlegg 2 redegjør for skattestatistikk for personer (forskuddspliktige) og selskap (etterskuddspliktige) for inntektsåret 2016. Statistikken inneholder tall over skattegrunnlagene og fastsatte skatter samt tall for de fleste skattepliktige inntekter, inntektsfradrag og skattepliktig nettoformue.

Utlignet formues- og inntektsskatt til kommune, fylke og stat og trygdeavgift til folketrygden utgjorde i alt 604 mrd. kroner i 2016. Av dette ble 480 mrd. kroner fastsatt på personer, mens 124 mrd. kroner ble fastsatt på selskap. Fastsatt skatt i 2015 utgjorde 617 mrd. kroner.

Skattestatistikk for personer

Alminnelig inntekt etter særfradrag utgjorde i alt 1 425 mrd. kroner for personer i 2016. Dette var en økning på 2 pst. fra året før. Sammenlignet med 2015 økte fastsatte skatter for personer med vel 19 mrd. kroner.

Tabell 2.1 viser oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et skatteforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for personer fordelt fylkesvis. Alminnelig inntekt etter særfradrag for alle bosatte var 264 300 kroner i 2016. Sammenlignet med året før var dette en økning på 1 pst. Oslo hadde høyest inntekt per innbygger med 319 500 kroner, mens inntekten var lavest i Nord-Trøndelag med 223 800 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Av bosatte personer 17 år og eldre hadde 18 pst. alminnelig inntekt under 100 000 kroner, 20 pst. en inntekt mellom 100 000 og 200 000 kroner, 19 pst. en inntekt mellom 200 000 og 300 000 kroner, og 42 pst. hadde en inntekt på 300 000 kroner eller mer. En gruppering etter størrelsen på skattepliktig nettoformue viser at 71 pst. av personene hadde en nettoformue under 500 000 kroner, mens 29 pst. hadde en formue på 500 000 kroner eller mer.

Tabellene 2.5–2.8 viser gjennomsnittstall for bosatte personer 17 år og eldre fra skattestatistikken for 2016. Mens tabellene 2.1 og 2.2 hovedsakelig redegjør for skatter og skattefradrag i 2016, viser tabellene 2.5–2.8 tall for gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer 17 år og eldre.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjør den største gruppen med 2,2 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjør om lag 1,2 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjør 110 000 personer. Gjennomsnittlig bruttoinntekt for lønnstakere var 596 400 kroner i 2016. Trygdede og pensjonister hadde en gjennomsnittlig bruttoinntekt på 326 500 kroner, mens tilsvarende tall for selvstendig næringsdrivende var 815 400 kroner.

For både lønnsinntakere og pensjonister og trygdede utgjorde kapitalinntektene 6 pst. av bruttoinntekten. For selvstendig næringsdrivende var andelen 7 pst.

Tabell 2.5 viser også at samlet inntektsfradrag som andel av bruttoinntekt er 29 pst. for trygdede og pensjonister, 24 pst. for lønnstakere og 20 pst. for selvstendig næringsdrivende. For selvstendig næringsdrivende utgjør renteutgifter den største fradragsposten, mens minstefradraget er det største fradraget for lønnstakere og for trygdede og pensjonister.

For trygdede og pensjonister utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 18 pst. av bruttoinntekt. Tilsvarende for lønnstakere er 27 pst. For selvstendig næringsdrivende utgjør utlignet skatt i gjennomsnitt 34 pst. av bruttoinntekt.

Tabell 2.6 viser sammensetning av inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike inntektsnivåer. Tabellen viser at for personer med en bruttoinntekt under 100 000 kroner utgjør lønn i gjennomsnitt 86 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 6 pst. og aksjeutbytte og gevinst om lag 1 pst. av bruttoinntekten. For personer med en bruttoinntekt over 1 mill. kroner utgjør lønn om lag 61 pst., tjenestepensjoner og trygdeytelser om lag 5 pst. og aksjeutbytte og

gevinst ved salg av verdipapirer 19 pst. av bruttoinntekten i 2016.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at personer med høy skattepliktig nettoformue i gjennomsnitt også har relativt høy bruttoinntekt. For personer med en skattepliktig nettoformue på over 3 mill. kroner utgjør lønnsinntekter i gjennomsnitt 40 pst. av bruttoinntekten i 2016. Tilsvarende utgjør tjenestepensjoner og trygdeytelser 16 pst. og aksjeutbytte og gevinst ved salg av verdipapirer om lag 27 pst. av bruttoinntekten.

Tabell 2.8 gjengir gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene. Tabellen viser at for personer mellom 67 og 79 år utgjør tjenestepensjon og trygdeytelser i gjennomsnitt 78 pst. av bruttoinntekten.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskattefastsettingen for selskap utgjorde 338 mrd. kroner i 2016. Fastsatt skatt for selskap gikk ned med 15 mrd. kroner fra 2015 til 2016.

Samlet fastsatt skatt til staten, eksklusive selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatte-loven, utgjorde i alt 83 mrd. kroner i 2016. Av dette var 77,6 mrd. kroner fellesskatt og 324 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt

var på 5,2 mrd. kroner i 2016, mens tonnasje-skatten utgjorde 48 mill. kroner samme år.

Fastsatt skatt til staten er etter fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for naturressursskatt utgjorde 2 349 mill. kroner, kreditfradrag utgjorde 946 mill. kroner, mens forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 3,6 mrd. kroner.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 338 mrd. kroner var 93,6 pst. (316 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 1 mill. kroner eller mer (23,3 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 81,3 pst. av den fastsatte skatten (ekskl. sakkelselskap) på 83 mrd. kroner ved statsskattefastsettingen er fastsatt på skattytergruppen aksjeselskap, 7,9 pst. på kraftselskap, 5,4 pst. på utenlandske aksjeselskap/forsikrings-selskap, 4,0 pst. på sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikringsselskap, 0,1 pst. på rederier skattlagt etter sktl. §§ 8-10 til 8-19, 0,5 pst. på forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag/samvirke-lag, andelsmeierier og boligbyggelag, 0,5 pst. på verdipapirfond og 0,2 pst. på institusjoner/foreninger og pensjonsfond.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 39 mrd. kroner. Beløpet utgjør 32 pst. av selskapsskatten til staten. Stats-skatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt skat-teverdi av letekostnader på 14 554 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle med et skatteforhold og for personer 17 år og eldre. 2016. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle med et skatteforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Trinnskattegrunnlag	4 287 118	1 773 543	3 995 345	1 724 732
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	4 315 042	1 425 822	4 022 395	1 389 370
Personinntekt lønn	3 298 531	1 332 670	3 066 320	1 295 743
Personinntekt pensjoner.....	1 025 699	273 299	984 393	267 252
Personinntekt fiske og fangst.....	12 116	6 390	11 312	6 047
Personinntekt annen næring ¹	238 591	66 889	234 562	66 138
Skatt formue kommune	513 532	11 575	484 708	11 274
Skatt inntekt kommune og fylke.....	3 851 700	176 003	3 677 559	172 329
Skatt formue stat	494 568	2 465	483 884	2 412
Trinnskatt.....	3 661 450	42 066	3 520 210	40 997
Fellesskatt	3 850 817	128 479	3 676 894	125 803
Medlemsavgift til folketrygden.....	3 983 886	137 457	3 818 026	134 107
Finnmarksfradrag.....	72 809	935	68 804	908
Frdrag for boligsparing ²	367 501	1 264	365 082	1 257
Skattebegrensning ³	20 353	388	20 063	383
Skattefradrag for alderspensjonister	861 517	13 769	828 949	13 419
Frdrag for utenlandsskatt	24 366	2 348	21 635	1 733
Utlignet skatt ⁴	3 985 025	480 196	3 731 348	468 832

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord- og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2016.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2016. Mill. kroner

	Hele landet	Østfold	Akershus	Oslo	Hedmark	Oppland	Buskerud
Trinnskattegrunnlag	1 724 732	88 228	214 810	242 089	59 213	57 777	90 596
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 389 370	68 033	182 347	212 762	45 017	44 379	72 862
Personinntekt lønn	1 295 743	61 825	166 494	195 101	40 089	39 757	67 069
Personinntekt pensjoner	267 252	15 436	31 716	28 083	11 799	10 940	15 150
Personinntekt fiske og fangst	6 047	64	61	40	11	20	24
Personinntekt annen næring ¹	66 138	3 842	8 724	10 871	2 827	3 196	4 150
Skatt formue kommune	11 274	369	1 718	3 235	209	238	518
Skatt inntekt kommune og fylke...	172 329	8 242	23 207	27 138	5 410	5 344	9 007
Skatt formue stat	2 412	79	368	693	45	51	111
Trinnskatt	40 997	1 650	6 480	7 375	999	978	2 019
Fellesskatt	125 803	6 017	16 944	19 813	3 950	3 902	6 576
Medlemsavgift til folketrygden.....	134 107	6 829	16 762	19 129	4 545	4 467	7 038
Finnmarksfradrag	908	..	..	..	..	..	..
Frdrag for boligsparing ²	1 257	45	109	224	33	37	51
Skattebegrensning ³	383	26	29	65	15	14	24
Skattefradrag for alderspensjonister	13 419	873	1 228	997	704	675	780
Frdrag for utenlandsskatt	1 733	39	250	310	17	14	58
Fastsatt skatt ⁴	468 832	22 161	63 823	75 812	14 363	14 222	24 334

Tabell 2.2 fortsetter

	Vestfold	Telemark	Aust-Agder	Vest-Agder	Rogaland	Hordaland
Trinnskattegrunnlag	77 394	53 658	35 004	55 674	162 419	171 111
Alminnelig inntekt etter særfradrag.....	61 448	41 462	28 002	43 474	132 440	136 498
Personinntekt lønn	55 243	37 702	24 843	40 954	128 450	132 277
Personinntekt pensjoner.....	13 846	10 108	6 132	8 762	21 218	25 574
Personinntekt fiske og fangst.....	37	25	43	150	238	708
Personinntekt annen næring ¹	3 253	1 943	1 251	2 023	5 330	5 023
Skatt formue kommune	402	190	176	308	934	1 104
Skatt inntekt kommune og fylke.....	7 543	5 036	3 421	5 303	16 655	16 931
Skatt formue stat	86	41	38	66	200	237
Trinnskatt.....	1 643	1 048	688	1 120	4 701	4 074
Fellesskatt	5 507	3 677	2 498	3 872	12 160	12 355
Medlemsavgift til folketrygden.....	5 972	4 115	2 696	4 324	12 684	13 293
Finnmarksfradrag.....	..	..	..	..	..	..
Frdrag for boligsparing ²	41	31	23	52	145	150
Skattebegrensning ³	23	16	11	18	24	28
Skattefradrag for alderspensjonister	706	539	325	467	1 008	1 268
Frdrag for utenlandsskatt	82	35	44	84	352	206
Fastsatt skatt ⁴	20 277	13 466	9 100	14 352	45 774	46 305

Tabell 2.2 fortsetter

	Sogn og Fjordane	Møre og Romsdal	Sør- Trøndelag	Nord- Trøndelag	Nordland	Troms Romsa	Finnmark Finnmárku
Trinnskattegrunnlag	34 241	85 012	102 417	41 083	76 517	53 427	24 062
Alminnelig inntekt etter sær- fradrag	26 510	65 745	80 799	30 832	57 822	41 013	17 925
Personinntekt lønn	24 863	62 536	78 265	28 923	54 042	39 694	17 616
Personinntekt pensjoner	5 980	14 078	15 174	7 516	13 699	8 316	3 726
Personinntekt fiske og fangst.....	314	1 365	204	139	1 364	610	630
Personinntekt annen næring ¹	1 531	2 862	3 372	1 780	2 069	1 527	565
Skatt formue kommune	176	444	599	129	253	210	62
Skatt inntekt kommune og fylke...	3 224	8 040	9 959	3 704	6 992	5 006	2 166
Skatt formue stat	38	93	128	28	54	45	13
Trinnskatt.....	633	1 794	2 222	709	1 380	1 041	442
Fellesskatt	2 354	5 870	7 265	2 705	5 105	3 654	1 581
Medlemsavgift til folketrygden.....	2 650	6 572	7 978	3 170	5 876	4 143	1 861
Finnmarksfradrag.....	..	..	..	..	..	168	740
Frdrag for boligsparing ²	31	62	94	28	48	39	15
Skattebegrensning ³	5	16	18	12	21	15	5
Skattefradrag for alderspensjonis- ter	362	829	786	447	777	447	202
Frdrag for utenlandsskatt	21	92	58	16	22	24	8
Fastsatt skatt ⁴	8 650	21 793	27 168	9 928	18 764	13 392	5 150

¹ Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring.

² Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

³ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁴ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2016.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2016

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum utlignet skatt
	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt
Hele landet	352 000	264 300	335 400	89 200
Østfold	320 300	233 300	211 800	76 000
Akershus	390 000	303 900	473 100	106 400
Oslo	405 300	319 500	723 000	113 800
Hedmark.....	319 000	229 500	214 000	73 200
Oppland	321 600	233 400	281 700	74 800
Buskerud.....	347 700	260 700	326 400	87 100
Vestfold	338 700	250 500	250 600	82 700
Telemark	325 100	238 700	180 900	77 500
Aust-Agder	325 700	239 600	220 000	77 900
Vest-Agder	320 700	235 200	226 000	77 600
Rogaland.....	368 700	279 600	261 600	96 600
Hordaland.....	349 900	262 400	308 400	89 000
Sogn og Fjordane	325 200	238 800	373 000	77 900
Møre og Romsdal	335 200	245 800	261 400	81 500
Sør-Trøndelag	344 500	255 500	271 900	85 900
Nord-Trøndelag	313 400	223 800	138 100	72 100
Nordland.....	326 800	236 700	178 500	76 800
Troms Romsa.....	337 500	246 800	211 700	80 600
Finnmark Finnmarku.....	324 100	233 600	123 100	67 100

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2016.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og allminnelig inntekt etter særfradrag, 2016

	Skattepliktig nettoformue. Kroner					
	I alt	0 eller negativ	1–499 999	500 000–999 999	1 000 000–2 999 999	3 000 000 og over
I alt	4 193 022	1 675 934	1 313 764	479 125	545 628	178 571
0 eller negativ.....	170 627	98 665	56 651	5 362	6 078	3 871
1–24 999.....	248 792	72 201	165 727	5 345	4 440	1 079
25 000–49 999.....	101 541	46 744	48 702	2 831	2 400	864
50 000–74 999.....	120 986	58 408	54 261	4 169	3 173	975
75 000–99 999.....	130 107	59 974	58 272	6 344	4 510	1 007
100 000–149 999.....	427 531	133 113	197 662	54 535	38 300	3 921
150 000–199 999.....	421 209	135 711	158 848	62 615	57 117	6 918
200 000–249 999.....	405 895	147 629	130 469	58 706	60 293	8 798
250 000–299 999.....	404 851	161 984	115 720	56 136	60 329	10 682
300 000–349 999.....	365 924	158 051	92 779	49 554	54 199	11 341
350 000–399 999.....	302 387	135 890	69 918	40 525	45 102	10 952
400 000–449 999.....	235 886	105 994	49 288	32 736	37 572	10 296
450 000–499 999.....	175 367	77 864	32 810	24 701	30 540	9 452
500 000–999 999.....	549 926	241 475	74 274	66 881	113 540	53 756
1 000 000 og over.....	131 993	42 231	8 383	8 685	28 035	44 659

Kilde: Statistisk sentralbyrås skattestatistikk for personer 2016.

Tabell 2.5 Hovedposter fra skattefastsettingen for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status¹. 2016. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	596 400	326 500	815 400
Av dette:			
Personinntekt lønn.....	545 600	43 300	59 000
Ytelser fra folketrygden	8 600	202 400	22 100
Tjenestepensjon	3 800	57 200	4 800
Næringsinntekter i alt	3 600	2 400	673 100
Kapitalinntekter.....	33 000	20 700	56 000
Av dette:			
Renteinntekter	2 500	3 800	5 300
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	19 600	7 500	24 700
Gevinst ved salg av verdipapir	4 800	3 700	8 200
Inntektsfradrag	145 300	95 600	166 600
Av dette:			
Minstefradrag.....	91 300	75 000	26 600
Netto reiseutgifter.....	1 900	0	500
Pensjonspremie.....	3 800	100	800
Foreldrefradrag.....	3 500	400	2 700
Fagforeningskontingent.....	2 000	100	500
Årets underskudd i næring.....	1 000	600	13 500
Tidligere års underskudd	1 900	3 700	22 900
Renteutgifter.....	33 200	11 100	56 900
Tap ved salg av verdipapirer	2 100	2 300	5 300
Alminnelig inntekt etter særfradrag, egen kommune....	452 600	234 200	720 500
Bruttoskatt	165 000	70 200	276 600
Fradrag i skatt	2 000	10 400	2 700
Fastsatt skatt.....	163 000	59 800	273 900
Antall bosatte personer 17 år og eldre	2 203 963	1 246 334	105 520

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra selskap med deltakerfastsetting er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.6 Hovedposter fra skattefastsettingen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelsen på bruttoinntekt. 2016. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	0–99999	100 000– 199 999	200 000– 299 999	300 000– 399 999	400 000– 499 999	500 000– 749 999	750 000– 999 999	1 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	441 200	28 800	160 100	252 500	350 300	448 400	598 600	853 700	1 703 200
Av dette:									
Personinntekt									
lønn	309 000	24 900	86 500	97 000	195 800	349 800	507 800	703 900	1 042 000
Ytelser fra									
folketrygden	65 300	700	58 200	131 500	114 000	58 000	35 100	38 100	43 100
Tjenestepensjon.....	19 100	1 000	8 900	15 700	28 400	23 800	20 800	23 600	34 200
Næringsinntekt i alt .	19 900	800	3 700	4 800	7 100	10 300	22 000	51 800	170 500
Kapitalinntekter.....	26 700	1 200	2 500	3 200	4 600	6 000	11 900	34 500	400 500
Av dette:									
Renteinntekter	2 800	700	1 400	1 900	2 300	2 400	3 000	4 600	12 300
Skattepliktig og skattefritt aksje- utbytte.....	14 100	100	200	300	500	900	2 800	12 700	252 800
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 000	200	200	200	400	700	1 600	4 900	64 500
Inntektsfradrag	114 500	23 000	67 100	96 900	113 100	130 600	148 200	172 100	226 900
Av dette:									
Minstefradrag	74 800	15 300	57 300	81 200	85 300	87 900	88 300	87 300	85 300
Netto reiseutgifter....	1 100	-	100	200	700	1 400	2 000	2 700	2 500
Pensjonspremie	2 100	100	300	400	1 400	3 100	4 300	4 100	3 500
Foreldrefradrag	2 200	600	1 000	1 200	2 000	2 800	3 200	3 600	3 600
Fagforeningskonting ent	1 100	-	100	300	900	1 800	2 100	1 900	1 500
Årets underskudd i næring	1 100	500	400	600	700	900	1 400	2 200	4 200
Tidligere års underskudd.....	3 400	3 700	2 100	1 600	1 900	2 100	2 200	5 100	22 200
Renteutgifter	22 700	2 200	4 500	9 000	16 200	25 400	36 900	50 800	71 400
Tap ved salg av verdipapirer	2 000	300	300	500	800	1 200	2 000	5 000	17 200
Alminnelig inntekt etter særfradrag	331 400	11 800	93 800	155 500	236 700	317 300	450 300	685 900	1 552 800
Bruttoskatt	116 100	2 000	22 700	45 000	74 800	106 100	158 900	263 400	608 200
Fradrag i skatt.....	4 200	200	9 500	8 400	4 400	2 100	1 900	2 800	8 700
Fastsatt skatt	111 800	1 700	13 200	36 700	70 500	104 000	157 000	260 600	599 400
Antall bosatte 17 år og eldre.....	4 193 022	498 823	397 036	646 618	695 673	648 790	847 003	252 760	206 319

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra selskap med deltakerfastsetting er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.7 Hovedposter fra skattefastsettingen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2016. Gjennomsnitt i kroner

	I alt	Skattepliktig nettoformue				
		0 eller negativ	1– 499 999	500 000 – 999 999	1 000 000– 2 999 999	3 mill. og over
Bruttoinntekt ¹	441 200	457 200	293 900	435 500	524 500	1 135 000
Av dette:						
Personinntekt lønn	309 000	385 700	210 100	280 200	289 100	455 500
Ytelser fra folketrygden	65 300	33 000	57 700	101 600	130 200	127 700
Tjenestepensjon	16 100	6 500	9 800	23 700	40 300	58 000
Næringsinntekt i alt	19 900	20 700	8 200	15 300	27 000	89 100
Kapitalinntekter	26 700	9 100	3 900	10 200	30 700	393 100
Av dette:						
Renteinntekter	2 800	1 000	900	2 300	5 900	24 600
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	14 100	3 500	1 000	2 800	10 400	251 100
Gevinst ved salg av verdipapirer	4 000	1 500	700	1 800	5 400	54 800
Inntektsfradrag	114 500	139 000	82 600	101 800	106 900	176 500
Av dette:						
Minstefradrag	74 800	77 500	67 100	79 900	79 000	79 300
Netto reiseutgifter	1 100	1 500	800	700	700	800
Pensjonspremie	2 100	2 500	1 500	2 400	2 100	1 800
Foreldrefradrag	2 200	3 000	1 700	2 200	1 200	1 200
Fagforeningskontingent	1 100	1 300	800	1 200	1 000	800
Årets underskudd i næring	1 100	1 100	400	900	1 600	4 600
Tidligere års underskudd	3 400	3 600	800	1 100	3 100	27 300
Renteutgifter	22 700	43 500	6 400	8 800	9 800	25 200
Tap ved salg av verdipapirer	2 000	1 200	400	1 000	2 800	21 100
Alminnelig inntekt etter særfradrag	331 400	320 500	210 500	334 500	422 000	1 036 400
Bruttoskatt	116 100	115 600	67 700	110 700	144 100	404 600
Fradrag i skatt	4 200	2 100	4 200	6 800	7 600	7 900
Fastsatt skatt	111 800	113 500	63 600	103 900	136 600	396 600
Antall bosatte 17 år og eldre	4 193 022	1 675 934	1 313 764	479 125	545 628	178 571

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra selskap med deltakerfastsetting er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.8 Hovedposter fra skattefastsettingen for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2016.
Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17–24	25–34	35–44	45–54	55–66	67–79	80–
Bruttoinntekt ¹	441 200	133 700	384 200	528 400	593 100	566 900	395 300	299 300
Av dette:								
Personinntekt lønn	309 000	123 500	351 600	460 700	487 200	372 800	40 800	1 400
Ytelser fra folketrygden....	65 300	3 200	6 700	12 800	26 500	82 000	238 900	221 800
Tjenestepensjon.....	19 100	1 200	2 000	2 200	3 800	32 500	68 800	56 900
Næringsinntekt i alt.....	19 900	2 400	13 300	26 700	34 200	31 400	10 500	1 300
Kapitalinntekter	26 700	3 200	9 600	24 100	39 700	47 000	35 700	17 600
Av dette:								
Renteinntekter	2 800	1 000	2 000	1 500	2 200	4 000	5 300	5 000
Skattepliktig og skatte- fritt aksjeutbytte.....	14 100	1 300	3 700	13 300	23 700	26 500	15 900	4 700
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	4 000	400	1 000	3 600	5 800	7 200	6 100	3 200
Inntektsfradrag	114 500	50 400	115 000	141 200	142 200	131 900	97 300	77 700
Av dette:.....	74 800	44 400	76 900	82 300	84 200	84 000	71 500	65 400
Minstefradrag	1 100	300	1 100	1 700	1 800	1 200	100	0
Netto reiseutgifter	2 100	500	2 100	3 100	3 400	3 000	200	0
Pensjonspremie	2 200	200	4 400	6 700	1 300	100	0	0
Foreldrefradrag	1 100	200	1 200	1 600	1 700	1 600	200	0
Fagforeningskontingent ...	1 100	100	700	1 200	1 700	1 700	1 100	300
Årets underskudd i næring	3 400	300	1 200	2 400	4 200	6 100	5 600	3 700
Tidligere års underskudd.	100	0	0	100	100	100	0	0
Renteutgifter	22 700	3 300	24 300	35 700	34 900	24 500	11 700	4 400
Tap ved salg av verdi- papirer.....	2 000	100	600	1 500	2 700	3 500	3 700	1 900
Alminnelig inntekt etter sær- fradrag	331 400	83 300	268 500	388 700	458 600	446 000	306 100	225 900
Bruttoskatt	116 100	24 800	92 900	141 800	168 600	161 500	94 200	63 700
Fradrag i skatt.....	4 200	1 100	1 700	900	1 100	3 200	15 000	18 200
Fastsatt skatt.....	111 800	23 700	91 200	140 900	167 500	158 300	79 200	45 500
Antall bosatte 17 år og eldre	4 193 022	540 737	722 821	708 152	730 242	725 068	545 022	220 980

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra selskap med deltakerfastsetting er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskap¹. 2016. Mill. kroner

<i>Kommuneskattefastsettingen</i>	
Antall ²	833
Naturressursskatt	1 355
 <i>Fylkesskattefastsettingen</i>	
Naturressursskatt	246
 <i>Statsskattefastsettingen</i>	
Antall med inntektsskatt	115 983
Skattbar inntekt	338 294
Nettoformue.....	215 793
Nettoinntekt sokkel.....	81 377
Beregningsgrunnlag for særskatt sokkel.....	63 293
Inntektsskatt	77 617
Formuesskatt	324
Inntektsskatt sokkel (inkl. særskatt)	39 336
Skatt på grunnrenteinntekt for kraftanlegg.....	5 159
Tonnasjeskatt.....	48
 <i>Fastsatt skatt</i>	 124 085
 <i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	21 479
Fradrag for utenlandsskatt (kreditfradrag) ³	946
Fradrag for naturressursskatt ³	2 349
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	3 630
Utbetalt skatteverdi av leteknoder	14 554

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

³ Beløpet er belastet inntektsskatt.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt¹. Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskattfastsettingen. Eksklusiv sakkelselskap³. 2016

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt		Inntektsskatt	
	Antall	Prosent	Mill. kr	Prosent	Mill. kr	Prosent
I alt	115 983	100	338 294	100	84 542	100
1–4 999	6 199	5	10	0	3	0
5 000–9 999	3 049	3	23	0	6	0
10 000–19 999	4 913	4	73	0	18	0
20 000–49 999	10 785	9	368	0	92	0
50 000–99 999	11 724	10	859	0	215	0
100 000–199 999	14 762	13	2 155	1	539	1
200 000–499 999	22 073	19	7 253	2	1 813	2
500 000–999 999	15 450	13	11 058	3	2 763	3
1 000 000–1 999 999	11 935	10	16 822	5	4 203	5
2 000 000–4 999 999	9 037	8	27 641	8	6 907	8
5 000 000 og over	6 056	5	272 033	80	67 984	80

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt.

² Omfatter fastsatt inntektsskatt på alminnelig inntekt før kreditfradrag, fradrag for naturressursskatt og forsknings- og utviklingsfradrag er trukket fra.

³ Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2016.

Tabell 2.11 Selskap. Skattegrunnlag og skatter ved statsskattefastsettingen etter skattytergruppe¹, eksklusiv sokkelselskap². 2016. Mill. kroner

	Skatter og fradrag								
	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formues skatt	Inntekts-skatt	Tonnasje-skatt	Grunnrente-skatt	Frادrag i skatt ⁵	Sum skatt til staten
I alt	120 666	215 739	338 294	324	84 542	48	5 159	6 925	83 148
Aksjeselskap ⁶	114 453	57	287 230	0	71 808	-	-	4 175	67 633
Rederier skattlagt etter skatteloven §§8-10 til 8-19	479	-	206	-	51	48	-	-	99
Selskap hjemmehørende på Svalbard	100	197	353	0	56	-	-	0	56
Verdipapirfond	73	-	2 863	-	716	-	-	325	391
Sparebanker og gjensidige livs- og skadeforsikrings-selskap	142	102 632	12 831	154	3 208	-	-	6	3 356
Forbruksforeninger, innkjøps- og salgslag, andelsmeierier og boligbyggelag	2 049	62 820	1 276	94	319	-	-	11	402
Kraftforetak	316	2 962	15 301	4	3 825	-	5 159	2 392	6 597
Institusjoner, foreninger og pensjonsfond	981	46 889	374	70	93	-	-	8	156
Utenlandske aksjeselskap og forsikrings-selskap	2 073	183	17 861	0	4 465	-	-	7	4 458

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.

² Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

³ Selskap som har fått beregnet skatt av inntekt og/eller formue eller har fradrag i skatt.

⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt.

⁵ Fradrag for naturressursskatt (2 439 mill. kroner), kreditfradrag (946 mill. kroner) og forsknings- og utviklingsfradrag (3 630 mill. kroner).

⁶ Omfatter aksjeselskap, allmennaksjeselskap, aksjebanker og forsikrings-selskap registrert i Norge.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2016.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsloven. Skattegrunnlag og skatter. 2016. Mill. kroner

	Antall	I alt	Oljeutvinnings- og rørlednings- selskap	Utenlandske selskap
Netto inntekt sokkel.....	144	81 377	79 986	1 391
Skatt inntekt sokkel.....	144	20 344	19 997	347
Særskatteinntekt.....	14	63 293	63 293	.
Særskatt sokkel	14	33 545	33 545	.
Sum skatt sokkel ¹	144	39 336	38 988	347

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av leteknader på 14 554 mill. kroner.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2016.

Vedlegg 3

Toll

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2017

Administrativ toll- nedsettelse	Forskrift	2016 Antall	2017 Antall	Endring siste år Pst.
Individuelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	3 735	3 811	2,0
	Forskrift om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industriet bearbejdede landbruksvarer (RÅK) ¹	18 673	18 530	-0,8
Generelle toll- nedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	246	264	7,3
Kvoteuttak	Forskrift om fordeling av tollkvoter for landbruksvarer.....	1 701	1 413	-16,9
Utenlands bearbejding	Forskrift om tollnedsettelse for landbruksvarer som gjen-innføres etter bearbejding i utlandet.....	231	324 ²	40,0
Innenlands bearbejding	Forskrift til lov om toll og vareførsel	49	60	22,4
Totalt		24 635	24 402	-0,9

¹ Antall søknader.

² Ny kvoteperiode i 2017 for kvoter for utenlands bearbejding.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse, auksjonsbeløp og import

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2017 Tonn	Kvotimport ¹ 2017 Tonn	Kvotutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2017 ³ Tonn
					2016 Pst.	2017 Pst.	2016 Kr/kg	2017 Kr/kg	
01.01.2100/2902/ 2908	Islandshest ¹	Island	200 stk.	63 stk.	17	32	-	-	86 stk.
01.06.1910, 02.08.9021	Levende rein og reinsdyr- kjøtt ¹	Alle land	-	-	-	-	-	-	216 stk.
02.01, 02.02	Storfe kjøtt	Namibia/ Botswana	2 700	2 700	100	100	-	-	3 172
02.01, 02.02	Storfe kjøtt ⁴	Namibia/ Botswana	500	500	100	100	15,80	0,16	3 172
02.01, 02.02	Storfe kjøtt	eSwatini (tidligere Swaziland)	500	477	98	95	-	-	576
02.01.1000/2001/ 2002/2003/2004, 02.02.1000/2001/ 2002/2003/2004	Storfe kjøtt	EU	900	899	100	100	20,50	22,48	11 382
02.01.3001, 02.02.3001	Biffer og fileter av storfe	GSP	500	259	49	52	-	-	3 523
02.02	Storfe kjøtt ⁴	WTO	1 084	1 068	99	99	50,01	0,06	2 246
02.03.2101	Svinekjøtt	WTO	1 381	6	-	-	0,01	0,01	9
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	EU	600	589	100	98	5,55	3,76	575
02.03.1109/1209/ 1909/2109/2209/ 2909,02.08.1000/ 9030/9094/ex. 9099	Annet vilt	WTO	250	245	96	98	10,86	25,18	234
02.04	Saukjøtt	Island	600	85	91	14	-	-	85
02.04.1000/2100/ 2200/2300/3000/ 4100/4200/4300	Småfe kjøtt	Botswana, Namibia og eSwatini	400	76	35	19	-	-	76
02.04.1000/2100/ 2200/3000/4100/ 4200/4300/5000	Småfe kjøtt ⁴	WTO	206	130	80	63	14,51	4,92	350
02.06.4100	Lever av svin	EU	350	-	-	-	0,01	0,01	-
02.07.1100/1200/ 2400/2500	Kjøtt av fjærfe	EU	800	493	79	62	3,12	3,34	522
02.07.1200	Høne kjøtt	WTO	221	19	31	9	0,02	0,01	194
02.07.2500	Kalkunkjøtt	WTO	221	-	-	-	0,01	0,01	-
02.07.4200/5200/ 6010	Ender, gjess mm.	WTO	221	161	69	73	0,04	0,03	165
02.07.4401	Andebryst	EU	100	8	12	8	0,01	0,01	9

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹		Kvotenyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2017 ³
			2017	2017	2016	2017	2016	2017	
02.08.9046/9047/ 9048	Hjortekjøtt ⁴	WTO	200	197	96	98	17,01	30,15	138
02.08.9043/9044/ 9045	Elgkjøtt ⁴	WTO	100	100	83	100	10,70	22,00	75
02.10.1101	Skinke av svin	EU	400	395	100	99	28,60	26,02	429
02.10.2000	Tørket storfe- kjøtt	EFTA	10	-	-	-	0,01	0,02	12
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	WTO	35	9	24	26	-	-	-
Kap. 2 og kap. 16	Halalkjøtt	Alle land	30	30	98	100	-	-	-
Kap. 2 og kap. 16	Kosherkjøtt	Alle land	15	7	41	47	-	-	-
04.05.1000	Smør	WTO	575	261	63	45	3,16	0,02	265
04.06	Ost	EFTA	200	184	76	92	7,06	10,01	193
04.06	Ost totalt ⁵	EU	7 200	7 193	100	100	-	-	14 233
	Historisk	EU	4 500	4 497	100	100	-	-	-
	Auksjon	EU	2 700	2 696	100	100	25,56	25,78	-
04.07.1100	Hønseegg	WTO	1 295	311	32	24	0,04	1,60	482
04.07.1100/2100/ 9000	Hønseegg	EU	290	189	86	65	2,01	4,00	620
04.09.0000	Honning	GSP	192	165	90	86	4,11	2,54	743
05.11.9911/9921	Blodpulver	EU	350	-	-	99	-	-	395
06.02.1021/1024	Stiklinger u/rot ¹	EU	2 mill. kr	2 mill. kr	100	100	-	-	8,3 mill. kr
06.02.9031	Grønne potteplanter ¹	EU	4 mill. kr	4 mill. kr	100	100	-	-	6,7 mill. kr
ex. 06.02.9043/9044	Potteplanter m/blomst ¹	EU	8 mill. kr	7,9 mill. kr	100	99	-	-	50,8 mill. kr
06.02.9091	Gras i ruller ¹	EU	4 mill. kr	0 mill. kr	49	-	-	-	0,1 mill. kr
07.01.9022	Nypoteter 01.04-14.05	EU	2 500	478	19	19	0,01	0,01	575
07.01.9028	Poteter	Egypt	1 310	-	-	-	-	0,01	-
07.04.9013/9020	Hvitkål	WTO	134	71	66	53	0,01	0,01	1 162
07.04.9040	Rødkål	WTO	134	41	10	31	0,01	0,01	209
07.05.1112/1122	Issalat industri 01.03 - 30.11	EU	600	362	16	60	0,07	0,20	5 634
07.05.1112	Issalat industri 01.03 - 31.05	EU	400	351	80	88	0,21	0,40	3 933
07.08.1000	Erter	Egypt	60	0	-	1	0,01	0,01	6

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2017 Tonn	Kvotestørrelse ¹ 2017 Tonn	Kvotenuyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2017 ³ Tonn
					2016	2017	2016	2017	
					Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	
07.12.9011	Tørkede poteter	EU	300	108	41	36	0,01	0,01	109
ex. 08.08.1011	Epler 01.08-30.11	WTO	750	749	98	100	4,05	4,18	8 774
ex. 08.08.1011	Epler 01.11-30.11	WTO	250	100	38	40	4,07	3,28	2 748
ex. 08.08.1011	Epler 01.05-31.07	WTO	7 000	6 102	90	87	0,51	0,48	13 452
ex. 08.08.1011	Epler 01.05-31.07	EU	2 000	1 951	96	98	0,32	0,04	6 104
08.08.3020	Pærer	WTO	250	245	100	98	3,97	0,66	5 534
08.10.1023/1024	Jordbær	EU	300	231	92	77	5,60	5,66	1 389
08.11.1000	Jordbær konserves	EU	2 200	2 097	100	95	-	-	4 840
08.11.1000	Jordbær konserves (nasjonal)	Alle land	1 700	1 627	100	96	-	-	5 327
ex. 08.11.2019/2091	Bringebær konserves	EU	950	944	99	99	-	-	1 857
ex. 08.11.2019./2091	Bringebær konserves (nasjonal)	Alle land	750	631	99	84	-	-	2 491
ex. 08.11.2019/2093/ 9003,20.09.8911/ 8919/8993	Solbær-/kirsebærkonsentrat	EU	340	333	99	98	-	-	843
08.12.1000	Kirsebær	EU	100	-	-	-	-	0,01	-
07.13.1001, 10.01.9900, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000, 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/3000/ 4090, 23.03.2010	Kraftfôrråvarer	Alle land	240 000	218 956	99	91	0,01	0,03	625 100
10.01.1900/9900, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/ 6000/9000	Matkorn	Alle land	99 000	96 366	96	97	0,01	0,02	306 752
10.01.1900	Durumhvete til pasta	EU	5 000	1 507	23	30	0,01	0,01	1 812

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvoteutnyttelse						Total import 2017 ³
			Kvotestørrelse ¹ 2017	Kvotestørrelse ¹ 2017	Kvotestørrelse ¹		Auksjonsbeløp ²		
					2016	2017	2016	2017	
			Tonn	Tonn	Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	Tonn
10.01.1900	Durumhvetete	Canada/ Ukraina	10 000	-	-	-	0,01	0,01	-
10.02.1000	Høstrug til såing	EU	1 000	271	80	27	0,01	0,01	271
10.05.9010	Mais til dyrefôr	EU	10 000	9 999	100	100	0,04	0,01	38 325
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	EU	10 000	9 998	100	100	0,01	0,02	26 361
12.01.9010	Oljefrø	Alle land	7 000	528	75	8	0,01	0,01	528
12.09.2300	Svingelfrø	EU	75	72	99	96	0,02	5,01	486
12.09.2300	Svingelfrø til plen	EU	400	356	96	89	0,02	5,29	-
12.09.2400	Engrappfrø	EU	50	46	87	92	0,02	0,03	200
12.09.2400	Engrappfrø til plen	EU	200	154	91	77	0,06	0,02	-
12.09.2500	Raigrasfrø	EU	700	611	92	87	0,01	0,02	631
12.14.9091	Høy	EU	35 000	18 066	31	52	0,01	0,01	18 096
12.14.9091	Høy (andre land)	Utenfor EU	500	-	-	-	-	-	16
16.01.0000	Pølser	EFTA	10	-	-	-	0,02	0,03	-
16.01.0000	Pølser	EU	400	352	91	88	54,51	54,52	1 295
16.02.3101	Kalkunrull	WTO	20	7	75	33	0,33	0,02	7
16.02.5001	Kjøttboller	EU	200	86	69	43	2,10	0,02	87
16.02.4910	Bacon crisp	EU	350	105	32	30	0,01	0,01	107
ex. 16.02.4100/5009	Herm. skinke og tunge	GSP	150	-	-	-	0,01	0,01	54
ex. 16.02.5009	Corned beef	WTO	200	56	30	28	0,01	0,01	54
17.03.1010/9010	Melasse	GSP	40 000	40 000	100	100	0,03	10,51	60 441
20.05.4003/4009/ ex. 5901	Herm. erter, snittebønner, brekkbønner	GSP	350	182	21	52	0,01	0,01	189

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt	Opprinnelse	Kvotestørrelse ¹ 2017 Tonn	Kvotimport ¹ 2017 Tonn	Kvoteutnyttelse		Auksjonsbeløp ²		Total import 2017 ³ Tonn
					2016	2017	2016	2017	
					Pst.	Pst.	Kr/kg	Kr/kg	
ex. 20.05.9908	Herm. grønnsaksblandinger	GSP	150	11	16	7	0,01	0,01	950
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	EU	3 000	1 721	56	57	0,01	0,01	1 721
20.09.7100/7900	Eplekonsentrat industriformål	EU	3 300	3 293	100	100	3,70	0,01	8 696
ex. 20.09.8999	Blåbærkonsentrat	EU	200	116	35	58	0,01	0,01	390
20.09.7900	Eplesaft	EFTA	400	-	-	-	0,01	0,01	-

¹ Kvotestørrelse og registrert kvotimport innenfor kvoten er oppgitt i tonn. For levende dyr er kvoten oppgitt i antall (stk) og for planter er kvoten oppgitt i verdi (mill. kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp, er varen ikke fordelt ved auksjon. Varen kan være fordelt etter annen fordelingsmetode eller ikke fordelt på grunn av manglende interesse i markedet.

³ Import på oppgitte varenummer, opprinnelse og periode. Kilde: Statistisk sentralbyrå.

⁴ Kvotimport for WTO-kvotene for storfekjøtt, småfekjøtt, hjort og elg er kalkulert som kjøtt med bein. Ved omregning til kjøtt uten bein for kvotene for storfekjøtt og småfekjøtt brukes en faktor på 1,33, for kvoten for hjort og elg brukes en faktor på 1,42.

⁵ Tallet for total import av ost inkluderer import under utenlands bearbeiding.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Vedlegg 4**Utkast til endringer i forskrift 19. november 1999
nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
av 26. mars 1999 nr. 14**

§ 2-38 oppheves.

§ 8-5 skal lyde:

§ 8-5. Forsikringsvirksomhet

§ 8-5-1. Hovedregel

Livsforsikringsselskap og pensjonsforetak gis fradrag i inntekt som nevnt i skatteloven § 8-5 fjerde ledd etter bestemmelsene i § 8-5-2.

§ 8-5-2. Fradragsgrunnlag og fradragsberegning

(1) I grunnlaget for beregning av fradrag etter § 8-5-1 inngår følgende inntekter som tilflyter livsforsikringsselskap og pensjonsforetak:

a. Andel av overskudd etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-16 tredje ledd,

b. Andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) § 7-1,

c. Andel av overskudd etter forskrift 30. juni 2006 nr. 869 til forsikringsvirksomhetsloven (livsforsikring mv.) § 4-1,

d. Nettoinntekt ved samlet kapitalforvaltning etter forsikringsvirksomhetsloven § 3-11 niende ledd.

(2) Fradraget utgjør grunnlaget etter første ledd multiplisert med en faktor. Faktoren settes til den del av inntekten etter skatteloven § 8-5 fjerde ledd som er benevnt som skattefri etter skatteloven § 2-38 andre til fjerde ledd.

(3) Fradraget skal korrigeres for inntekt etter skatteloven § 2-38 sjettede ledd.

Bestilling av publikasjoner

Offentlige institusjoner:

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon

Internett: www.publikasjoner.dep.no

E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no

Telefon: 22 24 00 00

Privat sektor:

Internett: www.fagbokforlaget.no/offpub

E-post: offpub@fagbokforlaget.no

Telefon: 55 38 66 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på

www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media – 10/2018

